

SENTENCIA N° 385 /19

Expte. N° 710/926/2018 (33620/376-D-2012-DGR)

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los... 23 días del mes de Abril de 2019, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, del Dr. José Alberto León (Vocal) y del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado "AGROALAS S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 710/926/2018 (Expte. N° 33620/376/D/2012 D.G.R.) y;

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

Seguidamente los Sres. Vocales se plantean las siguientes cuestiones:

¿Es ajustada a derecho la Resolución N° D 364/18? ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?

El Dr. José Alberto León dijo:

I- Que a fs. 908/911 el contribuyente AGROALAS S.R.L., interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 364/18 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, de fecha 09.08.2018 obrante a fs. 899/903. En ella se resuelve "HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por AGROALAS S.R.L., CUIT Nro. 30-60989525-6, con domicilio constituido en calle 25 de mayo Nro. 433 de esta ciudad, al Acta de Deuda Nro. A 1838-2012 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos, Agente de Retención, confirmandose la misma, conforme

JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3° Piso, Block 2
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. 710/926-2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 1 de 11

nueva planilla denominada "Planilla Determinativa N° PD 1838-2012 – Acta de Deuda N° A 1838-2012 – Etapa Impugnatoria" y "DECLARAR ABSTRACTO el sumario instruido Nro. M 1838-2012."

Que en cuanto a la oportunidad de presentación del Recurso de Apelación se observa que el mismo fue presentado en tiempo y forma.

En la mencionada presentación, la cual se tiene íntegramente reproducida en homenaje a la brevedad administrativa, el apelante plantea bajo el título "Improcedencia del Ajuste", que la retención realizada generaría a favor del retenido un saldo a favor que deducirá de la suma a pagar en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos, si no se le realizó ninguna retención, en la liquidación del impuesto que efectúe, no podría deducir tal concepto de la base y por consiguiente ingresara la totalidad del impuesto, no existiendo a su entender razón jurídica que justifique que el agente de retención ingrese una suma de dinero que ya fue pagada por el sujeto no retenido.

En el peor de los casos, manifiesta el apoderado de la firma, que el Agente de Retención que no actuó como tal debería una suma por incumplimiento a una obligación formal, pudiendo ser solidariamente responsable con el sujeto no percibido que tampoco ingreso el impuesto adeudado.

Señala que no existiría constancia en el expediente administrativo que los inspectores hayan fiscalizado en los libros de los proveedores de Agroalás S.R.L., si estos ingresaron o no el impuesto sobre los Ingresos Brutos, concluyendo que solo así, la verificada podría llegar a ser solidariamente responsable con el principal obligado.

Bajo el título "La Solidaridad que es subsidiaria", expresa que atendiendo al carácter subsidiario de la responsabilidad solidaria que detenta el agente, opera el beneficio de exclusión de responsabilidad respecto del agente, atento a que el secreto fiscal amparado por el artículo 110 del CTP, hace imposible para el agente acreditar que los contribuyentes hayan ingresado el gravamen.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE POMESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3° Piso, Block 2
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. 710/926-2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 2 de 11

Bajo el título "La prueba de que el principal obligado ingreso el gravamen" el recurrente realiza una exposición de un supuesto fragmento de la resolución apelada señalando con él se desarticularía toda argumentación de la resolución, ya que la DGR al reconocer que cuenta con las declaraciones juradas debería verificar si el proveedor adeudaba suma de dinero alguna.

Siguiendo con lo expuesto, manifiesta que contendría un expreso reconocimiento de que la DGR contaría con la información sobre los proveedores involucrados en el ajuste a la vez reconocería que no habría realizado ningún tipo de labor destinada a verificar la existencia de deuda por parte de estos, asimismo señala que existiría una contradicción al proceder a realizar los ajustes y entiende que la resolución contendría la aceptación de que la solidaridad no excluye la subsidiariedad.

Bajo el título "La condonación" señala que si la Ley N° 8720 condonó la deuda del principal obligado, mal podría reclamarle algo la administración a su mandante como responsable solidario.

Bajo el punto "contribuyente excluidos de retención" la recurrente expresa que como "Anexo V", se adjuntó documentación que revelaría que los pagos efectuados a los sujetos detallados en dicho Anexo se encontraría excluidos de retención, ya que serían operaciones de canje de productos agropecuarios.

Entiende que, pretender practicar una retención ante la situación expuesta implica una alteración del Régimen de Retención y que para que la retención sea procedente es necesario que el agente se encuentre en contacto directo con una suma de dinero, y que en las operaciones de canje, el agente no se encuentra en contacto directo con una suma de dinero.

Bajo el título "Pagos efectuados con posterioridad al 31.XII", la presentante manifiesta que conforme surge de la documentación que adjunta como "ANEXO VI", los pagos a los proveedores Vitraserv SRL y Tucagro SRL habrían sido efectuados con posterioridad al 31.12.2008, efectuándose la retención en dicha oportunidad de conformidad con la normativa aplicable.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAJ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAJ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

G.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. 710/926-2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 3 de 11

Bajo el subtítulo "Supuestos paradigmáticos", la apoderada de la firma esboza que idéntica situación a lo expuesto en el párrafo precedente, predicando con respecto a las operaciones celebradas con la firma Jhon Deere Argentina S.A., la misma que se tratarían de operaciones de canje conforme la documentación que adjunta como "ANEXO VII" y por las que entiende no correspondía practicar retención, y que el pago del saldo no comprendido en el canje se efectuó con posterioridad al 31.12.2008.

Expresa que en relación a las operaciones celebradas con el sujeto Monsanto Argentina S.A.I.C., que además de tratarse de operaciones de canje, dicho sujeto contaba con una constancia de no retención.

Bajo el título "Provincia Seguros S.A." entiende el presentante que la fiscalización consideraría erróneamente como base sujeta a retención el total de la prima, cuando solo correspondería considerarse a tales efectos los gastos administrativos o lo pagado en concepto de comisión.

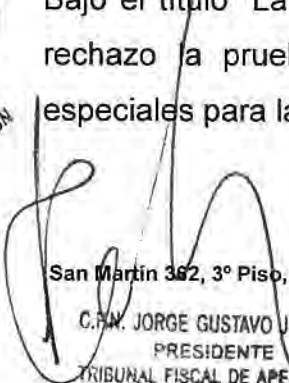
A continuación cita el art. 224 del CTP, por lo que concluye que del mismo se desprende que no correspondería considerar el total de la prima como base sujeta a retención, por no ser la misma parte de la base del impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Asimismo expresa que fueron ajustados como ANEXO XI, facturas del sujeto Provincia seguros S.A. correspondientes a siete pólizas de seguro y que las primas se abonaron en cuotas, las cuales se habrían abonado algunas en 2008 y las restantes en el periodo 2009. Además manifiesta que se aplicó la alícuota del 7,5% cuando corresponde la alícuota del 1,25% al tratarse de un sujeto inscripto en el Régimen de Convenio Multilateral.

Bajo el título "La Prueba Pericial contable" señala que la resolución en crisis rechazo la prueba pericial ofrecida, por no ser necesarios conocimientos especiales para la apreciación de los hechos a probar.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



San Martín 362, 3º Piso, Block 2
C.F.J. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. 710/926-2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 4 de 11

Finalmente su representación ofrece prueba Documental, Informativa y Pericial Contable.

II. - La Dirección General de Rentas, a través de su Director General, contesta el traslado del recurso.

Resalta en primera instancia que el agente de retención desarrolla una actividad como responsable del cumplimiento de deuda ajena con los recursos que administra y dispone, tiene un deber con el fisco que lo designo como tal.

Afirma la DGR que por aquellas operaciones en las cuales el agente omitió realizar la retención, pero el obligado principal si cumplió su obligación, este último debería consignar las operaciones sujetas a retenciones que se encuentran en discusión.

Afirma que es al Agente a quien le corresponde la demostración de que el sujeto pasible de retención presentó su correspondiente Declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del periodo en que se efectuó.

La autoridad de aplicación si bien cuenta con un sistema que puede verificar las presentaciones y pago de las declaraciones juradas, dicha información no le permite al fisco tener prueba suficiente de si los montos de las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas declaraciones juradas.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En esta instancia procesal el presentante no aporta prueba suficiente que permita al fisco excluir las operaciones de sujetos que hayan cancelado su obligación tributaria.

Respecto al pedido de condonación realizado por el apelante, la DGR descarta el mismo debido a que el plazo de prescripción se encuentra interrumpido por haberse interpuesto demanda de embargo preventivo.

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

Respecto al pedido de prueba pericial contable propuesta, afirma la Autoridad de Aplicación que en esta instancia es el Juez administrativo quien contiene los

conocimientos técnicos de la materia en tratamiento, resultando por ello redundante la producción de la citada prueba.

III.- En lo que respecta al recurso de Apelación interpuesto, cabe resaltar esta parte en primer lugar que a fs. 15/18 del expte. 710/926-2018 se encuentra la Sentencia N° 892/18 de fecha 20.12.2018, de este Tribunal Fiscal, por la cual se tiene por presentado en tiempo y forma al recurso de apelación y disponer la apertura a prueba por el término de 20 días. Asimismo sobre la prueba pericial contable se otorga un plazo de 48 hs. a fin de que el contribuyente adecue el ofrecimiento de la misma de acuerdo al artículo 23 del RPTFA.

Respecto al plazo probatorio, el contribuyente solicita una ampliación del mismo, el cual le es otorgado por 10 días más en los cuales el apelante acompaña oficio debidamente diligenciado ante la DGR.

Que a fs. 30/34 la Autoridad de Aplicación da cumplimiento al oficio, adjuntando planilla informativa pero respecto a la prueba pericial contable no se adecua ni produce.

Encontrándose las actuaciones para ser resueltas, corresponde resaltar que la provincia tiene potestad tributaria, es decir la facultad para crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria especial. Además de ello posee la facultad de imponer cargas a los sujetos sometidos a la mencionada competencia tributaria, como por ejemplo los regímenes de retención o percepción.

Estos sistemas permiten recaudar el impuesto en la fuente, es decir donde se exterioriza primariamente la riqueza que se pretende gravar.

Corresponde señalar que en tanto la firma ha sido designada Agente de Retención en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, corresponde que actúe como tal, conforme a lo establecido por la Resolución General (DGR) N° 23/02 sus modificatorias y complementarias, la cual en su art. 6 establece que la retención debe practicarse al momento de efectuarse cada pago, situación que

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

San Martín 362, 3° Piso, Block 2
C.º N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. 710/926-2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 6 de 11

resulta conocida por el Agente, como así también conoce el momento en que se realizó la compra, locación y/o prestación de servicio; es por eso que consideramos que es el agente al que le corresponde la demostración de que el sujeto pasible de retención presentó su correspondiente Declaración Jurada en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos del periodo en que se efectuó, por parte del Agente, la operación de compra, locación y/o prestación de servicio.

El art. 33 del C.T.P. establece que responden solidariamente los agentes de retención, percepción o recaudación por las retenciones, percepciones o recaudaciones no efectuadas. A su vez el inciso 1 del artículo 25 del citado Código dispone que la obligación pueda ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores (solidarios) a elección del sujeto activo, en este caso, de la DGR.

Que lo establecido por el Código Tributario Provincial en los artículos citados, resulta concordante con lo dispuesto por el art. 827 del Código Civil y Comercial de la Nación, el cual sostiene que existe solidaridad cuando la totalidad de la obligación pueda ser demandada por el acreedor a cualquiera de los deudores.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en reciente fallo de fecha 27 de Octubre de 2015 en autos caratulados "San Juan S.A. (TF 29.974-1) c/ DGI" donde el Máximo Tribunal de la Nación considero que "la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquel que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial o represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado por su obligación si acredita que el contribuyente ingreso esa suma (Fallos: 308:442; 327:1753 y sus citas)"

Cabe resaltar que en esta instancia procesal, tal como se hizo mención anteriormente, se abrió a prueba con el fin de que adecúe el Agente la prueba

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE POMESBA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Expte. 710/926-2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 7 de 11

pericial contable a fin de poder producirla, cosa que el apelante no hizo, dejando vencer el plazo acordado.

Respecto a la prueba informativa, se libró oficio a la DGR, el cual fue contestado a fs. 30/32, pero la misma no resulta conducente para esta parte, no pudiendo este Tribunal arribar a un resultado distinto con la información otorgada por la Autoridad de Aplicación. Esto es así, debido a que la información suministrada por la DGR no permite establecer una relación existente entre las operaciones correspondientes a la determinación del agente de retención y las bases imponibles de Impuesto sobre los Ingresos Brutos del obligado principal en el periodo verificado.

Para poder desligarse de la responsabilidad solidaria que pesa sobre el agente es necesario demostrar que cada proveedor ingresó el impuesto en su justa medida, lo cual implica establecer que en los registros de ventas del proveedor se encuentra debidamente registrada la operación en cuestión, lo que posibilita verificar que en la base imponible consignada en las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los proveedores, se encuentra incluido y declarado el monto de la operación que fue susceptible de retención y que por ende el tributo correspondiente a la misma ya fue satisfecho e ingresado por el sujeto pasivo principal de la obligación tributaria.

Cabe destacar así también, que previo a esta instancia, a fs. 872/873 la DGR hizo lugar al pedido de prueba informativa solicitada por el recurrente en la impugnación, no habiendo sido producida por el solicitante.

Por todo lo dicho no puede el apelante afirmar que la búsqueda de la verdad material fue obviada por esta parte o en este proceso, ya que tuvo en esta instancia la oportunidad de probar que el obligado principal ingreso su impuesto a los fines de liberarse de su deber de actuar como Agente, no logrando hacerlo.

Respecto al pedido de condonación conforme lo establecido por el art. 1, inciso 7, punto f de la Ley N° 8720, el mismo establece que: "Quedan eximidas de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE POMESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.”

En el caso que nos ocupa, por el Acta de Deuda N° 1838-2012, se inicio demanda de embargo preventivo en fecha 04.02.2014, el cual tramita ante el Juzgado de Cobros y Apremios de la I° Nom. – Expte Judicial N° 89-2014, excluyendo de esta forma la posibilidad de condonación solicitada.

En relación a los planteos técnicos efectuados por el contribuyente, bajo subtítulo “Contribuyentes excluidos de retención”, es dable destacar lo dispuesto por el art. 6 segundo párrafo de la RG (DGR) N° 23/02 que sostiene: “Se entenderá por pago a la cancelación total o parcial de la operación, sea ésta realizada en forma directa o a través de terceros, mediante la entrega de dinero, cheque, pagaré y/o cualquier otro medio de cancelación, como así también a la acreditación en cuenta que implique la disponibilidad de los fondos.” Razón por la cual no le asiste razón a la firma.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Respecto a las operaciones realizadas con la firma Jhon Deere Argentina S.A., las determinaciones realizadas se ajustan a la normativa vigente que regula el régimen de retención, es decir, la Resolución General N° 23/02. Por lo que el acto administrativo en cuestión resulta valido y ajustado a derecho.

Dr. JORGE E. JOSSE POMESE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por lo dicho bajo el título “Provincia Seguros S.A.”, cabe destacar que la Resolución General N° 23/02 sus modificatorias y complementarias no exceptúan a las primas de seguros del cálculo de la base sujeta a retención, lo que constituye un ingreso para el sujeto por lo que las mismas conforman la base sujeta a retención, independientemente del tratamiento especial que le pudiera corresponder al sujeto pasible en su condición de contribuyente en el

Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por lo que no le asiste razón al presentante.

Por último, en lo que concierne al planteo de las facturas presentadas por Provincia Seguros SA correspondiente a siete pólizas de seguro y que las primas se abonaron en cuotas, cabe señalar que se procedió a ajustar la alícuota determinada del 7,5% al 2,5% y a efectuar ajustes que resultan pertinentes a las bases sujetas a retención considerando el vencimiento de las cuotas correspondientes a las primas de seguro.

Por todo lo expuesto corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra la Resolución N° D 364/18 y por lo tanto confirmar la misma.

El Dr. **Jorge Esteban Posse Ponessa**, dijo: Que comparte el voto emitido por el Dr. José Alberto León.

El C.P.N. **Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.


Por ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

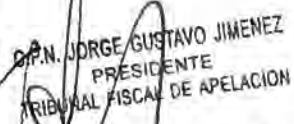
1. NO HACER LUGAR al recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **AGROALAS S.R.L.** en contra de la Resolución N° D 364/18 de fecha 09.08.2018 de la Dirección General de Rentas, y en consecuencia confirmar la misma, por los considerandos que anteceden.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

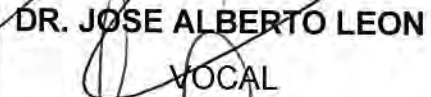
2. REGISTRESE, NOTIFIQUESE y ARCHIVESE.

M.F.B.

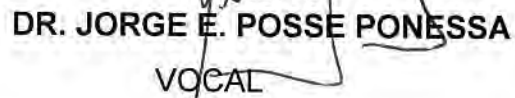
HAGASE SABER



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

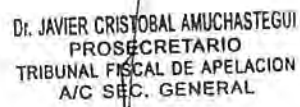


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI



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