

SENTENCIA N° 515 /19

Expte.: 796/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 16 días del mes de .....Mayo..... 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: "**AGRO LAJITAS S.A. S/RECURSO DE APELACION**", N° 796/926/2018 (21635-376-D-2015 – 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. 739/745 del expte 21635/376-D-2015 se presenta el Dr. Leandro Stok en carácter de apoderado del contribuyente AGRO LAJITAS S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 442/18, de fecha 12.09.2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 723/736 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 2945-2017 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Retención; en sus arts. 2° y 3°, intimar al cumplimiento de las obligaciones tributarias conforme las planillas obrantes a fs. 728/736; y, en su art. 4°, dejar sin efecto el sumario instruido n° M 2945-2017.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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.

Señala que no existiría constancia en el expediente administrativo que se hubiera integrado u otorgado participación activa a los proveedores de Agro Lajitas S.A., 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.

Bajo el título "La prueba de que el principal obligado ingresó el gravamen", el recurrente realiza una exposición de un supuesto fragmento de la resolución apelada señalando que ese párrafo podía desarticular toda la 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 y 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 "Operaciones sin sustento territorial" manifiesta el apelante que la resolución no realizó ningún análisis en relación con este punto, remitiéndose a lo expuesto en su impugnación.

En el punto "Pagos realizados a profesionales", el apelante se agravia de que el hecho de que el contribuyente Pfister Martín Miguel no estuviese inscripto en la DGR, no supone que pueda efectuársele retenciones ya que se trate de un profesional con título universitario. Reitera también que, para el caso de superar el mínimo no imponible la alícuota aplicable es la del 2,5% y no del 3,5%.

Con el título "Operaciones exentas", el recurrente sostiene que no corresponde realizarle retenciones al sujeto Instituto Nacional de Semillas en virtud de lo establecido en el art. 228 inc. 1 del CTP.

En el punto "Cuenta Corriente", la firma sostiene que la resolución apelada considera que en la etapa impugnatoria el agente no acompañó la documental necesaria y el detalle pormenorizado de la facturación que cancelaría con las órdenes de pago en las cuales considera que las supuestas retenciones omitidas ya fueron practicadas e ingresadas con la primer orden de pago. Al respecto, el apelante considera que toda la documentación respaldatoria fue verificada en el curso de la verificación y que en todo caso el Fisco podría haber acogido la prueba pericial contable y no lo hizo.

Bajo el título "Pagos con débito automático", el apelante expresa que si bien el caso no está comprendido entre las causales de exclusión del art. 8 de la Resolución N° 23/02, existe una imposibilidad material de realizar la retención al no haber tenido contacto con el dinero.


En el punto "Retenciones en exceso", considera que la resolución sólo se limita a impugnar la modalidad utilizada por el agente a los fines de compensar las diferencias por haber retenido de más, pero no niega la existencia de las retenciones realizadas. Manifiesta que la DGR debe compensar contra el impuesto determinado el saldo a favor del contribuyente, procedimiento que no fuera realizado por su parte.

En el título "Pagos efectuados por cheques rechazados y/o cambio en la modalidad de pago" el apelante expresa que si el Fisco hubiese permitido la producción de la prueba pericial contable, el perito podría haber verificado que los pagos fueron efectuados para reponer cheques rechazados, vencidos o para reemplazar el medio de pago; pero que la retención correspondiente a la operación ya había sido realizada.

En el punto "Pagos de flete orígenes extraña jurisdicción", se agravia de que la resolución confirmó el ajuste con relación al contribuyente Transporte Hugo Ferreyra por no haber podido verificar el tipo de operación y cuál era el concepto de la misma, situación que podría haber sido zanjada con la prueba pericial

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. DOSSE PONESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

  
Dr. JORGE E. DOSSE PONESSA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

contable, si el Fisco consideraba que la información en la Certificación Contable no era suficiente.

Bajo el título "Baja de Oficio" expresa que si bien en este punto la Autoridad de Aplicación realizó un ajuste, igualmente intimó al cobro de las retenciones omitidas que resultan una vez descontados los importes declarados e ingresados por esas operaciones. Considera que la aplicación de la alícuota del 10,5% reviste naturaleza sancionatoria; es decir, se trataría de una sanción encubierta. Manifiesta que el Fisco insiste en la aplicación de la alícuota agravada porque lo intima al pago de la diferencia entre lo ingresado por el principal obligado con la alícuota que correspondía y la alícuota del 10,5%. También considera que al tratarse de una sanción encubierta, resulta condonada por aplicación de la ley 8873 restablecida por la Ley 9013.

En el punto "Intereses resarcitorios", el apelante se agravia de que si el obligado principal canceló su deuda de manera espontánea, los intereses por el pago tardío se encuentran condonados por el art. 91 de la Ley 5121.

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

En el punto "La posición del Tribunal Fiscal", el apelante cita un caso resuelto por el Tribunal en fecha 04/05/2015, en el cual se consideraron idóneas las certificaciones contables a los efectos de realizar ajustes a la determinación realizada por la DGR.

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

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. Sin embargo realiza un ajuste en relación con la alícuota aplicada respecto de las

operaciones realizadas con el sujeto "Rougés Julio Marcos Víctor", siendo la correcta la del 2,5%.

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

III.- A fojas 29/31 obra Sentencia Interlocutoria N° 02/19 del 01/02/2019 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación y se dispone la apertura a prueba por veinte 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.

Dicha sentencia fue debidamente notificada a ambas partes. 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.

A fs. 43/47 la Autoridad de Aplicación da cumplimiento al oficio, adjuntando planilla informativa; pero respecto a la prueba pericial contable el apelante no la adecúa ni se produce.

Al encontrarse vencido el plazo probatorio, se ordenó en fecha 03/04/2019: Pasen los autos a despacho para resolver.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución D 442/18 resulta ajustada a derecho.

Cabe destacar 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

modificatorias y complementarias, la cual en su art. 6 establece que la retención debe practicarse al momento de efectuarse cada pago, situación que 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 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 pericial contable a fin de poder producirla, cosa que el apelante no hizo, dejando vencer el plazo acordado. En su recurso hace alusión en numerosas oportunidades a que varios de los argumentos planteados podrían haber sido corroborados por medio de la prueba pericial contable que el Fisco no acogió en su oportunidad. En esta instancia, este Tribunal abre el prueba el proceso y es el mismo apelante quien no cumple con la producción de dicha prueba al no haber ni

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 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 lo tanto sus proveedores (contribuyentes directos del impuesto) no resultan condonados por el pago tardío del impuesto, menos aún lo estará el apelante en su calidad de agente de retención.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
ADPFIACION

Igualmente y como dejara expresada la Autoridad de Aplicación, se procedió a ajustar la determinación respecto del proveedor Rougés, Julio Marcos Victor en relación con la alícuota aplicada.

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

- I) HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto, y modificar la Resolución D- 442/18 de fecha 12.09.2018, conforme la planilla determinativa obrante a fs. 20/27.
- 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.

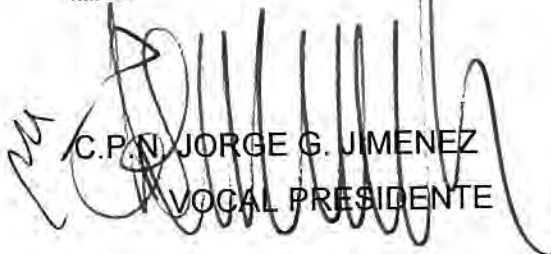
El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José A. León, vota en igual sentido.


**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
RESUELVE:**

1. **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto, y modificar la Resolución D- 442/18 de fecha 12.09.2018, conforme la planilla determinativa obrante a fs. 20/27.
2. **REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.**

**HACER SABER**

M.F.L.

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

  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL



siquiera denunciado quien sería el perito para la realización de la misma, a pesar de haber sido intimado al efecto.

Respecto a la prueba informativa, se libró oficio a la DGR, el cual fue contestado a fs. 43/47, 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. 630/631 del expte DGR, la Autoridad de Aplicación hizo lugar al pedido de prueba informativa solicitada por el recurrente en la impugnación, no habiendo sido producida en su totalidad 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 ingresó su impuesto a los fines de liberarse de su deber de actuar como Agente, no logrando hacerlo.

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. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Es decir que, 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.

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.

El resto de los argumentos intentados por el ahora apelante fueron planteados en la instancia impugnatoria y contestados por el Fisco, compartiendo este Tribunal el criterio sostenido por la DGR, sin considerar que adolezca la resolución apelada de vicio alguno que conlleve a su nulidad.

Por último en relación con el planteo de la improcedencia de la exigencia de los intereses en virtud a lo establecido en el art. 91 CTP (único argumento nuevo planteado en esta apelación); 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,*



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MI



DR. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
PROSECRETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
A/C SEC. GENERAL

