

SENTENCIA N° 155 /20

Expte. N° 329/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 29 días del mes de Julio de 2020, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Tucumán, el Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) a fin de resolver la causa caratulada **“VALLE FERTIL S.A. s/RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 329/926/2019 (Expte. DGR Nro. 36000/376/D/2011)”** y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El Señor Vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dijo:

I. Que a fojas 6456/6460 del Expte. N° 36000/376/D/2011 el Dr. Leandro Stock, en carácter de apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 141/19 de la Dirección General de Rentas del 07.05.2019 obrante a fs. 6446/6454. En ella se resuelve: 1) HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación efectuada por VALLE FERTIL S.A., CUIT N° 30-68570941-0..., al Acta de Deuda N° A 476-2014, confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos, Agente de Retención, confirmándose la misma, conforme a planilla anexa denominada *“PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 476-2014 – ACTA DE DEUDA N° A 476-2014 – ETAPA IMPUGNATORIA”*;... 3) DECLARAR ABSTRACTO el tratamiento del descargo interpuesto al Sumario N° M 476-2014. La expresión de agravios del Apelante, se asienta sintéticamente en base a los siguientes argumentos:

- La improcedencia del ajuste en base a la nulidad del procedimiento administrativo, ya que en el mismo, no se integró debidamente la relación jurídico tributaria, ni hubo participación activa de los contribuyentes.
- No existe deuda de los contribuyentes y mucho menos del responsable solidario. Ello surge de la falta de labor por parte de la DGR, destinada a verificar y/o constatar la existencia de deuda por parte de aquellos.

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

- La DGR ha obviado que la solidaridad establecida en la norma fiscal, no excluye la subsidiaridad. En el presente caso, falta uno de los requisitos que habilitan la solidaridad tributaria, esto es, la determinación de las obligaciones fiscales en cabeza del deudor principal.
- La deuda determinada por la DGR se encuentra condonada por aplicación del art. 7º, la ley 8.520, modificada por la ley Nº 8795. Si se encuentra condonada para el deudor principal, también lo está para el responsable solidario.
- Por último, con relación a ciertos proveedores manifiesta que las entregas de bienes y servicios se realizaron fuera de la provincia. En razón de ello, concluye que existe arbitrariedad en la resolución apelada, la cual se encuentra desprovista por completo de la realidad y pretende construir en base a hechos falsos, la ficción de un sustento territorial no declarado.
- Solicita se haga lugar al recurso y se revoque la resolución cuestionada.

II. A fs. 01/14 de autos, 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 Recurso de Apelación fue presentado en legal término y debida forma por lo que resulta procedente su tratamiento y se sustenta el mismo en base a los siguientes fundamentos:

- En primer término, sostiene que resulta improcedente el pedido de nulidad, ya que los argumentos mentados por el apelante carecen de sustento al ser expuestos someramente y no estar respaldados con documentación que derribe la determinación efectuada.
- Con respecto a la carga de la prueba, aduce que la C.S.J.N. mantiene un criterio diferente al Máximo Tribunal Local. Transcribe lo mencionado por la C.S.J.N. en el caso "San Juan S.A. (TF 29.974-1) c/ DGI y considera que el apelante se equivoca al decir que nuestros tribunales deberían apartarse de lo resuelto por ella, respecto al deber que le corresponde al Agente de Retención, resaltando que pesa sobre éste, la carga procesal de acreditar que el sujeto

pasible de retención presentó su correspondiente Declaración Jurada en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, en el período en que se efectuó por parte del Agente la operación de compra, locación y/o prestaciones de servicio; y que consignó el contribuyente directo del impuesto al conformar las bases imponibles declaradas, las operaciones sujetas a retención que se encuentran en discusión, e ingresó el saldo resultante en concepto de impuesto.

- Considera que el recurrente debe aportar prueba concluyente y contundente de lo que pretende demostrar, en este caso que el contribuyente directo (sujeto pasible de retención) canceló el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por la operación de venta que realizó con Valle Fértil S.A., lo cual no sucedió en ninguna de las instancias administrativas conforme surge de las constancias de autos.
- El Fisco aplicó todos los procedimientos a su alcance a los efectos de la búsqueda de la verdad material y resguardo del derecho de defensa del presentante, prueba de ello la constituye el análisis exhaustivo de la documentación que permitiera verificar los planteos increpados respecto de todos los sujetos pasibles incluidos en la Determinación de Oficio, así como el proceso de apertura a pruebas iniciado por el Fisco que no fue producida por el recurrente.
- Que a fs. 6476/6482 de las presentes actuaciones, el apelante aporta órdenes de pago emitidas al sujeto ZEYGA S.R.L., por lo que se procede a ajustar la determinación practicada, detrayendo dicha operación de la Determinación practicada.
- En lo que respecta al planteo de operaciones sin sustento territorial, expresa que el agente desarrolla sus actividades preponderantemente en esta Jurisdicción y el domicilio principal de sus actividades se encuentra en esta Provincia, por lo que a prima facie todas las operaciones realizadas por el mismo, serían efectuadas por sujetos que tienen actividad en esta provincia. El apelante no aportó la documentación suficiente que acredite sus dichos respecto de los sujetos que no registran inscripción en esta jurisdicción y por las operaciones que subsisten en la determinación practicada.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

- Por último, expresa con relación al planteo de condonación de la deuda, que la demanda de embargo preventivo en fecha 02/09/2015, ha interrumpido la prescripción en contra de la totalidad de los deudores solidarios.
- En mérito a lo expuesto solicita el rechazo del recurso de apelación interpuesto. Ofrece prueba y hace reserva federal del caso.

III. A fs. 21/22 de autos, obra Sentencia N° 753/19 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado el recurso de apelación en tiempo y forma, constituido el domicilio, se declara la cuestión de puro derecho, en mérito a las consideraciones allí explicitadas y se dispone autos para sentencia, notificando a las partes (fs. 23/24), quedando la presente causa en condiciones de ser resuelta definitivamente.

IV. De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° D 141-2019 se encuentra ajustada a derecho.

Con relación a la supuesta nulidad de la resolución, dichos agravios no corresponden que sean atendidos. El vicio en el procedimiento alegado por el apelante en virtud del cual no se le habría dado participación a los proveedores ni verificado que hubiesen ingresado el impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente sin haberse computado las retenciones no efectuadas por el agente, no resulta tal.

La relación jurídico tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas que regulan las obligaciones tributarias que permiten al fisco - como sujeto activo- la pretensión de una prestación tributaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a él. Por fuera del sujeto pasivo que asume la condición de contribuyente por haber realizado el hecho imponible previsto en la ley, existen otros sujetos en los que la ley, sin excluir de la relación tributaria al contribuyente, coloca a su lado a un tercero que si bien es ajeno al hecho imponible, se encuentra obligado al pago del tributo en virtud de una disposición legal. Esta coexistencia se rige por el régimen de solidaridad tributaria y los terceros intervinientes son denominados responsables

por deuda ajena (art. 29 C.T.P.) dentro de los cuales se inscriben los agentes de retención y de percepción.

En virtud de esta solidaridad, el Fisco puede exigir indistintamente al obligado principal como al solidario la totalidad de la deuda.

En sentido coincidente con la postura del apelante, si el Agente de Retención no cumple con el deber de retener, es responsable del ingreso del impuesto debido pero puede librarse de tal obligación mediante la acreditación que el contribuyente directo ingresó las sumas respectivas.

Lo dicho tiene sustento en los artículos 33 y 25 del C.T.P. que respecto a la responsabilidad de los agentes y los efectos de su relación solidaria con el obligado principal establecen:

Art. 33: "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 (...)". Los efectos de dicha solidaridad están contemplados en el Art. 25° del C.T.P. en los siguientes términos: "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 (...)".

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 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

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. DR. GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 al 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).

El carácter solidario del agente que incumple su obligación de retener, descarta la pretensión de que la Administración deba efectuar previamente el control del pago del impuesto por parte del obligado principal, y solo en tal caso proceda el reclamo al agente.

Aclarado el carácter solidario de la obligación, éste Tribunal considera que pesa en cabeza del Agente la responsabilidad de acreditar dicho extremo sin posibilidad de trasladarlo a la Autoridad de Aplicación. Ésta, si bien puede verificar

la presentación y pago de las declaraciones juradas presentadas por los sujetos pasibles del impuesto, carece de la posibilidad de conocer si los montos de la operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas declaraciones juradas. Ello es así, por cuanto lo que debe probarse es la correlación entre la operación que debió ser objeto de retención, con la base imponible determinada y declarada por el proveedor en su carácter de contribuyente directo.

Para poder desligarse de la responsabilidad solidaria que pesa sobre el agente es necesario que el mismo demuestre que cada proveedor ingresó el impuesto no retenido, en su justa medida, lo cual implica demostrar:

- Que en los registros de ventas de los proveedores a los cuales se debió retener se encuentran debidamente incluidas las operaciones que integran la determinación efectuada.
- Que en la base imponible consignada en las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los proveedores mencionados se encuentran incluidos los montos de las operaciones que fueron susceptible de retención.
- Que los tributos correspondientes a las declaraciones juradas mencionadas fueron ingresados por los obligados principales.

Así lo resolvió la CSJN en los autos "Cintafon S.R.L. s/Recurso de Apelación "; Sentencia del 03/04/1986 (Fallos 308:442): "El agente de retención que voluntariamente o por propia negligencia no cumple con el deber de retener, deviene responsable del ingreso del impuesto debido, previéndose como única dispensa, la acreditación de que el contribuyente ingresó las sumas respectivas".

En autos, observo que la cuestión se reduce a la carga de la prueba respecto del cumplimiento del impuesto por parte del contribuyente no retenido.

Al respecto el máximo Tribunal ha resuelto 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 aquél que es responsable del ingreso del tributo queda sometido a consecuencias de carácter

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingreso esa suma". Excmá. Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "San Juan S.A. (TF 29974-I) c/ DGI s/Recurso de Hecho", Sentencia del 27/10/2015 (Fallos 338:1156).

Respecto de la carga de la prueba y su incumplimiento se ha decidido: "Ha destacado esta Corte Suprema de Justicia que a tenor de lo dispuesto por el art. 308 del CPCC, incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido, y cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho del dispositivo que invoque como presupuesto de su pretensión, defensa o excepción. De esta forma, el digesto procesal local ha adoptado como criterio para distribuir la carga de la prueba, aquél que atiende a la posición en que se encuentra cada una de las partes con respecto a la norma jurídica cuyos efectos le son favorables en el caso concreto (cfr. CSJTuc., sentencia N° 79 del 27/02/2001).

En el mismo sentido, se sostuvo que 'La carga probatoria es un imperativo del propio interés, con lo cual su incumplimiento supone soportar el riesgo de dejar indemostrado el hecho que convenga al interés de la parte remisa' (CSJT, "Richardet Arnoldo Julio vs. Marquez Antonio Ramon S/Desalojo", sent n° 550 del 28/06/2000)". Excmá. Corte Suprema de Justicia de Tucumán - Sala Laboral y Contencioso Administrativo, in re "Zeitune Isabel Sara vs. Caja de Previsión y Seguridad Social de Abogados y Procuradores de Tucumán s/ Sumario", Sentencia N° 1565 del 13/12/2016.

Coincido con lo expuesto por la DGR en cuanto a que es responsabilidad del agente demostrar lo expuesto en los párrafos precedentes. El artículo 120 del C.T.P., en su segundo párrafo, determina que los actos y resoluciones de la Administración Pública se presumen verídicos y válidos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante, en este caso al Agente de Retención.

En conclusión, la carga de la prueba pesa exclusivamente en cabeza del agente incumplidor, por lo que el incumplimiento de dicha carga acarreará

indefectiblemente la efectivización de su responsabilidad solidaria originada en la omisión de retener el tributo.

Advierto que, en las presentes actuaciones administrativas, no ha existido actividad probatoria del apelante. En la etapa impugnatoria, la Autoridad de Aplicación dispuso la apertura a prueba, acto debidamente notificado, sin que la firma recurrente haya incorporado prueba alguna. Ya en esta etapa recursiva, la apertura a pruebas fue rechazada por aplicación del art. 134 del C.T.P. al no existir identidad de pruebas ofrecidas en la etapa impugnatoria con las propuestas en esta instancia. Sin perjuicio de ello, se dejó sentado que la información requerida en las dos pruebas ofrecidas en esta etapa ya se encontraban agregadas en el expediente (Ajustes contra los proveedores incluidos en la Determinación - CD Planilla - fs. 08 y Estados de Cuentas de todos los sujetos incluidos en el Ajuste practicado – C.D. agregado a fs. 6.428 del expediente D.G.R.).

Con relación a la primera información que acompaña la D.G.R. al efectuar su conteste, coincido con la Autoridad de Aplicación, que en el supuesto caso de existir una verificación impositiva al contribuyente directo (sujeto pasible de retención) tampoco el fisco lograría constatar por las operaciones incluidas en la Determinación de Oficio (orden de pago) cual fue la factura de venta emitida y que la misma se consideró en el armado de la DD.JJ. del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de este contribuyente, y esto es así, por una sencilla razón, no se conoce la vinculación existente entre la Orden de Pago y la factura emitida, hecho solamente conocido por el Agente de Retención.

Por tal razón, la prueba deficientemente ofrecida, pero agregada por la D.G.R., resulta insuficiente para acreditar el ingreso del impuesto no retenido por parte de los contribuyentes.

Con respecto a la información consistente en los estados de cuentas de los sujetos identificados en las planillas acompañadas en el soporte óptico, la misma no resulta suficiente como tampoco idónea, a fin de probar que el sujeto pasivo del tributo, ha pagado en forma directa el impuesto correspondiente en los períodos reclamados.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Esto es así, debido a que la información suministrada por la D.G.R. contiene datos globales por períodos 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.

Es por ello, que la prueba informativa incorporada a fs. 6.428 (estados de cuentas), resulta 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 queda cubierto por la información obtenida.

De esta manera, habiendo sido otorgada la posibilidad de producir prueba en la etapa impugnatoria y una nueva posibilidad en esta etapa recursiva, el apelante al no producir la prueba (etapa impugnatoria) y ofrecer prueba deficientemente (etapa recursiva) no ha ejercido su derecho en debida forma, reconocido en ambas etapas, por su exclusiva responsabilidad, resultando los vicios en el procedimiento alegados, inexistentes.

Es decir, el apelante, teniendo la oportunidad de probar el efectivo ingreso de las retenciones por parte de los contribuyentes (proveedores) en las etapas administrativas pertinentes, no produjo prueba alguna; no pudiendo de esa manera desligarse de sus deberes como Agente de Retención.

La misma conclusión debe aplicarse para el caso de aquellas operaciones en las cuales se ha aducido la falta de sustento territorial. Encontrándose la carga de la prueba en cabeza del impugnante por mandato expreso de la ley, la falta de

actividad probatoria en estas actuaciones, sella la suerte adversa del recurso de apelación.

Por otra parte, habiendo sostenido el recurrente que cabe aplicarse en el presente caso los beneficios de condonación establecidos por la Ley N° 8520, modificada por la Ley 8795, siendo extensible esta liberalidad al responsable solidario, cabe destacar lo siguiente:

La norma referida dispone en su art. 7° punto f) Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante el período fiscal 2010 y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias de los sujetos responsables por deuda propia correspondientes a dicho período, siempre que al 6 de Julio de 2015 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate.

Conforme se encuentra acreditado en estos autos, y reconocido por la propia D.G.R., en fecha 02.09.2015 inició demanda de embargo preventivo, por los períodos incluidos en el Acta de Deuda N° A 476-2014, y también incluidos en el Certificado de Deuda N° 259/2014. Así surge de las constancias de fs. 6385/6387 del expediente DGR.

Atento a lo expuesto, la interrupción de la prescripción (producida únicamente con la interposición de demanda judicial) en contra del responsable solidario, cuyos efectos se extienden al contribuyente pasible de retención, se ha producido en forma posterior a lo dispuesto por la norma referida.

Esta norma de alcance general establece la condonación de las deudas por causa propia por el período 2010; pero introduce una excepción a dicha disposición general, las excluye a aquellas respecto de las cuales, se haya producido la interrupción de la prescripción antes del 06.07.2015.

De acuerdo a ello, la carga de la prueba a los efectos de la no aplicación de la norma de carácter general, recae en la D.G.R. quien debe acreditar que ha interrumpido la prescripción en forma previa a la fecha designada en la norma, a los efectos de tornar operativa la excepción a la norma general.

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. POSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Como lo expuso la D.G.R. en su responde, "La interrupción de la prescripción emanada de uno de los acreedores solidarios, aprovecha a los coacreedores; y recíprocamente, la que se ha causado contra uno de los deudores solidarios puede oponerse a los otros (art. 3994 del C.C.). Con el mismo criterio, "la obligación se extingue en el todo si el acreedor renuncia a su crédito a favor de uno de los deudores solidarios (art. 835 inc. "b" del C.C.).

Si bien la demanda judicial impetrada por la D.G.R. interrumpe la prescripción contra todos los deudores solidarios, la misma ha sido, a los efectos de la ley que estamos analizando, interpuesta en forma extemporánea.

Con acuerdo a las normas transcriptas, la falta de interrupción de la prescripción en tiempo y forma por parte de la D.G.R., en contra de cualquiera de los deudores solidarios, implica la condonación de oficio establecida en la norma para todos ellos. Nótese que el art. 33 del C.T.P. establece que el agente en caso de no retener, responde solidariamente con el obligado principal. La solidaridad en este caso, resulta indiscutible.

En autos la D.G.R. no ha acreditado ni siquiera invocado haber interrumpido la prescripción con anterioridad al 06.07.2015, es más, reconoce que la única demanda interruptiva, ha sido impetrada en contra del agente de retención, Valle Fértil S.A. en fecha 02.09.2015. En razón de lo expuesto considero que todo el período 2010, incluido en la "Planilla Determinativa N° PD 476-2014 - Acta de Deuda N° A 476-2014 – Etapa Recursiva", se encuentra condonado en virtud de lo dispuesto por el último párrafo del art. 7° de la Ley 8.520, modificada por ley N° 8795.

Por último, a fs. 05 vuelta, la D.G.R. en su responde, informa que "a fs. 6476/6482 de las presentes actuaciones el apelante aporta órdenes de pago emitidas al sujeto ZEYGA S.R.L. N° 0001-00283666 de fecha 13/07/2012 y N° 0001-00283930 de fecha 18/07/2019, constancias de retención Impuesto sobre los Ingresos Brutos, constancias de retención Impuestos sobre las Ganancias y constancia de retención Tributo de Emergencia Municipal (T.E.M.), sin argumentar nada en relación a dicha documentación, sin embargo del análisis de la misma y del listado de operaciones- etapa impugnatoria, surge que la operación correspondiente a la

factura N° A 0001-00000900, incluida en la determinación de oficio, fue cancelada en el período 07/2012, e incluida las retenciones efectuadas en la DD.JJ. del agente de dicho mes; por lo que se procede a ajustar la determinación practicada, detrayendo dicha operación conforme listado de operaciones – etapa recursiva, inserto en soporte óptico CD anexo al presente informe y a confeccionar “Planilla Determinativa N° PD 476-2014 - Acta de Deuda N° A 476-2014 – Etapa Recursiva”.

Conforme dicho informe corresponde detraer, además del período 2010 (condonado), la operación a que hace referencia la Autoridad de Aplicación y confeccionar nueva planilla teniendo en cuenta estos parámetros.

Como consecuencia de lo expuesto propongo la siguientes Resolución: Declarar que por aplicación del último párrafo del art. 7° de la Ley 8.520, modificada por ley N° 8795, la totalidad del período 2010 determinado en el acta de Deuda N° A 476-2014, ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente. Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto contra la Resolución N° D 141/19 de fecha 10.05.19 emitida por la Dirección General de Rentas por un importe de \$ 14.000 (Pesos Catorce Mil) conforme lo expuesto en los considerandos que anteceden y en consecuencia DEJAR FIRME la misma por un importe de \$ 588.208,97.- (Pesos quinientos ochenta y ocho mil doscientos ocho con 97/100) según nueva Planilla: “PLANILLA DETERMINATIVA - ACTA DE DEUDA N° A 476-2014 - ETAPA RECURSIVA – TRIBUNAL FISCAL”, cuyo detalle analítico consta en CD glosado a fs. 25 de autos, y que se encuentra a disposición de las partes en Secretaría de éste Tribunal. Así voto.

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I°, II°, III°, y IV°, del voto que precede y las conclusiones a las que arriba, pero formulo disidencia parcial con relación al encuadre jurídico de la cuestión referida a la aplicación, en el presente caso, de los beneficios de condonación establecidos

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSE FONSESA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

por la Ley 8520, modificada por la Ley 8795, sometida a debate expuesta en el punto IV°. Ello, por los fundamentos que analizaré a continuación:

II.- En el caso bajo análisis, en relación con lo tratado por el Vocal preopinante como apartado IV°, este Vocal no está de acuerdo con que, por aplicación del último párrafo del art. 7° de la Ley 8520, modificada por la Ley 8795, la totalidad del periodo fiscal 2010 determinado en el Acta de Deuda N° A 476-2014, habría quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente.

En primer lugar por cuanto, a mi juicio, no resultan aplicables al caso del agente de retención o percepción las condonaciones dispuestas en la normativa citada. En efecto, del texto mismo del último párrafo del art. 7° de la Ley 8520, modificada por la Ley 8795, se lee que “Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante el periodo fiscal 2010 y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias de los sujetos responsables por deuda propia correspondientes a dicho periodo, siempre que al 6 de julio de 2015 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate”.

Como puede observarse la norma transcripta, el beneficio de la liberación solo está referida las obligaciones tributarias de los sujetos responsables por deuda propia; no así a las obligaciones tributarias de los sujetos responsables por la deuda de otra, tal como lo es un agente de retención.

Sabido es que en materia de interpretación de liberaciones, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, desde los precedentes de Fallos 200:88, 242:207, 264:137, entre otros), sostiene que tal análisis debe ser de carácter restrictivo, evitando que las situaciones excepciones se conviertan en regla general; criterio éste que considero plenamente aplicable a este caso.

Refrenda más aun esta interpretación el hecho que, con posterioridad a la sanción de esta norma, el legislador emitió una normativa adicional y específica que para el caso de los agentes de recaudación, ello es la ley 9.013, estableciendo al respecto en su art. 1, inciso 6) que en el art. 7° de la Ley 8873, debía incorporarse

como último párrafo el siguiente texto: "Quedan condonadas de oficio las deudas originadas en retenciones, percepciones o recaudaciones no efectuadas correspondientes a los periodos 2010, 2011 y 2012, siempre que al 31 de marzo de 2017 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Civil (...)".

Es claro para mí que, en relación con la Ley 8520, modificada por la Ley 8795, que se pretende aplicar al caso, si la intención del legislador hubiera sido liberar las deudas de los agentes de retención lo tendría que haber dicho explícitamente, en cuyo caso no habría sido necesario el dictado de la ley 9.013, antes referido.

A todo evento, nótese que la interrupción de la prescripción alegada por la DGR fue suficiente para evitar la condonación pues, a la fecha de corte tenida en cuenta por la Ley 9.013 (el 31 de marzo de 2017), la demanda ya había sido iniciada.

En definitiva, a mi juicio, el periodo fiscal 2010 no se encuentra prescripto.

Por todo lo expresado, propongo se dicte la siguiente resolución:

HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por VALLE FERTIL S.A., en contra de la Resolución D-141/19 de fecha 10/05/2019 emitida por la Dirección General de por un importe de \$14.000 (pesos catorce mil) conforme lo expuesto en la presente resolución y, en consecuencia, DEJAR FIRME la misma por un importe de \$798.090,99 (pesos setecientos noventa y ocho mil noventa con 99/100) según "DETALLE DE OPERACIONES- ETAPA RECURSIVA" obrante a fs. 08, el que se encuentra a disposición de las partes en Secretaría de este Tribunal.

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

Que comparte el voto emitido por el Dr. José Alberto León.

Visto el resultado del precedente acuerdo,

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. POSSI FOMESA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

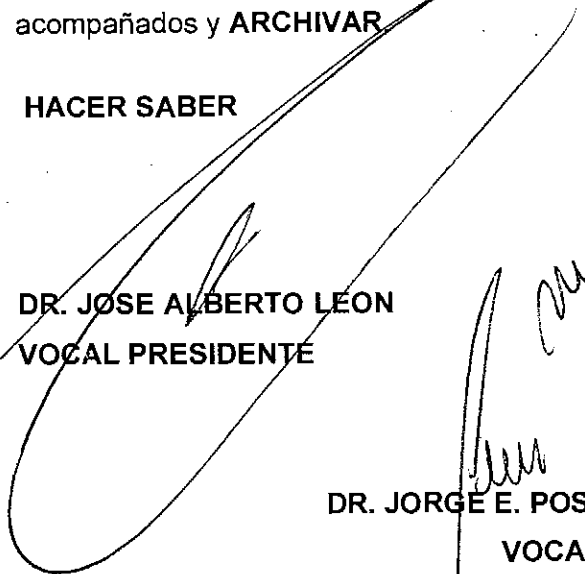
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

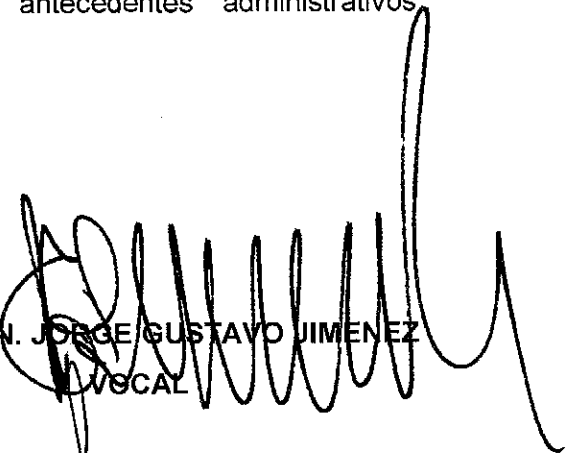
RESUELVE:

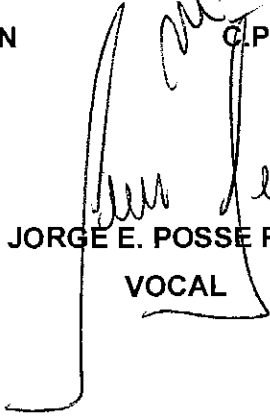
1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por VALLE FERTIL S.A., en contra de la Resolución D-141/19 de fecha 10/05/2019 emitida por la Dirección General de por un importe de \$14.000 (pesos catorce mil) conforme lo expuesto en la presente resolución y, en consecuencia, **DEJAR FIRME** la misma por un importe de \$798.090,99 (pesos setecientos noventa y ocho mil noventa con 99/100) según "DETALLE DE OPERACIONES- ETAPA RECURSIVA" obrante a fs. 08, el que se encuentra a disposición de las partes en Secretaría de este Tribunal.

2. REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**

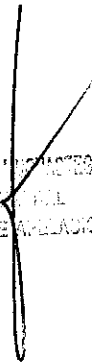
HACER SABER


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE


C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI


DR. JUAN CARLOS RODRÍGUEZ
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION