

SENTENCIA N° 760/19

Expte. N° 89/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 17 días del mes de *Septiembre* de 2019, se reúnen los miembros del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y en ausencia del Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "VILUCO S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 89/926/2019 (Expte. DGR Nro. 23822/376/D/2013)" y;

Se practica el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, da como resultado: Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El Señor Vocal Dr. Jorge E. Posse Ponessa dice:

I. Que a fojas 2598/2600 del Expte. DGR Nro. 23822/376/D/2013 la Dra. Florencia Tulli, en carácter de apoderada de la firma VILUCO S.A., interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 550/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 07.11.2018 obrante a fs. 2589/2591 del mismo expediente. En ella se resuelve:

\_ HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta contra el Acta de Deuda N° A 504-2013, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmándose la misma conforme "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 504-2013 – ACTA DE DEUDA N° A 504-2013 ETAPA IMPUGNATORIA";

\_ INTIMAR, a cancelar la diferencia existente en la planilla titulada "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 504-2013 – ACTA DE DEUDA N° A 504-2013 ETAPA IMPUGNATORIA";

\_ DECLARAR ABSTRACTO el tratamiento del descargo interpuesto en contra del Sumario Instruido N° M 504-2013.

En su expresión de agravios plantea que:

JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

- es improcedente la pretensión fiscal, ya que la D.G.R. cuenta con un sistema en el cual se puede verificar la presentación y pago de las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles, por lo tanto, podía determinar si correspondía o no, efectuar reclamos a Viluco S.A. por supuestas retenciones no efectuadas;
- la retención realizada genera a favor del retenido un saldo que deducirá de la suma a pagar en concepto de impuesto a los ingresos brutos. Por lo que, si no se le realizó ninguna retención en la liquidación del impuesto no podrá deducir tal concepto de la base y por consiguiente ingresará la totalidad del impuesto, no existiendo razón jurídica que justifique que el agente de retención ingrese una suma de dinero que ya fue pagada por el sujeto no retenido;
- en el peor de los casos, el agente de retención que no actuó como tal deberá una multa por incumplimiento a una obligación formal, pudiendo, en el peor de los supuestos ser solidariamente responsable con el sujeto no retenido que tampoco ingresó el impuesto adeudado;
- no existe constancia en el expediente que los inspectores hayan fiscalizado a los proveedores cuestionados, por lo que estaríamos en presencia de un verdadero enriquecimiento sin causa por parte del fisco, el que no sólo obtuvo del principal obligado (sujeto no retenido), la suma adeudada sin deducir las retenciones no efectuadas, sino que además pretende hacerse de una suma de dinero que, desde el ingreso del gravamen por el principal obligado, no se adeudan;
- la solidaridad es subsidiaria, su existencia y magnitud dependen de la primera. No existe constancia de que la D.G.R. haya constatado la existencia de una deuda que pudiera ser subsidiariamente exigida al agente como responsable solidario. Para el agente, esta tarea de verificación es de imposible cumplimiento en virtud del secreto fiscal amparado por el artículo 110 del C.T.P.;
- es inexplicable el accionar de la Administración que contando con un sistema en el cual se puede verificar la presentación y el pago de las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles, se haya obviado la búsqueda de la verdad material para aferrarse a la ficción legal de presumir que el sujeto

pasible debe como contribuyente por el hecho de que no se le practicaron retenciones;

-si la ley 8720 condonó la deuda del principal obligado, mal puede reclamar la Administración al apelante como responsable solidario. El artículo 835 del C.C.yC.N. legisla sobre la forma de extinción de las obligaciones solidarias, y diferencia entre las que trasladaron sus efectos hacia los demás deudores, con otros que solo producen consecuencias con los sujetos que interviene. Entre los primeros están el pago, la renuncia al crédito, la novación y la dación en pago. La condonación produce exactamente los mismos efectos que el pago. Al liberar el legislador la deuda al contribuyente, deja insubsistente cualquier reclamo sobre el solidario;

-por todo lo expuesto se encuentra extinguida la deuda de Viluco S.A. en su carácter de responsable solidario, incluso por los intereses.

Solicita se haga lugar al recurso interpuesto y en consecuencia se ordene el archivo de las actuaciones.

II. A fojas 1/5 del Expte. N° 89/926/2019 la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En su responde manifiesta que:

\_El agente reconoce la omisión de retener, más la discusión se circunscribe a la prueba de ingreso del tributo por parte del obligado principal, hecho que liberaría al deudor solidario, sin embargo pretende poner en cabeza de la administración la carga de la prueba de este hecho;

\_el régimen de retención es un sistema de recaudación en la fuente, que pone en cabeza de los agentes el deber de retener el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en todas aquellas operaciones que ellos concreten con los contribuyentes directos. Esta designación no se estatuye con el fin de que el agente cumpla funciones de determinación o fiscalización impositiva, sino, solamente de recaudación en todos los casos en que concierte operaciones con los contribuyentes del impuesto;

Dr. JORGE E. ROSSE DIRECTOR  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

G.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
RESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

\_ es así como el agente debe retener sin mayores análisis que los contenidos en las taxativas excepciones contempladas en la reglamentación, no se pone en su cabeza un deber fiscalizador, sólo debe retener. Por lo que, si no cumple con su único deber, debe demostrar que no le corresponde el ingreso del tributo ordenado por ley como consecuencia de su incumplimiento;

\_ la información con que cuenta la Administración, son importes globales, por lo que no resulta, por si sola, prueba suficiente para que el fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas DDJJ;

\_ la administración aceptó las probanzas ofrecidas y se abrió a prueba por el término de 20 días, a fin de que el agente produzca la prueba informativa y pericial contable. Sin embargo el agente ha omitido producir la prueba, encontrándose la posibilidad a su alcance. Por lo tanto, mal puede agravarse, cuando fue suya la omisión que podría liberarlo de responsabilidad, pretendiendo poner en cabeza de la D.G.R. la carga de la prueba, y así suplir su negligencia o desidia;

\_ debe tenerse presente, que la búsqueda de la verdad material que pesa sobre la Autoridad de Aplicación, conlleva el deber de arbitrar los medios necesarios para lograr ese fin, tales como los cumplidos a lo largo del proceso administrativo. Pero este principio no exime al interesado de demostrar inequívocamente aquello que alega a su favor;

\_ en cuanto a la condonación de la obligación principal, que solicita se haga extensivo sus efectos a la determinación practicada, cabe aclarar que las posiciones reclamadas no se encuentran condonadas;

\_ según el artículo 7° de la Ley 8520, quedan condonadas de oficio las obligaciones tributarias (...) 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 que se trate. Conforme a ésta norma, no resulta de aplicación para el caso de autos, ya que por las posiciones contenidas en el Acta de Deuda N° 504-2013 se inició la correspondiente demanda de embargo preventivo (Expte. Judicial N° 5208/2014 radicada en el juzgado de

Cobros y Apremios de la II Nominación) en fecha 07/10/2014, es decir con anterioridad al 15/10/2014;

respecto al planteo de prescripción, el Código Civil y Comercial establece que cualquier acto interruptivo realizado por cualquier acreedor o titular de derecho, y en contra de cualquier deudor o poseedor, producirá efectos con relación a los demás acreedores o titulares del derecho, y en contra de los demás deudores o poseedores. Es decir que cualquier acto que interrumpa la prescripción a favor de uno de los acreedores o en contra de una de los deudores, aprovecha o perjudica a los demás.

En virtud de lo expresado, entiende que corresponde RECHAZAR el Recurso de Apelación interpuesto por el agente contra la Resolución N° D 550/18 confirmándose la misma en su totalidad.

III. A fojas 15 obra Sentencia dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho, y se llaman autos para sentencia.

IV.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación de la autoridad de aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir mi opinión.

Con respecto al régimen de los agentes de retención, el artículo 32 del CTP, establece que los sujetos de retención son aquellos que "por sus funciones públicas o por razones de su actividad, oficio o profesión intervengan en actos y operaciones en las cuales puedan efectuar la retención, percepción o recaudación del tributo correspondiente. La Dirección General de Rentas queda facultada para designar agentes de retención y/o percepción y/o recaudación y/o información".

La Corte Suprema de Tucumán, en autos "José Farías E Hijos S.R.L. vs. Gobierno de la provincia de Tucumán DGR s/revocación" (22-12-2008, Sentencia N° 1316) y también en "Bercovich S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán s/Nulidad/Revocación" (14-3-2014, Sentencia N° 185), siguiendo a Héctor B. Villegas ("Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Desalma, Buenos Aires, 1998, págs. 255 y vta.) señaló que son sujetos pasivos de la relación

Dr. JORGE E. FORSE FORNÉS  
Vocal  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



jurídica tributaria: a) el contribuyente, que es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo en sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio; b) el sustituto, que es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible que, sin embargo, por disposición de la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por lo tanto, quien paga "en lugar de"; c) Responsable solidario es el tercero, también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de este. A diferencia del anterior, no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de "contribuyente". El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está "al lado de".

Al abordar el tema de los responsables solidarios, manifiesta que si la ley crea un responsable solidario, el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente. Surge entonces un doble vínculo de obligación cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Ambos vínculos (fisco con contribuyente y fisco con responsable solidario) son autónomos pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto. Por eso, ambos vínculos, si bien autónomos (en el sentido que el fisco puede exigir indistintamente a ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria), son interdependientes, en el sentido que extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro (cfr. ob. cit., pág. 259).

En cuanto al tema específico de los agentes de retención o percepción expresa que ambos son sujetos de la relación jurídica tributaria principal por deuda ajena, y que no se puede decir a priori si son responsables solidarios o sustitutos. Si el legislador los crea, pero a su lado deja el contribuyente, serán responsables solidarios, siendo este el criterio general que impera en la legislación argentina. Pero si el contribuyente no los acompaña en la sujeción pasiva, serán sustitutos (cfr. ob. cit., pág. 260).

Las pautas para la designación de agentes de retención previstas por el artículo 32 de la Ley N° 5.121 se complementan con las disposiciones de la misma ley, relativas al hecho y la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Así surge de los artículos 214 a 216 referidos al hecho imponible, de los artículos 218 a 220 sobre sujetos responsables y de los artículos 221 a 228 que regulan las deducciones y exenciones. Consecuentemente, la configuración de los sujetos que deben actuar como agentes de retención del impuesto a los ingresos brutos no sólo debe leerse desde el artículo 32, sino que, necesariamente, debe completar el conjunto normativo integrado por las disposiciones generales y especiales contenidas la Ley N° 5.121 aplicables al impuesto de que se trata.

V.- Habiendo enunciado el régimen de los agentes de retención, cabe analizar el agravio referido a la falta de verificación de la presentación y pago de las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles, en el proceso de determinación.

En el caso en discusión, el agente admite su omisión de retener ya que su planteo gira en torno a la prueba del ingreso del tributo por parte del contribuyente principal. Sostiene que la administración tiene la carga de la prueba ya que cuenta con un sistema en el cual puede verificar la presentación.

El sistema de información de D.G.R. contiene datos globales por periodos, lo que no permite establecer una relación 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 ello, es necesario demostrar que cada proveedor ingresó el impuesto no retenido en su justa medida, lo que implica que las operaciones incluidas en la determinación que aquí se discute, se encuentren registradas en los libros de cada proveedor, que en las bases imponibles de las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por estos se incluyan las operaciones mencionadas y, por último, que los tributos correspondientes a estas Declaraciones Juradas se encuentren ingresados.



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por lo que, al ser los agravios expuestos por el apelante en su recurso de apelación, solamente referidos a demostrar que se ha efectuado el ingreso en forma directa por parte del contribuyente en los períodos reclamados con respecto a las retenciones omitidas, lo cual no resultó probado, debido a que del sistema de la D.G.R. es global, se considerada por tanto improcedente.

Además que, si la Administración hubiera efectuado la verificación solicitada, igualmente hubiera resultado 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 hubiera quedado cubierto con la mencionada información.

Lo que se cuestiona es la falta de actuación del agente de retención como tal, y el mismo agente con este agravio está aceptando la omisión de retener y sólo busca deslindarse de responsabilidad al comprobar el ingreso por parte del sujeto principal. Tal situación no la puede demostrar y como lo ha dicho pacífica jurisprudencia, el agente que incumple tiene la carga de probar los pagos efectuados por los contribuyentes para liberarse de responsabilidad (cfr. Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal. "Sa-Ce SRL" del 26/09/89).

En conclusión, VILUCO S.A., es responsable solidario a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de la relación jurídica tributaria, sin excluir de esta relación al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de "contribuyente". El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está "al lado de". Si la ley crea un responsable solidario, el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente. Surge entonces un doble vínculo de obligación cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Ambos vínculos (fisco con contribuyente y fisco con responsable solidario) son autónomos pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto. Por eso, ambos vínculos, si bien autónomos (en el sentido que el fisco puede exigir indistintamente a ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria), son interdependientes, en



el sentido que extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro.

Otro de los agravios del agente en su recurso, es el planteo de que la Ley 8720 condonó la deuda del obligado principal, por lo que la D.G.R. no puede reclamarle algún importe al responsable solidario. Tal manifestación no puede sustentarse en dichos del agente, sino se ve reducida a una mera interpretación. Además, en cada caso se debe cumplir con ciertos requisitos establecidos en la Ley 8720 para gozar de éste beneficio, el cual no está demostrado en autos. En ésta etapa recursiva tampoco presenta pruebas que lo respalde, por lo tanto este Tribunal no hace lugar a su agravio.

Por todo lo expuesto, corresponde NO HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente VILUCO S.A., CUIT N° 30-50617627-8, conforme los argumentos expuestos anteriormente.

Así lo propongo

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dice:


Que comparte los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en igual sentido.

Por lo expuesto y existiendo mayoría de votos suficientes:

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:

1. **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **VILUCO S.A., CUIT N° 30-50617627-8**, contra la Resolución N° D 550/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 07.11.2018, atento a los considerandos que anteceden.
2. **REGISTRAR, NOTIFICAR**, -oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados- y **ARCHIVAR**.

M.F.J.



DR. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

HACER SABER



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



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MI



DR. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION