

SENTENCIA N° 657/19

Expte.: 854/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 25 días del mes de Julio 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: **"VALLE FERTIL S.A. S/RECURSO DE APELACION"**, N° 854/926/2018 (52354-376-D-2013 – 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. 1204/1213 del expte 52354/376-D-2013 se presenta el Sr. Claudio Sebastián Barilari en carácter de apoderado del contribuyente VALLE FERTIL S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 502/18, de fecha 17.10.2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 1196/1201 de estos actuados.

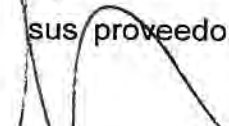
En ella se resuelve, en su art. 1º, hacer lugar parcialmente a la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de Deuda n° A 17-2014 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención; en su art. 2º, intimar al cumplimiento de las obligaciones tributarias conforme la planilla obrante a fs. 1199/1201; y, en su art. 3º, declarar abstracto el descargo interpuesto en contra del sumario instruido n° M 17-2014.

El recurrente en el punto "La notificación del acto administrativo" manifiesta que no fue notificado formalmente del Acto administrativo que lo designara como Agente de Retención respecto de la totalidad de las operaciones efectuadas con sus proveedores. Expresa que recién en fecha 06/03/2009 fue notificado de la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

A



Resolución N° 16/09 por la cual se le impone la obligación de retener en todas las operaciones con sus proveedores y no solamente en relación con las establecidas en el Anexo VI de la Resolución General N° 23/02. Considera, que conforme lo establece el art. 44 de la Ley 4537 el acto administrativo de alcance particular debe ser notificado al interesado.

Bajo el título "La solidaridad no probada" el apelante manifiesta que el ajuste realizado sería improcedente, ya que si el agente no realizó retención a su proveedor, el obligado principal en su liquidación de impuesto no deducirá ningún importe e ingresará la totalidad del impuesto. No surge de las actuaciones que se hubiera fiscalizado a los proveedores, por lo que, la resolución resulta nula por no haberles dado participación, vulnerando de esa manera las previsiones del art. 33 del C.T.P.

Como punto "La solidaridad que es subsidiaria" manifiesta 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.

En el título "La prueba de que el principal obligado ingresó el gravamen", el apelante 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.

Bajo el punto "La condonación" el apelante 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.

Por último, en el título "Intereses" el recurrente manifiesta que, si bien la resolución excluyó del ajuste operaciones realizadas con sujetos pasibles de retención que registran la presentación de declaraciones juradas en el impuesto sobre los Ingresos Brutos y la cancelación total de su obligación; le intima el

ingreso de los intereses resarcitorios. Considera que esos intereses no le deben ser reclamados, por cuanto el obligado principal canceló su obligación de manera espontánea, y los intereses que podrían haberse generado por el pago tardío, resultan condonados por aplicación del artículo 91 del C.T.P.. Ergo, en virtud del carácter subsidiario de la obligación del agente, condonados los intereses para el obligado principal, se condonan también para el agente.

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 12 obra Sentencia Interlocutoria N° 500/19 del 13/05/2019 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 502/18 resulta ajustada a derecho.

Cabe realizar un análisis de cuáles son las operaciones de compra en las que interviene el agente en las cuales debe efectuar retenciones.

La Resolución General N° 23/02 de fecha 08/02/2002 publicada en el Boletín Oficial en fecha 20/03/2002 es la que última dictada en relación con el sistema de retenciones a realizar a los contribuyentes a los cuales el agente le realice compras de bienes y servicios. Dicha Resolución tiene una serie de anexos (nueve en total) en los cuales hace mención a contribuyentes de acuerdo a la actividad que desarrollan o si el Fisco los designó como tales.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

Las operaciones en las cuales el agente debe realizar retenciones deben ser todos los pagos a realizar por la prestación de bienes o servicios; sin perjuicio de que en los distintos anexos se haga mención de determinadas operaciones.

La aseveración que realiza el contribuyente respecto de que hasta el dictado y notificación de la Resolución General N° 16/09, el agente solo debía realizar retenciones cuando realice el pago de las liquidaciones a los adherentes al sistema; no resulta válida.

Efectivamente, la Resolución General N° 16/09 resuelve aprobar la nómina de agentes de retención que oportunamente fueron designados como tales y que a partir del dictado de esta resolución corresponde sea publicada en la página de internet y actualizada en forma mensual. Asimismo la resolución fue dictada a los fines interpretativos y para aclarar las dudas que pudieran tener algunos agentes, por lo que en su artículo 3 expresa que los agentes deben actuar como tales por la totalidad de las operaciones realizadas.

Es decir, esta resolución tiene carácter meramente interpretativo, por lo que no puede el contribuyente interpretar que rige a partir de su publicación, ya que no establece ninguna disposición nueva, más allá de la novel obligación del Fisco de publicar la lista de los agentes de retención en la página de internet, pero ello no significa que dichos agentes no hubiesen sido agentes ya. Inclusive en el mencionado artículo 3°, claramente se expresa que los agentes identificados en la nómina son los que tuvieron la obligación de inscribirse.

En conclusión, los agentes de retención desde un primer momento tuvieron la obligación de retener a la totalidad de los prestadores de bienes y servicios a los cuales le realizaran pagos.

Para evitar incluso mayores confusiones y como una buena decisión, por medio de la Resolución General N° 179/10 se decidió incluir la aclaración establecida en el artículo 3 de la Resolución General N° 16/09 directamente en la redacción del actual artículo 2 de la Resolución General N° 23/02.

Por lo tanto y para dejar en claro este agravio Valle Fertil S.A. debía retener por todos los pagos realizados a los prestadores de bienes y servicios desde la fecha de su alta como Agente de Retención el día 01/08/2000.

En relación con la supuesta improcedencia del ajuste porque 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 sujetos identificados en los Anexos de su impugnación, a fin de que informen las retenciones practicadas por el apelante durante los períodos 01 a 12/2009, que acrediten su condición frente al impuesto sobre los Ingresos Brutos en Tucumán; en caso que no le fueron realizadas retenciones, las razones de ello y su documentación respaldatoria y también si presentaron las declaraciones juradas del impuesto sobre los Ingresos Brutos y si fueron abonadas las mismas; también debía librarse oficio a la DGR a fin de que adjunte estados de cuentas de los mismos sujetos identificados en los anexos, informando asimismo la fecha desde la que poseen alta en Tucumán. También había ofrecido prueba pericial contable.

El Fisco acogió las pruebas ofertadas; hecho que fuera parcialmente aprovechado por el apelante, ya que solo produjo la prueba pericial contable 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, produjo parcialmente la prueba; 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

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 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, 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 por la firma VALLE FERTIL S.A., C.U.I.T. 30-68570941-0, en contra de la Resolución D-502/18 de fecha 17/10/2018. 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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



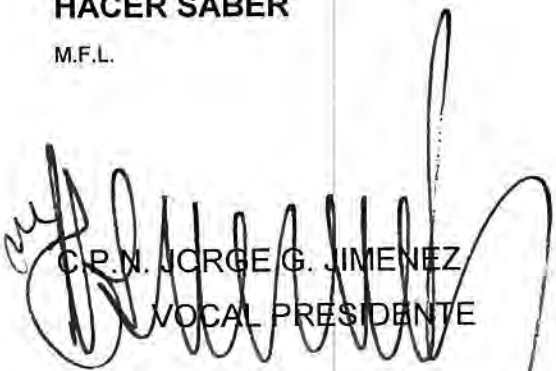
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

- 1. NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por la firma **VALLE FERTIL S.A., C.U.I.T. 30-68570941-0**, en contra de la Resolución D-502/18 de fecha 17/10/2018. 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

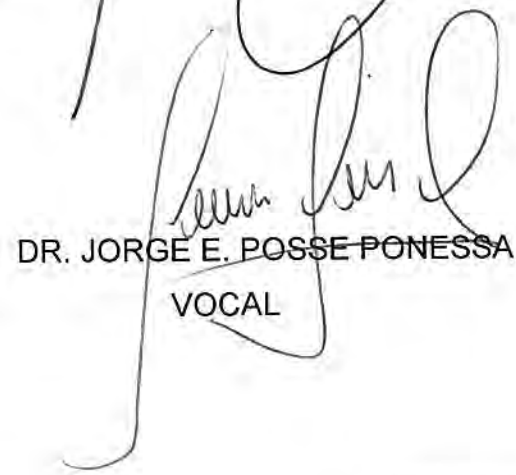
M.F.L.



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



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTÓBAL MARCHASTEGUI
PROFESOR JURADO
TRIBUNAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL