

SENTENCIA N° 15 /20

Expte. N° 142/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ..... 7 ..... días del mes de ..... FEBRERO ..... de 2020, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) para tratar el expediente caratulado "INSTITUTO DE CARDIOLOGÍA S.R.L." SI RECURSO DE APELACIÓN, Expte. Nro. 142/926/2019 y Nro. 17678-376-D-2015 (DGR) y;

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

Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 446/450 el Sr. Luis Fernando Perez Barot, socio gerente de INSTITUTO DE CARDIOLOGÍA S.R.L, CUIT N° 30-58840465-6 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 632/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 03/12/2018 obrante a fs. 430/444 mediante la cual resuelve; **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación interpuesta por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 2677-2017 confeccionada en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmando la misma conforme "Planilla Determinativa N° PD 2677-2017 ACTA DE DEUDA N° A 2677-2017- ETAPA IMPUGNATORIA"; **INTIMAR** al cumplimiento de las obligaciones que surgen de la "Planilla Determinativa de Intereses Resarcitorios- Acta de Deuda N° A 2677-2017 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención – Etapa Impugnatoria"

El contribuyente manifiesta que de la Resolución queda claro que la D.G.R. admite la posición jurisprudencial que sostiene que el responsable por deuda ajena puede librarse de su obligación en la medida que pruebe que el

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

contribuyente principal ha ingresado las sumas de dinero correspondientes en concepto de obligado a través del fallo "San Juan S.A.". De esta manera, la resolución contiene la aceptación de que la solidaridad no excluye la subsidiariedad. Al ser subsidiaria deben concurrir los requisitos de:

- determinación de las obligaciones fiscales en cabeza del deudor principal; - falta de regularización por parte de aquél de la intimación administrativa de pago, y – la efectivización de la responsabilidad solidaria por medio del procedimiento de determinación de oficio en cabeza del responsable.

Reniega que en su caso, no se determinaron las obligaciones fiscales en cabeza del deudor principal, por lo cual, si no existe ni siquiera una presunción de deuda del sujeto pasible de retención como contribuyente del gravamen, mal puede existir la presunción de una solidaridad del agente.

A partir de allí no sólo no existe una contradicción con la posición asumida por la C.S.J de Tucumán en el fallo Bercovich S.A.C.I.F.I.A, sino que por el contrario es la propia D.G.R la que desnuda una nulidad resultante de la falta de integración jurídica tributaria ya que exige que el responsable acredite que el contribuyente ingresó el impuesto, pero ni siquiera dio participación activa a los principales obligados identificados en el CD que se acompaña. Es decir, la D.G.R ni siquiera probó la existencia de la deuda que pretende reclamar, ni tampoco integró la presente determinación de oficio con el principal obligado. Por ello la solución no puede ser otra que la nulidad del proceder empleado por la Administración para hacerse dos veces del mismo importe, tal como se resolvió en la sentencia N° 348/2015 de la C.S.J.T caratulada "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA".

Además, sostiene que con la impugnación solicitó que la D.G.R adjunte los Estados de Cuenta de todos los sujetos incluidos en el ajuste, sin que ésta lo haya hecho bajo el argumento que la misma resultaría insuficiente, cayendo de esta manera en una evidente violación al derecho de defensa y búsqueda de la verdad material. A través de dichos estados de cuenta se podrá verificar si los proveedores presentaron sus declaraciones juradas, en qué medida y si adeudaba suma alguna; en el caso de no adeudar, es inadmisibles el ajuste practicado a un responsable por deuda ajena por cuanto la materia imponible autodeterminada se presume y declara como exacta hasta tanto no sea impugnada por el fisco. Por lo cual, contando la D.G.R con un sistema en el cual

se puede verificar la presentación y el pago de las DDJJ del impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles, es inexplicable que se aferre a un razonamiento insostenible al considerar que la omisión de retener hace presumir una deuda del principal obligado aun cuando éste hubiera presentado su declaración jurada.

Por otro lado, respecto al incumplimiento de lo dispuesto en el art. 4 de la RG 03/2013, sobre el tratamiento otorgado a los sujetos que registran cancelación de oficio; expresa que para recuperar su condición de inscripto, el proveedor debió haber liquidado el impuesto y presentado sus declaraciones juradas regularizando su situación, de allí que nada puede adeudarse a cuenta de lo que ya pagó haciendo desaparecer la obligación del agente que funciona a título de responsable solidario, más aun teniendo en cuenta lo establecido en el art. 91 del C.T.P. –presentación espontánea–.

Mismo razonamiento hace respecto a los intereses resarcitorios de los casos arriba mencionados. Al haber cancelado el obligado principal su deuda de manera espontánea, los intereses resarcitorios que podrían haberse generado como consecuencia del pago tardío, se encuentran condonados por aplicación del art. 91 de la Ley 5.121.

El art. 835 del CCyCN sobre las formas de extinción de las obligaciones solidarias, encuadra al pago como aquellas que trasladan sus efectos hacia los demás deudores liberando a todos aquellos a través de la satisfacción del crédito. Así, si la obligación fue cancelada por el pago que realizó el principal obligado, los efectos fueron también atribuibles al agente, al igual que si los intereses resarcitorios fueron condonados por aplicación del art. 91 de la Ley 5.121, dichos efectos liberatorios se extienden también al responsable solidario.

Nuestro Código Civil y Comercial es claro: si no rige la obligación tributaria para el contribuyente principal, no rige para los deudores solidarios, ergo, al no regir la deuda de intereses para el principal obligado, no rige para el agente de retención. Es por lo expuesto que considera extinguida la deuda de Instituto de Cardiología S.R.L en su carácter de responsable solidario, incluso por los intereses.

Párrafo siguiente, plantea la nulidad por vicios de procedimiento por cuanto, como consecuencia que la administración debe ajustarse a los hechos reales y a la

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE JOSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

verdad material prescindiendo de lo alegado y probado por el particular, la carga procesal de averiguar los hechos que resulten necesarios para la correcta solución del caso, recae sobre ella. En su caso, la D.G.R reniega que no aportó documentación que avalen sus dichos – en relación a las operaciones sin sustento territorial- y que, en relación a los honorarios profesionales, no especificó de qué profesionales se trata lo cual impide realizar una revisión y eventual ajuste. Contrariamente a esto, el apelante sostiene que se puso a disposición de los inspectores toda la documentación que se encontraba en la empresa por lo que es evidente la contradicción que surge de la Resolución ya que por un lado reniega de la ausencia de documentación que imposibilitó efectuar un análisis técnico de las operaciones, pero a la vez, sin la supuesta documentación, presume la existencia de operaciones en las cuales correspondía retener determinando también el monto sujeto a retención. De la misma manera, tampoco la D.G.R menciona la documentación que tuvo en cuenta para sostener que existió sustento territorial en la Provincia de Tucumán o que los montos abonados en concepto de honorarios se encontraban gravados. Por todo ello, resulta arbitrario que se le determine como responsable solidario una deuda que la administración presume tiene para con ella.

Finalmente, destaca la importancia de la pericial contable y se agravia del breve análisis que en la Resolución se efectúa del informe pericial aportado concluyendo en la mayoría de los casos, que los puntos desarrollados ya fueron analizados a lo largo de la resolución, sin efectuar ningún tipo de análisis técnico sobre la misma.

II. A fojas 462/468 del Expte. N° 17678-376-D-2015 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P, el cual se da por reproducido en honor a la brevedad.

De forma preliminar, realiza un análisis de la prescripción de los periodos incluidos en el Acta de Deuda concluyendo que no se encuentran prescriptas sus acciones y poderes para reclamar las obligaciones fiscales.

Frente al primero de los agravios expuestos, aclara que si bien los fallos "Bercovich" y "San Juan" reconocen el mismo medio para deslindar la responsabilidad solidaria del agente, lo que no distingue el recurrente es el "sujeto" sobre el que recae la carga probatoria, lo que varía en uno y otro fallo.

Conforme el caso "San Juan", la responsabilidad del agente se limita a probar que el contribuyente directo ingresó el tributo por la operación concertada con el agente como único medio para desligarse de la responsabilidad que sobre él recae; y es éste el alcance de la solidaridad establecida por el art. 33 C.T.P.

Respecto a que la D.G.R no efectuó reclamo previo a los proveedores limitándose a reclamar la deuda sin verificar previamente si aquella existe, expresa que el recurrente parte de una errada premisa, llegando a erradas conclusiones. Esto es: que a través del sistema la D.G.R puede conocer las retenciones que se computan a su favor y que, mientras estas DDJJ no sean impugnadas, se las presume válidas.

Ante ello, aclara que si bien el organismo cuenta con un sistema en el cual se puede verificar la presentación y el pago de las DDJJ del impuesto sobre los ingresos brutos, dicha información consigna importes globales, por lo que no resulta por sí sola prueba suficiente para que el Fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas DDJJ, de allí que la carga de la prueba compete al impugnante.

Es por ello que en el sistema de retención, quien conoce lo acontecido es el propio agente que debe retener y declarar e ingresar el importe correspondiente al Fisco. De no hacerlo, es a ese mismo agente a quien le compete la prueba acabada de que la retención omitida sí conformó en su totalidad parte del impuesto declarado e ingresado a posteriori por el contribuyente directo. Dicha consecuencia surge de la responsabilidad solidaria que lo alcanza, de allí que no media ficción ilegal para el reclamo al agente de las retenciones omitidas.

En cuanto a la omisión en la búsqueda de la verdad material, manifiesta que dicha búsqueda fue siempre el objetivo perseguido habilitando diferentes vías de búsqueda de la información permitiendo que el agente incorpore toda aquella prueba que haga a su derecho mediante la concesión de un plazo probatorio. Sin embargo, la prueba informativa no fue producida, y las pruebas producidas presentaban falencias por lo que no fueron suficientes para desvirtuar la determinación practicada en su totalidad.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

A la conclusión creada por el apelante: que el principio de solidaridad no excluye la subsidiariedad, responde con el art. 25 del C.T.P que expresa: "Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique el mismo hecho imponible. En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por Ley. Los efectos de la solidaridad son: 1) La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo...3) El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás cuando sea de utilidad para el sujeto activo que los otros obligados lo cumplan...". De allí que el condicionante previo de subsidiariedad no existe más que en la inventiva del apelante.

Luego, aclara al recurrente que en los casos en que la DGR ha liberado a los agentes de su responsabilidad ante la presentación y pago de las DDJJ de los sujetos, se trataban de casos de agentes de percepción, lo que no se verifica en el presente.

Respecto a los casos de bajas de oficio, en la etapa impugnatoria procedió a practicar el ajuste a la determinación de oficio aplicando a la base de cálculo sujeta a retención, la alícuota del 1,75% para sujetos inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral con jurisdicción sede en Tucumán o alta en esta provincia, correspondiendo intimar al agente el cobro por las retenciones omitidas que resulten una vez descontados los importes oportunamente declarados e ingresados por dichas operaciones; por lo que se procedió a efectuar los ajustes correspondientes conforme se expone en detalle de operaciones contenido en soporte óptico CD de fs. 401 y en "Planilla Determinativa N° PD 2677-2017- Acta de Deuda N° A 2677-2017 – Etapa impugnatoria".

En lo que atañe a los intereses resarcitorios, tienen una causa autónoma y no subordinada a la responsabilidad solidaria que invoca. En efecto, el art. 50 del C.T.P. dispone que la falta de pago total o parcial de retenciones devengará desde la fecha de vencimiento de la obligación y hasta la fecha de pago de la misma el interés mensual en función del tiempo transcurrido. Los intereses adquieren, a través de la citada normativa, autonomía e independencia teniendo por origen el solo incumplimiento de pago de las retenciones, no pudiéndose aplicar respecto de los mismos el principio de solidaridad como tampoco las disposiciones del Código Civil y Comercial invocado.

Dichos intereses tienen un carácter resarcitorio, por lo que constituyen una indemnización debida al fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias, recordando además que los intereses resarcitorios son en sí mismos, una consecuencia de la deuda tributaria del contribuyente, por lo que los intereses son el resultado lógico de una situación de irregularidad fiscal.

Al respecto, el artículo 509 del Código Civil vigente en los periodos determinados establecía que: "En las obligaciones a plazo, la mora se produce por su solo vencimiento" y que "Para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que no le es imputable", situación ésta que no fue debidamente fundada ni acreditada por el agente.

Sobre el procedimiento desarrollado, advierte que desde que el agente fue notificado de la orden de inspección, contó con innumerables posibilidades de incorporar las pruebas idóneas para acreditar sus dichos. Sin embargo, no todas las pruebas producidas cumplieron su cometido.

Finalmente, aclara que no desmerece el valor probatorio de la pericial contable, y que en el caso particular, debe demostrar que la determinación de oficio no estaba ajustada a derecho, fin que no fue cumplido mediante el informe pericial producido, por lo que no resultó idónea para practicar nuevos ajustes.

En virtud de todo lo expresado, entiende que corresponde RECHAZAR el recurso interpuesto.

**III.** A fojas 13/14 del expediente N° 142/926/2019 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, en donde se tienen por radicadas las presentes actuaciones y se dispone la apertura a prueba por el término de 20 días.

Transcurrido el período probatorio, sin que el contribuyente haya producido la prueba informativa ofrecida, se pasan las actuaciones a despacho para resolver.

**IV.** Entrando al tratamiento de la cuestión de fondo, el apelante comienza por agravarse respecto de la falta de integración de la relación jurídica tributaria al no darse una participación previa en el procedimiento al contribuyente obligado principal a fin de establecer una deuda que pudiera ser subsidiariamente exigida

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

al agente como responsable solidario; implicando para el apelante, que el principio de solidaridad no excluye el de subsidiariedad.

La relación entre el contribuyente y el agente a la que se refiere el apelante, puede definirse como un vínculo jurídico obligacional que surge en virtud de las normas que regulan las obligaciones tributarias que permiten al Fisco, como sujeto activo, la pretensión de una prestación tributaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a él. Este sujeto pasivo, asume la condición de contribuyente al haber realizado el hecho imponible previsto en la norma. A su vez, existen otros sujetos que la Ley coloca al lado del contribuyente y que si bien éstos son ajenos al hecho imponible, se encuentran obligados al pago del tributo. Esta coexistencia se rige por el régimen de solidaridad tributaria y los terceros intervinientes son denominados *responsables por deuda ajena* (art. 29 C.T.P.), dentro de los cuales se inscriben los agentes de retención y de percepción.

Es en virtud de esta solidaridad, que el Fisco puede exigir indistintamente al obligado principal o al solidario la totalidad de la deuda; de allí la razón por la que no es necesario una primera determinación de la obligación fiscal al deudor principal.

En sentido coincidente con la postura del apelante, si el Agente de Retención no cumple con el deber de retener, es responsable del ingreso del impuesto debido pero puede librarse de tal obligación acreditando que el contribuyente directo ingresó las sumas respectivas.

Lo dicho tiene sustento en los artículos 33 y 25 del C.T.P. que respecto a la responsabilidad de los agentes y los efectos de su relación solidaria con el obligado principal establecen:

Art. 33: *"Efectuada la retención, percepción o recaudación, el agente es el único responsable ante el Fisco, por el importe retenido, percibido o recaudado. De no realizar la retención, percepción o recaudación, responde solidariamente (...)"*. A su vez, los efectos de dicha solidaridad están contemplados en el Art. 25° del C.T.P. en los siguientes términos: *"1. La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo, 2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás (...)"*.

Por lo cual, el carácter solidario de la obligación del agente que incumple con el deber de retener, da por tierra la pretensión de que la administración debe

determinar previamente las obligaciones fiscales en cabeza del deudor principal y controlar la falta de regularización por parte de aquél.

Sin embargo, éste considera que la mera demostración de la presentación y pago de la DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por parte del obligado principal, lo liberaría de su obligación que como agente de retención le compete, postura que no consiento, por cuanto la estructura económico-tributaria de una operación sujeta a retención por parte del agente, representa para el contribuyente un ingreso directo por ventas, locaciones o prestaciones de servicios. Por ello, para librarse de la responsabilidad solidaria que pesa sobre el agente que omitió retener, 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.

Dicha información es imposible de obtener de los sistemas de la D.G.R (como pretende el apelante) ya que de los mismos sólo se obtiene el importe total de la Base Imponible de cada período, siendo necesario conocer si las operaciones en las que el agente omitió actuar como tal (y que en la determinación se le reclama), se encuentran incluidas en los libros IVA Ventas de los contribuyentes conformando así la Base Imponible del impuesto. En consecuencia, no basta con verificar, a través de los Estados de Cuenta, si el proveedor adeudaba suma de dinero alguna para que sea admisible el ajuste practicado al agente, desarticulando de esta manera los argumentos expresados al respecto.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. PONSE  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*única dispensa, la acreditación de que el contribuyente ingresó las sumas respectivas".*

En el caso de autos, el agente considera que le resulta de aplicación lo resuelto en los fallos "Bercovich" y "José Farias e Hijos", donde este Tribunal ha resuelto que debido a la complejidad probatoria que se presenta en el Régimen de Percepción –RG N° 86/00-, el agente puede librarse de su responsabilidad si demuestra que el obligado principal ha presentado y pagado las DDJJ correspondientes. Esta situación no es la que se presenta para el Instituto de Cardiología ya que lo que se determina son inconsistencias o incumplimientos al Régimen de Retención del impuesto sobre los Ingresos Brutos, RG N° 23/02.

No obstante lo expuesto, el contribuyente ofrece en esta etapa prueba informativa, solicitando se libre oficio a la D.G.R y a los proveedores incluidos en el Acta de Deuda. En virtud del derecho de defensa y en cumplimiento del debido proceso administrativo, a fs.13/14 del Expte N° 142/926/19, obra sentencia interlocutoria mediante la cual se acepta la misma y se dispone la apertura a prueba sin que el contribuyente haya librado los oficios requeridos.

El apelante se refiere también a la carga de la prueba y pretende se declare la nulidad del acto administrativo ya que considera que la carga procesal recae sobre la Administración en virtud de que ésta debe ajustarse a los hechos reales y a la verdad material prescindiendo de que ellos hayan sido alegados y probados o no por el particular. La CSJN ha resuelto este aspecto en los autos "San Juan S.A. c/ DGI s/Recurso de Hecho", Sentencia del 27/10/2015 (Fallos 338:1156) considerando que: *"La carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria pues aquél que es responsable del ingreso del tributo queda sometido a consecuencias de carácter patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma".*

En cuanto al incumplimiento de la carga, el máximo Tribunal de la provincia ha decidido: *"Ha destacado esta Corte Suprema de Justicia que a tenor de lo dispuesto por el art. 308 del CPCC, incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido, y cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho del dispositivo que invoque como presupuesto de*

su pretensión, defensa o excepción. De esta forma, el digesto procesal local ha adoptado como criterio para distribuir la carga de la prueba, aquél que atiende a la posición en que se encuentra cada una de las partes con respecto a la norma jurídica cuyos efectos le son favorables en el caso concreto (cfr. CSJTuc., sentencia N° 79 del 27/02/2001).

En el mismo sentido, a través de múltiples fallos, sostuvo: "La carga probatoria es un imperativo del propio interés, con lo cual su incumplimiento supone soportar el riesgo de dejar indemostrado el hecho que convenga al interés de la parte remisa" (CSJT, "Richardet Arnoldo Julio vs. Marquez Antonio Ramon S/Desalojo", sent n° 550 del 28/06/2000)". Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán - Sala Laboral y Contencioso Administrativo, in re "Zeitune Isabel Sara vs. Caja de Previsión y Seguridad Social de Abogados y Procuradores de Tucumán s/ Sumario", Sentencia N° 1565 del 13/12/2016.

A lo citado, agrego que en virtud del art. 121 del C.T.P "Los actos y resoluciones de la Administración Pública se presumen verídicos y válidos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante." Consecuentemente, el incumplimiento de dicha carga acarrea indefectiblemente la efectivización de su responsabilidad solidaria originada en la omisión de retener el tributo.

Con respecto a los contribuyentes que presentaban baja de oficio, los ajustes efectuados tienen sustento en la RG 03/13 y en los artículos 3 y 7 del Régimen de retención que prevén distintas obligaciones a las que se encuentran sujetos los agentes de retención. En virtud de dichas normas, la compañía debía verificar la condición que revestían sus proveedores al momento de cada pago, en cumplimiento con el art. 4 de la RG 03/13 que dispone: "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 de 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*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 con las normas que establecen los respectivos regímenes".* Para el caso en particular, Agentes de Retención, la norma aplicable es la RG (DGR) N° 23/02 e indicaba 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 el contribuyente no acredite su inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y la venta o entrega del bien vendido o la locación o prestación de servicio fuera realizada dentro del territorio de la Provincia de Tucumán, no rigiendo en ambos casos los topes mínimos establecidos a los efectos de practicar la retención.

El hecho de haber recuperado la condición de inscriptos a través de la presentación de las declaraciones juradas correspondientes, no hace desaparecer la obligación solidaria del agente por cuanto como ya se explicó ut supra, éste se libera cuando demuestra que el contribuyente obligado principal incluyó la operación con el agente en su Libro IVA Ventas integrando la Base Imponible del Impuesto, y que el mismo fue ingresado por el contribuyente, hechos que no logran ser demostrados en el caso de autos.

En efecto, resulta acertado que, en los casos en los que el contribuyente presentaba Baja de Oficio, la D.G.R haya determinado retenciones considerando la alícuota agravada del 10,5%, situación que, al recuperar tal condición, fue ajustada aplicándose la alícuota del 1,75% - para sujetos inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral-, intimándose al agente por las retenciones omitidas una vez descontados los importes que oportunamente hayan sido declarados e ingresados por dichas operaciones, dando lugar a la confección de la "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 2677-2017-ACTA DE DEUDA N°: A 2677-2017- ETAPA IMPUGNATORIA".

Misma conclusión arribo respecto de la procedencia de los intereses. Vale recordar que estos tienen 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, encontrándose regulados en el art 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”.

Este tipo de interés es en sí mismo, 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.

Al respecto, el art. 509 del Código Civil vigente en los periodos reclamados expresa que “(...) para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que no le es imputable”, hechos a los cuales el apelante no hace referencia alguna.

Por último, corresponde poner de manifiesto que no se desconoce la importancia de una prueba pericial contable, sino que por el contrario ésta tiene la finalidad específica de proporcionar al juez los conocimientos científicos o técnicos (no los jurídicos), necesarios para poder resolver la controversia que se le ha planteado. En un proceso, las partes pueden valerse de los medios de prueba previstos para intentar convencer al juez lo que afirman o niegan. Sin embargo, en coincidencia con lo expresado por la D.G.R en su contestación de traslado, las respuestas a los puntos propuestos en la pericial producida -sólo por la parte apelante- carecen de fundamentación suficiente que conduzcan a practicar nuevos ajustes a la determinación efectuada.

Finalmente, en relación al agravio vinculado a los sujetos GALENO ARGENTINA S.A., SWISS MEDICAL S.A y JABAD LUBAVITCH, pongo en conocimiento del agente que las operaciones efectuadas con dichos proveedores no generan diferencia a ingresar en la determinación practicada.

En consecuencia, en virtud de las consideraciones expuestas precedentemente, considero que en el presente caso corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por INSTITUTO DE CARDIOLOGÍA S.A., CUIT N° 30-58840465-6 y en consecuencia CONFIRMAR las obligaciones tributarias incluidas en planilla denominada “PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 2677-2017 – ACTA DE DEUDA N°: A 2677-2017 – ETAPA IMPUGNATORIA” en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Retención y; CONFIRMAR la Planilla Determinativa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 2677-

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BOSSE BOESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

2017 Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención – Etapa Impugnatoria

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. José Alberto León dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

### EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

#### RESUELVE:

1. **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **INSTITUTO DE CARDIOLOGÍA S.A.**, CUIT N° 30-58840465-6 y en consecuencia: **CONFIRMAR** las obligaciones tributarias incluidas en planilla denominada **"PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 2677-2017 – ACTA DE DEUDA N°: A 2677-2017 – ETAPA IMPUGNATORIA"** en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Retención y; **CONFIRMAR** la "Planilla Determinativa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 2677-2017 Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención – Etapa Impugnatoria."
2. **REGISTRAR**, notificar, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

MSP  
HACER SABER

DR. JOSE ALBERTO LEÓN  
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ  
VOCAL

Dr. JAVIER CRISTOBAL ALCÁZTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION