

En San Miguel de Tucumán, a los 27 días del mes de diciembre de 2019 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "TRANSPORTE LA SEVILLANTA S.R.L." S/ RECURSO DE APELACIÓN" – Expediente N° 779/926/2018 (Expte DGR N° 54.687/376/D/2017).

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- A fojas 247/251 del Expediente N° 54.687/376/D/2017, el contribuyente TRANSPORTE LA SEVILLANTA S.R.L., CUIT N° 30-57993900-8, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 450/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 21/09/2018 (fs. 234/237). En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación y confirmar la nueva planilla determinativa confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención N° "PD 3432-2017 – Acta de Deuda N° A 3432-2017 etapa impugnatoria" e INTIMAR al cumplimiento de los intereses resarcitorios resultantes de la "Planilla Determinativa de Intereses – Acta de Deuda N° 3432-2017 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención – Etapa Impugnatoria.

Esgrime el apelante, la improcedencia del ajuste realizado por la DGR por las supuestas retenciones que no habría realizado a distintos proveedores.

Esgrime jurisprudencia de la Corte de la Nación y de la Provincia de Tucumán, alegando la nulidad de la determinación por falta de integración de la relación jurídica tributaria.

Sostiene que el obligado principal ingresó el tributo en su justa medida y al ser una obligación solidaria, el contribuyente nada debe.

Afirma que sus proveedores pagaron el tributo, ya que en caso contrario la DGR les hubiera efectuado una determinación de oficio por lo periodos reclamados en el acta

impugnada, ya que la ley 5121 dispone que el impuesto sobre los ingresos brutos consiste en la declaración jurada y pago simultaneo sin necesidad de aprobación ulterior por parte del fisco. Por ello, la materia imponible auto determinada se presume y se declara exacta, hasta tanto no sea impugnada por la Autoridad de Aplicación.

Manifiesta que en aras de la búsqueda de la verdad material y teniendo en cuenta el sistema en el cual se puede verificar la presentación y pago de las DDJJ del Impuesto sobre los ingresos brutos, se aferra a una ficción ilegal, presumiendo que el sujeto pasible debe como contribuyente por el hecho de que no se le practicaron retenciones.

Afirma que la solidaridad no excluye a la subsidiariedad, y en el caso concreto no están dadas las condiciones que habiliten a la DGR a determinar obligaciones fiscales en cabeza del deudor principal. Por ello, al no existir reclamo formulado en contra de los proveedores por parte de la DGR, no puede existir presunción de solidaridad.

Expresa que en la determinación existen operaciones sin sustento territorial y otras con proveedores que tenían la baja de oficio, las cuales no deberían formar parte de la misma.

Afirma que el incremento de la alícuota del 10,5 % dispuesto por la RG 3/2013, es una sanción encubierta contra el contribuyente, ya que su finalidad es la penalidad por un obrar disvalioso.

Con respecto a los intereses resarcitorios reclamados, manifiesta que son improcedentes desde el momento que son una obligación accesoria y no fueron reclamados al obligado principal. Asimismo sostiene que si el sujeto pasivo canceló su deuda de manera espontánea, los intereses resarcitorios generados como consecuencia del pago tardío, se encuentran condonados por aplicación del artículo 91 del CTP.

Ofrece prueba documental, informativa, solicitando se haga lugar al recurso y se archiven las actuaciones.

II.- A fojas 01/08 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Afirma que para comprobar que el obligado principal ingresó el gravamen en su justa medida y por ende se deslinde de responsabilidad al agente, debe consignar las operaciones sujetas a retención que se encuentran en discusión demostrando que las

obligaciones tributarias respecto de dichas operaciones, se encuentran incluidas en el cálculo y su posterior ingreso del gravamen.

Expresa que el sistema de recaudación en la fuente tiene una doble finalidad, la recaudación anticipada de tributos y atenuar la evasión fiscal, por lo que la solidaridad tributaria establecida por el CTP, prevé que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento de la misma prestación, a través de vínculos autónomos, dando lugar a que el fisco pueda exigir la totalidad de la deuda indistintamente a cada uno. Cita jurisprudencia.

Considera que el agente es el que conoce el momento en el que se realizó la compra, locación o prestación de servicio y conforme el art. 6 de la RG 23/02, es que se considera procedente que le corresponde al agente la demostración de que el sujeto pasivo, ingresó el tributo en su justa medida.

No obstante la prueba documental presentada por el contribuyente en la etapa impugnatoria, la DGR procedió a abrir a prueba el expediente con el fin de que el interesado pueda demostrar que el principal obligado ingresó el tributo, de la cual solo se pudo recolectar información insuficiente e inconducente para que el fisco pueda comprobar el real ingreso del gravamen.

Con respecto a las operaciones sin sustento territorial, afirma que la totalidad de las operaciones objetos de discusión, surgen de las retenciones declaradas por el agente en el sistema de la DGR, es decir que es él mismo quien efectuó el análisis y determinó que las retenciones efectuadas corresponden a operaciones celebradas con sujetos que desarrollan actividades en esta provincia.

Afirma que de la inteligencia de la normativa aplicable -RG 3/2013 y art. 3 RG 23/02- se establece que es obligación del agente verificar la cancelación de oficio de la inscripción de los sujetos pasibles de retención, siendo ajustada a derecho la determinación. No obstante ello, la DGR procedió a rever la determinación con respecto a las operaciones efectuadas con sujetos pasibles de retención que al momento del pago registraban baja de oficio en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y por los cuales se determinó retención al 10,5 % y con sujetos que no acreditan inscripción al momento de la retención, procediendo a confeccionar nueva planilla determinativa.

Aclara que se intimó al pago de intereses resarcitorios por las operaciones efectuadas con sujetos pasibles que recuperaron su condición de inscriptos en el Impuesto en

cuestión, considerando como base de cálculo la diferencia que surge entre el monto de las retenciones omitidas determinadas al 10,5 % y el monto que corresponda en cada caso, calculados a la fecha de vencimiento de la DDJJ del agente hasta la fecha de presentación de las DDJJ del sujeto pasible, siendo acorde a derecho el cobro de estos intereses resarcitorios, conforme las RG N° 03/2103 y 82/14.

Se opone a la producción de la prueba ofrecida por el contribuyente y solicita se rechace el recurso de apelación interpuesto.

III.- A fs. 15/17 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 916/18, donde se abre la causa a prueba por el término de 20 días. Cumplido el plazo probatorio, se informa a fs 26 que el contribuyente ofrece prueba documental e informativa (producida) y la DGR ofrece prueba documental.

El organismo fiscal respondió la requisitoria y remitió en forma detallada listado de proveedores de la firma que fueron considerados en la determinación atacada, informando que no se les efectuó ajustes por supuestas retenciones no realizadas.

En cuanto a la prueba informativa consistente en la remisión de los estados de cuenta de los proveedores arriba citados, periodos 01/2013 a 12/2015, indicó la DGR que no se puede dar cumplimiento con lo solicitado, por encuadrarse dicha documentación en lo determinado por el artículo 110 del Código Tributario Provincial y seguidamente explicó que la documentación requerida (estado de cuenta) contiene las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por tales sujetos al Fisco Provinciales, las cuales también se hallan tuteladas por el secreto fiscal establecido por el mencionado artículo.

IV.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación de la autoridad de aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde en esta oportunidad emitir mi opinión.

Ingresando al análisis y teniendo en cuenta que los argumentos de las partes se refieren al régimen de los agentes de retención, cabe precisar que el artículo 32 del CTP, establece que: *"...los sujetos de retención son aquellos que "por sus funciones públicas o por razones de su actividad, oficio o profesión intervengan en actos y operaciones en las cuales puedan efectuar la retención, percepción o recaudación del tributo correspondiente. La Dirección General de Rentas queda facultada para designar agentes de retención y/o percepción y/o recaudación y/o información"*.



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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE GONZALEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



J.P.H. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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).

Las pautas para la designación de agentes de retención previstas por el artículo 32 de la Ley N° 5.121 se complementan con las disposiciones de la misma ley relativas al hecho y la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Así surge de los artículos 214 a 216 referidos al hecho imponible, de los artículos 218 a 220 sobre sujetos responsables y de los artículos 221 a 228 que regulan las deducciones y exenciones. Consecuentemente, la configuración de los sujetos que deben actuar como agentes de retención del impuesto a los ingresos brutos no sólo debe leerse desde el artículo 32, sino que, necesariamente, debe completar el conjunto normativo integrado por las disposiciones generales y especiales contenidas la Ley N° 5.121 aplicables al impuesto de que se trata.

V.- Habiendo enunciado el régimen de los agentes de retención, cabe analizar el agravio referido a la improcedencia del ajuste alegado por el apelante, siguiendo los lineamientos expuestos por la CSJT de propiciar la integración del trámite administrativo con los principales obligados ("fallo Bercovich S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán s/Nullidad/Revocación").

En razón de ello, este Tribunal dispuso la apertura a prueba de la causa, admitiendo la informativa ofrecida por TRANSPORTE LA SEVILLANITA SRL, en la etapa de impugnación y reiterada en su escrito recursivo.

En relación a la prueba producida por el contribuyente en autos, y teniendo en cuenta que los agravios están referidos a las probanzas correspondientes al ingreso directo del tributo por parte del sujeto pasivo en los períodos reclamados con respecto a las retenciones omitidas y a la falta de sustento territorial de las operaciones comerciales incluidas en la determinación, procedemos a analizar y valorar las mismas.

Corresponde aclarar previamente, que del expte. surge que la D.G.R. efectuó el ajuste, por omisión de actuar como agente de retención, por dos supuestos distintos:

- 1- omitió actuar como agente con proveedores que son Contribuyentes Locales o con Contribuyentes Inscriptos en Convenio Multilateral con alta en la Provincia de Tucumán;
- 2- omitió actuar como agentes con proveedores que no son Contribuyentes Locales o con Contribuyentes Inscriptos en Convenio Multilateral sin alta en la Provincia de Tucumán.

En el primer punto, para poder desligarse de la responsabilidad solidaria que pesa sobre el agente es necesario que se 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 estos proveedores, se encuentran incluidas las operaciones que fueron susceptible de retención.
- Que los tributos correspondientes a las declaraciones juradas mencionadas fueron ingresados por los obligados principales.

De este modo no existiría ningún perjuicio fiscal que alegar, más allá del ocasionado por los intereses devengados entre la fecha de vencimiento de la obligación de ingresar el impuesto que debió retener (por parte del Agente de Retención) y el efectivo ingreso del tributo por parte del contribuyente principal (sujeto pasivo de la obligación tributaria). El cálculo de intereses corresponde por la mora y perjuicio financiero efectivamente sufrido por la DGR, en el momento que el agente no ingresó el monto correspondiente al anticipo.

En el caso del punto 2, puede existir la posibilidad de que las transacciones entre el agente y su proveedor no tengan el correspondiente sustento territorial para que se genere la obligación de actuar como agente de retención. Así lo establece la Resolución N° 01/08 de la Comisión Arbitral en su artículo 42 inc. a) punto 1 : *(...)Podrán resultar sujetos pasibles de retención o percepción aquellos contribuyentes que realicen actividades con sustento territorial en la jurisdicción que establezca el régimen respectivo(...)*" Nuestra Provincia mediante la ley 6.114 (B.O. del 26-4-91) aprobó y declaró adherida a la Provincia de Tucumán al Convenio Multilateral para el impuesto sobre los Ingresos Brutos suscripto el 2-9-88, situaciones que procedo a analizar.

**VI 1.-** Que en relación a la prueba informativa solicitada por el apelante, contestada por la DGR (fs 30/31 del expte 779-926-2018), la cual consistía en informar si la Autoridad de Aplicación realizó ajustes a alguno de los proveedores incluidos en la determinación

por los períodos 2013, 2014 y 01 a 05/2015, la misma deviene inconducente para sustentar su pretensión, atento que esa información resulta inútil al momento de pretender acreditar que los importes reclamados han sido ingresados por los sujetos pasivos del impuesto sobre los Ingresos Brutos y en conclusión los resultados obtenidos son improcedentes e inconducentes a los efectos de dilucidar la cuestión planteada por el contribuyente.

Los agravios expuestos por TRANSPORTE LA SEVILLANILA S.R.L., en su recurso de apelación, están referidos a probar que se ha hecho el ingreso en forma directa por el contribuyente; o que informen, si han pagado en forma directa el impuesto correspondiente en los períodos reclamados con respecto a las retenciones omitidas, lo cual no resultó probado con su producción. Ello atento a que de las mismas, no puede concluirse la correcta tributación por parte de los sujetos pasibles, lo cual deslindaría de responsabilidad al sujeto fiscalizado, considerada por tanto improcedente ya que su producción no desvirtúa las pretensiones del fisco, debido a que lo que se cuestiona es la falta de actuación del agente de retención como tal.

Es por ello, que la prueba informativa producida, resulta inconducente para la dilucidación de la cuestión que se debate en autos, toda vez que el requisito exigido para eximir al agente de retención no queda cubierto por la información obtenida.

**VI 2.-** Con respecto a la restante prueba informativa solicitada, la cual consistía en oficio a la DGR, para que informe los estados de cuentas de los sujetos identificados en las planillas acompañadas en el soporte óptico, si bien no fue contestada por la Autoridad de Aplicación por invocar el secreto fiscal normado en el art. N° 110 del C.T.P. (fs 30/31 del expte 779-926-2018), no hubiera resultado idónea a fin de probar que el sujeto pasivo del tributo, ingresó en forma directa el impuesto correspondiente en los períodos reclamados.

Esto es así, atento que en el hipotético caso que la prueba se hubiera producido conforme fue solicitada, no podría concluirse la correcta tributación por parte de los sujetos pasivos, lo cual deslindaría de responsabilidad al sujeto fiscalizado, considerada por tanto improcedente ya que su producción no desvirtúa las pretensiones del fisco, debido a que lo que se cuestiona es la falta de actuación del agente de retención como tal.

La información solicitada a la D.G.R., que fue denegada invocando el art. N° 110 del CTP, contiene datos globales por períodos, lo que no permitiría establecer una relación



entre las operaciones correspondientes a la determinación del agente de retención y las bases imponibles de Impuesto sobre los Ingresos Brutos del obligado principal en el periodo verificado. Para ello, es necesario demostrar que cada proveedor ingresó el impuesto no retenido en su justa medida, lo que implica que las operaciones incluidas en la determinación que aquí se discute, se encuentren registradas en los libros de cada proveedor, que en las bases imponibles de las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por estos se incluyan las operaciones mencionadas y, por último, que los tributos correspondientes a estas Declaraciones Juradas se encuentren ingresados.

Es por ello, que la prueba informativa solicitada y no contestada por la DGR (estados de cuentas), hubiera resultado inconducente también para la dilucidación de la cuestión que se debate en autos, toda vez que el requisito exigido para eximir al agente de retención no hubiera quedado cubierto con la mencionada información.

**VI 3.-** Resulta necesario ratificar las facultades de los jueces administrativos para analizar y decidir sobre la procedencia de las pruebas aportadas y ofrecidas por las partes durante el procedimiento determinativo, pudiendo desestimar aquellas que resulten inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, conforme lo autoriza el Código Tributario de Tucumán.

En el presente caso, se analizaron todas las pruebas ofrecidas y producidas por el apelante, llegando a la conclusión expuesta anteriormente, con respecto a la valoración de cada una.

En ese sentido, al analizar la certificación contable adjunta al escrito de impugnación presentado por el contribuyente (fs. 184/187 del expte. N°54.687/376-D-2017) se observa que el contador a cargo de la misma, analizó documentación necesaria y suficiente para llegar a las conclusiones arribadas en la misma. De modo tal, resulta procedente realizar los siguientes ajustes:

Con respecto al Anexo I de la Certificación Contable: operaciones que corresponden a servicios de transportes contratados por Transporte La Sevillanita SRL que tuvieron origen fuera de la jurisdicción a la provincia de Tucumán, corresponde HACER LUGAR por un importe de \$ 16.203,09 (Pesos Dieciséis Mil Doscientos Tres con 09/100) según detalle expuesto en planilla Anexa I, la que se adjunta a la presente resolución.

Con respecto al Anexo II de la Certificación Contable: operaciones sin sustento territorial en la Provincia de Tucumán, corresponde HACER LUGAR por un importe de

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSÉ E. BUSSE PONESSA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

C. M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

\$ 2.694,43 ( Pesos Dos Mil Seiscientos Noventa y Cuatro con 43/100) según detalle expuesto en planilla Anexa II, la cual se adjunta en la presente.

**VI 4.-** En cuanto a la Pericial Contable producida (fs.195 del expte. 54687/376-D-2017) se observa que los puntos 1.a) y 1.b) incluyen información insuficiente o no determinante para poder obtener conclusiones que generen un ajuste a la determinación practicada.

El punto 2 de la mencionada pericia, corrobora la información incluida en la Certificación Contable analizada anteriormente, por lo que las conclusiones arribadas en la misma son las expuestas en párrafos precedentes.

**VI 5.-** No es procedente el argumento expuesto por el apelante en su recurso, que el artículo N° 4 de la RG (DGR) N° 3/2013, establece una sanción que excede el marco reglamentario autorizado al Poder Ejecutivo. El contribuyente propone una particular y parcializada lectura de las normas aplicables.

El artículo cuestionado establece que: *"Los agentes de retención y percepción de los distintos regímenes establecidos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, quedan obligados a verificar que no rija cancelación de oficio de inscripción o alta en la jurisdicción respecto a los sujetos pasibles de retención y percepción. Dicha verificación deberá realizarse mediante consulta al link "Consultas Bajas de Oficio", la que prevalecerá sobre toda constancia de inscripción o alta y su verificación de autenticidad y validez.- De regir cancelación de oficio los agentes deberán asignarles a los sujetos pasibles de retención y percepción el carácter de no inscriptos, correspondiendo la aplicación de las alícuotas o porcentajes establecidos para los contribuyentes no inscriptos conforme a las normas que establecen los respectivos regímenes(...)"* Para el caso en particular, Agentes de Retención, la norma aplicable es a RG (DGR) N° 23/02 e indica que se aplicará el porcentaje correspondiente a los contribuyentes locales inscriptos, según el Anexo de que se trate, o el triple de dicho porcentaje cuando la operación de venta o la entrega del bien vendido o la locación o prestación de servicio fuera realizada por el sujeto pasible de retención dentro del territorio de la Provincia de Tucumán, no rigiendo en ambos casos los toques mínimos establecidos a los efectos de practicar la retención.

En efecto; el requerimiento de información o la indagación de la situación tributaria del obligado principal frente al fisco provincial y, la consecuente determinación del tributo según el resultado de dichas diligencias, no configura una sanción para el agente de retención sino la modalidad establecida para el cumplimiento de la carga establecida por la norma.

Las consecuencias que pueda acarrear el incumplimiento de dicha modalidad para el agente no están previstas por el artículo 4 de la RG (DGR) N° 03/2013 a título de sanción para el agente de retención como pretende hacer ver la actora. Esta facultad de aplicar una alícuota diferencial, en los casos antes mencionados, es establecida por el Código Tributario Provincial (Ley 5121 y sus modificatorias) en su artículo N° 219 cuarto párrafo que indica: *"La Autoridad de Aplicación podrá establecer una alícuota, coeficiente y/o porcentaje diferencial que no supere cinco (5) veces la alícuota correspondiente a la actividad gravada en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, para las retenciones, percepciones y recaudaciones que deban practicar los agentes correspondientes cuando intervengan en operaciones con los sujetos indicados en el artículo anterior que no acrediten su inscripción en el citado impuesto en la Provincia, conforme a la reglamentación que dicte(...)"*

Por lo expuesto corresponde no hacer lugar al agravio hecho por la firma con respecto a una supuesta sanción encubierta.

**VI 6.-** Con respecto al agravio expuesto sobre los intereses resarcitorios por las operaciones efectuadas con sujetos pasibles que recuperaron su condición de inscriptos en el Impuesto en cuestión, considerando como base de cálculo la diferencia que surge entre el monto de las retenciones omitidas determinadas al 10,5 % y el monto que corresponda en cada caso, calculados a la fecha de vencimiento de la DDJJ del agente hasta la fecha de presentación de las DDJJ del sujeto pasible, corresponde decir que no le asiste razón al contribuyente.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
VOCAL

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Los mismos, en cumplimiento de su misión, deben realizar dos actos diferenciados entre sí, el primero de los cuales importa la acción de retener, y el segundo, el ingreso al Fisco de la suma retenida, esto último dentro del plazo que se les fije, cuyo conocimiento también es una obligación específica que tienen para poder cumplir en término, en razón de ello y por su carácter de responsable, los agentes resultan deudores directos por causar un perjuicio financiero, por no contar el fisco, con el monto correspondiente en el momento que la norma dispone, por no mediar retención. Los vínculos que unen al acreedor (DGR) con los deudores (contribuyente y agente de retención) son totalmente independientes, donde el presupuesto que genera las obligaciones resulta diferente.

De este modo existió un perjuicio fiscal, razón por la cual corresponde el cobro de los intereses devengados entre la fecha de vencimiento de la obligación de ingresar el impuesto que debió retener (por parte del Agente de Retención) y el efectivo ingreso del tributo por parte del contribuyente principal (sujeto pasivo de la obligación tributaria), siendo acorde a derecho el cobro de estos intereses resarcitorios, conforme las RG N° 03/2103 y 82/14.

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 art 50° del CTP: "La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio.

Los intereses resarcitorios son en sí mismos, una consecuencia de la relación jurídica preexistente -la deuda tributaria del contribuyente o responsable-, de manera que acreditada en autos su incumplimiento, los intereses derivan como resultado lógico de tal situación de irregularidad fiscal.

Por otra parte, corresponde destacar el carácter automático de la mora en lo que a los intereses respecta, en tanto los mismos surgen sin necesidad de interpelación alguna y para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que no le es imputable, mientras que en el caso de autos, el Agente en ninguna



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

La Corte Suprema de Justicia de la Nación indica que: "...los anticipos a los que se refiere el art. 28 (hoy art. 21) de la ley 11.683 constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, con individualidad y fecha de vencimiento propias (Fallos 285:177), cuya falta de pago en término da lugar a la aplicación de intereses resarcitorios, son obligaciones independientes, constitucionalmente admisibles, cuya esencia, tal como lo describe la propia ley 11.683, es la de constituir pagos a cuenta del tributo por el cual se ingresan...".


En igual sentido, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal en la causa PISTRELLI HENRY MARTIN ASESORES S.R.L. C/EN- AFIP DGI S/DIRECCION GENERAL IMPOSITIVA, dijo: "...tratándose de obligaciones de cumplimiento independiente, con individualidad y fecha de vencimiento propias, la falta de pago en término da lugar a la aplicación de intereses resarcitorios (hoy art. 37), aun en el supuesto de que el gravamen adeudado -a las ganancias en el caso- según la liquidación final del ejercicio fuere menor que las cantidades anticipadas o que debieron anticiparse...".

Por último en relación con el planteo de la improcedencia de la exigencia de los intereses en virtud a lo establecido en el art. 91 CTP; cabe tener en cuenta lo que 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).

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

Dr. JORGE E. BOSSE PUGLISI  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES



JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

Lo relacionado con los intereses resarcitorios esta reglado en el artículo 50 del Digesto Tributario, en el Capítulo V "Extinción de las Obligaciones Tributarias", Sección Primera "Pago". Es decir, se está refiriendo a las obligaciones tributarias y no a las sanciones. El mismo establece en su primer párrafo, expresamente: "La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio." (El subrayado me pertenece). Este párrafo del art. 50, legisla sobre el interés resarcitorio que se torna exigible por el sólo pago fuera de término, sin necesidad de interpelación alguna por parte del Fisco; es decir, no hay pago espontáneo o pago voluntario (como afirma el apelante), no asistiéndole razón al apelante.

VII.- Que en el presente caso, se analizaron todas las pruebas ofrecidas y producidas por el apelante, llegando a la conclusión expuesta anteriormente, con respecto a la valoración de cada una.

El artículo 40 del Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Tucumán de aplicación supletoria expresa: "*Al dictar sentencia, apreciarán las pruebas de acuerdo a su prudente criterio, ajustándose a los principios de la sana crítica. Podrán inferir conclusiones de las respuestas que les den las partes, de sus negativas injustificadas y, en general, de su conducta en el proceso (...)*"

La libre apreciación de las pruebas reconoce en nuestro ordenamiento el marco legal de la "sana crítica", expresión que comprende la necesidad de valorar los distintos medios, explicando las razones que ha tenido el juez para formar su convicción al ponderar con un sentido crítico la variedad de pruebas.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación atendió en reiteradas ocasiones el asunto debatido, brindando aportes imposibles de soslayar en el sublite. Específicamente, en los autos "Hochtief Construcciones S.A. y otro c/ Comisión Nacional de Energía Atómica -C.N.E.A.- s/ Contrato de obra pública", los Dres. Carlos S. Fayt, Enrique Santiago Petracchi y Adolfo Roberto Vázquez afirmaron "que la ley le atribuye a ciertos sujetos (agentes de retención) el deber de practicar retenciones por deudas tributarias de terceros, sobre los fondos de que disponen cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la norma legal. Es por virtud de la ley, también, que se hallan obligados a ingresar al fisco los importes retenidos en el término

y las condiciones establecidas, puesto que tal actividad se vincula, en lo que interesa, con el sistema de percepción de los tributos en la fuente, en razón de una disposición expresa que así lo ordena y atendiendo a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria (Fallos: 308:442, considerando 4°)

En este caso, la responsabilidad de demostrar y probar la pretensión alegada, es del agente. Así lo dispone el artículo 120 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.*"

Que los agravios expuesto por TRANSPORTE LA SEVILLANITA SRL, en su recurso de apelación, están referidos al efecto de probar que se ha efectuado el ingreso en forma directa por parte del contribuyente; o que informen, si han pagado en forma directa el impuesto correspondiente en los periodos reclamados con respecto a las retenciones omitidas, lo cual no resultó probado con su producción, atento que de las mismas, no puede concluirse la correcta tributación por parte de los sujetos pasibles, lo cual deslindaría de responsabilidad al sujeto fiscalizado, considerada por tanto inconducente ya que su producción no desvirtúa las pretensiones del fisco, debido a que lo que se cuestiona es la falta de actuación del agente de retención como tal.

Los agentes de recaudación están obligados a pagar el tributo al Fisco con los recursos que administren, perciban o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc. La ley deja expresamente dilucidado que la deuda tributaria no es propia sino ajena, pese a lo cual los retentistas quedan personalmente obligados a su pago, bajo pena de las sanciones de la ley fiscal (Héctor Villegas en "Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario", Ed. Depalma 1976).

Que como lo ha dicho pacífica jurisprudencia, el agente que incumple tiene la carga de probar los pagos efectuados por los contribuyentes para liberarse de responsabilidad (cfr. Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, "Sa-Ce SRL" del 26/09/89).

En conclusión, TRANSPORTE LA SEVILLANITA SRL, es responsable solidario a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de la relación jurídica tributaria, sin excluir de esta relación 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". 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

Que por lo expuesto, no se ha desvirtuado la pretensión del Fisco correspondiendo ratificar parcialmente el ajuste practicado por la Administración.

**VIII.-** En conclusión y conforme lo expresado, corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente TRANSPORTE LA SEVILLANTA S.R.L., CUIT N° 30-57993900-8 contra la Resolución N° D 450/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 21/09/2018 por: **1)** \$ 16.203,09 (Pesos Dieciséis Mil Dos Cientos Tres con 09/100) conforme planilla Anexa I la cual forma parte integrante de la presente resolución y **2)** \$ 2.694,43 (Pesos Dos Mil Seiscientos Noventa y Cuatro con 43/100) conforme Planilla Anexa II la cual forma parte integrante de la presente resolución; EN CONSECUENCIA dejar firme la PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 3432-2017 – ACTA DE DEUDA N° A 3432-2017 ETAPA IMPUGNATORIA, emitida en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención por \$ 176.220,92 (Pesos Ciento Setenta y Seis Mil Doscientos Veinte con 92/100) y CONFIRMAR la PLANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES ACTA DE DEUDA N° A 3432-2017 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS - ETAPA IMPUGNATORIA (fs 238) por \$ 19.945,06 (Pesos Diecinueve Mil Novecientos Cuarenta y Cinco con 06/100), por los motivos expuestos.



PLANILLA ANEXA I

Fecha	Razon Social	CUIT	Dif. a Ingresar
22/1/2013	TTE CASAL DE MARCELO S. CASAL	20271225793	337,72
17/1/2013	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	416,23
17/1/2013	TTE ALTO PARANA	27173125661	497,60
9/10/2013	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	390,32
9/10/2013	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	398,88
9/10/2013	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	400,90
9/10/2013	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	403,48
9/10/2013	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	407,12
9/10/2013	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	407,63
9/10/2013	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	409,86
9/10/2013	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	614,30
9/10/2013	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	637,06
13/12/2013	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	265,04
13/12/2013	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	388,80
13/12/2013	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	399,78
13/12/2013	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	400,06
13/12/2013	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	401,92
13/12/2013	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	402,08
13/12/2013	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	404,32
13/12/2013	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	624,29
13/12/2013	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	627,60
13/12/2013	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	630,29
13/12/2013	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	636,04
13/12/2013	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	641,20
13/12/2013	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	644,56
13/12/2013	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	645,40
29/1/2014	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	565,32
29/1/2014	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	631,75
30/4/2014	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	361,15
30/4/2014	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	366,28
30/4/2014	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	372,84
30/4/2014	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	376,01
30/4/2014	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	498,99
30/4/2014	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	527,17
9/5/2014	TTE SILVESTRE SRL	30685687840	71,09
<b>TOTAL</b>			<b>16.203,09</b>

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

**PLANILLA ANEXA II**

<u>Fecha</u>	<u>Razon Social</u>	<u>CUIT</u>	<u>Filtrado Móvil</u>	<u>Dif. a Ingresar</u>
20/7/2013	NIBIAS HORNOS	30712214895	Sin alta DGR	77,52
20/7/2013	REFRIG COM	27306458944	Sin alta DGR	105,00
1/11/2013	DINOSAURIO S.A.	30698471472	Sin alta DGR	244,61
17/2/2014	CDC CENTRO DEL CLIMA SA	30711334013	Sin alta DGR	126,00
10/2/2014	PEDRO MARCELO IBARRA ABOGADO	20302359017	Sin alta DGR	140,00
28/2/2014	MARIA NOEL COSTA	27219669009	Sin alta DGR	210,00
13/2/2014	PROVINTER	30709975621	Sin alta DGR	391,30
8/1/2015	COIN VERT SRL	30680118996	Sin alta DGR	1.400,00
<b>TOTAL</b>				<b>2.694,43</b>

**El Dr. José Alberto León dijo:**

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I°, II°, III°, IV°, V°, VI°1, VI°2, VI°4, VI°5, VI°6 y VII° del voto que precede, y formulo disidencia con relación al encuadre jurídico de la cuestión sometida a debate expuesta en el punto VI°3. Ello por los fundamentos que analizaré a continuación:

II.- En el caso bajo análisis, en relación con lo tratado por el Vocal preopinante como apartado VI°3, en el último párrafo, el mismo considera que: "Con respecto al Anexo II de la Certificación Contable: operaciones sin sustento territorial en le Provincia de Tucumán, corresponde HACER LUGAR por un importe de \$2.694,43 (Pesos Dos Mil Seiscientos Noventa y Cuatro con 43/100) según detalle en planilla Anexa II, la cual forma parte de la presente".

Este acogimiento no tiene asidero fáctico ni jurídico; se basa en las expresiones vertidas por el CPN Alberto Sfeir en una certificación contable presentada en la etapa impugnatoria, la cual se limita a manifestar que en relación con las operaciones que identifica en un Anexo II, no corresponden las retenciones por no poseer sustento territorial.

Como lo establece el Régimen que reglamenta el accionar de los agentes de retención, los mismos deben actuar como tal, cuando realicen pagos por bienes o servicios a proveedores que desarrollen actividades en nuestra Provincia. Sin embargo, el solo hecho que dicho proveedor no se encuentre inscripto en esta jurisdicción no significa

que no debería estarlo; ya que el agente en cuestión se trata de un contribuyente inscripto bajo el Régimen de Convenio Multilateral, con sede en Tucumán y no surge de las actuaciones, que dichos proveedores no hayan incurrido en ningún gasto con motivo de las ventas realizadas en esta Provincia, que le genere sustento territorial, a pesar de no tener dada de alta esta jurisdicción.

Las expresiones vertidas por el CPN no son lo suficientemente precisas como para poder excluir de la determinación dichas operaciones por la simple manifestación, sin prueba alguna, de que las operaciones no tienen sustento territorial en Tucumán, porque las operaciones igualmente pudieron haber generado gastos por parte del proveedores, lo cual ya le otorga dicho sustento. Esta falta de sustento no fue acreditado en modo alguno en las actuaciones.

Por todo lo expresado, propongo se dicte la siguiente resolución:

HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por TRANSPORTE LA SEVILLANITA S.R.L., C.U.I.T. 30-57993900-8, en contra de la Resolución D-450/18 de fecha 21/09/2018 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención por un monto de \$16.203,09 (Pesos Dieciséis mil doscientos tres con 09/100), por las operaciones incluidas en la "Planilla Anexa I", la cual se encuentra adjunta y forma parte integrante de la presente resolución. En consecuencia CONFIRMAR la deuda reclamada mediante la "Planilla Determinativa N° PD 3432-2017- Acta de Deuda N° A 3432-2017- Etapa impugnatoria", por un monto de \$178.915,35 (Pesos Ciento setenta y ocho mil novecientos quince con 35/100) y CONFIRMAR la Planilla Determinativa de Intereses Acta de Deuda N° A 3432-2017- Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención- Etapa Impugnatoria por \$19.945,06 (Pesos Diecinueve mil novecientos cuarenta y cinco con 06/100), por los motivos expuestos en los considerandos que anteceden

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. BOSSE PONESSA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

Que comparte el voto emitido por el Dr. José Alberto León.

Visto el resultado del precedente acuerdo,



DR. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por TRANSPORTE LA SEVILLANITA S.R.L., C.U.I.T. 30-57993900-8, en contra de la Resolución D-450/18 de fecha 21/09/2018 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención por un monto de \$16.203,09 (Pesos Dieciséis mil doscientos tres con 09/100), por las operaciones incluidas en la "Planilla Anexa I", la cual se encuentra adjunta y forma parte integrante de la presente resolución. En consecuencia CONFIRMAR la deuda reclamada mediante la "Planilla Determinativa N° PD 3432-2017- Acta de Deuda N° A 3432-2017- Etapa impugnatoria", por un monto de \$178.915,35 (Pesos Ciento setenta y ocho mil novecientos quince con 35/100) y CONFIRMAR la Planilla Determinativa de Intereses Acta de Deuda N° A 3432-2017- Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención- Etapa Impugnatoria por \$19.945,06 (Pesos Diecinueve mil novecientos cuarenta y cinco con 06/100), por los motivos expuestos en los considerandos que anteceden.

2. REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.

*me*  
CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL PRESIDENTE

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

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

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHATEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION