

SENTENCIA N° 992/2019

Expte. N° 70/926/2019

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 de C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado "ABB S.A. S/ RECURSO DE APELACION – Expediente N° 70/926/2019 (Expte. Nro. 36836/376-D-2014 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 mediante Resolución N° D 639/18 de fecha 04/12/2018 obrante a fs. 715/725 (Expte Nro. 36836/376/D/2014 - DGR), la Dirección General de Rentas de la Provincia resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por la firma ABB S.A., C.U.I.T. N° 30-50304816-4 en contra del Acta de Deuda N° A 1958-2016, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, confirmándose la misma, conforme nuevas planillas denominadas "Planilla Determinativa N° PD 1958-2016 Acta de Deuda N° A 1958-2016 Etapa Impugnatoria" y "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 420-2013 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción – Etapa Impugnatoria".

II.- Que a fs. 728/733 del Expte. Nro. 36836/376/D/2014 - DGR, el contribuyente interpone recurso de apelación en contra de la Resolución N° D 639/18.

Manifiesta que el acto administrativo sería nulo porque adolece de vicios de forma y de fondo.

Expresa que la determinación de oficio de una deuda debería ser suscripta por el Director de la DGR y no por personal de un departamento interno.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Jr. JORGE E. POSSE PONESSA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Aduce que en la Provincia de Tucumán la firma no tendría centros de venta ni de comercialización de ninguna índole. Manifiesta que posee en esta provincia una planta fabril y que no tiene en la misma, sucursales o boca de comercialización y que lo que se produce es remitido a Buenos Aires y que es el único lugar donde se comercializa a los distintos clientes del país.

Expone que la prueba pericial demostraría que se habrían tomado operaciones comerciales efectuadas en extraña jurisdicción.

Esgrime que sería responsable solidario y que es la DGR la que antes de reclamar al agente el ingreso de percepciones omitidas o practicadas en defecto, debería corroborar si los contribuyentes directos del gravamen tributaron el impuesto citado, porque si así fuera nada debería reclamarse al agente.

Plantea que se habría incluido en la determinación de oficio operaciones realizadas con los sujetos LANXESS S.A. CUIT 30-70877016-3 y DIMATER S.A. CUIT 30-70716864-8 las que habrían ingresado el impuesto sobre los Ingresos Brutos y que no se habrían tomado en cuenta percepciones que supuestamente debería realizar ABB S.A.

Manifiesta que en el caso de TRANSNOA S.A., en la Resolución recurrida la DGR desconocería que se trataría de un sujeto exento, conforme a la prueba ofrecida y que se encontraría avalada por un fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Expresa que la DGR pretendería imponerle una deuda por intereses resarcitorios, la cual no se ajustaría a derecho y que habría un exceso de obligaciones a cargo de los agentes al pretender cobrarle los intereses al agente de una deuda que habría sido cancelada por el principal contribuyente.

Por último solicita se haga lugar al recurso interpuesto revocando in limine la resolución atacada.

III.- A fs. 15/21 del Expte. N° 70/926/2019, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En primer lugar la DGR advierte que, la recurrente nada nuevo afirma que no haya ya sido objeto de análisis y decisión en la resolución en crisis.

Respecto al planteo de que el acto administrativo sería nulo porque adolecería de vicios de forma y de fondo, y que la determinación de oficio de una deuda debería

ser suscripta por el Director de la DGR, señala que tal como lo expuso en la resolución atacada, los argumentos citados para fundar el pedido de nulidad son simplemente una expresión de disconformidad con la metodología aplicada, lo cual es prueba de que en ejercicio de su derecho de defensa pudo impugnar el acto administrativo, mas no resultan viables para proceder a anular el mismo.

Sostiene que en el caso de autos, la apelante efectúa meras invocaciones sin el debido respaldo documental y sin aportar, ni en la etapa de inspección ni en la etapa impugnatoria, elemento probatorio alguno que permita contradecir la pretensión fiscal. En tal sentido, los antecedentes fácticos tenidos en cuenta por el inspector en el curso de la fiscalización desarrollada, han servido de base y fundamento a la determinación de la deuda tributaria que ahora se apela.

Expresa que el acta de deuda se encuentra debidamente fundamentada, cumpliendo con todos los requisitos previstos en el artículo 102 del Código Tributario Provincial, correspondiendo desestimar el planteo esgrimido por el apelante.

Señala que el Director General de Rentas delegó sus funciones y sus facultades en los funcionarios firmantes del acto atacado, conforme lo dispone el artículo 10 del CTP, mediante Resolución General (DGR) N° 180/10 y sus modificatorias; y Resoluciones Internas (DGR) N° 767/08 y modificatorias y N° 862/11.

Por lo expuesto, sostiene que corresponde el rechazo de los agravios efectuados en este punto.


Respecto a lo expuesto que en la Provincia de Tucumán no habría centros de ventas ni de comercialización de ninguna índole y, que la prueba pericial demostraría que se habrían tomado como base de cálculo operaciones comerciales efectuadas en extraña jurisdicción, señala que estos planteos también fueron tratados en la resolución atacada y reitera que la determinación de oficio practicada mediante Acta de Deuda N° A 1958-2016 se ajustó estrictamente a lo reglamentado por la Resolución General (DGR) N° 13/2013, y a la Resolución General (DGR) N° 116/2010, con lo cual la determinación se encuentra ajustada a derecho.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

Sostiene que corresponde hacerle notar a la apelante que entre los sujetos incluidos en el acta de deuda surgen sujetos que registran inscripción como contribuyentes locales en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, sujetos de convenio multilateral con sede en esta provincia y sujetos de convenio multilateral de extraña jurisdicción con alta en la provincia de Tucumán, que sobre estos sin lugar a dudas, existe alta en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la provincia de Tucumán y prima facie detentan sustento territorial en esta jurisdicción, situación no derribada en autos.

Señala que la impugnante se limita a esgrimir su agravio en forma teórica, sin armar documentación que permita constatar sus dichos, como tampoco efectúa un detalle o identificación de cuáles serían las operaciones que se encuadran en su argumento, todo ello en contradicción a lo dispuesto en el artículo 98 y 120 del CTP.

Además en relación a la manifestación de la perito acerca de que ABB S.A. no efectúa actividad comercializadora en Tucumán, que solo posee una planta fabril en Tucumán, debemos decir que en el informe no detalla la modalidad operativa de cómo realizan la comercialización con clientes locales de Tucumán y/o los clientes en Convenio Multilateral jurisdicción sede.

Por lo expuesto rechaza lisa y llanamente el planteo esgrimido.

Respecto a lo expuesto en relación a que sería responsable solidario y que es la DGR la que antes de reclamar al agente el ingreso de percepciones omitidas o practicadas en defecto, debería corroborar si los contribuyentes directos del gravamen ingresaron el tributo, su pretensión no es otra que la de quedar liberado de su responsabilidad al demostrar que el obligado principal ingresó el tributo (hecho este que no llega siquiera a acreditar).

Destaca que lo sostenido por el apelante remite a una cuestión de hecho y prueba (el ingreso del impuesto por parte del contribuyente), es decir que su sola mención no resulta suficiente para tenerla por acreditada.

Señala que el apelante no acredita con documentación respaldatoria que los contribuyentes no percibidos hayan ingresado el impuesto, circunstancia que tampoco acredita mediante la prueba que intenta producir. En consecuencia corresponde el rechazo del planteo.

Aclara la DGR que el agente ABB S.A. fue liberado de responsabilidad respecto de las percepciones omitidas o practicadas en defecto correspondiente a sujetos que pagaron el impuesto. Esto fue expuesto claramente en el detalle de operaciones obrante en soporte magnético (CD) de fs. 572 de autos, cuya copia fue notificada conjuntamente con el Acta de Deuda N° A 1958-2016 y también nuevamente expuesto en CD de fs. 692 de autos, que fuera notificado conjuntamente con la Resolución N° D 639-18.

Respecto a lo expuesto por el apelante de que se habría incluido en la determinación de oficio operaciones realizadas con los sujetos LANXESS S.A y DIMATER S.A., expresa que en primer lugar desconoce la exención sin cuestionar la certificación contable presentada que acredita en forma suficiente que las facturas no contienen percepciones de ingresos brutos de la Provincia de Tucumán, por encontrarse exenta del impuesto.

La DGR señala que el apelante reitera el agravio vertido en la etapa administrativa anterior y mantiene los argumentos plasmados en la misma, por lo que solo expresa que los mismos fueron tratados debidamente en la Resolución (DGR) N° D 639-18.

En relación al argumento referido a que se pretende determinar deuda sobre el sujeto Transnoa S.A., el cual estaría exento en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la jurisdicción Tucumán según Resolución General (DGR) 88/2010, señala que esta situación de exención no se verifica en los registros informáticos. Señala que se procedió a rever la determinación de oficio recurrida con respecto a la firma TRANSNOA S.A., aplicando lo resuelto en la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Provincia en el expediente "Siner S.A. s/recurso de apelación", Expte. N° 18876/376/D/2012, de cuyo análisis no surgen percepciones omitidas a ingresar por el agente, como así tampoco se determinan intereses resarcitorios por tales operaciones.

Respecto de los intereses, sostiene que son en sí mismos, una consecuencia de la relación jurídica preexistente; esto es, la deuda tributaria de contribuyente o responsable en este caso, de manera que acreditado en autos su incumplimiento

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

DR. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

los intereses se derivan como resultado lógico de tal situación de irregularidad fiscal.

Señala que para el cálculo de los intereses resarcitorios, tal cual se expuso en la Resolución N° D 639-18, a fs. 717 de autos (anverso), se tuvo en cuenta la resuelto en la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Provincia en el expediente "Siner S.A. s/recurso de apelación", Expte. N° 18876/376/D/2012, por lo que los mismos se calcularon desde la fecha de vencimiento de la declaración jurada del agente hasta la fecha del efectivo ingreso del saldo resultante de la declaración jurada del sujeto pasible.

Afirma la DGR que de la lectura íntegra de lo expuesto respecto del argumento esgrimido por el apelante, se observa que reitera en todos los puntos y subpuntos la solicitud vertida en la etapa anterior, por lo que debemos decir que las mismas ya fueron tratadas en la etapa administrativa correspondiente.

Por los motivos antes expuestos, la DGR entiende que corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 639-18 de fecha 04/12/2018, confirmándose la misma según "Planilla Determinativa N° PD 1958-2016 Acta de Deuda N° A 1958-2016 Etapa Recursiva" y "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 420-2013 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción – Etapa Recursiva"

IV.- A fs. 38 obra Sentencia Interlocutoria N° 700/19 del 26/08/2019 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado, en tiempo y forma el Recurso de Apelación, por constituido el domicilio y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de puro derecho, se llaman autos para sentencia.

V.- Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 639/18 de fecha 04/12/2018, resulta ajustada a derecho.

Respecto al planteo de nulidad del acto administrativo por carecer de los elementos formales básicos para la existencia del mismo, se debe expresar que no es posible decretar nulidad alguna sin que exista un vicio que afecte alguno de los requisitos del acto y que surja desviación trascendente e interés jurídico en la declaración -no hay nulidad por la nulidad misma o para satisfacer un mero interés teórico-; razón por la cual debe existir y demostrarse al momento en que

se plantea el agravio concreto, mencionándose las defensas, también concretas, que no han podido oponerse.

El apelante planteo la nulidad del acto administrativo por expresa violación al artículo 102 del Código Tributario Provincial y señala que la determinación de deuda carece de la firma del funcionario autorizado como expresamente lo exige la ley dentro de los requisitos del Acta de Deuda.

Se debe dejar en claro que la mencionada Acta de Deuda se encuentra debidamente fundamentada y cumple con todos los requisitos previstos en el artículo 102 del Código Tributario Provincial, correspondiendo desestimar el planteo esgrimido por el apelante.

Se debe destacar, tal como lo expuso la DGR, que el Director General de Rentas delegó sus funciones y sus facultades en los funcionarios firmantes del acto atacado, conforme lo dispone el artículo 10 del CTP, mediante Resolución General (DGR) N° 180/10 y sus modificatorias; y Resoluciones Internas (DGR) N° 767/08 y modificatorias y N° 862/11.

Respecto al planteo del apelante en el cual expresa que la deuda contenida en la resolución que se apela se refiere casi en su totalidad a operaciones celebradas con clientes no inscriptos en la jurisdicción Tucumán y con entregas fuera de la jurisdicción Tucumán, debe señalarse que el ámbito territorial en este caso está demostrado ya que la determinación realizada por parte del Fisco Provincial corresponde a operaciones con puntos de venta situados en la Provincia de Tucumán. Entre los sujetos incluidos en el acta de deuda surgen sujetos que registran inscripción como contribuyentes locales en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, sujetos de convenio multilateral con sede en esta provincia y sujetos de convenio multilateral de extraña jurisdicción con alta en la provincia de Tucumán, los que sin lugar a dudas, poseen alta en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la provincia de Tucumán y prima facie detentan sustento territorial en esta jurisdicción, situación no derribada en autos.


Es aquí justamente donde se evidencia la falta de prueba de parte del agente y donde cobra importancia lo establecido en los artículos 98 y 120 segundo párrafo del CTP en los que se establece que la carga de la prueba pesa sobre el



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. R.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

contribuyente. Lo único que hizo el agente fue rechazar la determinación en forma global, no aportando pruebas que pudieran acreditar en debida forma cuales son las operaciones que considera no alcanzadas por el principio de territorialidad.

Con relación al agravio que plantea el contribuyente de que no resulta procedente la pretensión de que se le exijan las percepciones respecto de clientes, sin antes haber comprobado si ellos ingresaron el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, pareciera que el apelante no tomó razón de que en la etapa impugnatoria, la Autoridad de Aplicación tuvo en cuenta la doctrina sentada por este Tribunal en el caso Siner S.A. y al realizar el análisis de las operaciones de ventas depuró las operaciones con sujetos pasibles de percepción que registran la presentación de las DDJJ y la cancelación total de su obligación tributaria; quedando solo las operaciones con sujetos que no presentaron sus DDJJ o que habiéndolas presentado no ingresaron la totalidad del impuesto.

El agente ABB S.A. fue liberado de responsabilidad respecto de las percepciones omitidas o practicadas en defecto correspondiente a sujetos que pagaron el impuesto. Esto fue expuesto en el detalle de operaciones obrante en soporte magnético (CD) de fs. 572 de autos, cuya copia fue notificada conjuntamente con el Acta de Deuda N° A 1958-2016 y también nuevamente expuesto en CD de fs. 692 de autos, que fuera notificado conjuntamente con la Resolución N° D 639-18. En esta etapa el apelante reitera un agravio expuesto en la impugnación respecto a que se habrían incorporado deudas en forma errónea dentro del Acta de Deuda, lo cual acredita con certificaciones contables, pero no ofreció pruebas que hagan a su derecho. Se debe dejar en claro que con respecto a Lanxess S.A. registra periodos donde no canceló el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Tucumán en los términos de la normativa vigente, atento a ello el hecho de no haberse computado acreditaciones provenientes de percepciones no efectuadas por ABB S.A. no implica necesariamente que el impuesto haya sido cancelado en la jurisdicción Tucumán por el contribuyente directo.

Con respecto a Dimater S.A. cabe reiterar lo expuesto por la DGR donde constata en sus registros informáticos a que la firma registra periodos donde el impuesto no fue cancelado en la Provincia de Tucumán.

De acuerdo a lo expuesto no surgen ajustes a practicar en esta instancia respecto de los referidos sujetos.

Respecto a la firma Trasnoa S.A., se procedió a revisar la determinación de oficio recurrida y se tuvo en cuenta la doctrina sentada por este Tribunal en el caso Siner S.A. procediéndose a depurar en esta etapa, las operaciones realizadas con el mencionado sujeto.

Adelanto opinión en que se debe notificar al contribuyente de los ajustes pertinentes efectuados en la presente etapa recursiva conforme "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 1958-2016 ACTA DE DEUDA N° A 1958-2016 – ETAPA RECURSIVA" y "PLANILLA ANEXA DE INTERESES RESARCITORIOS ACTA DE DEUDA N° A 1958-2016 ETAPA RECURSIVA".

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 si 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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



CP. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

incumplimiento, los intereses se derivan como resultado lógico de la situación de irregularidad fiscal.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación presentado por el contribuyente ABB S.A. CUIT N° 30-50394816-4 en contra de la Resolución N° D 639-18 de fecha 04/12/2018, confirmándose la misma, conforme nuevas planillas denominadas "Planilla Determinativa N° PD 1958-2016 Acta de Deuda N° A 1958-2016 Etapa Recursiva" y "Planilla Determinativa de Intereses – Acta de Deuda N° A 1958-2016 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción – Etapa Recursiva", obrante a fs. 26/32 de las presentes actuaciones
Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

I.- Comparto y adhiero las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, CPN Jorge Gustavo Jiménez, 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 mérito 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 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 periodo 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSO
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 hicieren.

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.

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 ser 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 DISPONER que la D.G.R. proceda a reliquidar los intereses resarcitorios correspondientes a la planilla denominada "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios - Acta De Deuda N° A 1958-2016 -Etapa Impugnatoria-" y liquidar los intereses resarcitorios correspondientes al importe por el cual se hace lugar al presente recurso por las operaciones donde el contribuyente principal ingresó el impuesto en su justa medida conforme los parámetros indicados en el presente voto.

Por lo expresado; propongo la siguiente resolución:

1.-HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación presentado por el contribuyente ABB S.A. C.U.I.T. 30-50394816-4 en contra de la Resolución N° D 639-18 de fecha 04/12/2018, confirmándose la misma, conforme nueva planilla denominada "Planilla Determinativa N° PD 1958-2016 Acta de Deuda N° A 1958-2016 Etapa Recursiva" obrante a fs. 26/30 de las presentes actuaciones.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

2.-DISPONER que la D.G.R. proceda a reliquidar los intereses resarcitorios correspondientes a la planilla denominada "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios – Acta De Deuda N° A 1958-2016 –Etapa Impugnatoria-" y liquidar los intereses resarcitorios correspondientes al importe por el cual se hace lugar al presente recurso por las operaciones donde el contribuyente principal ingresó el impuesto en su justa medida conforme los parámetros indicados en el presente voto.

3.-REMITIR las presentes actuaciones a la D.G.R. a fin que dicte nueva Resolución, conforme lo dispuesto en el art. 165º del Código Tributario Provincial.

4.- REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.

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,

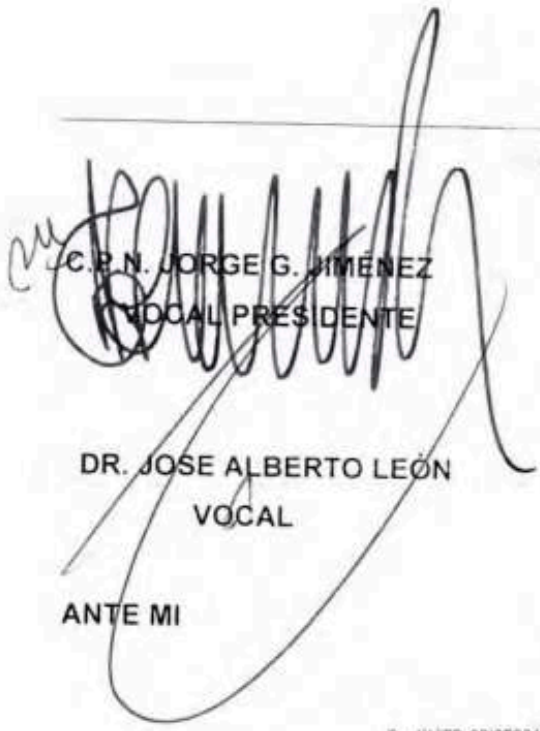
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

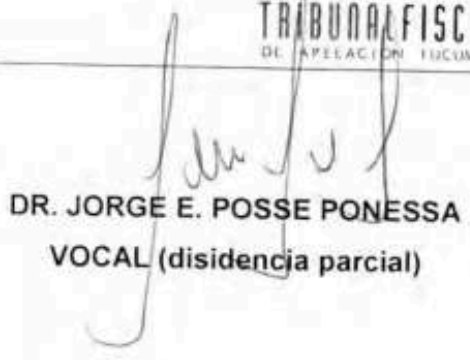
1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación presentado por el contribuyente **ABB S.A. CUIT N° 30-50394816-4** en contra de la Resolución N° D 639-18 de fecha 04/12/2018, confirmándose la misma, conforme nuevas planillas denominadas "Planilla Determinativa N° PD 1958-2016 Acta de Deuda N° A 1958-2016 Etapa Recursiva" y "Planilla Determinativa de Intereses – Acta de Deuda N° A 1958-2016 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción – Etapa Recursiva", obrante a fs. 26/32 de las presentes actuaciones

2. REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

HACER SABER




C.R.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL PRESIDENTE



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

DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTOBAL ANICHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION