

SENTENCIA N° 50 /19

Expte.: 661/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 22 días del mes de Febrero de 2019, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"CONSTRUCCIONES ELECTRICAS S.A. S/RECURSO DE APELACION"**, N° 661/926/2018 (45730-376-D-2012 – DGR) y;

CONSIDERANDO:

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 528/530 del expte 45730/376-D-2012 se presenta el Dr. Leandro Stok en carácter de apoderado del contribuyente CONSTRUCCIONES ELECTRICAS S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 357/18, de fecha 06.08.2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 521/525 de estos actuados. En ella se resuelve, en su art. 1°, hacer lugar parcialmente a la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de Deuda n° A 2087-2012 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Retención; en su art. 2°, intimar al cumplimiento de las obligaciones tributarias conforme la planilla obrante a fs. 524/525; y, en su art. 3°, declarar abstracto el descargo interpuesto en contra del sumario instruido n° M 2087-2012.

El apelante manifiesta que la resolución resulta nula por vicios en el procedimiento al no haberle dado participación activa a los contribuyentes

directos del impuesto sobre los Ingresos Brutos (en este caso sus proveedores). Cita jurisprudencia que sostiene este principio.

Considera como otro agravio que su obligación como agente de retención es subsidiaria de la obligación de su proveedor; por ello opera el beneficio de excusión de la solidaridad con la exigencia de acreditar que el contribuyente abonó el gravamen en cuestión. Ello resulta de cumplimiento imposible en virtud del secreto fiscal amparado por el art. 110 del C.T.P.

Considera que la DGR es la que cuenta con un sistema, en el cual se puede verificar la presentación de las declaraciones juradas y el pago de las mismas. Entiende de esa manera, que, si el Fisco puede verificar que los proveedores no adeudan el impuesto, resulta inadmisibles el ajuste practicado a él, en su carácter de responsable por deuda ajena.

También se agravia de que la deuda de los principales obligados (es decir los proveedores a quienes no les efectuó la retención) se encuentra condonada en virtud del último párrafo del art. 7 de la Ley 8720. Por lo tanto, en aplicación de la naturaleza de su obligación como agente de retención, encontrándose condonadas las obligaciones tributarias de sus proveedores, también lo está su obligación como agente de retención no pudiendo serle exigida.

Ofrece prueba documental e informativa.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el contribuyente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad.

Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

C.F.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

III.- A fojas 10/12 obra Sentencia Interlocutoria N° 866/18 del 18/12/2018 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución D 357/18 resulta ajustada a derecho.

En relación con la supuesta nulidad de la resolución, dichos agravios no corresponden que sean atendidos atento a que el vicio en el procedimiento alegado por el apelante en virtud del cual no se le habría dado participación a los proveedores ni verificado que hubiesen ingresado el impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente sin haberse computado las retenciones no efectuadas por el agente; no resulta tal.

Ello en cuanto a que, en la instancia impugnatoria se abrió a prueba a fin de que se libren los oficios a los proveedores que resultan comprendidos en la determinación efectuada mediante "ACTA DE DEUDA N° A 2087-2012 – ETAPA IMPUGNATORIA", quienes deberán informar lo siguiente: respecto de cada una de las operaciones comerciales celebradas con CONSTRUCCIONES ELECTRICAS S.A. en periodos 09 a 12/2008: 1. Fecha, emisión, tipo y número de comprobante; 2. Importe neto gravado, IVA discriminado e importe total facturado; 3. Folio y mes de registración en el libro IVA Ventas; 4. Si se practicaron retenciones sobre las operaciones indicadas; 5. Si las operaciones indicadas integran la base imponible de las declaraciones juradas por cada período; y 6. Fecha de presentación y pago de las declaraciones juradas del impuesto sobre los Ingresos Brutos y si computaron retenciones practicadas por CONSTRUCCIONES ELECTRICAS S.A.. Los oficios debían ser confeccionados y diligenciados por el interesado.

De esta manera, no puede considerarse viciado el procedimiento, atento a que el Fisco acogió la prueba ofertada con una reformulación a fin de que la misma pueda servir para desobligarlo de sus deberes como agente de retención;

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 661/926/2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 3 de 7

hecho que no fuera aprovechado por el apelante, ya que no produjo la prueba en dicha instancia. En conclusión no existen vicios en el procedimiento.

Por la misma razón no puede alegar un enriquecimiento sin causa por parte del Fisco, ya que teniendo la oportunidad de probar el efectivo ingreso de las retenciones por parte de los contribuyentes principales (proveedores) en la etapa probatoria, no produjo prueba alguna; no pudiendo de esa manera desobligarse de sus deberes como Agente de Retención.

