

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los <sup>26</sup> días del mes de Marzo de 2019, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, bajo la Presidencia del C.P.N Jorge Gustavo Jiménez, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **“TECNO CONSTRUCCIONES S.R.L. S/RECURSO DE APELACIÓN”**, Expediente N° 607/926/2018 (Expte D.G.R. N° 50.333/376/D/2017) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que el contribuyente “TECNO CONSTRUCCIONES S.R.L.”, CUIT N° 30-63413379-4, por medio de apoderado, presentó Recurso de Apelación -fs. 401/404 del Expte. D.G.R. 50.333/376/D/2017- contra la Resolución N° D 282/18 de la Dirección General de Rentas, de fecha 05/07/2018 -fs. 388/390 del Expte. D.G.R. 50.333/376/D/2017-. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE al descargo interpuesto por el agente, contra el Acta de Deuda N° A 3041-2017, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmando la misma conforme planilla denominada “PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3041-2017 – ACTA DE DEUDA N°: A 3041-2017 – ETAPA IMPUGNATORIA”, INTIMAR al cumplimiento de la misma, INTIMAR al cumplimiento de los intereses resarcitorios resultantes de la planilla mencionada, HACER LUGAR al descargo contra el Sumario N°: M 3041-2017, y DEJAR SIN EFECTO el mismo.

En primer lugar, alega que el accionar de la D.G.R. desnuda una nulidad resultante de la paradoja de exigir que el responsable acredite que el contribuyente ingresó el impuesto a él correspondiente, a la vez que ni siquiera dio una participación activa en el procedimiento oficioso de determinación

JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 607-926-2018  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 1 de 11

impositiva a los principales contribuyentes, quienes eran personas determinables por el Fisco provincial.

Expresa que la falta de integración en debida forma de la relación jurídico tributaria, con la participación del contribuyente principal, descalifica al acto de determinación practicada y lo vicia de nulidad en los términos del artículo 48° de la Ley N° 4.537, en tanto fue emitido en violación a las formas esenciales del proceso, transgrediéndose así el derecho de defensa en juicio y debido proceso de raigambre constitucional.

Aduce que la Administración pretende que ingrese retenciones que no realizó, es decir que a pesar de no haber actuado como agente de retención, debería ingresar tales sumas, lo cual resulta inadmisibles. En el peor de los casos, el agente de retención que no actuó como tal es solidariamente responsable con el sujeto no retenido, si este no ingresó el impuesto adeudado.

Por otra parte, respecto a la aplicación de la alícuota del 10,5%, alega que la misma no deviene como consecuencia de la actividad del contribuyente principal, sino que es una consecuencia del incumplimiento por parte del sujeto pasible de sus deberes formales –falta de inscripción-, por lo que su aplicación no tiene naturaleza tributaria, sino sancionatoria.

Sostiene que resulta evidente que la aplicación de la alícuota mencionada precedentemente responde a una sanción encubierta, puesto que pretende coaccionar a los contribuyentes para que adopten una determinada conducta, la cual es presentar las declaraciones juradas del Impuesto a los Ingresos Brutos a título personal. Por lo expresado, infiere que si el principal obligado, al subsanar su incumplimiento, no debe ingresar el impuesto con la alícuota del 10.5%, carece de sentido que el obligado solidario deba hacerlo.

Por último, aduce que para los casos de sujetos pasibles que registraban baja de oficio al momento en que debió retenerles pero posteriormente recuperaron su condición, la D.G.R. procedió a realizar la intimación de pago de los intereses resarcitorios considerando como base de cálculo de los mismos la diferencia que

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



DR. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

surge entre el monto de las retenciones omitidas determinadas a la alícuota del 10.5% y las alícuotas del 3.5% o del 1.75%, según corresponda. Ante lo cual, alega que el Fisco provincial pretende el cobro de intereses resarcitorios por retenciones omitidas que no fueron reclamadas al contribuyente –obligado principal-. Si no existe obligación tributaria para el contribuyente principal, no puede existir para los deudores solidarios.

II.- Que a fs. 1/7 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

En su responde, aclara respecto a lo aducido por el recurrente en relación a su carácter de solidario en la relación jurídico tributaria, que si bien el organismo fiscal cuenta con un sistema en el cual se puede verificar la presentación y el pago de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por parte de los sujetos pasibles, dicha información, al consignar importes globales, no resulta ser suficiente para que el Fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas declaraciones juradas.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por otra parte, en relación a lo planteado respecto a los intereses resarcitorios relativos a las operaciones omitidas, cuyo impuesto fue luego abonado por el contribuyente, alega que dichos intereses tienen una causa autónoma, no subordinada a la responsabilidad solidaria que invoca el apelante en virtud del artículo 33° del CTP, teniendo por origen el solo incumplimiento de pago de las operaciones.

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

Por lo expuesto, solicita que no se haga lugar al recurso de apelación impetrado por el recurrente.

III. A fs. 14/17 del Expte. 607/926/2018 obra Sentencia Interlocutoria N° 781/18 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación, por constituido el domicilio, por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, y se ordena abrir la causa a prueba por el término de

Dr. GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

20 días. A fs. 20 del mencionado expediente, obra informe en el cual se deja constancia de la clausura del periodo probatorio, no habiendo el apelante producido prueba alguna. Ante lo expuesto, este Tribunal se encuentra en condiciones de dictar sentencia, conforme se deja establecido mediante informe actuarial obrante a fs. 29 del Expediente N° 607/926/2018.

**IV.** Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 282/18 de fecha 05/07/2018 resulta ajustada a derecho.

Como primera medida, respecto a la nulidad alegada por el recurrente, corresponde enfatizar que para que prospere un planteo de nulidad se requiere que el vicio en cuestión produzca un perjuicio serio e irreparable que no pueda ser subsanado, por lo que no podrá declararse nulo un acto irregular, cuando la irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide.

De acuerdo al análisis de las actuaciones obrantes, se observa que la resolución impetrada por la Autoridad de Aplicación satisface el requisito de motivación del acto administrativo, en tanto en la misma se explicita de manera clara las circunstancias de hecho y de derecho que llevaron a su dictado.

No resulta conducente el planteo de falta de motivación del acto administrativo cuando en el mismo surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir la descripción de los hechos que dan origen al ajuste fiscal, la conducta que le es imputable al contribuyente y la normativa aplicable al caso. En consecuencia se observa que el acto discutido emana de autoridad competente, tiene sustento en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, y se exteriorizó por instrumento idóneo.

En el derecho administrativo la nulidad deriva de la imposibilidad del acto de integrarse en un ordenamiento jurídico dado, de su violación objetiva de principios jurídicos, antes que de un elemento suyo viciado o faltante. Las nulidades administrativas no dependen de cuál elemento del acto está viciado, sino de la importancia de la infracción al orden jurídico.

Conforme lo expresado precedentemente, resulta evidente que la resolución emitida por la Autoridad de Aplicación cumple con todos los requisitos previstos en el Código Tributario Provincial. En igual sentido se advierte que el Acta de Deuda impugnada, cumple con lo dispuesto en el art. 102° del C.T.P. Atento a esto, el acto administrativo atacado se encuentra ajustado a derecho, resultando improcedente la nulidad planteada por el apelante.

En cuanto a lo alegado por el recurrente en relación a que se habría producido una violación de su derecho de defensa debido a la falta de integración en debida forma de la relación jurídico tributaria, con la participación del contribuyente principal, cabe expresar que del análisis de la documentación obrante, se observa que el recurrente en todo momento dispuso de la posibilidad de impugnar las determinaciones efectuadas por la Autoridad de Aplicación, contando además con la facultad de ofrecer las pruebas que confirmen sus alegatos. Ante lo expuesto, no se evidencia vulneración al derecho de defensa del recurrente en el procedimiento seguido por el Organismo Fiscal.

En cuanto al planteo del apelante respecto a su falta de responsabilidad frente a las retenciones que obvió practicar, cabe manifestar que el Agente de Retención que no cumple con el deber de retener, deviene responsable del ingreso del impuesto debido, previéndose como única dispensa la acreditación de que el contribuyente directo ingresó las sumas respectivas.

El art. 33° del C.T.P. establece: *"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. El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones, percepciones y/o recaudaciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen"*.

Por otra parte, el art. 25° del Código Tributario Provincial dice: *"Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique el mismo hecho imponible. En los demás casos la solidaridad debe ser establecida*

*expresamente por la ley. Los efectos de la solidaridad son: (...) 2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás”.*

Existe solidaridad tributaria cuando la ley prevé que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación a través de vínculos autónomos, dando lugar a que el Fisco puede exigir indistintamente a cada uno de ellos la totalidad de la deuda.

Es dable destacar que las estimaciones de oficio gozan del principio de presunción de legitimidad, e incumbe a quien las impugna la demostración de los hechos en que sustenta su pretensión. Por ello, es el Agente de Retención incumplidor quien tiene la carga de probar los pagos efectuados por los contribuyentes principales para liberarse de responsabilidad.

Aquel que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial en caso de incumplimiento de sus deberes, mientras que puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente principal ingresó la suma adeudada.

Se observa en autos, que el apelante endilga a la Autoridad de Aplicación la previa verificación del ingreso del impuesto por parte de los proveedores a quienes no se habrían efectuado las correspondientes retenciones. Sin embargo, la carga de la prueba corre por cuenta exclusiva del Agente de Retención, que precisamente es quien debe acreditar dicha circunstancia para eximirse de responsabilidad.

Pesa en cabeza del Agente la responsabilidad de acreditar dicho extremo sin posibilidad de trasladarlo a la Autoridad de Aplicación, la que, si bien puede verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas por los sujetos pasibles del impuesto, carece de la posibilidad de conocer si los montos de la operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas declaraciones juradas. Ello es así, por cuanto lo que debe probarse es la correlación entre la operación que debió ser objeto de retención con la base imponible determinada y declarada por el proveedor en su carácter de

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE EL POSSE PONESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Expte. 607-926-2018  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 6 de 11

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

contribuyente directo. Es decir, demostrar la inclusión de dicha operación en la composición de esta última. En tanto, en el caso de marras, el recurrente no ha logrado probar ese hecho concreto.

Es al agente incumplidor a quien corresponde la demostración de que el sujeto pasible de la retención presentó sus declaraciones juradas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, relativas a los periodos en que se efectuaron las operaciones incluidas en la determinación de oficio, y que en las bases imponibles correspondientes a las mencionadas declaraciones juradas se encuentran incluidas las operaciones efectuadas con el recurrente, como así también, que los pagos de las mismas -si correspondiere- fueron debidamente efectuados por los contribuyentes principales.

En relación con lo expuesto en párrafo precedente, cabe mencionar que el recurrente adjuntó -previo a esta etapa- documentación en el expediente de marras, mediante la cual pretende desligarse de su responsabilidad solidaria, la cual consta de declaraciones por parte de sus proveedores en las que manifiestan que las operaciones realizadas con el recurrente se encuentran incluidas en sus respectivas declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Mediante la mencionada documentación, el apelante infiere que dichos proveedores ingresaron los tributos reclamados por la Autoridad de Aplicación, no subsistiendo deuda alguna con relación a las operaciones efectuadas con los proveedores expresados.

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

Es de mi consideración que la documentación que presenta el agente resulta insuficiente para demostrar que el sujeto pasible de retención declaró e ingresó el impuesto reclamado por el Fisco provincial en su justa medida respecto de cada una de las operaciones incluidas en la determinación de oficio. Ello en virtud a que la misma no contiene un detalle de las operaciones a las cuales se refiere, así como a la vinculación existente entre las operaciones de venta reconocidas por los sujetos pasibles y las órdenes de pago emitidas respecto de cada una de ellas.

Por otra parte, la mencionada documentación carece de respaldo técnico emitido por profesional independiente, incumpliendo de esta manera con lo dispuesto por el artículo el artículo 19° del R.P.T.F.A., el cual establece: “(...) Los informes deberán ser presentados mediante certificación contable expedida por profesional independiente y legalizada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas cuando corresponda. En los casos en que reiterado el pedido de informe a una repartición pública, no fuera contestado en el plazo otorgado, el Vocal Preopinante podrá llevar tal circunstancia a conocimiento del Ministro o Secretario de Estado de quien dependa la institución”.

En virtud a lo expuesto en párrafos precedentes, siendo esta la instancia idónea y en procura de la búsqueda de la verdad material, conforme lo dispuesto por el artículo art. 3° de la Ley de Procedimiento Administrativo (Ley N° 4.537), se procedió a “abrir a prueba” la causa, por el término de 20 días hábiles –fs. 14/17 del Expediente N° 607/926/2018- a fin de que el recurrente produzca la prueba ofrecida en su escrito impugnatorio y reiterado en su apelación.

Habiendo transcurrido el plazo estipulado, el agente no produjo la prueba señalada, según surge del informe actuarial obrante a fs. 20 del Expediente N° 607/926/2018, emitido por este Tribunal.

Bajo lo expresado, considero que el Agente no logró acreditar que los sujetos pasibles de retención cumplieron con las obligaciones tributarias reclamadas en la determinación impetrada por el organismo fiscal y que forman parte de la determinación impositiva en crisis. Atento a ello, el Agente no queda liberado de su responsabilidad de ingresar las retenciones omitidas de practicar respecto a las operaciones realizadas con los mencionados sujetos, con lo cual no surgen modificaciones a la determinación efectuada por la Autoridad de Aplicación en esta etapa.

Respecto a lo aducido por el recurrente en relación a que la aplicación de la alícuota diferencial del 10.5% respecto a las operaciones efectuadas con contribuyentes que no se encontraban inscriptos en el impuesto no tiene naturaleza tributaria, sino sancionatoria, yerra el apelante en confundir las

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.F.N. JOSE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 607-926-2018  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 8 de 11



disposiciones establecidas en relación a las alícuotas establecidas para el cálculo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a ingresar por parte de los deudores principales, con las alícuotas establecidas para el cálculo de las retenciones a efectuar por parte de los agentes de retención.

Corresponde manifestar que el régimen de retención establecido por la R.G. N° 23/02 tiene como finalidad la recaudación de los tributos en la fuente, encontrando justificación en adelantar el pago del tributo por parte del deudor principal. Hay recaudación en la fuente cuando las personas o entidades que intervienen en ciertos actos u operaciones, realizadas ante ellos o por quienes contratan con ellos, aseguran el ingreso del gravamen, reservando o reteniendo en su poder la totalidad o una parte del impuesto.

Por otra parte, el agente de retención es parte de un sistema de recaudación en la fuente, implementado tanto por el fisco nacional, como por los fiscos provinciales, cuyo objetivo primigenio es disminuir la evasión impositiva.

La implementación del régimen de retención en la fuente tiene una doble finalidad; por una parte la recaudación anticipada de tributos por parte del Organismo Fiscal, y por otra evitar o atenuar la evasión fiscal por parte del sujeto pasible, revistiendo las retenciones efectuadas el carácter de impuesto ingresado, pudiendo ser posteriormente computadas como pagos a cuenta de la obligación final que deberá satisfacer.

Con respecto a lo argumentado sobre la carencia de sustento en cuanto a la aplicación de intereses por parte del Organismo Fiscal en la deuda determinada, se defiende la procedencia de los mismos, pues los intereses calculados tienen efectivamente un carácter resarcitorio, en tanto constituyen una indemnización debida al Fisco por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Los intereses resarcitorios se justifican por tratarse de una indemnización al acreedor cuyo derecho de crédito se lesionó al no satisfacerse las deudas en el plazo establecido.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 382, 3° Piso, Block 2

Expte. 607-926-2018  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 9 de 11

Según lo normado por el art 50° del C.T.P.: *“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. En caso de cancelarse total o parcialmente la deuda principal sin cancelarse al mismo tiempo los intereses que dicha deuda hubiera devengado, éstos, transformados en capital, devengarán desde ese momento los intereses previstos en este artículo. El Ministro de Economía establecerá la tasa del interés previsto en el primer párrafo, la que no podrá ser superior al doble del interés vigente que perciba por operaciones normales de adelanto en cuenta corriente el Banco de la Nación Argentina. La obligación de abonar estos intereses subsiste sin necesidad de intimación o determinación alguna por parte de la Autoridad de Aplicación, no obstante la falta de reserva de esta última al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para su cobro”.*

Los intereses resarcitorios son en sí mismos, una consecuencia de la relación jurídica preexistente -la deuda tributaria del contribuyente o responsable-, de manera que acreditado en autos su incumplimiento, los intereses derivan como resultado lógico de tal situación de irregularidad fiscal.

Por otra parte, corresponde destacar el carácter automático de la mora en lo que a los intereses respecta, en tanto los mismos surgen sin necesidad de interpelación alguna -no siendo necesario juicio o sumario previo-. Para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que no le es imputable, mientras que en el caso de autos, el Agente en ninguna instancia produce prueba alguna que justifique o acredite de algún modo que el incumplimiento no le es imputable.

Por lo expuesto, concluyo que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente TECNO CONSTRUCCIONES S.R.L., CUIT N° 30-63413379-4, contra la Resolución N° D 282/18, de fecha 05/07/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia confirmar la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 607-926-2018  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 10 de 11

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

El señor vocal **Dr. José Alberto León** hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
RESUELVE:**

**1.- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **TECNO CONSTRUCCIONES S.R.L.**, CUIT N° 30-63413379-4, contra la Resolución N° D 282/18, de fecha 05/07/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia confirmar la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

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

**HACER SABER**

**S.S.**

*M*

**C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ**  
VOCAL PRESIDENTE

**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL

**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL

**ANTE MÍ**

**Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI**  
PROSECRETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
A/C SEC. GENERAL