

SENTENCIA N° 845/19

Expte.: 144/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 28 días del mes de octubre 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: "**SANATORIO 9 DE JULIO S.A. S/RECURSO DE APELACION**", N° 144/926/2019 (16470-376-D-2015-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. 1569/1576 del expte 16470/376-D-2015 se presenta el CPN Marcos Cerrizuela en representación del contribuyente SANATORIO 9 DE JULIO S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 628/18, de fecha 28.11.2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 1556/1567 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 3409-2017 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. 1559/1567 y en su art. 4°, dejar sin efecto el sumario N° M 3409-2017.

El apelante plantea bajo el título "Improcedencia del Ajuste", que la resolución reconoce que la solidaridad de la figura no excluye su subsidiaridad. En el caso considera que para exigirle al agente de retención la obligación tributaria de sus

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

proveedores, antes debió determinar dichas obligaciones en cabeza de los deudores principales.

Señala que no existiría constancia en el expediente administrativo que se hubiera integrado u otorgado participación activa a los proveedores de Sanatorio 9 de Julio S.A., si estos ingresaron o no el impuesto sobre los Ingresos Brutos, concluyendo que solo así, la verificada podría llegar a ser solidariamente responsable con el principal obligado.

En el título "La omisión de acompañar los estados de cuentas", el apelante expresa que resulta violatorio de su derecho de defensa y del principio de búsqueda de la verdad material, el hecho de que el Fisco no haya acompañado los estados de cuenta de los sujetos incluidos en la determinación; ya que por medio de ellos se podría haber verificado si los proveedores presentaron las declaraciones juradas y en qué medida.

Como "Omisión de la búsqueda de la verdad material", expresa el contribuyente que el Fisco se contradice al expresar que sí cuenta con un sistema en el que se puede verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas; pero que ello no resulta suficiente. 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 "La prueba de que el principal obligado ingresó el gravamen", el apelante considera que el Fisco debería haber verificado si los proveedores adeudaban suma de dinero, no siendo posible que presuma que ellos no pagaron por el hecho de que no le practicaron retenciones.

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. Manifiesta que el Fisco insiste en la aplicación de la alícuota agravada porque lo intima al pago de la diferencia entre lo ingresado por el principal obligado con la alícuota que correspondía y la alícuota del 10,5%.

En el punto "Intereses resarcitorios", el apelante se agravia de que si el obligado principal canceló su deuda de manera espontánea, los intereses por el pago tardío se encuentran condonados por el art. 91 de la Ley 5121.

Finalmente su representación 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 11/12 obra Sentencia Interlocutoria N° 667/19 del 31/07/2019 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. 15 la Autoridad de Aplicación da cumplimiento al oficio expresando que no acompaña los estados de cuenta en virtud al secreto fiscal establecido en el art. 110 del CTP.

Al pesar de no encontrarse vencido el plazo probatorio, pero a fin de evitar un dispendio temporal, en razón de que todas las pruebas ofrecidas y aceptadas fueron producidas en su totalidad; se ordenó en fecha 30/08/2019: Téngase

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. PUSSE PONESE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 628/18 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.

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 art. 33 del C.T.P. establece que responden solidariamente los agentes de retención, percepción o recaudación por las retenciones, percepciones o recaudaciones no efectuadas. A su vez el inciso 1 del artículo 25 del citado Código dispone que la obligación pueda ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores (solidarios) a elección del sujeto activo, en este caso, de la DGR.

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)".

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 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.

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.

Es decir que, 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.

Elo 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,

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.M. JORGE GUSTAVO JUAREZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

Cabe resaltar que en esta instancia procesal, se abrió a prueba la causa. Se libró oficio a la DGR, el cual fue contestado, pero limitándose a expresar que no adjunta los estados de cuenta solicitados porque resulta violatorio del art. 110 del CTP. Sin embargo en caso de que los hubiese acompañado, los mismos no resultan conducentes para esta parte, no pudiendo este Tribunal arribar a un resultado distinto con la información que podría haber otorgado la Autoridad de Aplicación. Esto es así, debido a que los estados de cuenta que obran en los registros informáticos de la DGR no permiten 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. En los estados de cuenta, la información que consta en los mismos es la base imponible, la alícuota, el anticipo, saldo favorable del anticipo anterior, pago a cuenta, saldo favorable del período anterior, desafectación saldo favorable período fiscal anterior, recaudaciones, retenciones, percepciones, certificados transferibles, certificados no transferibles, regímenes promocionales, excedente y saldo a favor DGR. Claramente en ninguna parte de los estados de cuenta que obran en la Autoridad de Aplicación, consta todas las operaciones que están incluidas en los ingresos brutos del período en cuestión.

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

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.

El resto de los argumentos intentados por el ahora apelante fueron planteados en la instancia impugnatoria y contestados por el Fisco, compartiendo este Tribunal el criterio sostenido por la DGR, sin considerar que adolezca la resolución apelada de vicio alguno que conlleve a su nulidad.

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.

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

I) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto SANATORIO 9 DE JULIO S.A., C.U.I.T. 30-54597921-3, en contra de la Resolución D-628/18 de fecha 28/11/2018. 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.

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 **SANATORIO 9 DE JULIO S.A., C.U.I.T. 30-54597921-3**, en contra de la Resolución D-628/18 de fecha 28/11/2018. 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