



GESTIÓN DE LA CALIDAD

RI-9000-8789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

SENTENCIA N° 160 /2020

Expte. N° 474/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los31..... días del mes de.....JULIO.....de 2020, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) para tratar el expediente caratulado "INGECO S.A.C.C.I.F.I.A.G.F Y S." SI RECURSO DE APELACIÓN, Expte. Nro. 474/926/2019, 9116/376/T/2020 y Expte. D.G.R Nro. 43461-376-D-2014;

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

Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 1496/1500 del expediente N° 43461/376/D/2014 el Dr. Leandro Stok, apoderado de la firma INGECO SACCIFIAGF Y S CUIT N° 30-30454932-8 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 198/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 25/06/2019 obrante a fs. 1488/1493 mediante la cual resuelve; **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación presentada por el agente en contra del Acta de Deuda N° A 770-2014 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmando la misma según nueva planilla denominada "**PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 770-2014 ACTA DE DEUDA N° A 770-2014 ETAPA IMPUGNATORIA**".

El apelante considera en primer lugar que la cuestión debatida se encuentra condonada por efecto del art. 7 de la Ley 8.873, restablecida en su vigencia por la Ley N° 9013 que establece la condonación de oficio de las deudas originadas en retenciones, percepciones o recaudaciones no efectuadas correspondientes a los periodos 2010, 2011 y 2012 siempre que al 31 de marzo del 2017 no se

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE ESTEBAN POSSE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Civil.

Si bien la DGR inició en fecha 27/08/2015 demanda de embargo preventivo, la interrupción del plazo de prescripción duró hasta el 05/11/2015, fecha en la cual la DGR fue notificada de la sentencia en la cual no se hizo lugar al recurso de revocatoria por ella planteado. De esta manera, y de acuerdo al artículo 2547 del CCyCN que dispone que los efectos interruptivos permanecen hasta que deviene firme la resolución que pone fin a la cuestión, considera que al 31/03/2017 el plazo de prescripción no se encontraba interrumpido.

Sin perjuicio de lo expuesto, manifiesta que la deuda del principal también se encuentra condonada por el último párrafo del art. 7 de la Ley 8520 –restablecida por la Ley N° 8795- el cual establece 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 correspondiente a dicho periodo, siempre que al 06/07/2015 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal o Código Civil según la materia de que se trate”. Por lo cual, al encontrarse condonada la deuda principal, sus efectos también se extienden a la deuda que se reclama al agente como responsable por deuda ajena.

El agente no integra la relación jurídica sustancial dado que el hecho imponible se verifica respecto del sujeto pasivo de la retención a quien la Ley le atribuye en modo directo. Los sujetos responsables por deuda ajena, no responden como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto porque la suya no es una obligación propia sino como responsables por la deuda ajena. En base al carácter subsidiario de los agentes es que la obligación se encuentra condicionada a que la deuda principal y sus accesorios sea plenamente exigible a los obligados en forma originaria.

El inciso b) del art. 835 del CCyCN establece que la obligación también se extingue en el todo si el acreedor renuncia a su crédito a favor de uno de los deudores solidarios. De esta manera, la condonación que el acreedor realiza a uno de los deudores produce una especie de traslación de sus efectos, y de ese modo libera a todos los deudores.



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Seguidamente, se agravia de la falta de integración del procedimiento con los obligados directos. Que de la Resolución queda claro que la D.G.R. admite la posición jurisprudencial que sostiene que el responsable por deuda ajena puede librarse de su obligación en la medida que pruebe que el contribuyente principal ha ingresado las sumas de dinero correspondientes en concepto de principal obligado. De esta manera, la resolución contiene la aceptación de que la solidaridad no excluye la subsidiariedad. Al ser subsidiaria deben concurrir los requisitos:

- determinación de las obligaciones fiscales en cabeza del deudor principal;
- falta de regularización por parte de aquél de la intimación administrativa de pago, y
- la efectivización de la responsabilidad solidaria por medio del procedimiento de determinación de oficio en cabeza del responsable.

Reniega que en su caso, no se determinaron las obligaciones fiscales en cabeza del deudor principal, por lo cual, si no existe ni siquiera una presunción de deuda del sujeto pasible de retención como contribuyente del gravamen, mal puede existir la presunción de una solidaridad del agente.

A partir de allí no sólo no existe una contradicción con la posición asumida por la C.S.J de Tucumán en el fallo Bercovich S.A.C.I.F.I.A, sino que por el contrario es la propia D.G.R la que desnuda una nulidad resultante de la falta de integración jurídica tributaria ya que exige que el responsable acredite que el contribuyente ingresó el impuesto, pero ni siquiera dio participación activa a los principales obligados para establecer la existencia de una deuda que pudiera ser subsidiariamente exigida al agente como responsable solidario, más aún cuando los obligados principales se encuentran perfectamente identificados en el CD que se acompañó con el acta de deuda. Tampoco la DGR acompañó los estados de cuenta de éstos solicitado como prueba del ingreso del impuesto, todo ello en una evidente violación al derecho de defensa.

Concluye que la D.G.R ni siquiera probó la existencia de la deuda que pretende reclamar, ni tampoco integró la presente determinación de oficio con el principal obligado. Por ello la solución no puede ser otra que la nulidad del proceder empleado por la Administración para hacerse dos veces del mismo importe, tal

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE SUAYO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE SUAYO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

como se resolvió en la sentencia N° 348/2015 de la C.S.J.T caratulada "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA".

Expresa que es deber de la Administración comprobar si los proveedores ingresaron o no el tributo retenido ya que cuenta con un sistema informático de donde podría haber corroborado la información aportada por el agente.

La Resolución cita entre otras, la sentencia dictada por la CSJN en los autos San Juan S.A. en la que se menciona que el agente de retención puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma. A partir de allí no habría ninguna contradicción con la posición asumida por la CSJ de Tucumán en el precedente BERCOVICH SACIFIA en el cual sostuvo que no se ha dado participación en el procedimiento oficioso de determinación impositiva a los principales contribuyente.

Debe tenerse presente que la solidaridad solo tiene razón de ser cuando existe el incumplimiento por parte del obligado principal. Si no hay obligación principal incumplida, mal puede surgir solidaridad alguna. Es la misma DGR la que posee y puede verificar a través de los estados de cuenta de cada uno de los proveedores, si ingresaron el impuesto retenido.

Considera que a través de los estados de cuenta se podrá verificar si los proveedores presentaron sus declaraciones juradas, en qué medida y si adeudaba suma alguna; en el caso de no adeudar, es inadmisibles el ajuste practicado a un responsable por deuda ajena por cuanto según la normativa vigente, la materia imponible autodeterminada se presume y declara como exacta hasta tanto no sea impugnada por el fisco. La D.G.R no realizó ningún tipo de labor destinada a verificar y/o constatar la existencia de deuda por parte de los principales obligados ya que contando con un sistema en el cual se puede verificar la presentación y el pago de las DDJJs del impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles, es inexplicable que se aferre a un razonamiento insostenible al considerar que la omisión de retener hace presumir una deuda del principal obligado aun cuando éste hubiera presentado su declaración jurada.

Finalmente bajo el título búsqueda de la verdad material, considera inexplicable que contando la DGR 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 halla obviado la búsqueda de la verdad material para aferrarse a una



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9006-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

ficción ilegal: presumir que el sujeto pasible debe como contribuyente, por el hecho de que no se le practicaron retenciones.

II. A fojas 1506/1511 del Expte. N° 43461-376-D-2014 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P, el cual se da por reproducido en honor a la brevedad.

Comenzando por el pedido de condonación, expresa que en fecha 27/08/2018 inició demanda de embargo preventivo por los periodos incluidos en el Acta de Deuda N° 770-2014 interrumpiendo en tiempo oportuno el plazo de prescripción que se encontraba corriendo. Atento a la existencia de la causal interruptiva, no resultan aplicables al caso los beneficios acordados por el artículo 7 último párrafo de la Ley N° 8.873, modificado por la Ley N° 9.013.

A igual conclusión arriba respecto a la condonación establecida por la Ley N° 8.795 mediante la cual se vería beneficiado el deudor principal y por ende, también el deudor solidario –agente de retención-. Ello en virtud de no encontrarse acreditado en autos que la deuda respecto de los contribuyentes u obligados principales se encuentre condonada ya que la misma se encuentra condicionada a que no se hubiera interrumpido el curso de la prescripción.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Tampoco puede efectuarse un análisis sobre la prescripción o condonación del principal ya que las declaraciones juradas se componen de datos y cifras globales que no exponen las operaciones que conforman los valores declarados. Agrega a ello que no media por parte del agraviado ofrecimiento de prueba idónea alguna tendiente a demostrar el hecho en el que sustenta su planteo.

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En cuanto a que la D.G.R reconocería al pago efectuado por el principal como el medio para liberar de responsabilidad al agente y que no habría dado participación al contribuyente directo pese a encontrarse perfectamente identificados, sostiene que existe una actitud cambiante del recurrente ya que al tiempo de la impugnación y reconociendo la necesidad de acreditar el hecho eximente de su responsabilidad – pago del tributo por el principal- ofreció prueba informativa a ser rendida por sus proveedores con el alcance e idoneidad para acreditar ese hecho. Habilitándose así el periodo de prueba, éste no fue aprovechado por la parte interesada dejando vencer el periodo y pretendiendo

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

hoy eximirse de su responsabilidad a través de una prueba distinta a la ofrecida anteriormente, la cual resulta ineficaz al fin perseguido.

Expresa que si bien los fallos "Bercovich" y "San Juan" reconocen el mismo medio para deslindar la responsabilidad solidaria del agente, lo que no distingue la recurrente es el sujeto sobre el que recae la carga probatoria. En el caso "San Juan" se delimita la responsabilidad del agente de procurar por su parte la prueba que el contribuyente directo ingresó el tributo por la operación concertada con el agente, como único medio para desligarse de la responsabilidad que sobre él recae. Este es justamente el alcance de la solidaridad establecida en el artículo 33 del C.T.P y que se relaciona con el deber que le fue impuesto por Ley: si el agente incumplió con su único deber de retener, que demuestre por su parte que no le corresponde el ingreso del tributo ordenado por la norma frente a su incumplimiento. Sin embargo, pretende que otros demuestren si el contribuyente ingresó o no el tributo a los efectos de desligarse de su responsabilidad solidaria que él mismo generó en su contra a raíz de aquel incumplimiento. Por ello, solicita el Fisco se aplique lo resuelto por este Tribunal en la Sentencia N° 202/17 donde consideró que pesa en cabeza del agente la responsabilidad de acreditar dicho extremo sin posibilidad de trasladarlo a la Autoridad de Aplicación.

En relación a que no existe constancia alguna que la DGR hubiera verificado la existencia de la deuda que le es reclamada como responsable solidario omitiendo la búsqueda de la verdad material en el procedimiento desarrollado, expresa que su única obligación es retener; si no retiene, se constituye por su incumplimiento, en obligado solidario; y si, y solo si logra acreditar en forma certera que el monto no retenido relativo a la operación omitida fue declarada e ingresada por el contribuyente, el agente quedará desobligado.

De allí que contraponiendo ese contexto legal a la ausencia de toda prueba idónea para acreditar el ingreso del tributo en su justa medida, no puede liberarse de la obligación nacida a raíz de su incumplimiento.

A través de una errada premisa el agente llega a erradas conclusiones, aseverando que a través del sistema de la DGR se podría conocer mediante las declaraciones juradas del sujeto pasivo el detalle de las retenciones que se computa a su favor y que, mientras tales DDJJs no sean impugnadas, se



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-97B9



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

presumen válidas. Esa errada premisa le lleva a concluir que la búsqueda de la verdad material fue obviada.

En relación a la creencia que a través del sistema de la D.G.R se podría conocer el detalle de las retenciones que se computa a su favor, expresa que no se encuentra frente a operaciones en las que se practicó retención tomada a cuenta por el contribuyente, sino justamente lo contrario, frente a operaciones en las que no medió retención alguna, ergo dicha retención nunca se reflejaría en la DDJJ del contribuyente. Es por eso, que en el sistema de retención quien conoce la verdad de lo acontecido es el propio agente y por ello es a quien compete la prueba acabada de que la retención omitida conformó en su totalidad parte del impuesto declarado e ingresado por el contribuyente directo. Dicha consecuencia surge de la responsabilidad solidaria que lo alcanza y que surge de la propia Ley. Rebate la acusación del apelante en cuanto a que se ha obviado la búsqueda de la verdad material, manifestando que la verdad fue siempre el objetivo, permitiendo que el agente incorpore toda prueba que haga a su derecho y otorgándosele un plazo probatorio a los efectos de producir la prueba ofrecida. Sin embargo, todas estas instancias fueron desaprovechadas por el recurrente.

Luego descarta la conclusión del agente que el principio de solidaridad no excluye la subsidiariedad. Tal como surge del art. 25 del C.T.P, existe solidaridad 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. De allí que el condicionante previo de subsidiariedad no existe más que en la inventiva del apelante.

Finalmente, respecto a los estados de cuenta de los contribuyentes, recuerda el nulo valor probatorio de los mismos como eximente de responsabilidad.

En virtud de lo expresado, considera que corresponde rechazar el recurso interpuesto en contra de la Resolución dictada oportunamente.

III. A fojas 12/14 del expediente N° 474/926/2019 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso y se dispone la apertura de la prueba informativa referida a los estados de cuenta de los proveedores incluidos en el ajuste practicado.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. PARRA PONCEGA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

A fs. 27 del Expte. N° 9116/376/T/2020 se informa que el contribuyente ofreció prueba documental, la que se tiene presente para definitiva, y prueba informativa, aceptada solo respecto al pedido de informe formulado a la D.G.R, la que fue debidamente producida. Por su parte, la D.G.R. ofreció prueba instrumental, teniéndose presente para definitiva.

Por último, se informa que habiendo concluido el período probatorio, pasan los autos a despacho para resolver.

IV. De forma preliminar a los agravios relativos al fondo de la cuestión, el recurrente solicita se declaren condonados los periodos reclamados en la Resolución N° D 198/19 por aplicación de la Ley N° 9013 que restableció la vigencia de la Ley N° 8873 y que incorpora como último párrafo del art. 7 lo siguiente: *“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.(...)”*.

Distintas son las posturas adoptadas por las partes, en tanto el apelante considera que la demanda de embargo preventivo iniciada por la DGR interrumpió los plazos de prescripción hasta el 29/02/2016, fecha en que la Cámara en Documentos y Locaciones notifica el rechazo de la misma y que el artículo 2547 del Código Civil y Comercial establece que los efectos interruptivos del curso de la prescripción permanecen hasta que deviene firme la Resolución que pone fin a la cuestión.

Por su parte, el Fisco defiende su postura a través del Código Civil y Comercial de la Nación y de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia nacional y provincial.

Teniendo en cuenta el punto que se debate, es preciso analizar entonces si se verifica la condición contemplada en la Ley N° 9013 para la condonación de los conceptos reclamados, esto es: si al 31/03/2017 el curso de la prescripción había sido interrumpido en los términos del Código de fondo.

En este sentido, el artículo 2546 del Código Civil y Comercial de la Nación vigente al momento de la interposición de la demanda de embargo preventivo, establece que *“El curso de la prescripción se interrumpe por toda petición del titular del*



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9759



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

derecho ante autoridad judicial que traduce la intención de no abandonarlo, contra el poseedor, su representante en la posesión, o el deudor, aunque sea defectuosa, realizada por persona incapaz, ante tribunal incompetente, o en el plazo de gracia previsto en el ordenamiento procesal aplicable". Acerca de los alcances de la expresión "demanda", el Superior Tribunal local in re "Castro Rafael vs. Esteban Sanz y Cía. s/ cobro de indemnización", sostuvo –citando a la Corte Suprema de Buenos Aires– que: "para interrumpir la prescripción basta una manifestación de voluntad que desvirtúe la presunción de abandono del derecho la que puede exteriorizarse mediante demanda, entendida en sentido técnico procesal, o por cualquier acto judicial que demuestre en forma indubitable que el propósito de quien lo postula es no dejar perder su derecho aun cuando se materialice ante juez incompetente" (Midón Graciela c/ Battaglia de Gratacos Nélide y otros).

Desde esta perspectiva, la demanda de embargo preventivo iniciada por la Provincia en fecha 27/08/2015, tuvo virtualidad para interrumpir el curso de la prescripción.

Ahora bien, respecto a la sentencia dictada por el Juzgado Civil en cobros y apremios adjuntada como Anexo I mediante la cual resuelve no hacer lugar al embargo preventivo solicitado por el Fisco, no resulta una causal que tenga por no sucedida la interrupción, ya que como bien cita el recurrente, ello se encuentra reglado en el art. 2547 del CCyCN que dispone: "*Los efectos interruptivos del curso de la prescripción permanecen hasta que deviene firme la resolución que pone fin a la cuestión, con autoridad de cosa juzgada formal. La interrupción del curso de la prescripción se tiene por no sucedida si se desiste del proceso o caduca la instancia*", ninguna de las cuales ha sucedido hasta este momento.

Es por ello que más allá que tiempo después el Juzgado Civil en cobros y apremios haya resuelto rechazar el embargo preventivo solicitado por el Fisco, éste ya había producido sus efectos interruptivos al tiempo de su interposición.

Consecuentemente, a la fecha de corte establecida en la Ley 9013 (31/03/2017), el plazo de la prescripción de los períodos 01 a 12/ 2010, incluidos en el Acta de Deuda N° A 770-2014 había sido interrumpido por la interposición de la citada acción, y con ello, excluido del régimen de condonación establecido en la norma.

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE F. PARRA DOMESCA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Título siguiente, opone también los beneficios de condonación sobre la deuda del obligado principal, por lo que sostiene que extinguida la deuda principal, sus efectos se extienden al agente como responsable por deuda ajena. Ello en virtud que la Ley 8795 agrega al artículo 7 de la Ley 8520: “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.” (El destacado es propio).

Como he resaltado, la condonación se encuentra condicionada a la falta de interrupción de la prescripción a la fecha indicada en la norma. En el caso de autos, el apelante no ha probado ni ofrecido prueba alguna tendiente a comprobar la existencia de alguna causal de interrupción sobre los proveedores incluidos en el Acta de Deuda, en contradicción a lo establecido en los artículos 98 y 120 del C.T.P.

En consecuencia, el periodo fiscal incluido en la determinación se encuentra en condiciones de ser reclamado, correspondiendo en consecuencia analizar el fondo de la cuestión.

El apelante sostiene la nulidad del ajuste, en primer lugar, por no darse en el procedimiento una participación previa al contribuyente obligado principal a fin de establecer una deuda que pudiera ser subsidiariamente exigida al agente como responsable solidario; implicando para el apelante, que el principio de solidaridad no excluye el de subsidiariedad.

Como se ha expedido este Tribunal en reiteradas ocasiones, la relación entre el contribuyente y el agente a la que se refiere el recurrente, puede definirse como un vínculo jurídico obligacional que surge 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. Este sujeto pasivo, asume la condición de contribuyente al haber realizado el hecho imponible previsto en la norma. A su vez, existen otros sujetos que la Ley coloca al lado del contribuyente y que si bien éstos son ajenos al hecho imponible, se encuentran obligados al pago del tributo. Esta coexistencia



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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.

Es en virtud de esta solidaridad, que el Fisco puede exigir indistintamente al obligado principal o al solidario la totalidad de la deuda; de allí la razón por la que no es necesario una primera determinación de la obligación fiscal al deudor principal.

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 acreditando 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 (...)"*. A su vez, 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 (...)"*.

Por lo tanto es el carácter solidario del agente que incumple con el deber de retener la razón que destruye la creencia que debe existir previamente una determinación de las obligaciones fiscales en cabeza del deudor principal y controlar la falta de regularización por parte de aquél.

Sin embargo, el apelante considera que le resulta de aplicación lo resuelto en los fallos "Bercovich" y "José Farías e Hijos", donde este Tribunal ha resuelto que debido a la complejidad probatoria que se presenta en el Régimen de Percepción—RG N° 86/00—, el agente puede librarse de su responsabilidad si demuestra que el obligado principal ha presentado y pagado las DDJJ correspondientes. Esta situación no es la que se presenta en el caso de autos ya que lo que aquí se determina son inconsistencias o incumplimientos al Régimen de Retención del impuesto sobre los Ingresos Brutos, RG N° 23/02.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. PABLO PARRA TORRES
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JUAN JOSÉ GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Al respecto, la CSJN en los autos "Cintafoñ S.R.L. s/ Recurso de Apelación "; Sentencia del 03/04/1986 (Fallos 308:442) resolvió que: *"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"*.

Contrario a ello, el agente considera que la mera demostración de la presentación y pago de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por parte del obligado principal, lo liberaría de su obligación que como agente de retención le compete.

La postura asumida resulta a mi parecer errónea, atento a que la estructura económico-tributaria de una operación sujeta a retención por parte del agente, representa para el contribuyente un ingreso directo por ventas, locaciones o prestaciones de servicios. Por ello, para librarse de la responsabilidad solidaria que pesa sobre el agente que omitió retener, es necesario que se 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 estos proveedores, se encuentran incluidas las operaciones que fueron susceptible de retención.
- Que los tributos correspondientes a las declaraciones juradas mencionadas fueron ingresados por los obligados principales.

Dicha información es imposible de obtener de los sistemas de la D.G.R (como pretende el apelante) ya que de los mismos sólo se obtiene el importe total de la Base Imponible de cada período, siendo necesario conocer si las operaciones en las que el agente omitió actuar como tal (y que en la determinación se le reclama), se encuentran incluidas en los libros IVA Ventas de los contribuyentes conformando así la Base Imponible del impuesto.

El contribuyente ofrece en esta etapa la prueba informativa que considera idónea para dilucidar la cuestión. Haciéndose lugar a su ofrecimiento y abriéndose el procedimiento a prueba, se libra oficio a la D.G.R a efectos que adjunte los



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9900-9789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

estados de cuenta de los proveedores incluidos en los ajustes practicados mediante Acta de Deuda A 770-2014 correspondientes a los periodos 01 a 12/2010.

A pesar de la negativa del Fisco de aportar la información solicitada por considerar que se encuentra amparada por el Secreto Fiscal establecido en el art. 110 del C.T.P, la prueba ofrecida no resultaría idónea para probar la cuestión debatida en autos por cuanto el hecho que los sujetos pasivos no registren deuda con el Fisco local, no es determinante para eximir al agente de retención de las consecuencias de su incumplimiento de actuar como tal ya que el requisito exigido para librarse de su responsabilidad –detallado en los párrafos precedentes- no queda cubierto por la información que surge de los estados de cuentas.

Esto es así por cuanto la información suministrada por la D.G.R. contiene datos globales que no permiten establecer una relación entre las operaciones incluidas en la determinación realizada al agente de retención y el contenido de las bases imponibles del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del obligado principal en el periodo verificado.

Es decir, la Autoridad de Aplicación conoce el monto total de base imponible, mientras que lo que aquí se busca es la composición en detalle de la misma de donde se pueda confirmar la inclusión de las facturas que dan origen a las ordenes de pago emitidas por el agente y que se encuentran incluidas en la determinación; una vez verificada dicha inclusión, el estado de cuentas de los sujetos pasivos resulta de importancia para eximir al agente de su responsabilidad.

Dirimidas las cuestiones planteadas, con los fundamentos y posturas de este Tribunal, considero que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por "INGECO S.A.C.C.I.F.I.A.G.F Y S." CUIT N° 30-50454932-8 y en consecuencia DEJAR FIRME la Resolución D.G.R N° D 198/19 de fecha 25/06/2019, conforme "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 770-2014 – ACTA DE DEUDA N° A 770-2014 – ETAPA IMPUGNATORIA en virtud de los considerandos que anteceden.

Así Voto.

[Handwritten signature]
DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

[Handwritten signature]
DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

[Handwritten signature]
DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

I.- Comparto y adhiero las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, CPN Jorge Gustavo Jimenez, en lo que refiere a los antecedentes de autos. Formulo disidencia con los considerandos respecto a la aplicación de la Ley de Condonación N° 8520 y consiguiente resolución del caso, en merito a los fundamentos que se expondrán en el apartado siguiente de éste voto.-

II. Habiendo sostenido el recurrente que cabe aplicarse el beneficio de condonación otorgado por la Ley N° 8520, modificada por la Ley N° 8795, que establece la condonación de las obligaciones de sujetos responsables por deuda propia cometidas durante el 2010 y, siendo extensible esta liberalidad al responsable solidario, cabe destacar lo siguiente:

La norma referida dispone en su art. 1 punto 7) inciso 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 27/08/2015 inició demanda de embargo preventivo, por los períodos incluidos en el Acta de Deuda N° A 770-2014, y también incluidos en el Certificado de Deuda N° 496/2014. Así surge de las constancias de fs. 1470/1471 del expediente D.G.R. 43461/376-D-2014.

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.



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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.

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 la norma transcripta, 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, INGECO S.A.C.C.I.F.I.A.G.F. y S. en fecha 27.08.2015. En razón de lo expuesto considero que el período 2010, incluido en la "Planilla Determinativa N° PD 770-

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

770-2014 - Acta de Deuda N° A 770-2014 – Etapa Impugnatoria", se encuentra condonado en virtud de lo dispuesto por Ley N° 8.520 modificada por Ley N° 8795 en su artículo 1, punto 7) inciso f).

Por lo expuesto considero que corresponde HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D 198/19 de fecha 25/06/2019 y en consecuencia DECLARAR que las obligaciones correspondientes el período 2010, incluido en la Planilla Determinativa N° PD 770-2014 - Acta de Deuda N° A 770-2014 – Etapa Impugnatoria" han quedado condonados de oficio, en virtud del beneficio dispuesto por la Ley N° 8520 modificada por Ley N° 8795, en su artículo 1° punto 7 inciso f), conforme lo expuesto en los considerandos precedentes.

Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

El Dr. José Alberto León dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez

Visto el resultado del presente acuerdo;

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

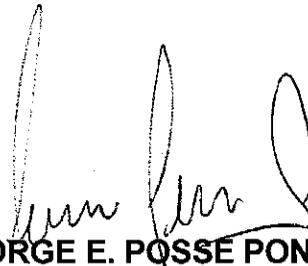
RESUELVE:

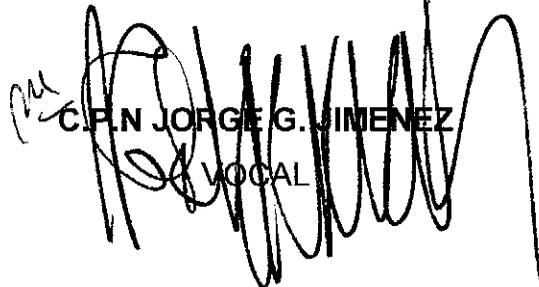
1. **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **"INGECO S.A.C.C.I.F.I.A.G.F Y S."** CUIT N° 30-50454932-8 y en consecuencia **DEJAR FIRME** la Resolución D.G.R N° D 198/19 de fecha 25/06/2019, conforme **"PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 770-2014 – ACTA DE DEUDA N° A 770-2014 – ETAPA IMPUGNATORIA"** en virtud de los considerandos que anteceden.
2. **REGISTRAR**, notificar, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

M.S.P

HACER SABER


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
(En Disidencia)


C.F.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ


Dra. JULIETA MAYORAL
SECRETARIA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION