SENTENCIA Nº: ..198../2020 **Expte. Nº: 126/926/2019**

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los.....11..... días del mes de.....AGOSTO.....de 2020, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de tratar el expediente caratulado: **"SAIKO S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 126/926/2019 y Expte. Nº 53056/376/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. 1016/1024 del expte 53056/376-D-2017 se presenta el Dr. Mario A. Salvo en carácter de apoderado del agente SAIKO S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 612/18 de fecha 23/11/2018, emitida por la Dirección General de Rentas dela Provincia de Tucumán, obrante a fs. 1003/1013 de esos actuados.

En ella se resuelve, en su art. 1°, hacer lugar parcialmente a la impugnación efectuada por el mencionado agente en contra del Acta de deuda N° A 3303-2017 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención; en sus arts. 2° y 3°, intimar al cumplimiento de las obligaciones tributarias conforme las planillas obrantes a fs. 1006/1013; y en su art. 4°, dejar sin efecto el sumario instruido n° M 3303-2017.

En su exposición de agravios el apelante insiste con su planteo sobre la nulidad de las actuaciones por al actuar arbitrario de la Autoridad de Aplicación, al no haber accedido a la entrega de los estados de cuentas de sus proveedores y

Dr. JOSE ALBERTO LEON PRESIDENTE TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

verificar de esa manera si ellos habían presentado las declaraciones juradas y en qué medida. Tampoco meritúa la documentación acompañada. Todo esto vulnera el art. 43 inc. 6 de la Ley 4537 que exige que el acto administrativo sea motivado.

El agente en su recurso cita el fallo Bercovich y expresa que en autos no surge que haya habido una integración de la relación jurídica tributaria ni una participación activa del contribuyente, integración que debió haber realizado en el momento de la gestación de la determinación de la deuda.

En un acápite identificado como "El principal obligado ingresó el gravamen", expresa que de las certificaciones acompañadas por algunos proveedores en la etapa probatoria demuestran que los mismos presentaron sus declaraciones juradas y pagaron el impuesto. Considera que el Fisco se contradice al manifestar que cuenta con un sistema en el cual se puede verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas, y sin embargo no verificar el cumplimiento de las obligaciones de los proveedores. Considera que en la resolución atacada el Fisco reconoce que la solidaridad de la figura no excluye la subsidiariedad, para exigirle al agente de retención la obligación tributaria de sus proveedores, cuando antes debió determinar dichas obligaciones en cabeza de los deudaores principales.

Bajo el título "Baja de oficio", expresa que si bien en este punto la Autoridad de Aplicación realizó un ajuste, igualmente intimó al cobro de las retenciones omitidas que resultan una vez descontados los importes declarados e ingresados por esas operaciones. Considera que la aplicación de la alícuota del 10,5% reviste naturaleza sancionatoria; es decir, se trataría de una sanción encubierta. Manifiesta que el Fisco insiste en la aplicación de la alícuota agravada porque lo intima al pago de la diferencia entre lo ingresado por el principal obligado con la alícuota que correspondía y la alícuota del 10,5%.

En el punto "Intereses resarcitorios", el apelante se agravia que si el obligado principal canceló su deuda de manera espontánea, los intereses por el pago tardío se encuentran condonados por el art. 91 de la ley 5121, por lo que si ese beneficio alcanza al obligado principal, con mayor razón a los responsables por deuda ajena.

Por último se agravia de que la DGR cuestiona las conclusiones de las certificaciones contables, pero sin realizar un análisis correcto de las mismas, de allí la arbitrariedad de su rechazo.

Ofrece prueba instrumental, informativa y pericial contable.

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 agente. 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 fs. 15/16 obra Sentencia Interlocutoria N° 901/19 del 05/12/2019 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación y se dispone la apertura a prueba por veinte días.
Dicha sentencia fue debidamente notificada a ambas partes.
Respecto a la prueba pericial contable, a fs. 39/43, obran los informes de los peritos contables.
Al encontrarse vencido el plazo probatorio, se ordenó en fecha 16/06/2020: Tener presente el informe actuarial que antecede. En su mérito se provee: pasen los autos a despacho para resolver.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis delas cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución D 612/18 resulta ajustada a derecho.
En relación con la supuesta nulidad de la resolución, dichos agravios no corresponde que sean atendidos atento a que 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 es tal. Inclusive la mención que realiza el apelante de que el Fisco no adjunto los estados de cuenta solicitados, es falsa; ya que en la etapa impugnatoria ni siquiera ofreció dicha prueba. A saber:
En la etapa impugnatoria, la DGR abrió a prueba la instancia. El agente había ofrecido solamente prueba documental y pericial contable.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

El informe del perito contador fue efectivamente presentado con la certificación correspondiente por parte del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas.

Ya en la etapa recursiva, el agente reitera el pedido de prueba pericial contable y ofrece por primera vez la prueba de oficios a la DGR a fin de que informe si realizó a los proveedores incluidos en la determinación algún ajuste como contribuyentes del impuestos sobre los Ingresos Brutos, períodos 2013 a 2015 y que adjunte los estados de cuentas de dichos sujetos por esos mismos períodos fiscales.

Este Tribunal, al abrir la causa a prueba, no acogió la prueba informativa en virtud a lo establecido por el art. 134 tercer párrafo del CTP; pero sí la pericial contable, que fuera efectivamente producida.

En relación con dicha prueba, la misma no modifica en forma alguna la determinación impositiva, ya que no prueba que los proveedores de Saiko hubieran ingresado el impuesto por las operaciones por las cuales el agente no efectuó las retenciones correspondientes; inclusive el informe del perito de parte fue realizada en términos generales, al expresar por ejemplo *"...las operaciones de compras cuentan con su respectivo tratamiento tributario, practicándose la retención pertinente si así correspondiese o absteniéndose de hacerlo ya que la misma no encuadra en los supuestos de la normativa vigente"*. En esta expresión, el perito no se refiere a los casos en que procede y los casos en los que considera que no procede realizar las retenciones. Todo el informe del perito de parte es realizado en ese tenor, sin que pueda modificar de ninguna manera la determinación impositiva (la cual si fue ajustada en la instancia impugnatoria conforme la prueba documental presentada por el agente).

El apelante en su calidad de agente de retención, para poder desligarse de la responsabilidad que le pesa, debe demostrar que cada proveedor, ingresó el impuesto en su justa medida, lo cual implica establecer que en los registros de ventas del proveedor se encuentra debidamente registrada la operación en cuestión, lo que posibilita verificar que en la base imponible consignada en las declaraciones juradas del impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los proveedores, se encuentra incluido y declarado el monto de la operación que fue susceptible de retención y que por ende el tributo correspondiente a la misma ya fue satisfecho e ingresado por el sujeto pasivo principal de la obligación tributaria.

Respecto del carácter subsidiario de su obligación como agente, lo mismo vulnera lo establecido por el art. 33 del CTP y el concepto mismo de la solidaridad.

Es decir que, si el agente de retención, no realiza la misma, tanto el contribuyente principal como el agente son responsables en forma solidaria en el cumplimiento del pago del gravamen nacido en cabeza del contribuyente principal.

Ello responde al concepto mismo de la solidaridad. El CTP art. 25 establece: "... *Los efectos de la solidaridad son:*

1. La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo.

2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás..." (el subrayado me pertenece).

El Código Civil que estuvo vigente hasta el 31/07/2015, en su artículo 699 establecía: *"La obligación mancomunda es solidaria, cuando la totalidad del objeto de ella pueda, en virtud del título constitutivo o de una disposición de ley, ser demandada por cualquiera de los acreedores o a cualquiera de los deudores"* (el subrayado es propio).

Por su parte el ahora vigente Código Civil y Comercial de la Nación, en el art. 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 cualquiera 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.

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

En relación con el planteo de la improcedencia de la exigencia de los intereses en virtud a lo establecido en el art. 91 del CTP, cabe tener en cuenta lo que dicho artículo: "*Los contribuyentes, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente*

Dr. JOSE ALBERTO LEON PRESIDENTE TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con las excepciones que la ley determina en cada caso y en especial en lo referente al Impuesto de Sellos."

Dicho artículo se encuentra dentro del Capítulo II del CTP que trata sobre "Infracciones y Sanciones en particular", por lo que el mismo claramente establece un beneficio que exime de sanción a los contribuyentes que regularicen su situación tributaria sin haber sido compelidos a ello. Pero de ninguna manera puede pretender el contribuyente que la norma prevé un perdón al pago de los intereses por la cancelación del impuesto fuera de término (por más espontánea y voluntaria que fuera).

Lo relacionado con los intereses resarcitorios, está reglado en el art. 50 del Digesto Tributario. El mismo establece en su primer párrafo, expresamente: "*La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio*" (el subrayado me pertenece). Este párrafo del art. 50, legisla sobre el interés resarcitorio que se torna exigible por el solo pago fuera de término, sin necesidad de interpelación alguna por parte del Fisco; es decir, sin verificación de si la mora le es imputable o no. Agente que ingresa las retenciones después de la fecha de su vencimiento, debe abonar un adicional por el pago tardío realizado.

Por lo tanto sus proveedores (contribuyentes directos del impuesto) no resultan condonados por el pago tardío del impuesto, menos aún lo estará el apelante en su calidad de agente de retención.

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

I) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por SAIKO S.A., CUIT N° 30-68564973-6. En consecuencia DEJAR FIRME la Resolución D 612/18 de fecha 23/11/2018, conforme "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 3303-2017 - ACTA DE DEUDA N° A 3303-2017- ETAPA IMPUGNATORIA", obrante a fs. 1006/1012 del expte DGR N° 53056/376-D-2017.

II) CONFIRMAR la PLANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES RESARCITORIOS ACTA DE DEUDA N° 3303-2017 ETAPA IMPUGNATORIA, obrante a fs. 1013 del expte DGR N° 53056/376-D-2017.

III) 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 Jimenez,** dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José A. León, vota en igual sentido.

Por ello:

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1- **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto **por SAIKO S.A., CUIT N° 30-68564973-6**. En consecuencia **DEJAR FIRME** la Resolución D 612/18 de fecha 23/11/2018, conforme "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 3303-2017 - ACTA DE DEUDA N° A 3303-2017- ETAPA IMPUGNATORIA", obrante a fs. 1006/1012 del expte DGR N° 53056/376-D-2017.

2- **CONFIRMAR** la PLANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES RESARCITORIOS ACTA DE DEUDA N° 3303-2017 ETAPA IMPUGNATORIA, obrante a fs. 1013 del expte DGR N° 53056/376-D-2017.

3- **REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

HACER SABER

M.F.L.

Dr. JOSE ALBERTO LEON PRESIDENTE TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION