

SENTENCIA N° 861/19

Expte.: 444/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 07 días del mes de noviembre 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: “**CARRIZO, ARQUIMEDES RAMON TEODORO S/RECURSO DE APELACION**”, N° 444/926/2019 (58185-376-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. 267/272 del expte 58185/376-D-2017 se presenta el contribuyente CARRIZO, ARQUIMEDES RAMON TEODORO e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 187/19, de fecha 19.06.2019, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 263/265 de esos actuados.

En ella se resuelve, en su art. 1°, rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de Deuda n° A 3647-2017 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción; y, en su art. 2°, declarar abstracto el descargo interpuesto en contra del sumario instruido n° M 3647-2017.

El apelante manifiesta que la resolución resulta nula atento a que el Fisco no verificó que sus clientes (contribuyentes principales del impuesto sobre los Ingresos Brutos) ingresaron el impuesto en cuestión y le exige también al agente el ingreso de las percepciones omitidas de practicar. No le dio participación activa

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
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

al contribuyente principal (clientes) en las actuaciones, y tal proceder llevaría a que la Administración se haga dos veces de un mismo importe.

Manifiesta como otro agravio la inconstitucionalidad de la Resolución General N° 86/00 por violar el principio de legalidad, atento a que la operación sujeta a percepción debería encuadrarse dentro del hecho imponible del tributo en cuestión; lo que no sucedería con dicha resolución, porque la misma establece la obligación de percibir a cuenta del impuesto sobre los Ingresos Brutos a una operación que para el sujeto pasible de percepción configura una compra y no un ingreso, como debería ser. Cita un fallo dictado en este sentido por el tribunal Superior de la C.A.B.A.

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 obra Sentencia Interlocutoria N° 786/19 del 21/10/2019 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 187/19 resulta ajustada a derecho.

En relación con la supuesta nulidad de la resolución, por no haberle dado participación a los clientes a fin de verificar que hubiesen ingresado el impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente sin haberse computado las percepciones no efectuadas por el agente; tal nulidad no se verifica en estos autos.

A saber: tanto en el Acta de Deuda N° A3647-2017 como en la Resolución N° D 187/19, se expone claramente que se efectuó un análisis del detalle de las operaciones contenidas en el soporte óptico obrante en las actuaciones, de donde pudo constatarse ventas efectuadas a sujetos pasibles de percepción que no presentaron las DDJJ correspondientes al impuesto sobre los Ingresos Brutos, y ventas a sujetos pasibles que sí presentaron las DDJJ, habiendo algunos cancelado la totalidad del impuesto y otros, solo una parte.

Dicha constatación es la "participación de los clientes" que reclama el apelante en su recurso. Incluso, era el apelante quien debería haber acreditado estos extremos en la instancia probatoria, lo cual no aconteció en la etapa impugnatoria, mientras que en la presente, ni siquiera ofreció prueba alguna. Sin perjuicio de lo cual el Fisco realizó de oficio el análisis de las DDJJ presentadas o no por los clientes del apelante.

En conclusión, no existen vicios que conlleven a la nulidad de la resolución.

Respecto a la solidaridad de las obligaciones de agente y sujeto no percibido; cabe considerar 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 percepción, 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).

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 pretensión de que se declare la inconstitucionalidad de la Resolución General N° 86/00, corresponde tener en cuenta lo establecido por el art. 161 del CTP que prevé expresamente lo siguiente: "El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma". Atento a dicho artículo no le resulta posible a este Tribunal expedirse al respecto de dicho planteo; teniendo en cuenta que el fallo citado por el apelante fue dictado por un Tribunal diferente de los citados en el art. 161, a saber, el Tribunal Superior de la C.A.B.A.

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

I) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por CARRIZO, ARQUÍMEDES RAMÓN TEODORO, C.U.I.T. 20-10219747-0, en contra de la Resolución D 187/19 de fecha 19/06/2019 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, 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 **CARRIZO, ARQUÍMEDES RAMÓN TEODORO, C.U.I.T. 20-10219747-0**, en contra de la Resolución D 187/19 de fecha 19/06/2019 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos en atención a los considerandos que anteceden.
- 2. REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados 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