



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

SENTENCIA N°: 401/2020

Expte. N°: 125/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 29 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: "HELPA S.A. SI RECURSO DE APELACION, Expte. N° 125/926/2020 y Expte. N° 39400/376/D/2014 (DGR)" y;

CONSIDERANDO:

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. José Alberto León.

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 1557/1560 del expte DGR 39400/376/D/2014, se presenta el Dr. Leandro Stok en carácter de apoderado del agente HELPA S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 356/19 de fecha 10/12/2019, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 1549/1554 del expediente DGR.

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

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 678-2014 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención; en su art. 2° intimar al cumplimiento de la obligaciones tributarias que surgen de la planilla obrante a fs. 1553/1554.

En su exposición de agravios el apelante plantea que la deuda del principal obligado se encuentra condonada en virtud a lo establecido en el último párrafo del art. 7 de la ley 8520, restablecida en su vigencia por la ley 8795; por lo que si la condonación alcanza a la deuda del principal obligado, dicho beneficio se extiende a los responsables por deuda ajena.

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

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

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.

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.

Como "Inaplicabilidad del art. 7 de la RG 23/02" el apelante considera que resulta inadmisibles cualquier intromisión reglamentaria en la definición de un aspecto estructural como es la base imponible del impuesto. El art. 222 inc. 1 excluye de la base a los importes correspondientes al IVA, no pudiendo modificarse la base por vía reglamentaria y tomar el monto total de la operación.

Ofrece prueba informativa.

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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

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. 12/13 obra Sentencia Interlocutoria N° 300/20 del 26/10/2020 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 356/19 resulta ajustada a derecho.

En relación con que las obligaciones tributarias de los proveedores resultan condonadas por aplicación del art. 7 de la Ley 8720 (restablecida en su vigencia por la ley 8795), y por ende también lo estarían sus obligaciones; corresponde

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

realizar un análisis de lo que establece dicho artículo.

El mencionado artículo en el último párrafo establece: *"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 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 subrayado me pertenece).

Resulta acertado que las obligaciones tributarias propias correspondientes al período 2010 resultan condonadas; sin embargo, dicho beneficio se encuentra sujeto a una condición; cual es, que al día 06/07/15 no se encuentre interrumpida

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

esta prescripción.

No consta en estas actuaciones, ni fue probado por el apelante, que las obligaciones tributarias de sus proveedores por los cuales se le realizó la determinación impositiva, no tuvieran interrumpido el curso de la prescripción; es decir, no surge que dichas obligaciones se encuentran condonadas; ergo, no puede considerarse condonada la obligación del apelante en su carácter de agente de retención.

En relación con el resto de los agravios, 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.

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

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.

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. Al momento de resolver la impugnación la DGR,



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

manifestó que los estados de cuenta no son acompañados porque son secretos, por aplicación del art. 110 del CTP, amén de que son consultados por los funcionarios actuantes y los mismos no constituyen prueba directa de que el impuesto adeudado por la retención omitida o practicada en defecto, fue cancelado por dicho contribuyente, dado que no se puede constatar cuales son 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).

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

El Código Civil que estuvo vigente hasta el 31/07/2015, en su artículo 699 establecía: “La obligación mancomunada 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 la referencia realizada por el apelante respecto de la improcedencia del art. 7 de la RG 23/02 y el planteo de que el IVA no debe ser incluido en la base imponible de su obligación como agente de retención del impuesto sobre los Ingresos Brutos, resulta acertado que para la conformación de dicha base se atienda a las disposiciones de la Resolución General N° 23/02 y no a las del CTP, por la especificidad de la materia de que se trata. La DGR aplicó en forma correcta la normativa establecida en la mencionada resolución, en la que para determinados casos (operaciones efectuadas con sujetos no inscriptos en Tucumán) el IVA no es deducido del monto facturado y la retención se calcula sobre el total del monto abonado.

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

I) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por HELPA S.A., C.U.I.T. 30-50432071-1, en contra de la Resolución D 356/19 de fecha 10/12/2019 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.



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

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo:

I.- Comparto y adhiero las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, Dr. José Alberto León, 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 condonación 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 a fs. 1522 de autos, y reconocido por la propia D.G.R., en fecha **23/03/2016** inició demanda de embargo preventivo, por los períodos incluidos en el Acta de Deuda N° A 678-2014 practicada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención.

Atento a lo expuesto, la interrupción de la prescripción (producida 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

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

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

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 las normas transcritas, 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, HELPSA S.A. en fecha 23/03/2016. En razón de lo expuesto considero que todo el período 2010, incluido en la *“Planilla Determinativa N° PD 678-2014 - Acta de Deuda N° A 678-2014 – 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).

Como consecuencia corresponde HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D 356/19 de fecha 10/12/2019 y en consecuencia DECLARAR que las obligaciones tributarias correspondientes al 09/2010 a 1/12/2010, incluidos en la *“Planilla Determinativa N° PD 678-2014 - Acta de Deuda N° A 678-2014 – 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.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José A. León, vota en igual sentido.

Por ello:



GESTION DE LA CAUDAD

RI-9088-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

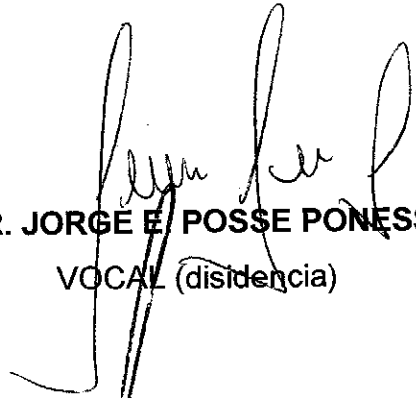
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

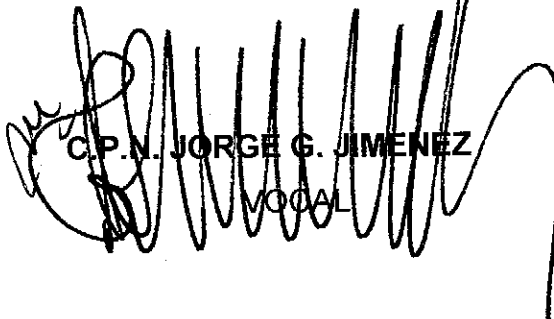
RESUELVE:

- 1- **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **HELPA S.A.**, C.U.I.T. **30-50432071-1**, en contra de la Resolución D 356/19 de fecha 10/12/2019 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.**

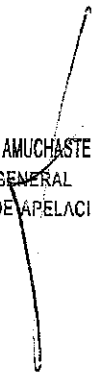
HACER SABER


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
 VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
 VOCAL (disidencia)


CP.N. JORGE G. JIMENEZ
 VOCAL

ANTE MÍ


 Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
 SECRETARIO GENERAL
 TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

