

SENTENCIA N° 726/19

Expte.: 55/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los *11* días del mes de *septiembre* 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: "F.G.F. TRAPANI S.A. S/RECURSO DE APELACION", N° 55/926/2019 (51792-376-D-2017 – 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. 213/217 del expte 51792/376-D-2017 se presenta el Dr. Leandro Stok en carácter de apoderado del contribuyente F.G.F. TRAPANI S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 510/18, de fecha 22.10.2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 204/211 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 3403-2017 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Retención, según nueva planilla determinativa y en sus arts. 2° y 3°, intimar al cumplimiento de las obligaciones tributarias conforme las planillas obrantes a fs. 208/211.

El apelante manifiesta que la resolución resulta nula por vicios en el procedimiento al no haberle dado participación activa a los contribuyentes directos del impuesto sobre los Ingresos Brutos (en este caso sus proveedores). Cita jurisprudencia que sostiene este principio.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Considera el contribuyente que el hecho de que la DGR no hubiese adjuntado los estados de cuentas que fueran solicitados por su parte en la etapa impugnatoria, fue una evidente violación a su derecho de defensa y al principio de búsqueda de la verdad material.

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 "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 cuando el principal contribuyente recupera su condición de inscripto es porque presentó sus declaraciones juradas e ingresó el tributo, lo que es requisito para recuperar el alta. Por lo tanto, la DGR no puede pretender dejar subsistente un ajuste. Asimismo considera que la aplicación de la alícuota del 10,5% se trata de una sanción encubierta y como tal resulta condonada en virtud de la ley 8873 restablecida por la ley 9013.

En el punto "Intereses resarcitorios", el apelante se agravia de que el Fisco pretende que ingrese los intereses de las retenciones omitidas, cuando los mismos no fueron reclamados al obligado principal; cuando si el mismo 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 la importancia de dicha prueba que sirve para demostrar el desacierto de las expresiones de la resolución en crisis.

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

III.- A fojas 15/21 obra Sentencia Interlocutoria N° 241/19 del 22/03/2019 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. 43/46 la Autoridad de Aplicación da cumplimiento al oficio, adjuntando planilla informativa y expresando que no acompaña los estados de cuenta en virtud al secreto fiscal establecido en el art. 110 del CTP. A fs. 57/68 obran los informes de los peritos contadores.

Al encontrarse vencido el plazo probatorio, se ordenó en fecha 29/07/2019: Téngase presente el informe actuarial que antecede. En mérito se provee: 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 510/18 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

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 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 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.

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, 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 la 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. El hecho de que el Fisco exprese que el obligado principal registra deuda o no en el impuesto no evidencia ninguna relación entre las operaciones no retenidas y el ingreso del impuesto.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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.

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 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.

En relación con la prueba pericial contable realizada, como conclusión de la misma solo puede surgir una modificación en la determinación realizada en relación con el contribuyente Nader, Cesar Claudio, CUIT N° 20-17270207-5, que al tratarse de servicios profesionales y no superar los montos dispuestos en el Anexo II de la RG N° 23/02, corresponde sean detraídas.

Respecto del resto de las operaciones, no arroja ningún dato que permita modificar la determinación realizada por el Fisco, ya que la condición de los proveedores frente al impuesto sobre los Ingresos Brutos fue tomada en cuenta por los funcionarios actuantes, constando dicha situación en estos autos.

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 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. Igualmente el hecho que los proveedores hayan recuperado su condición de inscriptos por la presentación de las declaraciones juradas, no resulta prueba de que en dichas declaraciones hubiera incluido las operaciones con el apelante y tampoco que hubiera pagado el impuesto.

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

1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por F.G.F. TRAPANI S.A., C.U.I.T. 30-70792794-8, en contra de la Resolución D-

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

510/18 de fecha 22/10/2019, emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención, y CONFIRMAR la planilla obrante a fs. 208/210 por un monto histórico de \$446.733,12 (Pesos Cuatrocientos cuarenta y seis mil setecientos treinta y tres con 12/100) al haberse excluido de la determinación las operaciones realizadas con el contribuyente Nader Cesar Claudio CUIT N° 20-17270207-5 y CONFIRMAR la planilla obrante a fs. 211, 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.

## **EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**

### **RESUELVE:**

1. **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por **F.G.F. TRAPANI S.A., C.U.I.T. 30-70792794-8**, en contra de la Resolución D-510/18 de fecha 22/10/2019, emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención, y **CONFIRMAR** la planilla obrante a fs. 208/210 por un monto histórico de \$446.733,12 (Pesos Cuatrocientos cuarenta y seis mil setecientos treinta y tres con 12/100) al haberse excluido de la determinación las operaciones realizadas con el contribuyente Nader Cesar Claudio CUIT N° 20-17270207-5 y **CONFIRMAR** la planilla obrante a fs. 211, en atención a los considerandos que anteceden.

2. **REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.**

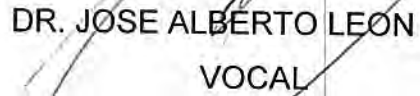


**HACER SABER**

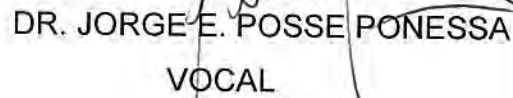
M.F.L.



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

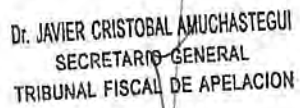


DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