Respecto del carácter subsidiario de su obligación como agente y la pretensión del recurrente de que pueda oponer el beneficio de excusión de responsabilidad; lo mismo vulneraría lo establecido por el artículo 33 del CTP y el concepto mismo de la solidaridad.

El artículo 33 establece en su primer párrafo: *"Efectuada la retención, percepción o recaudación, el agente es el único responsable ante el Fisco, por el importe retenido, percibido o recaudado. De no realizar la retención, percepción o recaudación, responde solidariamente."* (el subrayado me pertenece). Es decir que claramente si el agente de retención, no realiza la misma, tanto el contribuyente principal como el agente son responsables en forma solidaria del cumplimiento del pago del gravamen nacido en cabeza del contribuyente principal.

Elo responde al concepto mismo de la solidaridad. El C.T.P. artículo 25 establece: *"...Los efectos de la solidaridad son:*

1. *La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo.*
2. *El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás..."* (el subrayado me pertenece).

El Código Civil, que estuvo vigente hasta el 31/07/2015, en su artículo 699 establecía: *"La obligación mancomunada es solidaria, cuando la totalidad del objeto de ella puede, en virtud del título constitutivo o de una disposición de la ley, ser demandada por cualquiera de los acreedores o a cualquiera de los deudores."* (el subrayado me pertenece).

Por su parte, el ahora vigente Código Civil y Comercial de la Nación, en el artículo 827 prevé en forma casi idéntica lo siguiente: *"Hay solidaridad en las obligaciones con pluralidad de sujetos y originadas en una causa única cuando, en razón del título constitutivo o de la ley, su cumplimiento total puede exigirse a cualquier de los deudores, por cualquiera de los acreedores"* (el subrayado me pertenece).

Todas estas disposiciones, de diferente manera, establecen que en caso de obligaciones mancomunadas como la del presente, el acreedor o acreedores puede exigir el cumplimiento **total** a cualquiera de los deudores (contribuyente o agente), sin necesidad de reclamar primero a alguno de los deudores en particular.

Respecto de que las obligaciones tributarias de sus proveedores resultan condonadas por aplicación del art. 7 de la Ley 8720, y por ende también lo estarían sus obligaciones; corresponde realizar un análisis de lo que establece dicho artículo.

El mencionado artículo en el último párrafo establece: *"Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante los períodos fiscales anteriores al año 2009 inclusive y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias correspondientes a dichos períodos, siempre que al 15 de Octubre de 2014 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate."* (el subrayado me pertenece).

Resulta acertado que las obligaciones tributarias correspondientes a todos los períodos anteriores al año 2009 (incluido éste) resultan condonadas; sin embargo, dicho beneficio se encuentra sujeto a una condición; cual es, que al día 15/10/14 no se encuentre interrumpida la prescripción.

No consta en estas actuaciones, ni fue probado por el apelante, que las obligaciones tributarias de los proveedores por los cuales se le realizó la determinación impositiva, no tuvieran interrumpido el curso de la prescripción; es decir, no surge que dichas obligaciones se encuentran condonadas; ergo,

Dr. JORGE E. POSSIBI DANESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Expte. 661/926/2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 5 de 7

no puede considerarse condonada la obligación del apelante en su carácter de agente de retención.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución:

- I) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto, y confirmar la Resolución D- 357/18 de fecha 06.08.2018.
- II). REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. José A. León, vota en idéntico sentido.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José A. León, vota en igual sentido.

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:**

1. **1. NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por la firma **CONSTRUCCIONES ELECTRICAS S.A., C.U.I.T. 30-58504295-8**, en contra de la Resolución D-357/18 de fecha 06/08/2018. emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos en atención a los considerandos que anteceden.
2. **REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.**

HACER SABER

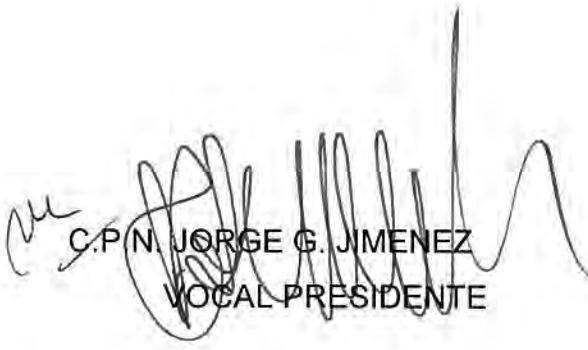
M.F.L

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Expte. 661/926/2018
San Miguel de Tucumán

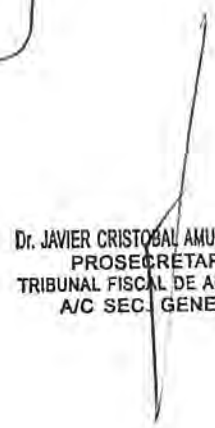
Tel. 0381-4979459 Página 6 de 7


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL