

SENTENCIA N° 984/19

Expte. N° 185/926-2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 26 días del mes de diciembre de 2019, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, 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 "POLINOA S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 185/926-2019 (Expte. N° 46.809/376-D-2017 -DGR)" y;

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

El Dr. José Alberto León dijo:

I. Que a fojas 523/526 del Expte. DGR N° 46809/376/D/2017 el Dr. Leandro Stok, en su carácter de apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 708/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 28.12.2018 obrante a fs. 511/521 del expte. mencionado, mediante la cual resuelve "1°.- HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por la firma POLINOA S.A., C.U.I.T. N° 30-60203995-8, con domicilio en calle 25 de Mayo N° 433, de esta ciudad, al Acta de Deuda N° A 2861-2017, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmándose la misma según nueva planilla denominada "Planilla Determinativa N° PD 2861-2017- Acta de Deuda N° A 2861-2017– Etapa Impugnatoria", la cual forma parte integrante del presente acto, conforme detalle de operaciones incluidas en soporte óptico (CD); los cuales forman parte integrante de este acto."

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El contribuyente en su Recurso presentado el 21.02.2019 a fs. 523/526 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

El recurrente expresa que la resolución que apela contiene la aceptación de que la solidaridad no excluye la subsidiariedad. Al ser subsidiaria deben concurrir los siguientes requisitos: i-la determinación de las obligaciones fiscales en cabeza del deudor principal; ii-la falta de regularización por parte de aquel de la intimación administrativa de pago; y iii- la efectivización de la responsabilidad solidaria por medio del procedimiento de determinación de oficio en cabeza del responsable. En consecuencia, en el caso concreto falta uno de los requisitos que habilitan la solidaridad tributaria, esto es, la determinación de las obligaciones fiscales en cabeza del deudor principal. Sostiene que no surge del expediente que exista una integración de la relación jurídica tributaria, ni una participación activa del contribuyente para establecer la existencia de una deuda que pudiera ser subsidiariamente exigida a mi mandante como responsable solidario. Para el recurrente, la DGR ni siquiera probó la existencia de la deuda que se pretende reclamar, ni tampoco integró la presente determinación de oficio con el principal obligado. Por ello, la solución no puede ser otra que la nulidad del proceder de la Administración para hacerse dos veces de un mismo importe.

Que con la impugnación se solicitó que la DGR adjunte los estados de cuenta de todos los sujetos incluidos en el ajuste, sin embargo la DGR no lo hizo en violación de su derecho de defensa y al principio de búsqueda de la verdad material del caso concreto. Concluye que la DGR no realizó ningún tipo de labor destinada a verificar y/o constatar la existencia de deuda por parte de los principales obligados.

En cuanto a los intereses resarcitorios, para los casos de los sujetos pasibles que registraban baja de oficio al momento de emitir factura pero posteriormente recuperaron su condición, la DGR procedió además a efectuar un ajuste, intimándolo al ingreso de los intereses resarcitorios considerado como base de cálculo del interés de la diferencia que surge entre el monto de las retenciones omitidas determinadas a la alícuota del 10,5% y el monto de las retenciones omitidas que surgen al aplicar la alícuota del 3,5% o del 1,75% según corresponda. Expresa que la DGR pretende que ingrese los intereses

resarcitorios- obligación accesoria- de las retenciones omitidas –obligación principal – intereses que no son ni serán reclamados al contribuyente – obligado principal.

En cuanto a las operaciones sin sustento territorial, el recurrente expresa que de la constatación de los registros contables y de la documentación respaldatoria, las operaciones realizadas por Polinoa S.A. con proveedores en el periodo 01/2013 a 12/2015 fueron concretadas y satisfechas totalmente fuera de la jurisdicción Tucumán. Al respecto, de la certificación se informa que ni el lugar de venta ni el de compra tuvieron como asiento a esta provincia, por lo que no corresponde que ingrese el impuesto ya que no hay ningún sustento territorial que faculte a gravar estas operaciones. La sola inscripción en Ingresos Brutos en la jurisdicción Tucumán, Régimen Convenio Multilateral, no significa por si sola que deben gravarse las operaciones de los proveedores. Se necesita además que la actividad se desarrolle en Tucumán.

Reitera como prueba que se libre oficio a la DGR a efectos de que adjunte un estado de cuenta de todos los sujetos incluidos en el ajuste practicado mediante Acta de Deuda A 2861-2017, correspondientes a los periodos fiscales 1 a 12/2013, 1 a 12/2014 y 1 a 12/2015.

Finalmente solicita se tenga por presentado el recurso, se revoque la resolución recurrida y se ordene el archivo de las actuaciones

II. La Dirección General de Rentas, en fojas 1/6 del Expte N° 185/926-2019, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

La DGR, como cuestión previa, analiza la prescripción de las obligaciones tributarias contenidas en el Acta de Deuda N° A 2861-2017, posiciones 01 a 12/2013; 01 a 12/2014 y 01 a 12/2015 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención. Dicha Acta de Deuda se notificó el día 30/10/2017. La posición 01/2013 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, la más remota de las obligaciones determinada en el Acta de Deuda cuestionada, vencía el día 18/02/2013, por lo tanto la acción para reclamar la misma prescribía el día 18/02/2018. No obstante ello, no operó la prescripción de dicho periodo

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

toda vez que conforme se expuso, el día 30/10/2017, se notificó el Acta de Deuda N° A 2861-2017. Dicha notificación suspendió por un año los términos de prescripción que se encontraban corriendo, no obstante ello, con fecha 29/11/2018 la DGR inició demanda de embargo preventivo por los periodos incluidos en el certificado de deuda N° 1069/17, por las obligaciones tributarias contenidas en el Acta de Deuda N° A 2861-2017. Dicha demanda interrumpió en tiempo oportuno los plazos de prescripción, por lo que la acción para reclamar las obligaciones fiscales contenidas en el acta de deuda en tratamiento no se encuentra prescripta. Por lo expuesto, concluye que no encontrándose prescripta la obligación tributaria del períodos 01/2013, la más antigua de las verificadas, mucho menos se encuentran prescriptas las restantes obligaciones contenidas en el acta de deuda citada.

La determinación de oficio atacada surge por retenciones no practicadas por la firma apelante y practicada en defecto. En relación al planteo de la solidaridad, la firma no demostró de forma cierta que el sujeto pasible de retención (contribuyente directo del impuesto) haya incluido la operación de venta efectuada a Polinoa S.A. en el armado de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tampoco demostró que se haya presentado la DDJJ correspondiente y menos aún que el impuesto haya sido cancelado.

El hecho de que existieran determinaciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los contribuyentes directos, no implica necesariamente que el impuesto correspondiente a cada operación incluida en la determinación de oficio fue cancelado. Con respecto a los estados de cuentas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles de retención, respecto de los cuales el organismo fiscal cuenta con un sistema que permite verificar la presentación y pago de las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos, dicha información al consignar importes globales no resulta por si sola prueba suficiente para que el fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujeta a retención, cuyo origen fueron las facturas de ventas emitidas por los proveedores, integran o no la base imponible de las citadas DDJJ, como así tampoco si se canceló el impuesto.

III. A fojas 12/13 del Expte. N° 185/926-2019 obra la Sentencia Interlocutoria N° 737/19 en donde se dispone la apertura a prueba del presente caso por un término de veinte días. Se hace lugar a la prueba informativa y se dispone que se libre oficio a la DGR a efectos de que adjunte un estado de cuenta de todos los sujetos incluidos en el ajuste practicado mediante Acta de Deuda A 2861-2017, correspondientes a los periodos fiscales 1 a 12/2013, 1 a 12/2014 y 1 a 12/2015. A fojas 16/17 de marras obra oficio correctamente diligenciado por el recurrente. A fojas 18 la DGR contesta el oficio.

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 708/18 de fecha 28.12.2018, resulta ajustada a derecho.

Como cuestión preliminar dejamos constancia que éste Tribunal comparte en su totalidad el análisis de prescripción. Además con fecha 29.11.2018 se interpuso demanda de embargo preventivo por los periodos incluidos en el Certificado de Deuda N° 1069/2017, interrumpiendo los plazos de prescripción.

En relación al planteo de nulidad de la resolución porque la Autoridad de Aplicación le exige la prueba del ingreso del tributo por parte del obligado principal y porque no se expediría respecto de la prueba informativa correspondiente a que se libre oficio a la DGR a fin de que adjunte estado de cuentas, cabe decir al respecto que en las actuaciones administrativas se observa que habiendo el contribuyente ofrecido pruebas que hacen a su derecho en la etapa de impugnación, la Autoridad de Aplicación abrió la causa a prueba, notificándose la misma en fecha 26.01.2018. En la mencionada apertura a prueba la DGR especificó la información a solicitar en los oficios a librar a los proveedores de la firma y detalló la causa por la cual la producción de la prueba pericial deviene en abstracto. No obstante ello, el contribuyente no la produjo.

De esta manera, no puede considerarse viciado el procedimiento, atento a que el Fisco acogió la prueba ofertada con una reformulación a fin de que la misma pueda servir para desobligarlo de sus deberes como agente de retención; hecho que no fuera aprovechado por el apelante, ya que no produjo la prueba en dicha instancia. En conclusión no existen vicios en el procedimiento.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En el Recurso de Apelación presentado ofrece nuevamente prueba informativa, la cual fue recepcionada por este Tribunal que resolvió mediante Sentencia Interlocutoria N° 737/19 disponer la apertura a prueba del presente caso por un término de veinte días. Se hace lugar a la prueba informativa y se dispone que se libre oficio a la DGR a efectos de que adjunte un estado de cuenta de todos los sujetos incluidos en el ajuste practicado mediante Acta de Deuda A 2861-2017, correspondientes a los periodos fiscales 1 a 12/2013, 1 a 12/2014 y 1 a 12/2015. El mencionado oficio fue contestado por la DGR a fojas 18 del expediente N°185/926/2019 expresando que *"Cabe recordar que el artículo 110 del Código Tributario Provincial es explícito en el sentido que las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que componen los estados de cuenta, que los responsables o terceros presentes en esta Dirección General de Rentas son secretas y no pueden ser admitidas como pruebas en las causas judiciales, lo cual nos impide la posibilidad de suministrar la misma"; "...se persigue el suministro de información amparada por el Secreto Fiscal, sin que se hubiera alegado fundamento que justifique el levantamiento del mandato legal determinado por el artículo 110 del Código Tributario Provincial"*.

No obstante ello, y como ampliaremos más adelante, la información solicitada respecto a los estados de cuenta no resulta suficiente, ya que los mismos contienen información global, lo que no permite acreditar que el sujeto pasible ingresó el impuesto respecto de las operaciones en las que omitió practicar retención.

En concordancia con lo expuesto precedentemente, y en relación a la integración de la relación jurídica tributaria a través de la participación en el procedimiento al obligado principal; es importante destacar que 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.

Respecto del carácter subsidiario de su obligación como agente y la pretensión del recurrente de que pueda oponer el beneficio de excusión de responsabilidad; lo mismo vulneraría lo establecido por el artículo 33 del CTP y el concepto mismo de la solidaridad.

El artículo 33 establece en su primer párrafo: *"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 subrayado me pertenece). Es decir que claramente si el agente de retención, no realiza la misma, tanto el contribuyente principal como el agente son responsables en forma solidaria del cumplimiento del pago del gravamen nacido en cabeza del contribuyente principal.

Ello responde al concepto mismo de la solidaridad. El C.T.P. artículo 25 establece: "...Los efectos de la solidaridad son:

1. La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo.
2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás..." (el subrayado me pertenece).

El Código Civil, que estuvo vigente hasta el 31/07/2015, en su artículo 699 establecía: "La obligación mancomunada es solidaria, cuando la totalidad del objeto de ella puede, en virtud del título constitutivo o de una disposición de la ley,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGÉ GUSTAVO JIMÉNEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

ser demandada por cualquiera de los acreedores o a cualquiera de los deudores."

(el subrayado me pertenece).

Por su parte, el ahora vigente Código Civil y Comercial de la Nación, en el artículo 827 prevé en forma casi idéntica lo siguiente: *"Hay solidaridad en las obligaciones con pluralidad de sujetos y originadas en una causa única cuando, en razón del título constitutivo o de la ley, su cumplimiento total puede exigirse a cualquier de los deudores, por cualquiera de los acreedores"* (el subrayado me pertenece).

Todas estas disposiciones, de diferente manera, establecen que en caso de obligaciones mancomunadas como la del presente, el acreedor o acreedores puede exigir el cumplimiento total a cualquiera de los deudores (contribuyente o agente), sin necesidad de reclamar primero a alguno de los deudores en particular.

La Corte Suprema de Tucumán, en autos "José Farías 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 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 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 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 al 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 solo 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. La DGR 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 demostrar:

- 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 resuelto 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 indemostrado el hecho que convenga al interés de la parte remisa' (CSJT, "Richardet Arnoldo Julio vs. Márquez Antonio Ramón S/Desalojo", sent n° 550 del 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 ofrece como prueba que se libre oficio a la DGR. El oficio solicitado no fue producido por la DGR alegando Secreto Fiscal. No obstante ello, como se expresara en forma precedente los estados de cuenta no resultan suficiente porque no permiten acreditar que el sujeto pasible ingresó el impuesto respecto de las operaciones en las que omitió practicar retención. Es

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ROSSE BORGESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

decir, ninguna prueba conducente a demostrar el ingreso del impuesto por parte del contribuyente, en su justa medida.

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.

En lo que respecta a los intereses calculados, se intimó al agente el ingreso de los intereses resarcitorios, respecto de aquellas operaciones efectuadas con sujetos pasibles que al momento del pago registran baja de oficio y recuperaron su condición de inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, calculados desde la fecha del vencimiento de la DDJJ del Agente hasta la fecha en la cual el sujeto recupera su condición de inscripto en el citado impuesto, conforme a "PANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES – ACTA DE DEUDA N° A 2861-2017 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – AGENTE DE RETENCIÓN – ETAPA IMPUGNATORIA".

Los mismos tienen carácter resarcitorio, por lo que constituyen una indemnización debida al fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias, encontrando su justificativo, no sólo por constituir una reparación por el uso del capital ajeno, sino también por tratarse de una indemnización al acreedor, cuyo derecho de crédito se ve lesionado al no satisfacerse la deuda en el plazo establecido ("E. Jota E. Producciones S.A." T.F.N. –Sala A- 20/7/01).

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

Al respecto el artículo 509 del Código Civil, establece en su parte pertinente que: "En las obligaciones a plazo, la mora se produce por su solo vencimiento", que es justamente la situación de autos, en la cual las obligaciones del agente tienen expresamente establecido el plazo de vencimiento respectivo de las obligaciones a su cargo. Continúa el art. expresando que "...Para eximirse de las

responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que no le es imputable".

En el presente caso, el agente no ofrece prueba alguna o refiere a alguna circunstancia que justifique o acredite de algún modo que el incumplimiento no le es imputable, por lo que teniendo en consideración la expresa inversión de la carga de la probatoria que la norma cuya aplicación pretende realizar, corresponde rechazar su pretensión por la falta de justificación y fundamentación adecuadas.

Bajo el punto "Operaciones sin sustento territorial" la firma apelante se agravia expresando argumentos ya tratados en la Resolución N° D 708/18, en primer término, todos los sujetos incluidos en la determinación de oficio subsistente, luego de practicar los ajustes en la instancia precedente, son sujetos que desarrollan actividad en la jurisdicción Tucumán, pues registran inscripción en el impuesto sobre los Ingresos Brutos como contribuyentes locales o bajo el régimen de Convenio Multilateral con alta en la misma, asignando ingresos y gastos según corresponda al régimen general del mismo o a regímenes especiales, atento a ello, la determinación de oficio se ajusta a derecho conforme la normativa aplicable al caso establecida en el artículo 7, 2° párrafo de la RG (DGR) N° 23/02, sus modificatorias y complementarias. La prueba documental acompañada por el contribuyente en la instancia impugnatoria fue correctamente analizada en la instancia precedente.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **POLINOA S.A.** en contra de la Resolución N° D 708-2018 de fecha 28.12.2018, confirmando la determinación de oficio practicada conforme "Planilla Determinativa N° PD 2861-2017 Acta de Deuda N° A 2861-2017 Etapa Impugnatoria" obrante en fs.514/520 del Expte. N° 46809/376-D-2017 por un importe de \$ 298.957,40 (Pesos Doscientos Noventa y Ocho Mil Novecientos Cincuenta y Siete con 40/100); y la "Planilla Determinativa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 2861-2017 – Impuesto sobre los Ingresos

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSE
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

G.P.A. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Brutos – Agente de Retención – Etapa Impugnatoria” obrante a fs. 521, expediente N° 46809/376/D/2017, en atención a lo considerado.

Así lo porongo.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1°: NO HACER LUGAR al recurso de apelación presentado por el contribuyente **POLINOA S.A. CUIT N° 30-60203995-8** en contra de la Resolución N° D 708-2018 de fecha 28.12.2018, confirmando la determinación de oficio practicada conforme “Planilla Determinativa N° PD 2861-2017 Acta de Deuda N° A 2861-2017 Etapa Impugnatoria” obrante en fs.514/520 del Expte. N° 46809/376-D-2017 por un importe de \$ 298.957,40 (Pesos Doscientos Noventa y Ocho Mil Novecientos Cincuenta y Siete con 40/100), y la “Planilla Determinativa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 2861-2017 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención – Etapa Impugnatoria” obrante a fs. 521, expediente N° 46809/376/D/2017 en virtud a los considerandos que anteceden.

2°: REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

A.P.M.

HACER SABER

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL

DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION