

SENTENCIA N° 990/19

Expte. N° 808/926-2018 - N° 24.898/376-D-2013 DGR

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ²⁷ 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, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado "CITRUSVIL S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 808/926-2018 (Expte. N° 24.898/376-D-2013 -DGR)" y;

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

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. Que a fojas 721/725 se presenta el Sr. Leandro Stok, en su carácter de apoderado de la firma e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 447/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 19.09.2018 obrante a fs.713/714 mediante la cual resuelve **1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación efectuada por el agente **CITRUSVIL S.A.** contra el Acta de Deuda N° A 363-2013 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción, confirmándose la misma de acuerdo a la "Planilla Determinativa N° PD 363-2013 – Acta de Deuda N°A 363-2013 –Etapa Impugnatoria", **2) DECLARAR ABSTRACTO** el descargo interpuesto contra el sumario instruido N° M 363-2013.

II. El contribuyente en su Recurso presentado el 18.10.2018 a fs. 721/725 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

En su presentación, bajo el título "Improcedencia del Ajuste", "La solidaridad que es subsidiaria" y "La falta de integración de la relación jurídica con el principal

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

obligado"; esgrime que la DGR insiste en el ajuste por supuestas percepciones no efectuadas a sus clientes y que no existe constancia en el expediente administrativo que se haya fiscalizado a los contribuyentes principales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Sostiene que las operaciones sujetas a percepción incluidas en la determinación corresponderían a sujetos que habrían ingresado en tiempo y forma el impuesto correspondiente, razón por la cual no estaría obligado a ingresar nada porque el obligado principal no debe nada.

Insiste en que la Autoridad de Aplicación integre al procedimiento al obligado principal y verifique si los mismos ingresaron el impuesto que les correspondía.

Plantea que si la Ley 8720 condonó las obligaciones del principal obligado, mal puede reclamarle la administración al agente como responsable solidario.

Considera que la condonación de la obligación tributaria tiene como correlato la renuncia del acreedor a su crédito a favor de los deudores solidarios – artículo 835 inc b) del CCC; y en éstas condiciones no puede reclamarse a CITRUSVIL SA si se considera que el propio Estado ha cesado en cualquier pretensión de deuda del tributo del cual la percepción no es más que un simple adelantamiento de aquel.

Se agravia de que la resolución intima al pago de intereses resarcitorios de las percepciones omitidas, los cuales no fueron reclamados al obligado principal. Ello sería así por cuanto el obligado principal al haber cancelado su deuda de manera espontánea, los intereses resarcitorios que podrían haberse generado como consecuencia del pago tardío, se encontrarían condonados por aplicación del artículo 91 de la Ley 5121.

Bajo el título "El recupero de gastos no es una actividad", el apelante plantea argumentos nuevos respecto de los plasmados en el escrito impugnatorio, por ello procederemos al análisis conforme lo establece el artículo 134 del CTP.

Intenta poner en evidencia que las notas de débito y facturas responden a recupero de gastos efectuados por el Agente, por cuenta y orden de sus clientes, destacando que no corresponden a una retribución por el ejercicio de actividad comercial, quedando fuera del objeto del impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Finalmente ofrece prueba documental, informativa y pericial contable.

III. Que a fojas 1/5 del Expte N° 808/926-2018 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que el Recurso de Apelación fue presentado en legal término y debida forma por lo que resulta procedente su tratamiento.

Sostiene que el apelante efectuó una lectura desacertada de la resolución apelada debido a que luego de los ajustes practicados, se verificó cada uno de los sujetos incluidos en la determinación si registraban o no la presentación de la DDJJ de Ingresos Brutos como así también a verificar si registra o no la cancelación del gravamen, habiendo sido liberado de su responsabilidad por el ingreso de percepciones omitidas de practicar o practicadas en defecto.

Por lo detallado anteriormente considera que deviene en abstracto el planteo formulado.

Con relación al planteo de la condonación, la Autoridad de Aplicación sostiene que no se encuentra acreditado que respecto de los obligados principales resulta de aplicación la condonación establecida en la Ley 8720, razón por la cual corresponde el rechazo del planteo.

En lo que respecta a los intereses resarcitorios, manifiesta que los intereses son en si mismo una consecuencia de la relación jurídica preexistente, esto es la deuda tributaria del contribuyente o responsable, de manera que acreditado su incumplimiento los intereses se derivan como resultado lógico de tal situación de irregularidad fiscal.

Con respecto al título "Recupero de gastos no es actividad" sostiene que son improcedentes. En primer término destaca que lo que se está verificando es la obligación de CITRUSVIL SA de actuar como agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cuya normativa aplicable es la Resolución General (DGR) N° 86/00, no así su condición de contribuyente directo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Remarca que el recupero de gastos no se encuentra previsto como exclusión al citado régimen previstas en el artículo 4° de la citada normativa, por ello la determinación se ajusta a derecho.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO SIMÉNEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Con relación a su condición de contribuyente directo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos indica que el apelante asegura que éstos recuperos de gastos no provienen de la venta de bienes, ni remuneraciones por servicios prestados, ni como retribución a la actividad ejercida, por ser el reintegro de gastos cobrados, por lo tanto poseen una naturaleza distinta a la de los ingresos gravados.

Asimismo, detecta que de las operaciones que denuncia como recupero de gastos, no resulta posible aseverar que realmente lo son, en efecto se destaca que las Notas de Debito emitida a Merco Tuc SRL (fs.591/595) describen como operación " U\$s...Resarc. Siniestro del 23/01/2007...", es decir que no se logra constatar cual fue el gasto efectuado por Citrusvil en el año 2007, que lo estaría recuperando en el 2009. En el caso de Expreso Bisonte SRL , la situación tampoco es clara, el 20.01.2009 emite Nota de Debito (fs.588) cuya descripción dice "cancela Fc. 1573454 y 1574042 de Expreso Bisonte" y esa documentación Guía Fact. A emitida por el transportista (fs.589/590), fue cancelada en 12/2008, nuevamente plantea el desconocimiento del motivo de la emisión de la misma. Además observa que los importes no resultan coincidentes.

Con relación a la Factura A 0021-00005992 (fs.585) emitida a la firma El Pucara SA, en la descripción indicó "Recupero de Gastos – Servicios de caña s/Fc. 790 Ortiz José", expone que desconociendo el origen y la modalidad operativa-contable que permita aseverar que realmente corresponden a un recupero de gastos. Idéntica situación observa en la Nota de Debito A 0001-00025577 emitida por Viluco SA donde se indica como descripción de la operación "Recupero de gastos p/intereses de Prefinanciación".

Agrega además que los sujetos El Pucará, SA CUIT N° 33-68726078-9, Expreso Bisonte SA, CUIT N° 30-56864959-8 y Viluco SA, CUIT N°30-50617627-8; son sujetos inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral con jurisdicción sede Tucumán y Merco Tuc SRL, CUIT N° 33-64425610-9 es sujeto local en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Por lo expuesto sostiene que no le asiste razón al apelante.

Con relación a las pruebas ofrecidas, las considera improcedentes.

Finalmente considera que corresponde no hacer lugar y rechazar el recurso interpuesto contra la Resolución N° D 447-18.

IV. A fojas 10 del Expte N° 808/926-2018 obra la providencia de fecha 04.02.2019 que dispone intimar al contribuyente a constituir domicilio dentro de San Miguel de Tucumán. Con fecha 20.02.2019 se presentó el apoderado constituyendo domicilio en la calle 25 de Mayo N° 433 – SMT.

Con fecha 26.08.2019, se dictó la Sentencia N° 701/19 donde se Tiene por presentado en tiempo y forma el recurso; y se abrió a prueba la causa haciendo lugar a la prueba "Pericial Contable" (fs.15/16)

Con fecha 18.10.2019, se dio por concluido el periodo probatorio sin que se haya designado perito ni producido la prueba correspondiente.(fs.19)

V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 447/18 de fecha 19.09.2018, resulta ajustada a derecho.

Como cuestión preliminar es válido destacar que la presente causa fue abierta a prueba, a fin de que el Agente demuestre lo planteado en las presentes actuaciones, sin que la haya producido.

Con relación al planteo "Improcedencia del Ajuste", "La solidaridad que es subsidiaria" y "La falta de integración de la relación jurídica con el principal obligado" , se observa que se equivoca el apelante en sus planteos debido a que en la Resolución apelada se realizaron los ajustes correspondientes: excluyendo de la determinación las siguientes operaciones:

- Se excluyeron las operaciones encuadradas en las excepciones establecidas en el Art.4°, inc a) y b)
- Se excluyeron las operaciones encuadradas en el Art.6° último párrafo de la RG (DGR) N°86/00
- Se ajustaron las alícuotas determinadas: **a)** para las operaciones determinadas al 2,5% se consideró la alícuota del 1,25% cuando se trate de operaciones efectuadas con sujetos inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos Convenio Multilateral; **b)** para la operaciones determinadas al 3,5% se ajustó la alícuota al 1,25% o 2,5% cuando la operación se realizó con sujetos inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral o Locales de Tucumán o de extraña jurisdicción; **c)** para las operaciones determinadas al 5% se ajustó al 2,5% cuando la operación se realizó con

Dr. JOSE ABERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.A. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

sujetos inscriptos como locales de ésta jurisdicción o registran inscripción en extraña jurisdicción.

- Se detrajeron también las operaciones celebradas con sujetos que presentaron sus declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos e ingresaron el correspondiente impuesto, de acuerdo a lo resuelto por éste Tribunal en el expediente caratulado "Siner Sa s/ recurso de Apelación Expte N° 18876/376-D-2012".

En los ajustes realizados a la determinación se analizaron no sólo la documentación aportada por el Agente sino también la obrante en el propio sistema de la DGR, razón por la cual la solicitud de librar Oficio a la DGR resulta inconducente ya que toda la información fue debidamente valorada.

En virtud a las consideraciones antes expuestas, afirmó que la Autoridad de Aplicación en oportunidad de resolver la impugnación efectuada en contra del Acta de Deuda N° A 363-2013, hizo lugar a gran parte de los planteos efectuados por el Agente, razón por la cual la determinación impositiva se vio disminuida considerablemente.

Prueba irrefutable de ello es que la Determinación Impositiva del Acta de Deuda N° A 363-2013 de \$ 120.324,22 (Pesos Ciento Veintidós Mil Trescientos Veinticuatro con 22/100) luego de los ajustes efectuados por la Autoridad de Aplicación se redujo a \$ 45.176,75 (Cuarenta y Cinco Mil Ciento Setenta y Seis con 75/100) tal como se puede observar en la "Planilla Determinativa N° PD 1907-2012 Acta de Deuda N° A 363-2013 – Etapa Impugnatoria", razón por la cual considero que no le asiste razón al recurrente.

Por lo expuesto es que consideramos abstracto el planteo efectuado, ya que la Autoridad de Aplicación en oportunidad de resolver la impugnación ya realizó la integración del obligado principal al procedimiento, verificando la presentación y pagos de las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos; quedando en la determinación sólo las operaciones celebradas con sujetos que no presentaron sus declaraciones juradas o que habiéndolas presentado no ingresaron el impuesto resultante.

Respecto al planteo de que las obligaciones tributarias del obligado principal resultan condonadas por aplicación del art. 7 de la Ley 8720, y por ende también

lo estarían sus obligaciones; corresponde realizar un análisis de lo que establece dicho artículo.

El mencionado artículo en el último párrafo establece: *"Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante los periodos fiscales anteriores al año 2009 inclusive y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias correspondientes a dichos periodos, siempre que al 15 de Octubre de 2014 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate."* (el subrayado me pertenece).

Resulta acertado que las obligaciones tributarias correspondientes a todos los periodos anteriores al año 2009 (incluido éste) resultan condonadas; sin embargo, dicho beneficio se encuentra sujeto a una condición; cual es, que al día 15/10/14 no se encuentre interrumpida la prescripción.

En relación con ello, corresponde remitirse nuevamente al art. 25 del CTP, el cual en su inciso 5 expresa que cualquier interrupción de la prescripción, en favor o en contra de uno de los deudores solidarios, favorece o perjudica a los demás. Por lo tanto, habiendo sido interpuesta demanda interruptiva de la prescripción, contra el Agente de Percepción, Citrusvil S.A., en fecha 01.10.2014, la misma perjudica a los otros deudores que son solidarios con él en dichas obligaciones.

De acuerdo a lo expuesto anteriormente, no resulta aplicable en el presente caso la condonación de oficio establecida en la Ley N°8720, debido a que se encuentra interrumpido el curso de la prescripción.

Con respecto al título "Recupero de gastos no es actividad", este Tribunal comparte lo expresado por la Autoridad de Aplicación debido a que es la Resolución RG (DGR) N° 86/00, en su artículo 6° hace referencia al tratamiento a dispensar a las notas de crédito cuando expone: *"..A efectos del presente régimen se considera precio neto al importe total facturado, por todo concepto, al que se detraerá únicamente el impuesto al valor agregado y las sumas correspondientes a bonificaciones y descuentos efectivamente acordados y debidamente discriminados en la factura o documento equivalente, como así también, se*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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


Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

deberá otorgar a las notas de débito igual tratamiento que el correspondiente a las facturas o documentos equivalentes”.

Es más, en el artículo 4° de la mencionada RG se prevé cuáles son las exclusiones al citado Régimen de Percepción, y los recuperos de gastos no se encuentran allí previstos.

Por ello corresponde el rechazo del presente planteo.

Con relación a que el apelante dejó planteada la improcedencia de los intereses resarcitorios reclamados, cabe expresar que en el presente caso tales intereses resultan de igual manera ajustados al criterio dispuesto por este Tribunal en el ya citado fallo “Siner”, dado que el Fisco puede reclamar a los Agentes de Percepción los intereses resarcitorios y sancionar con multa, la falta del ingreso oportuno a las arcas fiscales de las obligaciones en cabeza de los sujetos que debiendo actuar como tales no lo hicieron. Por ello se dispuso que sobre los importes por los cuales se hace lugar, se proceda a liquidar los intereses resarcitorios correspondientes desde la fecha de vencimiento del ingreso de los importes dejados de percibir por el Agente hasta la fecha del efectivo ingreso del impuesto por parte del contribuyente (obligado principal), capitalizados hasta la fecha de su efectivo pago.

Estos intereses tienen el carácter de resarcitorios, por lo que constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en la que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias, encontrando su justificativo, no solo 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 – 20/07/01)

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

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación presentado por el contribuyente CITRUSVIL S.A. en contra de la Resolución N° D 447/18 de fecha 19.09.2018,

DEJANDO FIRME la misma de acuerdo a la Planilla Determinativa N° PD 363-2013 Acta de Deuda N° A 363-2013 Etapa Impugnatoria por un importe de \$ 45.176,75 (Pesos Cuarenta y Cinco Mil Ciento Setenta y Seis con 75/100).

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

I.- Comparto y adhiero las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, CPN Jorge Gustavo Jimenez, en lo que refiere a los antecedentes de autos. Formulo disidencia únicamente con los considerandos respecto a los intereses y consiguiente resolución del caso, en merito a los fundamentos que se expondrán en el apartado siguiente de éste voto.-

II.- Respecto a la aplicación de los mismos 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.

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. 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

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

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

Ahora bien, la implementación de los regímenes de retención/percepción en la fuente, tienen como doble finalidad la recaudación anticipada de los tributos por parte del Organismo Fiscal y a su vez, constituyen una herramienta para evitar o atenuar la evasión fiscal (se presume que a través de ellos el Fisco toma conocimiento previo de la existencia de la operación sujeta a dichos regímenes y que esto minimiza o anula el riesgo de que el sujeto pasible no la declare posteriormente en oportunidad de determinar el tributo correspondiente). No es menos cierto que la retención/percepción constituye para el sujeto pasible un ingreso a cuenta de la obligación final del período de que se trate. En este contexto, si la retención/percepción en la fuente no fue oportunamente efectuada y el sujeto pasivo del tributo (contribuyente) cumplió con su obligación de ingresar el impuesto en su justa medida a través de la presentación de la DD.JJ., entonces la obligación tributaria se encuentra satisfecha en cabeza de quien se verifica el hecho imponible sujeto al pago del impuesto. Y mal podría exigirse al agente de retención/percepción, con posterioridad al acaecimiento de dicha circunstancia, el ingreso de una suma (capital) a cuenta de una obligación tributaria que ya se encuentra plenamente cumplida.

Ello no obsta sin embargo, a que el Fisco pueda reclamar a los Agentes de Percepción los intereses resarcitorios por la falta de ingreso oportuno a las arcas

fiscales, fundado en el incumplimiento de las obligaciones en cabeza de los sujetos que, debiendo actuar como tales, no lo hicieron.

Entiendo que en el presente caso, los intereses que se determinan al agente, encuentran sustento en el perjuicio financiero que genera al Fisco el incumplimiento de las obligaciones a su cargo, de retener y transferir esa retención a la D.G.R., a la fecha de su vencimiento.

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, dicho artículo establece: "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 transcrita 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. Este artículo, 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

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

Sin embargo, con respecto a los intereses cobrados como consecuencia del ingreso del tributo por el contribuyente principal considero importante destacar lo siguiente: manteniendo como fecha de inicio del cómputo de los intereses, la fecha de vencimiento de la obligación del Agente, en un reexamen de la cuestión, adelanto el cambio de criterio que esta vocalía ha sostenido desde el precedente "Siner S.A. s/Recurso de Apelación" Expte. N° 8876/376/D/12, reiterado en "Panpack S.A. s/Recurso de Apelación" Sentencia N° 296/17, "Massalin Particulares S.R.L. s/Recurso de Apelación" Sentencia N° 560/17 y "PBBPolisur S.A. s/Recurso de Apelación" Sentencia N° 147/17, entre otras, en la determinación de la fecha hasta la cual, debe practicarse la planilla de intereses que debe abonar el Agente.

En los antecedentes mencionados se sostuvo que los intereses debían calcularse hasta la fecha del efectivo ingreso del impuesto por parte del contribuyente (obligado principal).

Reexaminando el tema, observo que si el contribuyente ingresa el impuesto a la fecha de su vencimiento (que es posterior al vencimiento del agente), la cuestión no suscita ningún inconveniente. Ahora, si el ingreso se produce en forma posterior al vencimiento, el contribuyente debe abonar un interés por cada día de mora en el cumplimiento de sus obligaciones.

En dichos casos, como el contribuyente abona un interés moratorio por el tiempo de demora en el efectivo ingreso del impuesto (desde la fecha de su vencimiento), la pretensión de la D.G.R. de exigir al Agente el pago de un interés por el mismo período que le exige al contribuyente, implica una doble imposición que no puede ser soslayada por este Tribunal. En el caso de los Agentes, se establece con el Fisco un doble vínculo de obligación cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Y es por ello, que el interés que genera esa prestación tributaria (pago del impuesto) no puede serle exigido acumuladamente a cada uno de los sujetos que integran la relación jurídica tributaria.

Es decir, a partir del vencimiento de la obligación del contribuyente, es éste el que debe pagar el interés moratorio, ya que el perjuicio que acarrea al Fisco la falta del ingreso en tiempo y forma del impuesto, es imputable al mismo. Ahora bien, no puede pretenderse que el Agente abone un interés moratorio a partir de dicha

fecha, ya que no solo existiría una doble imposición por parte de la D.G.R., sino que dicha pretensión carecería de causa y por lo tanto, resultaría nula.

En razón de lo expuesto, sostengo que los intereses que adeuda el Agente de Percepción, deben computarse desde la fecha de vencimiento de su obligación de ingresar la percepción, hasta el vencimiento de la obligación del contribuyente de ingresar el impuesto

Por lo expuesto corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de apelación Interpuesto por CITRUSVIL S.A. C.U.I.T. N° 30-61945825-3, en contra de la Resolución N° D 447/18 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 19.09.2018, únicamente en lo que se refiere a la impugnación de la planilla anexa "Planilla Determinativa de Intereses - Acta de Deuda N° A 363-2013 – Impuestos sobre los Ingresos Brutos – Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción – Etapa Impugnatoria" y CONFIRMAR la planilla anexa "Planilla Determinativa N° PD 363-2013 - Acta de Deuda N° A 363-2016 – Etapa Impugnatoria."

El Dr. José Alberto León dijo:

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

Visto el resultado del precedente acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

1) NO HACER LUGAR al recurso de apelación presentado por el contribuyente CITRUSVIL S.A. en contra de la Resolución N° D 447/18 de fecha 19.09.2018, **DEJANDO FIRME** la misma de acuerdo a la Planilla Determinativa N° PD 363-2013 Acta de Deuda N° A 363-2013 Etapa Impugnatoria por un importe de \$ 45.176,75 (Pesos Cuarenta y Cinco Mil Ciento Setenta y Seis con 75/100); de acuerdo a los motivos expuestos en los considerandos de la presente.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION




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




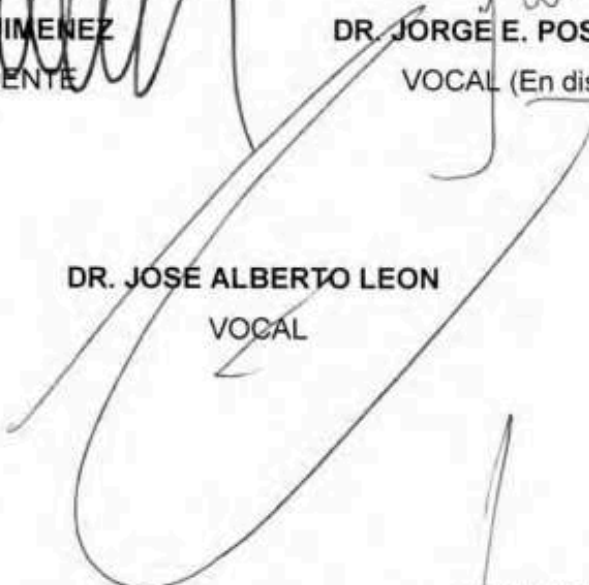
M.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

2) REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y ARCHIVASE.


HAGASE SABER


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (En disidencia)


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION