



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

Expte. N°: 556/926/2019

SENTENCIA N°: 283/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...¹³.....
días del mes de.....OCTUBRE.....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: "S.A. SAN MIGUEL A.G.I.C.I.yF. S/ RECURSO DE
APELACION, Expte. N° 556/926/2019 y Expte. N° 38243/376/D/2015 (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. 1208/1213 del expte DGR 38243/376/D/2015, se presenta la Dra.
María Florencia Tulli en carácter de apoderado del agente S.A. SAN MIGUEL
A.G.I.C.I.yF. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D
277/19 de fecha 09/09/2019, emitida por la Dirección General de Rentas de la
Provincia de Tucumán, obrante a fs. 1203/1206 del expediente DGR.

En ella se resuelve, rechazar la impugnación efectuada por el mencionado agente
en contra del Acta de deuda N° A 1800-2018 confeccionada en concepto de
impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención.

En su exposición de agravios el apelante bajo el título "Nulidad del ajuste" expresa
que la DGR no integró al procedimiento a los obligados directos al pago del
impuesto sobre los Ingresos Brutos. Considera que la DGR admite la posición
jurisprudencial en virtud del cual el agente puede librarse de su obligación en la
medida que prueba que el contribuyente ha ingresado las sumas
correspondientes al impuesto sobre los Ingresos Brutos. Cita el fallo Bercovich.

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

Señala que el Fisco insiste en que sea el agente quien integre al proceso a los principales obligados (Proveedores) en la etapa probatoria; y no que lo realice el Fisco durante la etapa fiscalizatoria; por lo que la solución no puede ser otra que la nulidad del proceder empleado.

El apelante insiste que si la DGR hubiese acompañado los estados de cuentas de sus proveedores, podría haberse verificado si los mismos presentaron y pagaron las DDJJ; lo que no aconteció. Seguidamente, realiza una exposición de un supuesto fragmento de la resolución apelada, señalando que ese párrafo podía desarticular toda la argumentación de la resolución, ya que la DGR al reconocer que cuenta con las declaraciones juradas debería verificar si el proveedor adeudaba suma de dinero alguna.

Siguiendo con lo expuesto, manifiesta que contendría un expreso reconocimiento de que la DGR contaría con la información de los proveedores involucrados en el ajuste y a la vez reconocería que no habría realizado ningún tipo de labor destinada a verificar la existencia de deuda por parte de estos, asimismo señala que existiría una contradicción al proceder a realizar ajustes y entiende que la resolución contendría la aceptación de que la solidaridad no excluye la subsidiariedad.

Bajo el título "Baja de Oficio" expresa que si bien 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 los proveedores recuperaron su condición de inscriptos porque presentaron e ingresaron el impuesto; por lo que mal puede la DGR dejar subsistente el ajuste por dichas supuestas retenciones.

Como "Intereses resarcitorios" el apelante se agravia de que la DGR pretende que el agente ingrese los intereses resarcitorios de las retenciones omitidas, cuando los mismos no fueron reclamados al obligado principal. Así, si la obligación fue cancelada por el pago del obligado principal, se extiende los efectos al obligado solidario (agente) y extinta la deuda principal por el pago espontáneo no puede reclamarse nada al agente, menos aún en concepto de intereses que quedaron condonados.

Ofrece prueba documental, informativa y pericial contable.



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

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. 13/15 obra Sentencia Interlocutoria N° 56/20 del 03/06/2020 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.

A fs. 24/27 la Autoridad de Aplicación da cumplimiento al oficio, manifestando que los estados de cuenta no son acompañados porque son secretos, por aplicación del art. 110 del CTP e informando que las determinaciones de oficio a los contribuyentes directos no constituyen prueba directa de que el impuesto adeudado por la retención omitido o practicada en defecto, fue cancelado por dicha contribuyente, dado que no se puede constatar cuales con las facturas de ventas emitida por esos contribuyentes que respaldan las órdenes de pago y las operaciones declaradas por el agente.

Al encontrarse vencido el plazo probatorio, se ordenó en fecha 22/07/2020: Pasen los autos a despacho para resolver.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución D 227/19 resulta ajustada a derecho.

Cabe destacar que la provincia tiene potestad tributaria, es decir la facultad para crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria especial. Además de ello, posee la facultad de imponer carga a los sujetos sometidos a la mencionada competencia tributaria, como por ejemplo los regímenes de retención o percepción.

Estos sistemas permiten recaudar el impuesto en la fuente, es decir donde se exterioriza primariamente la riqueza que se pretende gravar.

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

Corresponde señalar que en tanto la firma ha sido designada Agente de Retención en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, corresponde que actúe como tal, conforme a lo establecido por la Resolución General (DGR) N° 23/02 sus modificatorias y complementarias, la cual en su art. 6 establece que la retención debe practicarse al momento de efectuarse cada pago, situación que resulta conocida por el agente, como así también conoce el momento en que se realizó la compra, locación y/o prestación de servicio; es por eso que consideramos que es el agente al que le corresponde la demostración de que el sujeto pasible de retención presentó su correspondiente declaración jurada en el impuesto sobre los Ingresos brutos del período en que se efectuó, por parte del agente, la operación de compra, locación y/o prestación de servicio.

El art. 33 del C.T.P. establece que responden solidariamente los agentes de retención, percepción o recaudación por las retenciones, percepciones o recaudaciones no efectuadas. A su vez el inciso 1 del art. 25 del citado Código dispone que la obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores (solidarios) a elección del sujeto activo, en este caso, de la DGR.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación en fallo de fecha 27 de octubre de 2015 en los autos caratulados "San Juan S.A. (TF 29.974-1) c/ DGI" consideró 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 la recaudación tributaria, pues aquel que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial o represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado por su obligación si acredita que el contribuyente ingresó tal suma (Fallos: 308:442; 327:1753 y sus citas)".

Cabe resaltar que en esta instancia procesal, tal como se hizo mención anteriormente, se abrió a prueba. Se libró oficio a la DGR, el cual fue contestado a 24/27, manifestando que los estados de cuenta no son acompañados porque son secretos, por aplicación del art. 110 del CTP e informando que las determinaciones de oficio a los contribuyentes directos no constituyen prueba directa de que el impuesto adeudado por la retención omitido o practicada en defecto, fue cancelado por dicha contribuyente, dado que no se puede constatar



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-3000-9769



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

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

cuales con las facturas de ventas emitida por esos contribuyentes que respaldan las órdenes de pago y las operaciones declaradas por el agente.

Este Vocal comparte el criterio expresado por la DGR, ya que para poder desligarse de la responsabilidad solidaria que pesa sobre el agente es necesario 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.

Por todo lo dicho no puede el apelante afirmar que la búsqueda de la verdad material fue obviada por esta parte o en este proceso, ya que tuvo en esta instancia la oportunidad de probar que el principal obligado ingresó su impuesto a los fines de liberarse de su deber de actuar como agente, no logrando hacerlo.

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).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 argumento relativo a "Baja de Oficio" ya fue planteado en la instancia impugnatoria y contestado por el Fisco, compartiendo este Tribunal el criterio sostenido por la DGR.

En relación con el planteo de la improcedencia de la exigencia de los intereses en virtud a que están condonados por el pago espontáneo de la obligación principal, corresponde aclarar que el CTP lo que establece es 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.

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



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-0769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

- I) **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por S.A. SAN MIGUEL A.G.I.C.I.yF., C.U.I.T. 30-51119023-8, en contra de la Resolución D 277/19 de fecha 09/09/2019 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos en atención a los considerandos que anteceden.
- II) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. José A. León, vota en idéntico sentido.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo 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 S.A. SAN MIGUEL A.G.I.C.I.yF., C.U.I.T. 30-51119023-8, en contra de la Resolución D 277/19 de fecha 09/09/2019 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos en atención a los considerandos que anteceden.
- 2- **REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

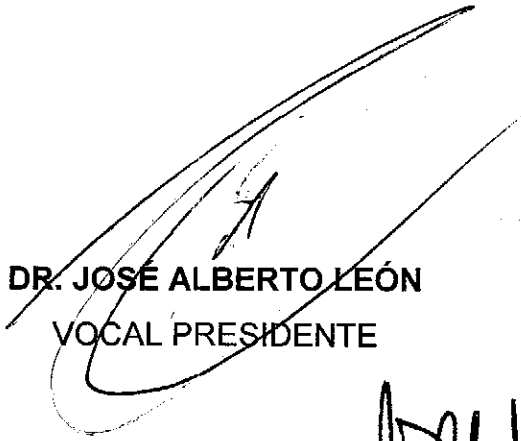
HACER SABER

M.F.L.

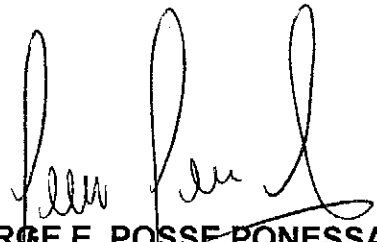
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

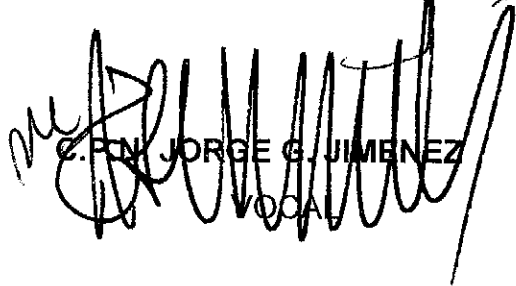
Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



C. P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION