

SENTENCIA N° 902/19

Expte. N° 177/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 05 días del mes de diciembre, de 2019 reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "BULACIO ARGENTI S.A." S/ RECURSO DE APELACIÓN, Expte. Nro. 177/926/2019 y Nro. 54235/376-D-2017(DGR) y;

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

Por ello,

El Señor Vocal Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En A fojas 522/528 del Expte. N° 54235/376-D-2017, Maria Sofia Courel, apoderada de la firma, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 667/18 de fecha 10-12-2018 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 513/515). En ella se resuelve **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación presentada por BULACIO ARGENTI S.A., CUIT N° 30-51764452-4, domicilio en ruta n° 302 – KM 7.9, Cevíl Pozo, Provincia de Tucumán, en contra el Acta de Deuda N° A 3401-2017 confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Agente de Retención, confirmándose la misma por planilla Planilla Determinativa N° PD 3401-2017 Acta de Deuda A 3401-2017 – Etapa Impugnatoria- "; **INTIMAR** al cumplimiento de las obligaciones tributarias resultantes de Planilla "Planilla Determinativa N° PD 3401-2017 Acta de Deuda A 3401-2017 – Etapa Impugnatoria- "; **INTIMAR** al cumplimiento de las obligaciones tributarias resultantes de Planilla "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios Acta de Deuda A 3401-2017 – Etapa Impugnatoria-.

Plantea que no existe constancia en el expediente que los inspectores hayan fiscalizado a los proveedores de Bulacio Argenti S.A. y que hayan verificado que aquellos no ingresaron el impuesto sobre los Ingresos Brutos. Es recién entonces

GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

cuando opera la responsabilidad solidaria y viabilidad de la determinación del Impuesto receptor, caso contrario, la obligación de tributar sería inexistente. Cita jurisprudencia al respecto.

Se queja de la prueba que sobre el recaer, manifestando de que no solo se encuentra en poder de la Administración, sino que es de imposible cumplimiento por virtud del art. 110 del CTP.

Sostiene que en la determinación existen operaciones sin sustento territorial, cita algunos ejemplos y acompaña documentación.

Considera absurdo que se haya determinado a sujetos con una alícuota del 10,5% si a la fecha los citados sujetos poseen constancia de inscripción (inscritos como contribuyentes locales o de convenio Multilateral con alta en Tucumán) es porque presentan la totalidad de sus declaraciones juradas, y ello por cuanto es un requisito obligatorio la presentación y cancelación de las declaraciones juradas. Considera que se trata de una sanción encubierta. En ese sentido, la misma se encuentra condonada en virtud del art 7 de la Ley 8873 – restablecida por Ley N° 9013- Con respecto a los intereses cobrados por aquellos sujetos que recuperaron la condición de inscritos, considera legalmente improponible pretender cobrarle los intereses de una deuda que ya fue cancelada por el principal contribuyente, que así lo establece el artículo 91 del C.T.P. Cancelada la deuda se encuentra extinguida la deuda de la firma en su carácter de responsable solidario, incluso por los intereses. Cita jurisprudencia y doctrina.

Las operaciones realizadas por Petroarsa SA fueron por cuenta y orden de Y.P.F., que al encontrarse este último excluido de retención conforme surge de la Resolución N° 32/2011, no correspondía realizar retención del Impuesto sobre los Ingresos brutos por dichas operaciones.

Con respecto al proveedor Guraibb Julio Cesar, dice que se encontraba inscripto en Convenio Multilateral por lo que no existiría diferencia entre lo que se retuvo y lo que correspondía retener, sin embargo, la Administración determina arbitrariamente con alícuota del 10,5%.

Se agravia que en las bases imponibles determinadas se tuvo en cuenta los montos brutos de cada pago, es decir, que se incluyó el IVA. Situación que resulta inadmisibles, ya que no puede la administración establecer por vía reglamentaria la base del cálculo de un gravamen, obviando la intervención del poder legislativo.

No logra comprender las razones por las cuales la determinación excluye las operaciones realizadas con OSDE atento que al formular la impugnación alegó la imposibilidad de retener, pero por los pagos a seguros y operaciones en el mostrador, los argumentos esgrimidos no resultan oponibles al fisco.

Solicita se excluya de la determinación todas las operaciones menores a \$2.000,00 según lo establece la RG 23/02 en su artículo 7 y la RG N° 21/2013.

Con respecto a Alcover SRL, la determinación baja la base imponible pero la realidad es que debería haber eliminado dicho proveedor del ajuste, ya que las retenciones se realizaron correctamente.

Ofrece prueba y hace reserva federal del caso.

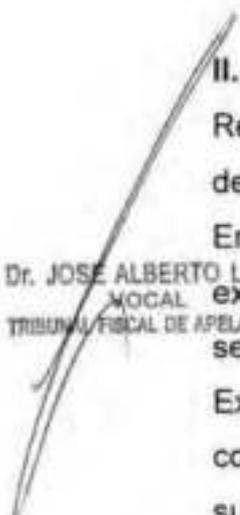
II. Que a fojas 563/571 del Expte. N° 54235/376-D-2017 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

En primer lugar realiza un análisis de prescripción. Concluye que su facultad para exigir, reclamar y determinar sobre los periodos incluidos en el Acta de Deuda, no se encuentra prescripta.

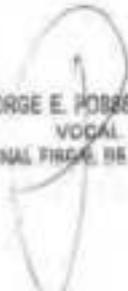
Expresa que le compete al agente la prueba de que la retención omitida fue conformada en su totalidad por el contribuyente directo. Dicha consecuencia surge de la responsabilidad solidaria que lo alcanza, responsabilidad que surge de la propia ley de allí que no existe ficción legal para el reclamo al agente de las retenciones omitidas.

Considera que la información que tiene en su poder (presentación y pago de las DD.JJ del Impuesto) no es prueba 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 DD.JJ ya que presentan datos globales. Considera que la prueba aportada respecto de la firma Argenti Lemon S.A. como Anexo I "Sifere web - Consultas" de los periodos 03 y 04/2013 no resulta prueba suficiente, conforme lo expresado.

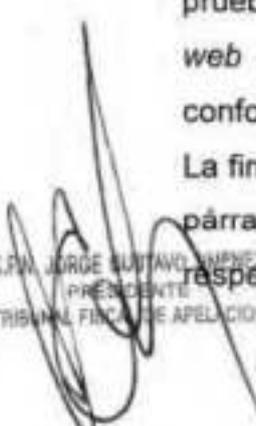
La firma no arribo ni ofreció pruebas que permitieran constatar lo expresado en el párrafo precedente. Atento ello, no quedó liberado de su responsabilidad solidaria respecto de las retenciones omitidas o practicadas en defecto.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE E. POZZE PONZESI
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



C.F.M. JORGE GUSTAVO LOPEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expresa que durante la instancia impugnatoria aplicó todos los procedimientos a su alcance en pos de la búsqueda de la verdad material y prueba de ello lo constituye el análisis exhaustivo de la documental arrimada, así como el dictado de la Resolución N° 74/18 como medida para mejor proveer, resguardando así el derecho de defensa del presentante, practicando los ajustes detallados en la Resolución N° D 667/18.

Con respecto a las operaciones sin sustento territorial, realiza un análisis individual de los proveedores que reclama la firma en su recurso, concluyendo que para todos, la determinación resulta ajustada a derecho.

En cuanto a los casos constatados por bajas de oficio, agrega que se analizó de manera justa al momento de emitir la Resolución N° D 667/18, en la cual indica que procedió a realizar ajustes por aquellos sujetos pasibles de retención que recuperaron su condición de inscripto, aplicando la base de cálculo sujeta a retención la alícuota del 3,5% para operaciones efectuadas con contribuyentes locales de la Provincia o alícuota del 1,75% para sujetos inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral con jurisdicción sede en Tucumán o alta en esta provincia. Asimismo sostiene que le corresponde intimar al pago de intereses por aquellas operaciones en las que se realizaron los ajustes mencionados en el párrafo anterior.

En cuanto al agravio de intereses resarcitorios expuesto por la firma, sostiene que los mismos tienen una causa autónoma, no subordinada a la responsabilidad solidaria que invoca en virtud del artículo 33 del Código Tributario Provincial. Cita el artículo 50 del mismo digesto, concluyendo que los intereses adquieren a través de la citada normativa autonomía o independencia, teniendo por origen el solo incumplimiento de pago de las retenciones.

Considera que lo expresado bajo el título de "*Operaciones por cuenta y orden de YPF – sujeto excluido de retención*" es un nuevo argumento, no planteado en la etapa anterior. Atento a lo establecido por el artículo 134 del C.T.P. correspondería ser tratado, no así la documentación arrimada en Anexo V.

Dicha documental se presenta en copia simple y no gozaría de la autenticidad exigida por la normativa vigente. Sin embargo, analiza la documentación, concluyendo que es insuficiente para demostrar la intermediación entre Petrosa e Y.P.F. Por último, agrega que si este Tribunal decidiera tratar el agravio, favorablemente, por considerar demostrada la figura de intermediación entre

Y.P.F. y Petroarsa, el ajuste solamente podría afectar a la proporción de la operación imputable a YPF, no así a la proporción de Petroarsa.

En relación al punto "Sujeto inscripto en Convenio Multilateral" se remite a lo expuesto en la Resolución N° D 667-18.

Sostiene que en el agravio "El IVA no integra la base imponible" el recurrente reitera lo expuesto en la etapa anterior sin detallar a cuales operaciones se refiere ni aporta elementos suficientes que permitan rever los ajustes ya practicados en relación a este punto.

Advierte que el sujeto OSDE fue excluido de la determinación. Por otro lado, por los pagos a seguros y operaciones en mostrador remite a los artículos 2 y 6 de la Resolución N° 23/06 (entendiendo se refiere a la R.G (D.G.R.) N° 23/02) concluyendo que dichos argumentos no son oponibles al fisco.

Expone que el apelante se equivoca al solicitar que se excluyan las operaciones inferiores a \$2.000,00. Destaca que la vigencia de dicho monto es a partir del 01/01/2015 con la introducción de la RG (DGR) N° 84/14 y la determinación se trata de operaciones realizadas en el periodo 2013, donde el monto mínimo era \$1.000,00.

Por último y con respecto a "Las Alcover SRL" aclara que de los archivos suministrados por el agente constan dos operaciones con el mismo número de comprobante con distintos montos imponibles, de allí que en la etapa impugnatoria procedió a realizar la imputación del pago a la operación que coincidía con el monto sujeto a retención, quedando como remanente las operaciones con el monto menor, por lo que la determinación se ajusta a derecho. Por todo lo expuesto considera que debe rechazarse el recurso interpuesto por la firma.

Con respecto a la prueba ofrecida por el apelante, considera que al tratarse de nuevas pruebas resultarían inadmisibles, conforme lo prescripto en el artículo 134 del C.T.P.

Ofrece prueba y hace reserva federal del caso.

III. A fs. 15/16 del expte. 177/926/2019 obra sentencia N° 340/19 de fecha 09/04/2019, notificada el 20/05/2019 dictada por este Tribunal, donde se tiene por

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO ARRENCIBO
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

presentado en tiempo y forma el recurso, se declara la cuestión de puro derecho, se llaman autos para sentencia

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, cabe resolver si corresponde hacer lugar o no al recurso de apelación interpuesto por la firma.

En relación al agravio de falta de integración de la relación jurídica tributaria al no dar participación en el procedimiento al contribuyente obligado principal, considero importante destacar lo siguiente:

La relación jurídico tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido 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. Por fuera del sujeto pasivo que asume la condición de contribuyente por haber realizado el hecho imponible previsto en la ley, existen otros sujetos en los que la ley, sin excluir de la relación tributaria al contribuyente, coloca a su lado a un tercero que si bien es ajeno al hecho imponible, se encuentra obligado al pago del tributo en virtud de una disposición legal. Esta coexistencia se rige por el régimen de solidaridad tributaria y los terceros intervinientes son denominados *responsables por deuda ajena* (art. 29 C.T.P.) dentro de los cuales se inscriben los agentes de retención y de percepción.

En virtud de esta solidaridad el Fisco puede exigir indistintamente al obligado principal como al solidario la totalidad de la deuda.

En sentido coincidente con la postura del apelante, si el Agente de Retención no cumple con el deber de retener, es responsable del ingreso del impuesto debido pero puede librarse de tal obligación mediante la acreditación 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*

(...)" 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 (...)"

La Corte Suprema de Tucumán, en autos "José Farias E Hijos S.R.L. vs. Gobierno de la provincia de Tucumán DGR s/revocación" (22-12-2008, Sentencia N° 1316) y también en "Bercovich S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán s/Nulidad/Revocación" (14-3-2014, Sentencia N° 185), siguiendo a Héctor B. Villegas ("Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Desalma, Buenos Aires, 1998, págs. 255 y vta.) señaló que son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria: a) el contribuyente, que es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo en sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio; b) el sustituto, que es

Dr. JOSÉ ALBERTO
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE

aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible que, sin embargo, por disposición de la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por lo tanto, quien paga "en lugar de"; c) Responsable solidario es el tercero, también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de este. A diferencia del anterior, no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título

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

de "contribuyente". El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está "al lado de".

Al abordar el tema de los responsables solidarios, manifiesta que si la ley crea un responsable solidario, el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente. Surge entonces un doble vínculo de obligación cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Ambos vínculos (fisco con contribuyente y fisco con responsable solidario) son autónomos pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto. Por

C.F.N. JORGE ULIBARRI
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

eso, ambos vínculos, si bien autónomos (en el sentido que el fisco puede exigir indistintamente a ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria), son interdependientes, en el sentido que extinguida la obligación sustancial para

uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro (cfr. ob. cit., pág. 259).

En cuanto al tema específico de los agentes de retención o percepción expresa que ambos son sujetos de la relación jurídica tributaria principal por deuda ajena, y que no se puede decir a priori si son responsables solidarios o sustitutos. Si el legislador los crea, pero a su lado deja el contribuyente, serán responsables solidarios, siendo este el criterio general que impera en la legislación argentina. Pero si el contribuyente no los acompaña en la sujeción pasiva, serán sustitutos (cfr. ob. cit., pág. 260).

El carácter solidario del agente que incumple su obligación de retener, descarta la pretensión de que la administración deba efectuar previamente el control del pago del impuesto por parte del obligado principal, y sólo en tal caso proceda el reclamo al agente.

Aclarado el carácter solidario de la obligación, éste Tribunal considera que pesa en cabeza del Agente la responsabilidad de acreditar dicho extremo sin posibilidad de trasladarlo a la Autoridad de Aplicación. Quien si bien puede verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas presentadas 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 cuando 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 contribuyente directo.

Para poder desligarse de la responsabilidad solidaria que pesa sobre el agente es necesario que el mismo demuestre que cada proveedor ingresó el impuesto no retenido, en su justa medida, lo cual implica desmostar:

- Que en los registros de ventas de los proveedores a los cuales se debió retener se encuentran debidamente incluidas 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 los proveedores mencionados se encuentran incluidos los montos de las operaciones que fueron susceptible de retención.

- Que los tributos correspondientes a las declaraciones juradas mencionadas fueron ingresados por los obligados principales.

Así lo resolvió la CSJN en los autos "Cintafon S.R.L. s/Recurso de Apelación "; Sentencia del 03/04/1986 (Fallos 308:442): *"El agente de retención que voluntariamente o por propia negligencia no cumple con el deber de retener, deviene responsable del ingreso del impuesto debido, previéndose como única dispensa, la acreditación de que el contribuyente ingresó las sumas respectivas"*.

En autos, observo que la cuestión se reduce a la carga de la prueba respecto del cumplimiento del impuesto por parte del contribuyente no retenido.

Al respecto el máximo tribunal ha resultado 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 recaudación tributaria pues aquél que es responsable del ingreso del tributo queda sometido a consecuencias de carácter patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingreso esa suma"*.

Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "San Juan S.A. (TF 29974-I) c/ DGI s/Recurso de Hecho", Sentencia del 27/10/2015 (Fallos 338:1156).

Respecto de la carga de la prueba y su incumplimiento se ha decidido: *"Ha destacado esta Corte Suprema de Justicia que a tenor de lo dispuesto por el art. 308 del CPCC, incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido, y cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho del dispositivo que invoque como presupuesto de su pretensión, defensa o excepción. De esta forma, el digesto procesal local ha adoptado como criterio para distribuir la carga de la prueba, aquél que atiende a la posición en que se encuentra cada una de las partes con respecto a la norma jurídica cuyos efectos le son favorables en el caso concreto (cfr. CSJTuc., sentencia N° 79 del 27/02/2001).*

En el mismo sentido, se sostuvo que *"La carga probatoria es un imperativo del propio interés, con lo cual su incumplimiento supone soportar el riesgo de dejar demostrado el hecho que convenga al interés de la parte remisa"* (CSJT, *Richardet Arnoldo Julio vs. Marquez Antonio Ramon S/Desalojo*, sent n° 550 del

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. POSSE FORRELLA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE CRISTIANO
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

28/06/2000)”. Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán - Sala Laboral y Contencioso Administrativo, in re “Zeitune Isabel Sara vs. Caja de Previsión y Seguridad Social de Abogados y Procuradores de Tucumán s/ Sumario”, Sentencia N° 1565 del 13/12/2016.

A más de la jurisprudencia citada, en virtud del art. 121 del C.T.P *“Los actos y resoluciones de la Administración Pública se presumen verídicos y validos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante.”*

En conclusión, la carga de la prueba pesa exclusivamente en cabeza del agente incumplidor, por lo que el incumplimiento de dicha carga acarreará indefectiblemente la efectivización de su responsabilidad solidaria originada en la omisión de retener el tributo.

Advierto que, en las presentes actuaciones administrativas, no ha existido actividad probatoria del apelante. En la etapa impugnatoria, la Autoridad de Aplicación dispuso la apertura a prueba, acto debidamente notificado, sin que la firma recurrente haya incorporado prueba alguna mediante la vía de informes. Ya en esta etapa recursiva, el agente solo aporta prueba documental. Ninguna conducente a demostrar el ingreso del impuesto por parte del contribuyente, en su justa medida.

De esta manera, habiendo sido otorgada la posibilidad de producir prueba en la etapa impugnatoria y una nueva posibilidad en esta etapa recursiva, el apelante al no producir la prueba (etapa impugnatoria) y no ofrecer prueba (etapa recursiva) no ha ejercido su derecho, reconocido en ambas etapas, por su exclusiva responsabilidad, resultando los vicios en el procedimiento alegados, inexistentes. Es decir, el apelante, teniendo la oportunidad de probar el efectivo ingreso de las retenciones por parte de los contribuyentes principales (proveedores) en las etapas administrativas pertinentes, no produjo prueba alguna; no pudiendo de esa manera desligarse de sus deberes como Agente de Retención.

V. Con respecto al agravio por aplicación de la Resolución N° 03/2013 es importante destacar que la D.G.R. al momento de emitir la Resolución N° D 667/18 si tuvo en cuenta aquellos sujetos que recuperaron la condición de inscriptos. Por ello realizó un ajuste a la determinación de oficio reduciendo las alícuotas aplicables. Para operaciones de pago efectuadas con contribuyentes

locales de la provincia se le aplicó a la base de cálculo sujeta a retención la alícuota del 3,5% y para las operaciones con sujetos inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral con jurisdicción sede Tucumán o alta en esta provincia se le aplicó a la base de cálculo sujeta a retención la alícuota del 1,75%.

VI. Con respecto al agravio expuesto sobre los intereses resarcitorios por las operaciones descriptas en punto precedente, corresponde decir que no le asiste razón al contribuyente.

Corresponde remarcar que la finalidad perseguida por el legislador, al establecer el deber de ingreso del tributo a cargo de una persona distinta de aquella que dio origen al hecho imponible, atiende al objetivo de una eficiente administración tributaria, revistiendo el papel asignado a estos agentes una carga pública. La exigencia del anticipo se basa en necesidades recaudatorias y para el cálculo de intereses corresponde ponderar la mora y perjuicio financiero efectivamente sufrido.

Dr. JOSÉ ALBERTO
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Los agentes, en cumplimiento de su misión, deben realizar dos actos diferenciados entre sí, el primero de los cuales importa la acción de retener, y el segundo, el ingreso al Fisco de la suma retenida. Esto último dentro del plazo que se les fije, cuyo conocimiento también es una obligación específica que tienen para poder cumplir en término, en razón de ello y por su carácter de responsable, los agentes resultan deudores directos por causar un perjuicio financiero, por no contar el fisco, con el monto correspondiente en el momento que la norma dispone, por no mediar retención.

Dr. JORGE E. PORRERO
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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. JORGE GUZMÁN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Según lo normado por el artículo 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..."

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 y 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 ofrece prueba alguna que justifique o acredite de algún modo que el incumplimiento no le es imputable.

Por último en relación con el planteo de la improcedencia de la exigencia de los intereses en virtud a lo establecido en el artículo 91 C.T.P.; cabe tener en cuenta en primer lugar que la Administración intima al pago de intereses por la diferencia de alícuota para aquellos sujetos que recuperaron la condición de inscriptos (se disminuye la alícuota sujeta a retención) y no por el efectivo ingreso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por parte del contribuyente obligado principal; en segundo lugar, lo que artículo 91 establece es: *"Los contribuyentes y/o responsables, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con las excepciones que la ley determina en cada caso y en especial en lo referente al Impuesto de Sellos."*

La norma transcripta se encuentra dentro del Capítulo II del CTP que trata sobre "Infracciones y Sanciones en particular", por lo que el mismo claramente establece 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 esta reglado en el artículo 50 del Digesto Tributario, en el Capítulo V "Extinción de las Obligaciones Tributarias", Sección Primera "Pago". Es decir, se está refiriendo a las obligaciones tributarias y no a las sanciones.

El mismo establece en su primer párrafo, expresamente: *"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."* Este párrafo del art. 50, legisla sobre el interés resarcitorio que se torna exigible por el sólo pago fuera de término, sin necesidad de interpelación alguna por parte del Fisco; es decir, no hay pago espontáneo o pago voluntario (como afirma el apelante), no asistiéndole razón al apelante

VII. En búsqueda de la verdad objetiva establecida en el artículo 3 de la Ley 4.537, éste Tribunal procedió a rever la documentación que obra en autos y cotejar la misma con las operaciones incluidas en soporte óptico CD (fs. 496 del expte 54235/376-D-2017)

En el agravio referido a la falta de sustento territorial se refiere a tres proveedores. Habiendo analizado la documentación obrante en autos concluyo lo siguiente:

- 1- John Deere Water S.A.: tiene inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral con alta en Tucumán (Según sistema informático de la D.G.R. informado en CD mencionado anteriormente) razón por la cual es de aplicación la RG (DGR) N° 23/02 modificatorias y complementarias y, por lo tanto no puede plantear falta de sustento territorial.
- 2- Frutos Andinos S.A.: es la propia firma la que realiza retenciones. La determinación se basa en la diferencia de alícuota a aplicar, por lo cual el recurrente no puede alegar falta de sustento territorial, ya que el mismo le practico retención. Por la cual no le asiste razón respecto a este punto.
- 3- Mariano Alberto Punturiero: no aporta documentación suficiente que permita avalar sus dichos y desvirtuar la determinación practicada por la D.G.R.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POISE PONER
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En cuanto al agravio de las operaciones concertadas con la firma Petrobras S.A., observo, que el apelante introduce una cuestión nueva en esta instancia, no planteada en la etapa impugnatoria y por lo tanto, no considerada por la D.G.R. al momento de emitir la Resolución N° D 667/18 que aquí se discute.

Debe recordarse que el artículo 134 tercer párrafo del C.T.P. dispone: *"En los recursos previstos en el presente artículo, los recurrentes no podrán presentar o proponer nuevas pruebas, salvo las referentes a hechos posteriores, pero sí nuevos argumentos, especialmente con el fin de impugnar los fundamentos de las resoluciones recurridas"*. De la norma citada se desprende el carácter preclusivo en cuanto a la oportunidad en que el recurrente debe determinar su pretensión impugnatoria en forma concreta y las pruebas de que intentará valerse, lo que marca definitivamente el *"thema decidendum"* que delimitará el marco en el cual deba expedirse la Administración, sin perjuicio de las facultades con que cuenta el T.F.A. (art. 18 del C.T.P.)

El T.F.A. al actuar como tribunal de alzada, respecto de las Resoluciones dictadas por la D.G.R., realiza un examen de legitimidad y legalidad de las Resoluciones emitidas por ésta, y en este sentido, no podrá pronunciarse sobre cuestiones que no han sido siquiera planteadas frente a la Administración en la etapa impugnatoria. Ello encuentra su fundamento en los principios que inspiran la necesidad del agotamiento de la vía administrativa y la habilitación de la instancia judicial (artículo 12 del C.P.A.)

Se refiere al sujeto Guraiib Julio Cesar, aduciendo que se encontraría inscripto en Convenio Multilateral con alta en Tucumán y por ello no habría diferencia entre lo que retuvo y lo que correspondía retener. Sin embargo y según consta en autos, el mencionado sujeto posee baja de oficio. La documentación aportada (constancia de inscripción verificada en fecha 19/10/2011) no es suficiente para demostrar lo contrario, ya que la operación es de fecha 01/07/2013 (única operación con este proveedor incluida en la determinación). Razón por la cual la determinación con respecto a este sujeto se encuentra ajustada a derecho.

En cuanto a que en las Bases imponibles se habría incluido el IVA, es importante aclarar en primer lugar que el apelante se confunde al referirse al artículo 222 inciso del C.T.P., ya que lo que aquí se discute es su condición como Agente de Retención, y no su obligación como contribuyente principal, por lo que la normativa a analizar es la RG (DGR) N° 23/02 modificatorias y complementarias.

En ese sentido, la mencionada RG en su artículo 7 establece: *"La retención se practicará sobre el importe neto del Impuesto al Valor Agregado cuando el sujeto revista la calidad de responsable inscripto ante el referido tributo y el mismo se encuentre discriminado, caso contrario deberá considerarse el monto total de la operación..."* Por ese motivo, se procedió a rever la determinación con respecto a este punto. Se revisó la documentación aportada en la etapa impugnatoria (fs.192/248 expte. 54235/376-D-2017) y se cotejó con los ajustes realizados por la D.G.R. concluyendo que se realizaron la totalidad de los mismos. El recurrente en esta etapa se agravia de manera general y no aporta nueva documentación ni agrega elementos que den lugar a nuevos ajustes. Por ello corresponde rechazar este planteo.

Con respecto al planteo *"Imposibilidad de Retener"* y que no se lograría comprender la diferenciación que realiza la Autoridad de Aplicación entre los *"Pagos a OSDE"* y *"Pagos en mostrador y a Seguros"* hay q aclarar que, como lo dice la D.G.R. en la contestación de traslado, solo los pagos a OSDE se excluyeron de la determinación y ello fue como consecuencia de la expresa aplicación de la normativa vigente. La Resolución (D.G.R.) N° 23/02 en su artículo 9 inciso e) determina: (...) *"Los enunciados en el inciso 9 del artículo 228 del Código Tributario Provincial, excepto las obras sociales a las cuales se refiere el citado inciso (...) es por ello que la las operaciones de pagos de seguros y pagos en mostrador les resulta aplicable la RG (DGR) N° 23/02 complementarias y modificatorias.*

En cuanto a que se deberían excluir operaciones por ser inferiores a \$2.000,00, entiendo se confunde el recurrente. El monto mínimo para el periodo incluido en el Acta de Deuda N° A 3401-2017 (Periodo 2013) es de \$1.000,00 (Pesos Mil) por aplicación de la RG vigente en ese momento – RG (D.G.R.) N° 95/2011 con vigencia desde 01/08/2011-. El mínimo de \$2.000,00 lo establece la RG (D.G.R.) N° 84/14 con vigencia desde 01/01/2015. Por ese motivo es que el planteo resulta improcedente.

En relación al proveedor Las Alcover S.R.L. existen dos operaciones dentro de la determinación. Con respecto a una de ellas (la DGR sostiene que existen dos operaciones con el mismo número de comprobantes) se pudo constatar según fs.

359/363 que se trata de una Factura (Fc N° 2-101) que fue cancelada con dos Órdenes de Pago, N° 10184 y N° 10271. La D.G.R. incluye en la determinación a esta última. La realidad es que la Factura mencionada tiene como base imponible de retención \$121.147,29, al aplicar la alícuota del 1,75% da como resultado una retención \$2.120,08. Según consta en autos, la misma se encuentra satisfecha en su totalidad. Por lo expuesto corresponde HACER LUGAR al recurso por \$445,22 por la operación antes descripta.

En la otra, la diferencia a ingresar corresponde a diferencias en la Base Imponible. El contribuyente no aporta documentación tendiente a sortear esta diferencia, por lo cual resulta ajustada a derecho.

Por lo expuesto, concluyo que corresponde **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto contra la Resolución N° D 667/18 de fecha 10-12-2018 emitida por la Dirección General de Rentas por un importe de \$445,22 (Pesos Cuatrocientos Cuarenta Y Cinco con 22/100) correspondiente al proveedor Las Alcover S.R.L. y en consecuencia y en consecuencia, **DEJAR FIRME** el resto de obligaciones tributarias incluidas en planilla denominada "*Planilla Determinativa N° PD 3401-2017 – Acta De Deuda N°: A 3401-2017 – Etapa Impugnatoria*" en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Retención por un importe de \$81.952,92 (Pesos Ochenta Y Un Mil Novecientos Cincuenta Y Dos Con 92/100) conforme lo expuesto en la presente Resolución y **CONFIRMAR** "*Planilla Anexa De Intereses Resarcitorios - Acta De Deuda N°: A 3401-2017 – Etapa Impugnatoria*".

Así voto.

El Dr. José Alberto León dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

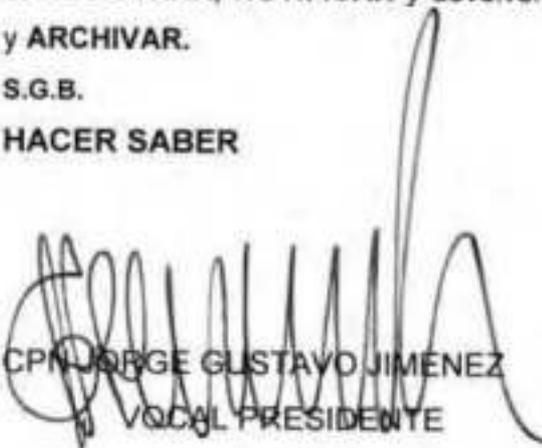
El C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez dijo:

Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa

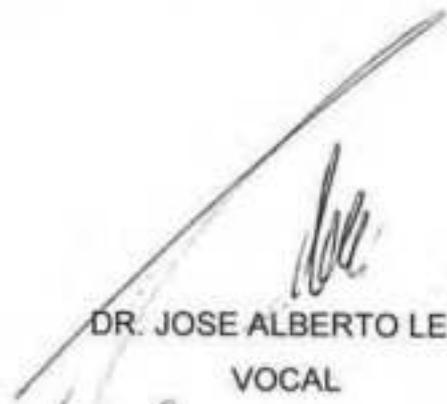
Visto el resultado del precedente acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

- 1. HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto contra la Resolución N° D 667/18 de fecha 10-12-2018 emitida por la Dirección General de Rentas por un importe de \$445,22 (Pesos Cuatrocientos Cuarenta Y Cinco con 22/100) correspondiente al proveedor Los Alcover S.R.L. y en consecuencia, **DEJAR FIRME** el resto de obligaciones tributarias incluidas en planilla denominada "*Planilla Determinativa N° PD 3401-2017 – Acta De Deuda N°: A 3401-2017 – Etapa Impugnatoria*" en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Retención por un importe de \$81.952,92 (Pesos Ochenta Y Un Mil Novecientos Cincuenta Y Dos Con 92/100) conforme lo expuesto en la presente Resolución
- 2. CONFIRMAR** "*Planilla Anexa De Intereses Resarcitorios - Acta De Deuda N°: A 3401-2017 – Etapa Impugnatoria*"
- 3. REGISTRAR, NOTIFICAR** y devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**
S.G.B.
HACER SABER



CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTÓBAL MARCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION