

SENTENCIA N° 732/19

Expte.: 87/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 12 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: "**MELIAN S.A. S/RECURSO DE APELACION**", N° 87/926/2019 (22879-376-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. 628/633 del expte 22879/376-D-2017 se presenta la Dra. María Sofía Courel en carácter de apoderado del contribuyente MELIAN S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 622/18, de fecha 26.11.2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 615/626 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 1031-2017 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. 618/626; y, en su art. 4°, deja sin efecto el sumario instruido n° M 1031-2017.

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. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Considera como otro agravio 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. Ello resulta de cumplimiento imposible en virtud del secreto fiscal amparado por el art. 110 del C.T.P.

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 inadmisibile el ajuste practicado a él, en su carácter de responsable por deuda ajena.

Se agravia también de que grava operaciones que no detentan sustento territorial en la Provincia de Tucumán, sin haber considerado la prueba documental acompañada con la impugnación presentada oportunamente. Atento a ello, adjunta en esta instancia certificación contable y notas remitidas por varios proveedores en relación con el sustento territorial de las operaciones.

Seguidamente considera el apelante que no resulta procedente la aplicación de la alícuota agravada del 10,50%, ya que ello deviene una sanción disfrazada que pretende serle aplicada al agente. En su condición de sanción, considera que debe declararse condonado por aplicación de lo establecido en la ley 8873, reestablecida por la Ley 9013.

Considera que los intereses que pretende reclamarle el Fisco como consecuencia del ajuste realizado respecto de los contribuyentes que recuperaron su condición de inscriptos, no pueden serle exigidos, por cuanto el obligado principal canceló su obligación de manera espontánea (razón por la cual recuperó su condición de inscripto), 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 condona también para el agente.

Ofrece prueba documental 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.

III.- A fojas 13 obra Sentencia Interlocutoria N° 648/19 del 25/07/2019 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 622/18 resulta ajustada a derecho.

En relación con la supuesta nulidad de la resolución, dichos agravios no corresponden que sean atendidos atento a que en relación con el vicio en el procedimiento alegado por el apelante en virtud del cual el Fisco pretendería que sea el agente quien probara el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes principales; de las constancias de autos se puede verificar que el recurrente en la instancia impugnatoria no ofreció prueba alguna y en virtud del art. 134 tercer párrafo ya no puede hacerlo en esta instancia. Eso fue declarado por este Tribunal, por medio de la sentencia de fecha 25/07/2019 que resuelve declarar la cuestión de puro derecho.

Igualmente la prueba documental que adjunta con el recurso de apelación, no resulta suficiente para probar los dichos del apelante en relación con la falta de sustento territorial de determinadas operaciones. Ello es así, porque la certificación contable no hace más que volver a reiterar la documental ofrecida por el apelante en la impugnación, pero sin acompañar con respaldo los dichos en relación a esta falta de sustento. No consigna si la mercadería fue retirada desde el domicilio de los proveedores, si fue remitida hasta Tucumán, y en su caso, quién abonó el flete. Tampoco resultan suficientes las notas de los proveedores

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

que, además de no tener certificación alguna, se limitan a manifestar que el pago del flete lo realiza Melian S.A., pero no lo acredita con documentación.

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 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.

Por último en relación con la improcedencia del cálculo de los intereses; cabe tener en cuenta que el Fisco determinó diferencias en lo abonado por el contribuyente en su carácter de Agente de Retención del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Por ello, ante la verificación del incumplimiento al pago total del impuesto, procede el cálculo de intereses como resultado lógico de la situación de irregularidad.

Lo relacionado con los intereses resarcitorios esta reglado en el artículo 50 del Digesto Tributario. 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, sin verificación de si la mora le es imputable o no. Agente que ingresa las retenciones después de la fecha de su vencimiento, debe abonar un adicional por el pago tardío realizado. También corresponde que abone los intereses devengados entre la fecha en que vencía la presentación de la declaración jurada para el agente y la fecha en la que los contribuyentes con baja de oficio recuperaron su condición de inscriptos.

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 MELIAN S.A., C.U.I.T. 30-69178489-0, en contra de la Resolución D-622/18 de fecha 26/11/2018. 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.

DR. JORGE E. POSSI POMESE
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO VIMENEZ
PRESIDENTE

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

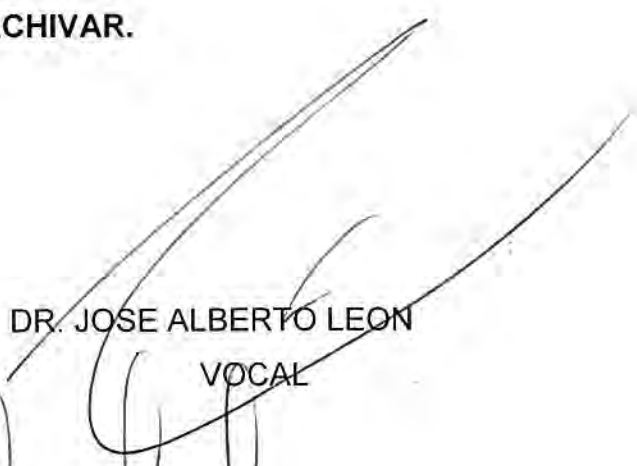
RESUELVE:


1. **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por la firma **MELIAN S.A., C.U.I.T. 30-69178489-0**, en contra de la Resolución D-622/18 de fecha 26/11/2018. 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

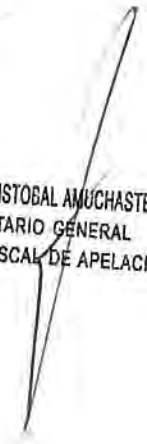
M.F.L.


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


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION