



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

SENTENCIA N°: 36Q../2020

Expte. N°: 279/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...²¹.....
días del mes de.....^{DICIEMBRE}.....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: "INGECO S.A.C.C.I.F.I.A.G.F.YS. S/ RECURSO DE
APELACION, Expte. N° 279/926/2020 y Expte. N° 8485/376/D/2019 (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. 314/317 del expte DGR 8485/376/D/2019, se presenta el Dr. Leandro
Stok en carácter de apoderado del agente INGECO S.A.C.C.I.F.I.A.G.F.YS. e
interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 168/20 de fecha
26/05/2020, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de
Tucumán, obrante a fs. 292/312 del expediente DGR.

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 505-2019
confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de
Retención, en los arts. 2° y 3° intimar al cumplimiento de las obligaciones
tributarias resultantes de las planillas obrantes a fs. 296/310 y en su art. 4°,
rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 505-2019 y aplicar una
multa por \$1.378.304,20.

En su exposición de agravios el apelante bajo el título "Nulidad de la resolución"
expresa que la DGR no integró al procedimiento a los obligados directos al pago
del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Considera que la DGR con la simple

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

verificación de los estados de cuentas de sus proveedores (los que reconoce haber consultado), podría haber constatado que no adeudaba impuesto sobre los Ingresos Brutos y de esa manera librar al agente de su obligación.

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.

Como "Intereses" el apelante se agravia de que, a pesar que la DGR excluyó operaciones realizadas con sujetos pasibles que registraban la cancelación del impuesto sobre los Ingresos Brutos, 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 espontaneo (en virtud del art. 91 del CTP) no puede reclamarse nada al agente, menos aún en concepto de intereses que quedaron condonados.

En relación con la sanción de multa aplicada, manifiesta que respecto de los períodos 01 a 08/2015 la acción del Fisco para aplicar dicha sanción se encuentra prescripta. En relación con el resto de los períodos, se agravia del monto de la misma, atento a que considera que no existe omisión de \$1.378.304,20, no pudiendo determinar de la lectura de la planilla elaborada, como llega a dicho monto omitido, sobretudo cuando con posterioridad se realiza un ajuste en el capital que queda determinado en \$603.507,25.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.



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

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. 14 obra Sentencia Interlocutoria N° 289/20 del 19/10/2020 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho. Atento a ello, se encuentra la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el art. 151 del CTP.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución D 168/20 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.

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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. ENRIQUE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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)".

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 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 al no haber producido la prueba ofrecida en la etapa impugnatoria y ni siquiera haber ofrecido prueba en esta instancia.

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.



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

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.

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 relación con la sanción de multa aplicada, deviene improcedente el planteo realizado de la prescripción de los períodos 01 a 08/2015, atento a que la sanción aplicada abarca los períodos 03/2017 a 07/2018.

Respecto del monto de la sanción aplicada, le asiste razón al agente. La DGR en su responde, expuso que el monto resulta coincidente con el contenido en la columna "T" del archivo en soporte óptico CD que acompaña a la planilla determinativa notificada en forma conjunta con la resolución apelada. Sin embargo en dicha columna consta la diferencia a ingresar por el agente de acuerdo a lo determinado en el Acta de Deuda; sin embargo en la etapa impugnatoria se realizaron ajustes, los cuales constan en la columna "AE", la cual reflejaría el efectivo monto omitido por el agente, el cual serviría de base para el cálculo de la sanción aplicada en virtud del art. 85 del CTP. Atento a ello, dicho monto sería de \$488.403,60 (conforme soporte óptico CD que obra a fs. 18 de autos) y la multa sería equivalente a la misma suma atento a que se trata del 100% del monto omitido.

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

I) HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por INGECO S.A.C.C.I.F.I.A.G.F.YS., C.U.I.T. 30-50454932-8, en contra de la Resolución D 168/20 de fecha 26/05/2020 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención. En consecuencia DEJAR FIRME la misma en los arts. 1º, 2º y 3º y MODIFICAR el art. 4º aplicando una multa por un monto de \$488.403,60 (Pesos: Cuatrocientos ochenta y ocho mil cuatrocientos tres con 60/100), de acuerdo a los considerando que anteceden.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9709



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por **INGECO S.A.C.C.I.F.I.A.G.F.YS., C.U.I.T. 30-50454932-8**, en contra de la Resolución D 168/20 de fecha 26/05/2020 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención. En consecuencia **DEJAR FIRME** la misma en los arts. 1º, 2º y 3º y **MODIFICAR** el art. 4º aplicando una multa por un monto de \$488.403,60 (Pesos: Cuatrocientos ochenta y ocho mil cuatrocientos tres con 60/100), de acuerdo a los considerando que anteceden.

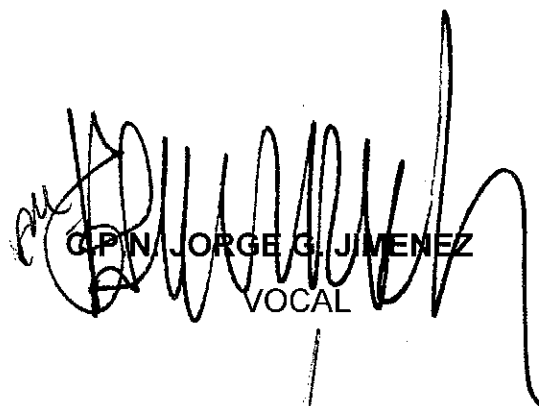
2- **REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

HACER SABER

M.F.L.

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


GPIN JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION