

SENTENCIA N° 591/19

Expte.: 874/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 11 días del mes de ..... Junio ..... 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: "ATANOR S.C.A. S/RECURSO DE APELACION", N° 874/926/2018 (36686-376-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. 350/358 del expte 36686/376-D-2015 se presenta el Dr. Mario A. Salvo en carácter de apoderado del contribuyente ATANOR S.C.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 476/18, de fecha 09.10.2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 334/347 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 3014-2017 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. 338/347; y, en su art. 4°, dejar sin efecto el sumario instruido n° M 3014-2017.

El apelante bajo el título "Nulidad", insiste en que la misma es la solución frente al actuar arbitrario de la Administración; lo cual podría haberse evitado si la DGR hubiera accedido a la entrega de los estados de cuenta de los proveedores.

Asimismo, tampoco fue valorada la documentación acompañada en fecha

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

28/08/2017 en un CD con detalle de la totalidad de las órdenes de pago. Considera encontrarse en un estado de indefensión, al no existir un detalle claro que permita entender los ajustes realizados. Las distintas incongruencias de la determinación fueron puestas de manifiesto por medio de las certificaciones contables, las cuales no fueron tenidas en cuenta por la DGR. En conclusión el apelante considera que, por no reunir el acto el requisito contenido en el art. 43 inc 6 de la Ley 4537, corresponde declarar su nulidad.

Como punto "Improcedencia del Ajuste", manifiesta que la DGR admite la posición jurisprudencial en virtud de la cual el agente puede librarse de su obligación en la medida que pruebe que el contribuyente ha ingresado las sumas correspondientes al impuesto sobre los Ingresos Brutos. Cita el fallo Bercovich.

Señala que el Fisco insiste en que sea el agente quien integre al proceso a los principales obligados (proveedores); por lo que la solución no puede ser otra que la nulidad del proceder empleado.

Bajo el título "El principal obligado ingresó el gravamen", el recurrente insiste en que de las certificaciones contables acompañadas por algunos proveedores, se infiere que los mismos presentaron y pagaron sus DDJJ; mientras que la DGR no probó la existencia de la deuda que pretende reclamar y no integró a los principales obligados a la determinación. Seguidamente 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.

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; por lo que condonado el contribuyente principal, ergo también lo está el responsable por deuda ajena.

En el punto "La certificación contable. 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 Instrumental 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE

III.- A fojas 11/13 obra Sentencia Interlocutoria N° 85/19 del 27/02/2019 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.

Dicha sentencia fue debidamente notificada a ambas partes.

A fs. 21/51 la Autoridad de Aplicación da cumplimiento al oficio, adjuntando planilla informativa; y manifestando que los estados de cuenta no son acompañados porque son secretos, por aplicación del art. 110 del CTP.

Al encontrarse vencido el plazo probatorio, se ordenó en fecha 15/04/2019: 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 476/18 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 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. Se libró oficio a la DGR, el cual fue contestado a fs. 21/51, 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.

Dr. JORGE E. POSSE POMESA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

Resulta errado el argumento en virtud del cual corresponde declararse la nulidad de la resolución apelada, ya que la misma fue dictada en cumplimiento tanto del CTP como de la Ley 4537. Se encuentra debidamente fundamentada la misma. Si fue considerada toda la documentación presentada durante el curso de la inspección, sin embargo las certificaciones contables no acreditan lo que el apelante pretende ni lo que lo desobligaría de sus deberes como agente de retención, a saber, la presentación y pago de las declaraciones juradas del impuesto sobre los Ingresos Brutos que incluya las operaciones entre el proveedor en cuestión y el agente como parte de la base imponible del tributo. Cabe tener en cuenta que al momento de ofrecer la prueba pericial contable los puntos de pericia ofrecidos en la misma no fueron cumplidos al momento de la presentación de las mencionadas certificaciones contables.

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.

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 planteo realizado como "Operaciones sin sustento territorial" no fue realizado en instancias de la impugnación, no siendo posible remitirse a la misma.

El argumento relativo a "Baja de Oficio" ya fue planteado en la instancia impugnatoria y contestado por el Fisco, compartiendo este Tribunal el criterio sostenido por la DGR.

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; 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ROBBIE FONSESSA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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.

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- 476/18 de fecha 09.10.2018.
- 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 por la firma **ATANOR S.A., C.U.I.T. 30-50065891-2**, en contra de la Resolución D-476/18 de fecha 09/10/2018. 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.M. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL PRESIDENTE

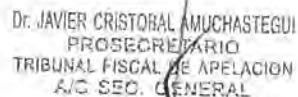


DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

**ANTE MI**



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

