

SENTENCIA N° 954/19

Expte. N° 295/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ¹⁹ días del mes de *dicie mbre* de 2019, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **BIO TRINIDAD S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 295/926/2018 (Expte. D.G.R. N° 44443/376/D/2014) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° D 100/18?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar? Por ello,

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I. A fojas 237/238 del expediente N° 44443/376/D/2014, el abogado de BIO TRINIDAD S.A., CUIT N° 30-71119057-7, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 100-18 de la Dirección General de Rentas de fecha 15/02/18 obrante a fs. 233/234 mediante la cual resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por el recurrente al Acta de Deuda N° A 966-2017 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención, confirmándose la misma.

II. El recurrente plantea la improcedencia de la determinación ya que sostiene se encuentra marginado del gravamen en virtud de encontrarse alcanzado por el beneficio de la alícuota 0% establecido por los decretos 2507/3 y 257/3 y en virtud de lo resuelto por el máximo Tribunal Provincial en autos

caratulados "Anzuc SRL c/ Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad", Expte. 441/10. Manifiesta que el órgano de Administración reconoció la existencia de dicha sentencia pero manifiesta que la misma reconoció la inconstitucionalidad del Decreto 1691/3 pero no la de la Ley 8467 que es la que aplicaría a los periodos ajustados. Agrega que tanto la Cámara en lo Contencioso Administrativo como la Corte Suprema de Justicia de la Provincia se expidió por la inconstitucionalidad de los art 6, 7 y 58 de la Ley 8467.

Agrega que el artículo 33 de la ley 5121 no autoriza a determinar el impuesto sobre el retentor sin la previa verificación del ingreso del impuesto por parte del obligado principal. Es decir, que existe responsabilidad solidaria solo en la medida que exista una deuda por parte de quien es el sujeto pasivo de la retención jurídica tributaria y agrega que si nada debe obligado principal por estar amparado por el beneficio de la alícuota 0%, menos aun el obligado solidario.

III. Por su parte, la DGR manifiesta que la solicitud de inconstitucionalidad planteada por el apelante excede la competencia del poder Ejecutivo Provincial, del cual el organismo forma parte, toda vez que dicha atribución le corresponde al Poder Judicial.

Asimismo agrega que la sentencia enunciada en el recurso de apelación no se encuentra firme ya que en fecha 10/03/2017 se declaró admisible y se concedió recurso extraordinario federal interpuesto por la provincia de Tucumán, elevándose los autos a la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación, por lo que no corresponde la suspensión de los términos del presente caso. Agrega que el agente Bio Trinidad carece de interés legítimo al plantear la inconstitucionalidad de la ley 8467 debido a que el beneficio de alícuota 0% le corresponde al responsable directo del pago del impuesto.

Agrega que el Decreto 1961/3 del 12/09/02 fue dictado por el Poder Ejecutivo cumpliendo acabadamente con los propósitos dados por el legislador a través de la Ley N° 6497. Agrega que resulta propio de la autonomía provincial la potestad de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña conforme lo establece el artículo 121 de la Constitución Nacional.

Manifiesta que resulta propio de la autonomía provincial la potestad de imponer contribuciones y percibirlas sin intervención de autoridad extraña conforme lo establece el artículo 121 de la Constitución Nacional.

Agrega que el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento no constituye derecho intrafederal sino que constituye derecho público local y que en el supuesto de haber sido suscripto por la provincia, tal ordenamiento normativo no fue ni pudo haber sido sancionado a perpetuidad, ya que de ser así considerado se estará afectando el poder de imposición como caracterización de la autonomía provincial. Agrega que la determinación efectuada resulta plenamente válida y ajustada a derecho.

Manifiesta que el agente de retención es una parte del sistema de recaudación en la fuente con el objeto de disminuir la evasión y es por ello que le cabe responsabilidad a todo agente si no actúa como tal porque de una u otra manera contribuye con la evasión destruyendo el fin para el cual ha sido creado el sistema. Enuncia el artículo 25 del CTP sobre responsabilidad solidaria y agrega que existe responsabilidad tributaria cuando la ley prevé que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación a través de vínculos autónomos dando lugar a que el fisco pueda exigir indistintamente a cada uno de ellos la totalidad de la deuda. Cita jurisprudencia al respecto.

Entiende que corresponde no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el agente en contra de la Resolución debiendo confirmarse en su totalidad.

IV. A fs. 16/19 del expediente N° 295/926/2018 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 121/19, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación y se dispone la apertura a prueba de la causa por el término de 20 días. A fs. 22 obra informe en el cual se deja constancia de la clausura del periodo probatorio. Ante lo expuesto, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. JOSSE PONESSK
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

El Acta de Deuda N° A 966-2017 determina obligaciones tributarias impagas del impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención, respecto de retenciones no practicadas sobre pagos efectuados al proveedor de materia prima de la firma, Anzuc S.R.L., durante los periodos 01/2013 a 12/2014. El organismo fiscal considera inaplicable conforme a la actividad del contribuyente la alícuota del 0% por él pretendida.

En su recurso de apelación, el contribuyente hace referencia a un pronunciamiento judicial firme dictado en proceso "Anzuc S.R.L. c/ Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad (Expte. 441/10), por la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo Sala III e indica que dicha resolución posee influencia sobre la situación debatida en estas actuaciones.

En el citado proceso judicial se dictó sentencia de fondo N° 426 de fecha 22/08/2013 (fs. 1212/1217 Expte. D.G.R.). El recurso de casación deducido por la Provincia de Tucumán fue declarado inadmisibile por sentencia de Cámara N° 670 de fecha 19/11/2013 (fs. 2215/2219 y 2234/2238 del Expediente D.G.R. N° 37.967/376-D-2012, que se tiene a la vista). La inadmisibilidad del recurso fue confirmada por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Provincia, al rechazar la queja por casación denegada, mediante sentencia N° 284 de fecha 07/04/2014. De lo dicho se deduce que la resolución se encuentra firme y ejecutoriada.-

En el proceso y sentencias citados se ha debatido y resuelto la tacha de inconstitucionalidad y consecuente inaplicabilidad a la firma Anzuc S.R.L., del Decreto N° 1.961/3 (ME); derivada de dejar sin efecto el régimen de alícuota 0% dispuesto por decreto 2507/3 y decreto 257/3.-

En su parte pertinente, la resolución expresa *"Por lo tanto, una vez que se hubo materializado en el ámbito provincial el objetivo final previsto en el Pacto Federal -aunque más no sea merced a un mecanismo como la 'alícuota 0%' en vez del de la 'exención impositiva' contemplado en aquel acuerdo-, es de toda evidencia que los artículos 5 y 6 de la Ley N° 5.636, reformada por Ley N° 6.497,*

en modo alguno pudieron ser invocados como fundamento jurídico válido de la decisión del P.E. de gravar con una alícuota que no fuera el 0% a la actividad desarrollada por el actor (en la especie, producción primaria), mediante Decreto N° 1.961 del 12/09/2002. Ello es así por cuanto el recto sentido de los artículos 5 y 6 de la Ley N° 5636 reformada por la N° 6.497, no pudo obtenerse desligado de las previsiones del Pacto Fiscal en lo que se refiere a la exención impositiva progresiva respecto a las actividades allí mencionadas... En virtud de todo lo expresado, cabe concluir que, respecto del caso de autos, el Decreto N° 1.961/3/2002 y sus prórrogas, resultan ilegítimos o inconstitucionales por violación del principio de legalidad y por tanto corresponde declarar su nulidad en relación al subexamine, siendo innecesario ya entrar en otras consideraciones, atento el resultado arribado".-

Resulta evidente que existe un criterio firme adoptado por los Tribunales Judiciales –incluida la Corte Suprema de Justicia de Tucumán- consistente en que el fallo dictado en el precedente "Anzuc S.R.L. c/ Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad (Expte. 441/10), pasado en autoridad de cosa juzgada material; posee tal amplitud que debe ser aplicado a todos los casos en que se debate la inaplicabilidad al contribuyente del decreto N° 1.961/3.-

Este Tribunal como bien lo ha dicho en Sentencias N° 909/2018 del 21/12/18 y 645/2019 del 04/07/19 no puede pronunciarse sobre la cuestión objeto de recurso, por existir una resolución judicial pasada en autoridad de cosa juzgada respecto del fondo de la cuestión debatida y ha declarado abstracta la cuestión planteada.

Ahora bien, la firma objeto de la presente determinación impositiva, Bio Trinidad S.A., reviste el carácter de agente de retención de su proveedor Anzuc S.R.L. como se detallo precedentemente.

Respecto de los agentes de retención, el artículo 33 del CTP establece: *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*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones, percepciones y/o recaudaciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen.

Queda claro que Bio Trinidad S.A. es responsable solidario de Anzuc S.R.L sin embargo si el obligado principal no reviste el carácter de deudor conforme lo estableció la CJST en el fallo citado precedentemente entonces con más razón, el agente queda liberado de dichas obligaciones por el carácter solidario de su obligación. Dicho de otra manera, si el obligado principal se encuentra alcanzado por el beneficio de la alícuota del 0% quedando liberado de sus obligaciones entonces la misma suerte sigue el responsable solidario de dicha obligación tributaria. Esto se deriva de los efectos extensivos de la extinción de la obligación del obligado principal respecto de sus coobligados solidarios en los términos del artículo 835 del Código Civil y Comercial de la Nación.

Como establece Hector B. Villegas: *“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 obligacional 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 de que el fisco puede exigir indistintamente a cualquiera de ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria), son interdependientes (en el sentido de que extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro).*

Conforme lo expresado corresponde HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 100-18 respecto del Acta de Deuda N° A 966-2017 confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención.

Así lo propongo.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. José Alberto León dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 100-18 respecto del Acta de Deuda N° A 966-2017 confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención conforme a los considerandos que anteceden.
2. **REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

GRG

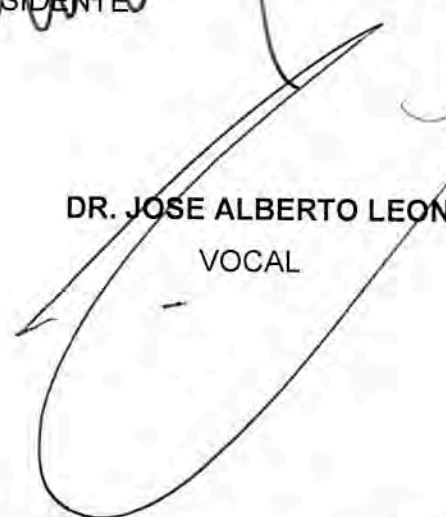
HACER SABER



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



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTOBAL MUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION