

SENTENCIA N° 310 /19

Expte.: 770/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 5 días del mes de AbriL 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: "CITRUSVIL S.A. S/RECURSO DE APELACION", N° 770/926/2018 (37718-376-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. 965/968 del expte 37718/376-D-2012 se presenta el Dr. Leandro Stok en carácter de apoderado del contribuyente CITRUSVIL S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 426/18, de fecha 05.09.2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 958/963 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 1667-2012 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Percepción, en lo pertinente a las posiciones 04 a 12/2008; en sus arts. 2° y 3°, intimar al cumplimiento de las obligaciones tributarias conforme las planillas obrantes a fs. 961/963; y, en su art. 4°, declarar abstracto el descargo interpuesto en contra del sumario instruido n° M 1667-2012.


El apelante manifiesta que la resolución resulta nula atento a que el Fisco no verificó que sus clientes (contribuyentes principales del impuesto sobre los Ingresos Brutos) ingresaron el impuesto en cuestión y le exige también a la firma



Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
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

apelante el ingreso de las percepciones omitidas de practicar. No le dio participación activa al contribuyente en las actuaciones, y tal proceder llevaría a que la Administración se haga dos veces de un mismo importe.

Considera como otro agravio que su obligación como agente de percepción es subsidiaria de la obligación de su cliente; 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.

También se agravia de que la deuda de los principales obligados (es decir los clientes a quienes no les efectuó la percepción) 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 percepción, encontrándose condonadas las obligaciones tributarias de sus clientes, también lo está su obligación como agente de percepción, no pudiendo serle exigida.

Manifiesta que resulta improcedente el cálculo de los intereses en la liquidación; atento a que, al haber cancelado el obligado principal su deuda de manera espontánea, los intereses que podrían haberse generado resultan condonados por aplicación del art. 91 del CTP. Nuevamente si para los obligados principales no le son exigibles los intereses, tampoco lo es para el agente de percepción.

Por último, considera que el recupero de gastos no es una actividad; por lo tanto si ese concepto se encuentra excluido de la base imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos, con mayor razón corresponde que sea excluido de la base de las percepciones.

Ofrece prueba 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.

III.- A fojas 18/19 obra Sentencia Interlocutoria N° 237/19 del 22/03/2019 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 426/18 resulta ajustada a derecho.

En relación con la supuesta nulidad de la resolución, por no haberle dado participación a los clientes a fin de verificar que hubiesen ingresado el impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente sin haberse computado las percepciones no efectuadas por el agente; no resulta tal.

En la Resolución N° D 426/18, se expone claramente que se efectuó un análisis del detalle de las operaciones contenidas en el soporte óptico obrante en las actuaciones, de donde pudo constatarse ventas efectuadas a sujetos pasibles de percepción que no presentaron las DDJJ correspondientes al impuesto sobre los Ingresos Brutos, ventas a sujetos pasibles que sí presentaron las DDJJ, habiendo algunos cancelado la totalidad del impuesto y otros, solo una parte.

Dicha constatación es la "participación de los clientes" que reclama el apelante en su recurso. Incluso, Citrusvil pretendía probar estos extremos por medio de la prueba ofrecida, tanto en la etapa impugnatoria como en la presente. Si bien la Autoridad de Aplicación abrió a prueba los autos, la prueba no fue íntegramente producida; sin perjuicio de lo cual el Fisco realizó de oficio el análisis de las DDJJ presentadas o no por los clientes del apelante; razón por la cual en esta instancia, resulta improcedente la apertura de la instancia probatoria, conforme fuera resuelto por medio de la Sentencia Interlocutoria N° 237/19 del 22/03/2019.

En conclusión, no existen vicios que conlleven a la nulidad de la resolución.

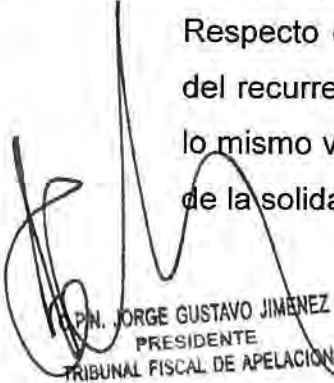
Respecto del carácter subsidiario de su obligación como agente y la pretensión del recurrente de que pueda oponer el beneficio de excusión de responsabilidad; lo mismo vulneraría lo establecido por el artículo 33 del CTP y el concepto mismo de la solidaridad.



Dr. JORGE E. FORSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 percepción, 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.

Ello 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 clientes 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 clientes por los cuales se le realizó la determinación impositiva, no tuvieron interrumpido el curso de la prescripción; es decir, no surge que dichas obligaciones se encuentran condonadas; ergo, no puede considerarse condonada la obligación del apelante en su carácter de agente de percepción.

En relación con el planteo de la improcedencia de la exigencia de los intereses en virtud a lo establecido en el art. 91 CTP; cabe tener en cuenta lo que dicho artículo establece: *"Los contribuyentes y/o responsables, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con las excepciones que la ley determina en cada caso y en especial en lo referente al Impuesto de Sellos."*

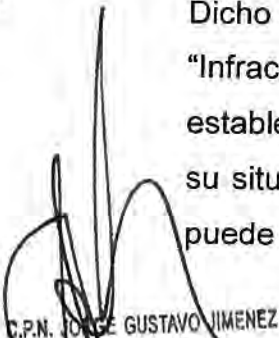
Dicho artículo se encuentra dentro del Capítulo II del CTP que trata sobre "Infracciones y Sanciones en particular", por lo que el mismo claramente establece un beneficio que exime de sanción a los contribuyentes que regularicen su situación tributaria sin haber sido compelidos a ello. Pero de ninguna manera puede pretender el contribuyente que la norma prevé un perdón al pago de los



Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
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

intereses por la cancelación del impuesto fuera de término (por más espontánea y voluntaria que fuera).

Lo relacionado con los intereses resarcitorios esta reglado en el artículo 50 del Digesto Tributario, en el Capítulo V "Extinción de las Obligaciones Tributarias", Sección Primera "Pago". Es decir, se está refiriendo a las obligaciones tributarias y no a las sanciones.

El mismo establece en su primer párrafo, expresamente: "La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio." (el subrayado me pertenece). Este párrafo del art. 50, legisla sobre el interés resarcitorio que se torna exigible por el sólo pago fuera de término, sin necesidad de interpelación alguna por parte del Fisco; es decir, no hay pago espontáneo o pago voluntario (como afirma el apelante). Contribuyente que paga el impuesto después de la fecha de su vencimiento, debe abonar un adicional por el pago tardío realizado.

Por último en relación con lo argumentado respecto del recupero de gastos, corresponde aclararle al apelante que la inspección realizada, que concluyera con una determinación de oficio, versa sobre su actividad en calidad de agente de percepción del impuesto sobre los Ingresos Brutos y no sobre su actividad como contribuyente directo del impuesto. En su calidad de tal, él debe realizar las percepciones que correspondan a todas las operaciones de ventas, locaciones, prestaciones, instrumentadas por facturas u otro documento equivalente, otorgándosele el mismo tratamiento a las notas de débito, conforme lo establece los arts. 1 y 6 de la Resolución general N° 86/00. Por ello, sobre las notas de debito a que hace alusión el apelante deben ser susceptibles de percepción, ya que fueron emitidas a contribuyentes domiciliados en esta Provincia y que no resultan excluidos en virtud del art. 4 de la citada resolución.

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- 426/18, de fecha 05.09.2018.
- 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. NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto, y confirmar la Resolución D- 426/18, de fecha 05.09.2018.
- 2. REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

**HACER SABER.**

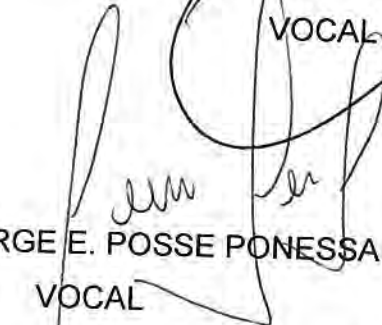
M.F.L.



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

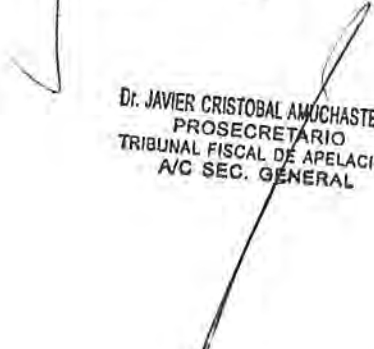


**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL



**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL

ANTE MI



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

