

SENTENCIA N° 702/19

N° 833/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los *02* días del mes de *septiembre* de 2019, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN** bajo la Presidencia del C.P.N Jorge Gustavo Jiménez, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada **“AGROALAS S.R.L. S/ RECURSO DE APELACIÓN, Expediente N° 833/926/2018 (Expte. D.G.R. N° 29.716/376/D/2013)” y;**

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dijo:

I.- Que a fojas 1.378/1.382 del Expediente D.G.R. N° 29.716/376/D/2013, el contribuyente AGROALAS S.R.L., CUIT N° 30-60989525-6, por medio de su apoderado, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 451/18 de la Dirección General de Rentas -fs. 1.364/1.367- de fecha 28/09/2018. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por AGROALAS S.R.L., CUIT N° 30-60989525-6, con domicilio constituido en calle 25 de Mayo N° 433 de esta ciudad, contra el Acta de Deuda N° A 393-2013, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmando la misma de conformidad con la “PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 393-2013 – ACTA DE DEUDA N° A 393-2013 – ETAPA IMPUGNATORIA”. DECLARAR ABSTRACTO el descargo interpuesto contra el Sumario N° M 393-2013.

Como primer argumento, aduce que el responsable por deuda ajena puede liberarse de su obligación en la medida que pruebe que el sujeto pasible ingresó las sumas de dinero que le corresponden en concepto de principal obligado.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Alega que es al Fisco a quien corresponde la acreditación del pago por parte del contribuyente principal, ya que es quien se encuentra en mejores condiciones de probar dicha circunstancia. No existe constancia que la D.G.R haya realizado algún tipo de labor destinada a verificar la existencia de deuda por parte de los principales obligados, por lo que mal puede existir una presunción de solidaridad de parte del Agente.

Aduce que la D.G.R. debió integrar debidamente la relación jurídico tributaria mediante el inicio de determinaciones de oficio a los principales obligados, ya el Agente de Retención resulta ser responsable subsidiario de los mismos. Por ello la deuda debió ser reclamada a los sujetos pasibles previamente al Agente.

Sostiene que el actuar del Fisco desnuda una nulidad resultante de la paradoja de exigir que el responsable acredite que el contribuyente ingresó el impuesto a él correspondiente, a la vez que no probó la existencia de la deuda que pretende reclamar, ni tampoco integró la presente determinación con los principales obligados. La falta de integración en debida forma de la relación jurídica tributaria, con la participación del contribuyente, descalifica el acto de determinación practicado y lo vicia de nulidad, en tanto fue emitido en violación a las formas esenciales del proceso.

Por otra parte, manifiesta que de las constancias del expediente no surge que haya habido una debida integración de la relación jurídico tributaria. Tampoco se acompañaron los estados de cuenta solicitados como prueba del ingreso del impuesto por parte de los principales obligados, todo ello en una evidente violación a su derecho de defensa.

Sostiene que si la Ley N° 8.720 condonó la deuda de los principales obligados, mal puede reclamar el Organismo Fiscal el pago de lo adeudado como responsable solidario en relación a los periodos 01/2009 a 12/2009.

Señala la existencia de sujetos incluidos en la determinación impetrada, a los cual se les debió aplicar las alícuotas del 2,5% y 3,5%, respectivamente, y no del 7,5% y 10,5%, ello con base a que no se habrían revisado las constancias de inscripción de los respectivos contribuyentes al momento de la retención. Destaca que en búsqueda de la verdad material, bastaba con solo revisar la base de datos por parte de la D.G.R. para confirmar la condición de sujetos mencionados.

Arguye que la resolución impetrada por el Fisco provincial insiste en incluir en el ajuste efectuado operaciones realizadas con proveedores que, no solo son sujetos inscriptos en jurisdicciones distintas a la de Tucumán, sino que además, las operaciones realizadas con los mismos no tuvieron sustento territorial en la Provincia de Tucumán. Manifiesta la inclusión de operaciones de arriendos que no poseen sustento territorial en la jurisdicción de Tucumán.

Por último, alega la inclusión en la determinación de oficio de operaciones de pagos a profesionales que, por ser inferiores al mínimo establecido, se encontraban exentos del gravamen, ante lo cual, no correspondía efectuar retenciones respecto a las mismas.

II.- A fojas 01/05 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto, conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.

En relación al planteo referido a la solidaridad del Agente en cuanto a las deudas generadas por la omisión de practicar retenciones, las cuales habrían sido efectivamente liquidadas por los deudores en carácter principal, expresa que esto remite a una cuestión de hecho y prueba. La actividad probatoria exige que el recurrente aporte prueba concluyente y contundente de lo que pretende demostrar, en este caso que el contribuyente directo -sujeto posible de retención- canceló el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por la operación de venta que realizó al apelante, lo cual no sucedió en ninguna de las instancias administrativas.

Aduce que el apelante no demostró de forma cierta que el sujeto pasible de retención haya incluido la operación de venta efectuada en la base imponible determinada en sus Declaraciones Juradas, y menos aún que el impuesto haya sido cancelado. Ante ello el Agente no queda liberado de su responsabilidad solidaria respecto a las retenciones omitidas de practicar.

Por otra parte, el Organismo Fiscal aduce que aplicó todos los procedimientos a su alcance a efectos de la búsqueda de la verdad material y resguardo del



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

derecho de defensa del apelante, prueba de ello lo constituye el análisis exhaustivo de la prueba documental arrojada en la instancia precedente que permita verificar los planteos impetrados por el apelante.

Respecto al agravio producido por el recurrente en relación a los sujetos inscriptos como locales en la jurisdicción Tucumán -expresando que por los mismos correspondía aplicar las alícuotas del 2.5% y 3.5%, y no las del 7.5% y 10.5%- sostiene que la información sobre los contribuyentes principales fue analizada y considerada para el cálculo de las retenciones reclamadas respecto de cada una de las operaciones contenidas en la determinación practicada.

En relación a los pagos efectuados por los arriendos que no poseerían sustento territorial en la jurisdicción de Tucumán, aduce que el apelante no demostró con documentación suficiente la inaplicabilidad del régimen de retención, no aportando la información que permita verificar el acaecimiento de alguna de las causales de exclusión previstas en la normativa correspondiente.

Por otra parte, en cuanto a lo aducido por el recurrente en relación a la existencia de deudas reclamadas por operaciones de pagos a profesionales, alega que en busca de la verdad material y considerando la condición que revisten los sujetos mencionados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se procedió a practicar los ajustes pertinentes a la determinación efectuada.

Por último, en relación al planteo efectuado por el apelante respecto a la condonación de las obligaciones de los principales obligados, aduce que de ninguna manera se encuentra acreditado en autos que la deuda de los contribuyentes principales se encuentre condonada.

III. A fs. 11/14 del Expte. 833/926/2018 obra Sentencia Interlocutoria N° 25/19 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación, por constituido el domicilio, por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, y se ordena abrir la causa a prueba por el término de 20 días.

Abierta la causa a prueba las partes ofrecieron las siguientes: El contribuyente ofreció prueba Documental, Informativa (producida), y Pericial Contable (No designa perito ni denuncia domicilio del mismo). La D.G.R. ofreció prueba

Documental. Ello conforme se evidencia del informe actuarial emitido por este Tribunal a fs. 38 del Expediente N° 833/926/2018. A fs. 39 del mencionado expediente, obra informe en el cual se deja constancia de la clausura del periodo probatorio, y se dispone autos para sentencia.

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 451/18 de fecha 28/09/2018 resulta ajustada a derecho.

Respecto a la nulidad alegada por el recurrente, corresponde enfatizar que para que prospere un planteo de nulidad se requiere que el vicio en cuestión produzca un perjuicio serio e irreparable que no pueda ser subsanado, por lo que no podrá declararse nulo un acto irregular, cuando la irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide.

De acuerdo al análisis de las actuaciones obrantes, se observa que la resolución impetrada por la Autoridad de Aplicación satisface el requisito de motivación del acto administrativo, en tanto en la misma se explicita de manera clara las circunstancias de hecho y de derecho que llevaron a su dictado.

No resulta conducente el planteo de falta de motivación del acto administrativo cuando en el mismo surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir la descripción de los hechos que dan origen al ajuste fiscal, la conducta que le es imputable al contribuyente y la normativa aplicable al caso. En consecuencia se observa que el acto discutido emana de autoridad competente, tiene sustento en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, y se exteriorizó por instrumento idóneo.

En el derecho administrativo la nulidad deriva de la imposibilidad del acto de integrarse en un ordenamiento jurídico dado, de su violación objetiva de principios jurídicos, antes que de un elemento suyo viciado o faltante. Las nulidades administrativas no dependen de cuál elemento del acto está viciado, sino de la importancia de la infracción al orden jurídico.

Conforme lo expresado precedentemente, resulta evidente que la resolución

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

G.P. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE

emitida por la Autoridad de Aplicación cumple con todos los requisitos previstos en el Código Tributario Provincial. En igual sentido se advierte que el Acta de Deuda impugnada, cumple con lo dispuesto en el art. 102° del CTP. Atento a esto, el acto administrativo atacado se encuentra ajustado a derecho, resultando improcedente la nulidad planteada por el apelante.

En cuanto a lo alegado por el recurrente aduciendo la existencia de una vulneración a su derecho de defensa por parte del Fisco, cabe manifestar que el principio constitucional de la defensa en juicio en el debido proceso es aplicable en el procedimiento administrativo.

La aplicación al caso de marras conduce a la necesidad imperiosa por parte del Organismo Fiscal de, antes de dictar resolución alguna que afecte al contribuyente, hacerle conocer las conclusiones de las consideraciones efectuadas en el mismo, darle la oportunidad para formular el pertinente descargo, y habiendo puntos de hecho controvertidos, abrir a prueba las actuaciones por el término correspondiente.

Conforme lo expuesto precedentemente y del análisis de la documentación obrante en el expediente de marras, se observa que el apelante en todo momento dispuso de la oportunidad para oponer las excepciones que le resultaren pertinentes y aportar las pruebas que considerare consecuentes para demostrar sus alegatos.

De manera concordante en la resolución efectuada por el Organismo Fiscal se explicita claramente las causales consideradas para el dictado de la misma. Ante lo expuesto no se observa vulneración al derecho de defensa del contribuyente mediante el actuar incoado por el Fisco provincial, por lo que cabe descartar el agravio efectuado por el apelante.

En cuanto al planteo realizado por el recurrente respecto a la ausencia de responsabilidad por su parte frente a las retenciones que obvió practicar, cabe manifestar que el Agente de Retención que no cumple con el deber de retener, deviene responsable del ingreso del impuesto debido, previéndose como dispensa la acreditación que el contribuyente directo ingresó las sumas respectivas.

El art. 33° del C.T.P. establece: *"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 agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones, percepciones y/o recaudaciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen”.

Por otra parte, el art. 25° del Código Tributario Provincial dice: “*Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique el mismo hecho imponible. En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley. Los efectos de la solidaridad son: (...) 2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás”.*

Existe solidaridad tributaria cuando la Ley prevé que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación a través de vínculos autónomos, dando lugar a que el Fisco puede exigir indistintamente a cada uno de ellos la totalidad de la deuda.

Aquel que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial en caso de incumplimiento de sus deberes, mientras que puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente principal ingresó la suma adeudada.

Se observa en autos que el Agente endilga a la Autoridad de Aplicación la verificación del ingreso del impuesto por parte de los proveedores a quienes no se habrían efectuado las correspondientes retenciones. Sin embargo es el propio Agente quien se encuentra en mejores condiciones de acreditar dicha circunstancia para eximirse de responsabilidad.

El Organismo Fiscal carece de la posibilidad de conocer si los montos de la operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas declaraciones juradas, ya que lo que debe probarse es la correlación entre la operación que debió ser objeto de retención, con la base imponible determinada y declarada por el proveedor en su carácter de contribuyente directo.

Para poder desligarse de la responsabilidad solidaria que pesa sobre el Agente, es necesaria la acreditación que cada proveedor ingresó el impuesto no retenido en su justa medida, lo cual implica desmostar:

- Que en los registros de ventas de los proveedores a los cuales se debió

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

G. H. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

retener se encuentran debidamente incluidas las operaciones que integran la determinación efectuada.

- Que en la base imponible consignada en las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los proveedores mencionados precedentemente se encuentran incluidos los montos de las operaciones que fueron susceptibles de retención.
- Que los tributos correspondientes a las Declaraciones Juradas mencionadas fueron ingresados por los obligados principales.

Si bien el Organismo Fiscal cuenta con un sistema que permite verificar la presentación y pago de las Declaraciones Juradas por parte de los sujetos pasibles, dicha información solo consigna importes globales lo cual impide que el Fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención integran la base imponible de las citadas Declaraciones Juradas, como así la efectiva cancelación del impuesto. Razón por la cual corresponde rechazar el agravio efectuado por el apelante.

Por otra parte, en su escrito recursivo el apelante ofrece prueba informativa solicitando que el Organismo Fiscal informe si realizó a los proveedores incluidos en la determinación de oficio efectuada algún ajuste como contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los periodos 01/2009 a 12/2012. La misma fue aceptada por este Tribunal en la apertura a prueba obrante a fs. 11/14 del Expediente N° 833/926/2018, por lo cual el Organismo Fiscal contestó la misma conforme se evidencia a fs. 31/36 del Expte. 833/926/2018.

Cabe manifestar que la prueba informativa solicitada por el apelante, deviene inconducente para sustentar su pretensión, atento que esa información resulta inútil al momento de pretender acreditar que los importes reclamados han sido ingresados por los sujetos pasivos del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Por lo que los resultados obtenidos son improcedentes e inconducentes a los efectos de dilucidar la cuestión planteada por el contribuyente.

Los agravios expuestos por AGROALAS S.R.L., en su recurso de apelación, están referidos al efecto de probar que se ha hecho el ingreso en forma directa por el contribuyente, o que se informe si los mismos han pagado en forma directa el impuesto correspondiente en los periodos reclamados con respecto a

las retenciones omitidas, lo cual no resultó probado con su producción de la prueba producida, atento que de las misma, no puede concluirse la correcta tributación por parte de los sujetos pasibles.

De esta manera, la prueba producida no desvirtúa las pretensiones del Fisco, debido a que lo que se cuestiona es la falta de actuación del Agente de Retención como tal. Es por ello que la misma resulta inconducente para la dilucidación de la cuestión que se debate en autos, toda vez que el requisito exigido para eximir al Agente de Retención no queda cubierto por la información obtenida.

Respecto de que las obligaciones tributarias de sus proveedores resultan condonadas por aplicación del art. 7 de la Ley N° 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 -inclusive- 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.

En relación con ello, corresponde remitirse al art. 25 del CTP, el cual en su inciso 5° expresa que cualquier interrupción de la prescripción, en favor o en contra de uno de los deudores solidarios, favorece o perjudica a los demás. Por lo tanto, habiendo sido interpuesta demanda interruptiva de la prescripción contra el Agente de Retención en fecha 01/10/2014, la misma afecta a los deudores solidarios con él en dichas obligaciones.

En conformidad con lo expuesto, el artículo N° 3.994 del Código Civil –vigente al

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

momento de la determinación- establecía: "La interrupción de la prescripción emanada de uno de los acreedores solidarios, aprovecha a los coacreedores; y recíprocamente, la que se ha causado contra uno de los deudores solidarios puede oponerse a los otros". Mismo tratamiento se ve dispensado en el artículo N° 2.549 del Código Civil y Comercial en cuanto establece: "La interrupción de la prescripción no se extiende a favor ni en contra de los interesados, excepto que se trate de obligaciones solidarias o indivisibles."

De esta manera, resulta menester rechazar el agravio impetrado por el apelante.

En el caso de las operaciones relacionadas con proveedores por las cuales se debió retener a las alícuotas del 2.5% y 3.5%, y no las del 7.5% y 10.5%- cabe aclarar que conforme al análisis del expediente de marras y de la documentación contenida en el mismo, se evidencia que la D.G.R. analizó y calculó de manera correcta las retenciones reclamadas respecto de cada una de las operaciones contenidas en la determinación practicada respecto a las operaciones mencionadas.

En relación a la existencia de deudas reclamadas por operaciones de pagos a profesionales que no corresponderían por resultar inferiores al mínimo establecido, de información contenida en el expediente de marras se observa que el Fisco procedió a ajustar la deuda reclamada respecto a las mencionadas operaciones, razón por la cual corresponde el rechazo del planteo impetrado.

Por último, en los respectivo a pagos efectuados por operaciones que no poseen sustento territorial en la provincia de Tucumán, es menester expresar que el apelante no demostró lo alegado con la suficiencia necesaria para liberarlo de su responsabilidad de retener, ello por cuanto la documentación aportada resulta insuficiente.

El hecho que un sujeto no posea domicilio en la jurisdicción de Tucumán no permite dilucidar que el mismo no haya realizado operaciones comerciales en la misma, por lo cual, la mera constatación del domicilio del sujeto pasible del tributo no resulta causal suficiente para sustraerlo del régimen de retención.

Por lo expuesto, considero que corresponde NO HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente AGROALAS S.R.L, CUIT N° 30-60989525-6, confirmando la "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 393-2013 – ACTA DE DEUDA N° A 393-2013 – ETAPA IMPUGNATORIA", obrante a fojas 1.368/1.376. Así voto.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

El señor vocal **Dr. José Alberto León** hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:**

1.- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente AGROALAS S.R.L, CUIT N° 30-60989525-6, contra la Resolución N° D 451/18, de fecha 28/09/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia confirmar la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

2.- **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados, y **ARCHIVAR**.

HACER SABER

S.S.



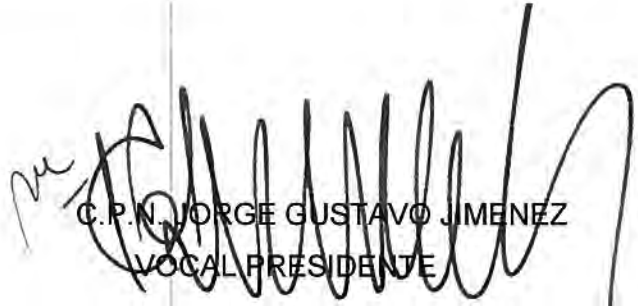
Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



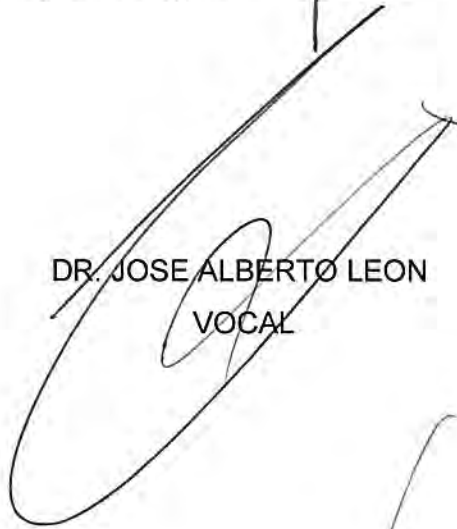
Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



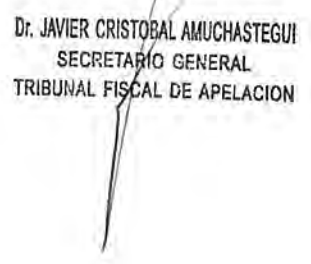
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
PRESIDENTE

me

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION