

SENTENCIA N° 677/19

Expte. N° 685/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 12 días del mes de AGOSTO 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 **“SUPERMERCADOS MAYORISTAS MAKRO S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN”**, Expediente N° 685/926/2018 (Expte D.G.R. N° 34.473/376/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 “SUPERMERCADOS MAYORISTAS MAKRO S.A.”, CUIT N° 30-58962149-9, por medio de apoderado, presentó Recurso de Apelación -fs. 356/370 del Expte. D.G.R. 34.473/376/D/2017 - contra la Resolución N° D 355/18 de la Dirección General de Rentas, de fecha 06/08/2018 -fs. 343/344 del Expte. D.G.R. 34.473/376/D/2017-. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE al descargo interpuesto por el agente, contra el Acta de Deuda N° A 1289-2017, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmando la misma conforme planilla denominada “PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1289-2017 – ACTA DE DEUDA N°: A 1289-2017 – ETAPA IMPUGNATORIA” y “PLANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES RESARCITORIOS – ACTA DE DEUDA N° A 1289-2017 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS AGENTE DE RETENCIÓN – ETAPA IMPUGNATORIA”.

Expresa que de la naturaleza propia de la retención se produce la liberación de responsabilidad frente al Fisco para el Agente de Retención si el contribuyente

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

principal paga el tributo a su cargo. Bajo consideración que las retenciones revisten el carácter de "pago a cuenta" del gravamen para el sujeto pasible, ante el hecho de no haberse practicado las mismas, el impuesto no retenido en la fuente termina siendo satisfecho por el contribuyente al cumplir con la obligación resultante de su propia declaración jurada.

Sostiene que la acreditación de la falta de ingreso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por parte del contribuyente principal le corresponde a la propia D.G.R., dado que es ese organismo el que posee las facultades para efectuar las verificaciones que permitan comprobar lo expuesto, ya que es quien se encuentra en mejores condiciones para efectuar tal acreditación. Alega que pese a lo expresado, por parte de la D.G.R. no se ha llevado a cabo ninguna verificación con miras a establecer si las obligaciones tributarias a cargo de los contribuyentes principales vinculadas con las retenciones reclamadas en el caso de marras se encuentran canceladas por los mismos.

Por otra parte, plantea la improcedencia de la pretensión del Fisco de aplicar y reclamar intereses resarcitorios, por cuanto los antecedentes del caso son ampliamente demostrativos que media en el mismo un supuesto de mora inculpable en los términos del art. 509° de Código Civil.

Alega que no existe norma legal alguna que establezca que la D.G.R. deba cobrar intereses respecto a operaciones efectuadas con sujetos pasibles que sufrieron una baja de oficio y posteriormente recuperaron su condición de inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el criterio de considerar como base de cálculo la diferencia que surge entre el monto de las retenciones omitidas determinadas a la alícuota del 10,5% y el monto surge de aplicar la alícuota que corresponde a cada caso particular.

En adición a lo expuesto, alega que el ajuste vinculado con las bajas de oficio se sustenta normativamente en una disposición que fue derogada por la R.G. 77/2014, a partir del 1° de Diciembre de 2014, por lo que si existiera el supuesto que alguno de los sujetos pasibles recuperó su condición de inscripto en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos con posterioridad a la mencionada fecha y fuera incluido en el reclamo de intereses impetrado por la D.G.R., calculado hasta una fecha posterior al 1° de Diciembre de 2014, el mismo resulta improcedente y debe ser dejado sin efecto.

Por las consideraciones expuestas, aduce que tanto los intereses resarcitorios relativos al capital presuntamente adeudado como los que surgen del ajuste vinculado con las bajas de oficio reclamados en la Resolución recurrida, deben ser dejados sin efecto.

II.- Que a fs. 1/4 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.

En relación a lo aducido por el recurrente en cuanto a la ausencia de verificación por parte del Fisco sobre el pago de los tributos por parte de los contribuyentes principales, expresa que los actos y resoluciones de la administración pública se presumen verídicos y válidos, por lo que la carga de la prueba corresponde al impugnante.

Alega 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 fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria. Aquel que es responsable del ingreso del tributo queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial en caso de incumplimiento de sus deberes y solo puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente principal ingresó la suma adeudada. Señala que en el caso de marras el apelante no acredita con documentación respaldatoria que los contribuyentes no retenidos hayan ingresado el impuesto debido. En consecuencia, corresponde el rechazo del planteo.

Respecto a lo alegado por el apelante en relación a la improcedencia del cobro de intereses resarcitorios por parte del Organismo Fiscal, destaca que los intereses tienen carácter resarcitorio, y se justifican por tratarse de una indemnización al acreedor cuyo derecho se lesionó.

III. A fs. 10/13 del Expte. 685/926/2018 obra Sentencia Interlocutoria N° 915/18 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

por la Autoridad de Aplicación, y se ordena abrir la causa a prueba por el término de 20 días. A fs. 27 del mencionado expediente, obra informe en el cual se deja constancia de la clausura del periodo probatorio, no habiendo las partes producido prueba alguna. Ante lo expuesto, este Tribunal se encuentra en condiciones de dictar sentencia.

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 355/18 de fecha 06/08/2018 resulta ajustada a derecho.

Como primera medida, respecto al planteo efectuado por el recurrente 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. Aquel que es responsable del ingreso del tributo, solo puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente principal ingresó la suma adeudada.

Por otra parte, 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. 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.

Considera este Tribunal que 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 declaraciones juradas presentadas por los deudores principales.

Lo que debe probarse es la correlación entre la operación que debió ser objeto de retención, con la base imponible determinada en su declaración jurada por el proveedor en su carácter de contribuyente directo. Es decir, demostrar la inclusión de dicha operación en la composición de esta última. En el caso de marras, el recurrente no ha logrado probar ese hecho concreto.

Pese a lo expuesto, este Tribunal, en búsqueda de la verdad objetiva establecida en el artículo 3° de la Ley 4.537, dispuso la apertura a prueba del procedimiento, acogiendo la prueba ofrecida por "SUPERMERCADOS MAYORISTAS MAKRO S.A." en la etapa de impugnación, y reiterada en su escrito recursivo.

Habiendo transcurrido el plazo estipulado, el agente no produjo la prueba señalada precedentemente, según surge del informe actuarial obrante a fs. 27 del Expediente N° 685/926/2018, emitido por este Tribunal.

Bajo lo expresado, considero que el Agente no logró acreditar que los sujetos

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POBSE KONESBA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE

pasibles de retención cumplieron las obligaciones tributarias reclamadas en la determinación impetrada por el organismo fiscal. 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.

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 determina 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 se lesionó al no satisfacerse las deudas en el plazo establecido.

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”.*

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.

En relación a lo aducido por el apelante respecto a la improcedencia de la pretensión del Fisco de cobrarle intereses por las operaciones sobre las que se habría producido la aplicación de la alícuota diferencial del 10.5%, 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.

La R.G. 3/2013 (D.G.R.) –vigente en parte de los periodos determinados en el Acta de Deuda impetrada por el Fisco- establecía en su artículo 4° *“Los agentes de retención y percepción de los distintos regímenes establecidos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, quedan obligados a verificar que no rija cancelación de oficio de inscripción o alta en la jurisdicción respecto a los sujetos pasibles de retención y percepción. Dicha verificación deberá realizarse mediante consulta al link ‘Consultas Bajas de Oficio’, la que prevalecerá sobre toda constancia de inscripción o alta y su verificación de autenticidad y validez. (...) De regir cancelación de oficio los agentes deberán asignarles a los sujetos pasibles de retención y percepción el carácter de no inscriptos, correspondiendo la aplicación de las alícuotas o porcentajes establecidos para los contribuyentes no inscriptos conforme a las normas que establecen los respectivos regímenes (...)”*.

Conforme lo expuesto, el Agente de Retención debió solicitar la constancia de inscripción en el tributo por parte de los contribuyentes principales con la finalidad de posibilitar la determinación de la alícuota aplicable a las retenciones que debía realizar en cada operación comercial efectuada con los mismos. En efecto, el requerimiento de información o la indagación de la situación tributaria del obligado principal y la consecuente determinación del tributo según el resultado de dichas diligencias, configura la modalidad establecida para el cumplimiento de la carga establecida por la norma.

En ese orden de ideas, las consecuencias que pueda acarrear el incumplimiento de dicha modalidad para el Agente en cuanto a la determinación de intereses, tomando como base para el cálculo de los mismos la alícuota diferencial mencionada se encuentra plenamente justificada. No

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

correspondiendo efectuar ajuste alguno a determinación efectuada por parte del Organismo Fiscal respecto a los intereses mencionado.

Por lo expuesto, considero que corresponde NO HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente "SUPERMERCADOS MAYORISTAS MAKRO S.A.", CUIT N° 30-58962149-9, confirmando la "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1289-2017 – ACTA DE DEUDA N°: A 1289-2017 – ETAPA IMPUGNATORIA" y la "PLANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES RESARCITORIOS – ACTA DE DEUDA N° A 1289-2017 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS AGENTE DE RETENCIÓN – ETAPA IMPUGNATORIA", obrante a fojas 345/349 y fs. 350/351 respectivamente. Así voto.

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

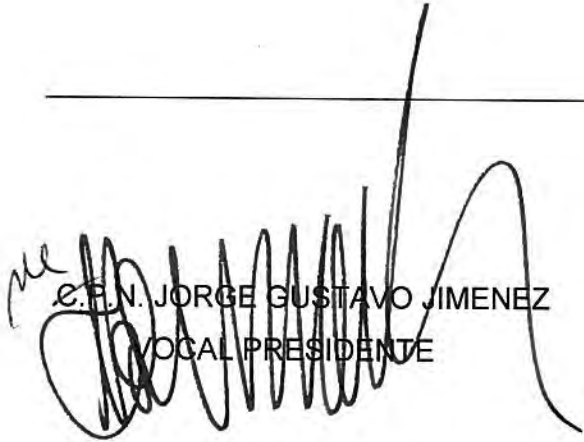
RESUELVE:

1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente SUPERMERCADOS MAYORISTAS MAKRO S.A., CUIT N° 30-58962149-9, contra la Resolución N° D 355/18, de fecha 06/08/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, en consecuencia confirmar la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados, y **ARCHIVAR**.

HACER SABER

S.S.


C.F.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI


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

