



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-6000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

SENTENCIA N° 182/2021

Expte. N° 195/926/2020

47796/376/D/2015(D.G.R.)

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 16 días del mes de JUNIO de 2021, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado ACODO S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN, Expediente N° 195/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 47796/376/D/2015) y;

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

El CPN. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I.- A fs. 366/370 del Expte. DGR N° 47796/376/D/2015 el contribuyente, por medio de su apoderado, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 45/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 05/03/20 obrante a fs. 360/364 del Expte. D.G.R. N° 47796/376/D/2015. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por la firma ACODO S.A. C.U.I.T. N° 30-69177295-7 al Acta de Deuda N° A 821-2015 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Retención, confirmándose la misma según detalle de nueva planilla denominada: "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 821-2015 - ACTA DE DEUDA N° A 821-2015 - ETAPA IMPUGNATORIA" y DECLARAR ABSTRACTO el tratamiento del descargo interpuesto al Sumario instruido N° M 821-2015.

II.- En su Recurso de Apelación interpuesto ante este Tribunal, el recurrente plantea la condonación de la pretendida deuda fiscal conforme a lo establecido en el art. 7 de la Ley 9013 ya que según manifiesta el apelante, el plazo de la prescripción no se encuentra interrumpido por la D.G.R. ya que manifiesta que la demanda de embargo interpuesta por el organismo no prosperó.

Agrega que de la lectura del texto de la Resolución recurrida, la D.G.R. admite la posición jurisprudencial que sostiene que el responsable por deuda ajena puede liberarse de su obligación en la medida que pruebe que el contribuyente ha ingresado las sumas de dinero a él correspondientes en concepto de principal obligado. Y agrega que en el caso

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

de autos no existe ningún informe y/o constatación por parte del organismo que acredite la existencia de algún reclamo formulado a los proveedores de Acodo S.A en su carácter de contribuyentes, por lo cual, mal puede existir la presunción de solidaridad de la firma. Cita jurisprudencia al respecto.

Arguye la omisión por parte de la D.G.R. en la búsqueda de la verdad material, ya que manifiesta que primero debería haber verificado si el proveedor adeudaba suma de dinero alguna para luego practicar a Acodo S.A. un ajuste en calidad de responsable por deuda ajena, en base a la información con la que cuenta en sus sistemas informáticos.

Expresa que con la prueba informativa producida se agregaron las contestaciones de los oficios librados a los proveedores quienes respondieron haber presentado sus correspondientes DDJJ e ingresado el gravamen determinado. Por lo cual, considera que nada puede reclamársele a Acodo S.A. como responsable solidario de una deuda que se presume que no existe mientras no haya sido impugnada la declaración jurada del proveedor.

Agrega que la pretensión de la D.G.R. referida a que es el agente quien debe demostrar la satisfacción del tributo en cabeza de quien se verifica el hecho imponible, es una prueba de imposible cumplimiento. Pues ello implicaría demostrar que el sujeto pasible de retención presentó su correspondiente DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del periodo en que se efectuó la operación de compra, locación y/o prestación de servicio en cuestión, consignó en las bases imponibles declaradas dichas operaciones e ingresó el saldo resultante en concepto de impuesto.

Ofrece prueba documental, informativa y pericial contable y solicita se haga lugar a su recurso.

III.- A fojas 1/5 del Expte. 195/926/2020 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

La D.G.R. manifiesta que la pretendida condonación solicitada por el apelante no resulta procedente pues no se cumplen los requisitos establecidos por la Ley N° 8873 reformada por Ley N° 9013 al encontrarse interrumpido oportunamente el plazo de la prescripción de las obligaciones sujetas a la determinación impositiva.

Respecto al planteo del apelante referido a la nulidad del ajuste reitera lo manifestado en la Resolución N° D 45-20 bajo el título "Fundamentos de hecho y Derecho". Agrega que si bien el organismo cuenta 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, dicha información, al consignar importes globales no resulta por si



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9800-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

sola prueba suficiente para que el fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retenciones integran o no la base imponible de las citadas DDJJ.

Respecto al planteo de la firma recurrente sobre la improcedencia de la atribución de responsabilidad solidaria, cabe tener presente lo dispuesto por el artículo 32 del CTP y agrega que el mismo criterio ha sostenido la Excm. Corte Suprema de Justicia de la provincia. Cita el fallo correspondiente.

Rechaza las pruebas: informativa por diferir sustancialmente de la ofrecida en instancia anterior y pericial contable por no haber sido ofrecida anteriormente. Solicita no hacer lugar al recurso interpuesto por el apelante.

IV.- A fs. 11/12 del Expediente N° 195/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria N° 373/2020 de fecha 23/12/2020 dictada por este Tribunal, notificada el 01/02/21, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, y se dispone la apertura a prueba de la causa por el término de 20 días. A fs. 19, vencido el plazo de apertura a prueba sin haberse producido las mismas, Secretaria General de este TFA provee pasen los autos a despacho para resolver.

V.- Confrontados los agravios expuestos por la recurrente, con la respectiva contestación de la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir mi opinión.

En primer lugar respecto al planteo del contribuyente sobre la condonación de la obligación tributaria del agente de retención por aplicación del art. 7 de la Ley 9013. Cabe aclarar que dicho artículo dispone: *"Quedan condonadas de oficio las deudas originadas en retenciones, percepciones o recaudaciones no efectuadas correspondientes a los períodos 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 (...)"*

Como se observa en el caso de marras, la DGR confeccionó el Acta de Deuda N° A 821-2015 (obrante a fs. 346/347 del Expte. N° 47796/376/D/15) comprendiendo las posiciones 02 a 12/2011 y fue notificada el 17/03/2016. Dicha notificación suspendió por un año el curso de la prescripción que se encontraba corriendo conforme normativa aplicable al momento de la notificación. Con posterioridad, en fecha 30/08/2016, la DGR interpuso Demanda de Embargo Preventivo por las posiciones contenidas en la mencionada Acta de Deuda (obrante a fs. 6964/6965 del mismo expediente), la cual tramita en el Juzgado de Cobros y Apremios de la 1ª Nominación de la provincia de Tucumán- Expte. Judicial N° 4362/2016.

DR. JORGE E. FORSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Es criterio de este Tribunal que la mera interposición de la Demanda de Embargo preventivo interrumpe el curso de la prescripción más allá del fallo que pudiera tener dicha demanda como mal pretende el apelante. Y así lo ha expresado la Cámara en lo Contencioso Administrativo- Sala 1 s/ Nulidad, Revocación, Expte. 409/14, Sentencia 575 del 05/08/2019 donde establece: “ (...)Viene al caso recordar que la demanda a la que aludía el artículo 3.986 del Código Civil (digesto aplicable en la especie en atención a lo dispuesto en el artículo 3 del Código Civil y por el artículo 7 del actual Código Civil y Comercial de la Nación), debe ser entendida como toda diligencia o actividad judicial encaminada a la defensa del derecho invocado por la parte interesada, gozando de efectos interruptores la presentación que, aunque carezca del carácter de demanda en sentido estricto, origina la puesta en marcha de la actividad jurisdiccional sin que tenga injerencia el resultado adverso, si con ella el actor demuestra su intención de hacer valer su derecho (cfr. CCSMart., 2ª, 03/05/1983, ED, 105-236). Puntualmente, se ha considerado a las diligencias de embargo preventivo realizadas por el acreedor para garantizar su crédito y demandar dentro del plazo legal, como pasibles de interrumpir el curso de la prescripción liberatoria” (cfr. CF Cor., 29/09/1983, LLC, 985-421 (137-R). DRES.: ACOSTA – NOVILLO.- El destacado me pertenece.

Con lo cual, habiéndose realizado dicha interrupción con anterioridad al 31/3/2017 no resulta de aplicación el beneficio de condonación de las obligaciones tributarias contenidas en el Acta de Deuda en cuestión como el apelante pretende.

Con respecto a los agravios del apelante mediante los cuales sostiene una omisión en la búsqueda de la verdad material por parte de la DGR y alega una “responsabilidad solidaria que es subsidiaria” (según el cual considera que la DGR debería haber formulado reclamo en primer lugar a sus proveedores como contribuyentes principales del gravamen) adelanto opinión, no resultarían procedentes.

La relación entre el contribuyente y el agente a la que se refiere el apelante, puede definirse como un vínculo 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 estos son ajenos al hecho imponible, se encuentran obligados al pago del tributo. Esta coexistencia se rige por el régimen de solidaridad tributaria y los terceros intervinientes son denominados *responsables por*



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-0000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

deuda ajena (art. 29 C.T.P.), dentro de los cuales se inscriben los agentes de retención y percepción.

En virtud de esta solidaridad, es 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 su deber de retener es responsable del ingreso del impuesto debido, pero puede liberarse 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 cual, el carácter solidario de la obligación del agente que incumple con el deber de retener, tira por tierra la pretensión de que es la Administración quien debe determinar previamente las obligaciones fiscales en cabeza de los deudores principales y controlar la regularización de las mismas por parte de aquellos.

El apelante manifiesta que el organismo fiscal no realizó ningún tipo de labor destinada a verificar y/o constatar la existencia de deuda por parte de los obligados principales contando con la información referida a los proveedores involucrados y con los sistemas informáticos para su determinación. Y agrega que hay casos en los cuales el organismo fiscal realiza ajustes en base a sus sistemas informáticos excluyendo aquellas operaciones realizadas con sujetos pasibles que registran presentación y pago de las DDJJ de Ingresos Brutos. Sostiene que pretender que la demostración del cumplimiento de la obligación tributaria del obligado principal quede a su cargo es una prueba de imposible cumplimiento.

Cabe aclarar que en el caso de los agentes de retención, la mera demostración de la presentación y pago de las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por parte del obligado principal no lo liberaría al agente de su obligación como agente de retención. La

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 liberarse 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 los registros de ventas de los proveedores a los cuales se debió retener se encuentran debidamente incluidas en 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 susceptibles 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 informáticos de la D.G.R. (como pretende el apelante) ya que de los mismos solo se obtiene el importe total de la Base Imponible de cada periodo, 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.

En la presente instancia, este Tribunal en búsqueda de la verdad material y el debido proceso adjetivo ha dispuesto la apertura a prueba de la causa mediante Sentencia N° 373/2020 de fecha 23/12/2020 conforme a los considerandos que en la misma se detallan. Cabe aclarar que una vez concluido el plazo del periodo probatorio conforme consta en informe actuarial de Secretaría General obrante a fs. 19 del Expte. N° 195/926/2020, las mismas no fueron producidas por el apelante.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ACODO S.A., C.U.I.T. N° 30-69177295-7, en contra de la Resolución N° D 45/20 de fecha 05/03/20, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, debiendo confirmarse la misma.

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.



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

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la Industria Azucarera"

El Dr. José Alberto León dijo:

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ACODO S.A., C.U.I.T. N° 30-69177295-7, en contra de la Resolución N° D 45/20 de fecha 05/03/20, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, debiendo confirmarse la misma.
2. **REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

GRG

HACER SABER

DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

