TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

SENTENCIA N° 60 /20 **Expte. Nº 533/926/2018**

En San Miguel de Tucumán, a los 4 días del mes de JUNIO de 2020 reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "**FRAVEGA S.A.C.I.E.I." S/ RECURSO DE APELACIÓN, Expte. Nro. 533/926/2019 y Nro 10922/376-D-2015(DGR)** y;

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El Señor Vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dijo:

I. A fojas 1192/1213 del Expte. Nº 10922/376-D-2015 Juan Manuel Álvarez Echagüe, apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución Nº D 315/18 de fecha 19/07/2018 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 1160/1163) En ella se resuelve **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación efectuada por el agente FRAVEGA S.A.C.I.E.I. C.U.I.T. N° 30-52687424-9, domicilio constituido calle Valentín Gomez N° 2813 – Piso 3° Ciudad Autónoma de Buenos Aires contra el Acta de Deuda N° A 978-2016, confirmándose la misma por planilla "*PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 978-2016 ACTA DE DEUDA N° A 978-2016 – ETAPA IMPUGNATORIA- " y "PLANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES – ACTA DE DEUDA N° A 978-2016 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS AGENTE DE RETENCION – ETAPA IMPUGNATORIA –*" y **DEJAR SIN EFECTO** el Sumario instruido N° M 978-2016.

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

En primer lugar solicita la nulidad del acto administrativo, ello por cuanto al momento de tomar conocimiento, el soporte óptico (CD) donde se acompañan las Planillas Anexas de la Resolución N° D 315/18 no se encontraba grabado, situación que se intentó subsanar en fecha 31 de julio de 2018. Informó esta situación y solicitó se notifique nuevamente otorgándose nuevo plazo, cuestión no

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

considerada por el fisco, que se limitó a enviar nuevamente el CD con la información correcta y completa, el día 31 de agosto de 2018.

Por otro lado solicita también la nulidad de todo lo actuado por ausencia de Dictamen Jurídico Previo, en violación al art. 102 del CT.

Expresa que la suma ajustada en concepto de capital adeudado fue reducida a menos de la mitad, lo que demuestra que el fisco está intentando cobrar retenciones no efectuadas a contribuyentes de la jurisdicción, sin siquiera haber verificado si los obligados principales (proveedores) ingresaron el impuesto. En definitiva pretende cobrar a FRAVEGA algo que ya fue pagado, lo que conlleva un enriquecimiento sin causa por parte del fisco local.

Realiza un detalle de proveedores sobre los que pese a la circularización efectuada y que acompañaron certificaciones contables, el fisco mantiene ajustes de relevancia. Concluye en este punto que el fisco ha conformado un ajuste a todas luces arbitrario y ha violentado numerosos derechos, garantías y principios receptados por la Constitución Nacional.

Plantea la improcedencia de la responsabilidad solidaria y que si el gravamen fue ingresado por el contribuyente principal, el fisco no le puede exigir al solidario el mismo impuesto.

Se agravia respecto al rechazo de la prueba pericial ofrecida en la etapa impugnatoria. Explica que el fisco en su resolución sostiene que con la prueba ofrecida y producida no pudo probarse ni verificarse que se haya ingresado el impuesto, por ello considera necesaria la prueba pericial.

Realiza una crítica al sistema de retención y percepción, considerándolo perverso y contradictorio al principio de Reserva de Ley. Particularmente considera ilegítima e inconstitucional la RG (D.G.R.) N° 23/02. Cita jurisprudencia al respecto.

Ofrece prueba y hace reserva federal del caso.

II. Que a 1242/1248 del Expte. N° 10922/376-D-2015 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

Con respecto a la nulidad pretendida, considera que el acto en crisis cumple con todos los requisitos establecidos en el artículo 102 del C.T.P., encontrándose debidamente fundamentado, dado que en el mismo se explica suficientemente la

documentación tenida en cuenta, el origen de la base imponible, como se obtuvo la misma, habiéndose citado las normas legales tenidas en cuenta.

Realiza una reseña de los extremos que deben cumplirse para que proceda la nulidad, concluyendo que tal situación no se presenta en autos. Hace mención al artículo 167 del Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia, por lo que no se declarará nulo un acto irregular, cuando la irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide, ni cuándo se ha llenado el fin para el cual estaba destinado.

En cuanto a la nulidad pretendida por falta de dictamen previo, manifiesta que a fs. 401 del expte. corre agregado dictamen de la División Asesoría Legal y Técnica dependiente del Depto. Técnico Legal. No obstante ello, el Acta de Deuda N° A 978-2016 se encuentra visada por la Dra. Ana María Garolera en su carácter de asesor letrado, conforme surge de fs. 408, y a fs. 1151/1159 corre anexo nuevo dictamen emitido por la mencionada división.

Respecto del pretendido enriquecimiento sin causa de la administración, se remite a una cuestión de hecho y prueba, es decir que su mención no resulta suficiente para tenerla por acreditada. Destaca que la actividad probatoria en contra de los actos dictados por el fisco exige, por parte de quien impugna el acto de la administración, mucho más que solo su discrepancia o negación, exige aportar prueba concluyente y contundente, lo cual no sucede en el presente caso.

Expone jurisprudencia aplicable al caso y plantea el marco conceptual relativo a los Agentes de Retención concluyendo que al no cumplir con la obligación de actuar como agente, el mismo quedaría liberado de su responsabilidad únicamente justificando fehacientemente que el sujeto pasible de retención declaró e ingreso el importe no retenido por él a la D.G.R. Sostiene que el fisco no puede subsanar esta situación con información obrante en su sistema informativo, atento a que el mismo contiene montos globales sin detalle alguno.

Explica que en la etapa impugnatoria solo se consideraron las Certificaciones Contables que se encuentran legalizadas por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas respectivo, que sean correspondientes a sujetos pasibles de retención que registran la presentación de la DDJJ del impuesto sobre los Ingresos Brutos y que haya resultado posible establecer vinculación entre la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Orden de Pago y la facturación de venta del sujeto pasible de retención, análisis debidamente expuesto en la Resolución N° D 315/18 conforme al análisis efectuado en *"PLANILLA RESUMEN – OFICIOS LIBRADOS A SUJETOS PASIBLES DE RETENCION –ETAPATA IMPUGNATORIA –"* (FS. 1131/1132).

Expresa que se aplicaron todos los recursos y procedimientos disponibles tendientes a la búsqueda de la verdad material, esto es, constatar que por las operaciones incluidas en la Determinación de Oficio atacada se canceló el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en su justa medida.

Agrega que se verificó que el sujeto ATHUEL ELECTRONICA S.A. posee baja como contribuyente de la Provincia de Tucumán en fecha 31/05/2015 y que las operaciones con la firma son posteriores a dicha fecha, razón por la cual procedió a efectuar los ajustes correspondientes y a confeccionar la correspondiente *"PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 978-2016 – ACTA DE DEUDA N° A 978-2016 – ETAPA RECURSIVA"*, conforme el detalle de operaciones contenido en soporte óptico (CD) que acompaña el presente escrito.

Menciona que el apelante no expresa argumentos en contra de los intereses resarcitorios intimados en la Resolución N° D 315/18 *" Planilla Determinativa de Intereses – Acta de Deuda N° A 978-2016 –Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención –Etapa Impugnatoria-"* de fs. 1164, la cual se confirma.

III. A fs. 53/56 del expte. 533/926/2018 obra sentencia N° 27/19 de fecha 11/02/2019, notificada el 01/03/2019 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso y se dispone abrir la causa a prueba por el termino de 20 (Veinte) días a partir del dia siguiente a la recepción de la última notificación.

A fs. 162 del Expte. N° 533/926/2018 se informa que el contribuyente ofreció prueba instrumental (producida), prueba pericial (no producida) y prueba informativa (aceptada y parcialmente producida); por parte de la D.G.R. se ofreció prueba documental (producida).

Por último, se informa que el periodo probatorio se encuentra concluido y se provee de autos para sentencia.

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir opinión.

Contra el planteo de inconstitucionalidad del régimen de retención, considero importante destacar que en el mismo, no existe violación al Principio de Legalidad por falta de ley que lo regule. La Autoridad de Aplicación posee facultad para establecer los modos que resulten más beneficiosos en función de la protección de las cuentas públicas. Así lo dispuso la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Provincia en autos *"TECOTEX SACIFIA C/PROVINCIA DE TUCUMAN –DGR S/INCONSTITUCIONALIDAD"* expte. N° A 719/13 (01/08/2018).

El artículo 101 inciso 13) de la Constitución de la Provincia de Tucumán establece que el Gobernador es el Jefe de la Administración Provincial y tiene la atribución de:*"...hacer recaudar las rentas de la provincia y decretar su inversión, con arreglo de ley..."*

A su vez, el inciso 3) de la norma citada faculta al Poder Ejecutivo para*"...expedir las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes, no pudiendo alterar su espíritu con excepciones reglamentarias..."*

De la interpretación de las normas citadas se concluye que el Poder Ejecutivo Provincial puede, válidamente y con la finalidad de lograr una apropiada recaudación de las rentas provinciales, expedir instrucciones y los reglamentos necesarios para lograr una apropiada aplicación de las leyes dictadas por el Poder Legislativo.

En ese sentido, el Poder Ejecutivo ha delegado en la D.G.R. por una cuestión de especialidad y especificidad, las funciones concernientes a la aplicación de los tributos. Como consecuencia de ello, se dictó la Resolución General en cuestión.

El artículo 32 del Código Tributario Provincial, luego de definir la figura del agente de retención, percepción y recaudación, delega expresamente en la D.G.R. la facultad para:*"...designar agentes de retención y/o percepción y/o recaudación y/o información."*

Por su parte el inciso 10 del artículo 9 del citado digesto, dispone que la Autoridad de Aplicación tendrá, entre otras la siguiente facultad:*"...10. Dictar normas generales y obligatorias con relación a los agentes de retención, percepción recaudación e información y establecer las obligaciones a su cargo."* Por lo expuesto corresponde rechazar el planteo efectuado por la firma.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

En cuanto a la nulidad planteada, cabe precisar que la declaración de la misma, reviste tal gravedad, que se requiere la acreditación efectiva y fehaciente de un vicio de trascendencia tal que haya, a su vez, provocado un menoscabo o lesión cierto en el ejercicio del derecho de defensa de la parte afectada, situación no observada en autos. El CD del que se agravia FRAVEGA S.A.C.I.E.I., fue aportado el día 13/08/2018. Además de la lectura del recurso de apelación interpuesto, surge un claro análisis de la situación particular de muchos de los proveedores intervinientes en la determinación practicada por la D.G.R., motivo por el cual no se observa una limitación a la capacidad de defensa del apelante.
Siendo insuficientes los argumentos utilizados a los fines de lograr la sanción de nulidad del acto administrativo, el cual se presume legítimo, tal como lo establece el artículo N° 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo de la Provincia, y no habiéndose vulnerado el Derecho de Defensa del contribuyente, corresponde rechazar el planteo de nulidad intentado por el apelante.
V. En cuanto a la falta de integración de la relación jurídica tributaria al no dar participación en el procedimiento al contribuyente obligado principal, considero importante destacar lo siguiente:
La relación jurídico tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas que regulan las obligaciones tributarias que permiten al fisco - como sujeto activo- la pretensión de una prestación tributaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a él. Por fuera del sujeto pasivo que asume la condición de contribuyente por haber realizado el hecho imponible previsto en la ley, existen otros sujetos en los que la ley, sin excluir de la relación tributaria al contribuyente, coloca a su lado a un tercero que si bien es ajeno al hecho imponible, se encuentra obligado al pago del tributo en virtud de una disposición legal. Esta coexistencia se rige por el régimen de solidaridad tributaria y los terceros intervinientes son denominados *responsables por deuda ajena* (art. 29 C.T.P.) dentro de los cuales se inscriben los agentes de retención y de percepción.
En virtud de esta solidaridad, el fisco puede exigir indistintamente al obligado principal como al solidario la totalidad de la deuda.
En sentido coincidente con la postura del apelante, si el Agente de Retención no cumple con el deber de retener, es responsable del ingreso del impuesto debido

pero puede librarse de tal obligación mediante la acreditación que el contribuyente directo ingresó las sumas respectivas.

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:

Artículo 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 (...)***". Los efectos de dicha solidaridad están contemplados en el Artículo 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 (...)*".

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".

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Al abordar el tema de los responsables solidarios, manifiesta que si la ley crea un responsable solidario, el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente. Surge entonces un doble vínculo de obligación cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Ambos vínculos (fisco con contribuyente y fisco con responsable solidario) son autónomos pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto. Por eso, ambos vínculos, si bien autónomos (en el sentido que el fisco puede exigir indistintamente a ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria), son interdependientes, en el sentido que extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro (cfr. ob. cit., pág. 259).

En cuanto al tema específico de los agentes de retención o percepción expresa que ambos son sujetos de la relación jurídica tributaria principal por deuda ajena, y que no se puede decir a priori si son responsables solidarios o sustitutos. Si el legislador los crea, pero a su lado deja al contribuyente, serán responsables solidarios, siendo este el criterio general que impera en la legislación argentina. Pero si el contribuyente no los acompaña en la sujeción pasiva, serán sustitutos (cfr. ob. cit., pág. 260).

El carácter solidario del agente que incumple su obligación de retener, descarta la pretensión de que la administración deba efectuar previamente el control del pago del impuesto por parte del obligado principal, y solo en tal caso proceda el reclamo al agente.

Aclarado el carácter solidario de la obligación, éste Tribunal considera que pesa en cabeza del Agente la responsabilidad de acreditar dicho extremo sin posibilidad de trasladarlo a la Autoridad de Aplicación. Quien si bien puede verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas presentadas por los sujetos pasibles del impuesto, carece de la posibilidad de conocer si los montos de la operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas declaraciones juradas. Ello es así, por cuanto lo que debe probarse es la correlación entre la operación que debió ser objeto de retención, con la base imponible determinada y declarada por el proveedor en su carácter de contribuyente directo.

Para poder desligarse de la responsabilidad solidaria que pesa sobre el agente es necesario que el mismo demuestre que cada proveedor ingresó el impuesto no retenido, en su justa medida, lo cual implica desmostar:

- Que en los registros de ventas de los proveedores a los cuales se debió retener se encuentran debidamente incluidas las operaciones que integran la determinación efectuada.
- Que en la base imponible consignada en las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los proveedores mencionados se encuentran incluidos los montos de las operaciones que fueron susceptible de retención.
- Que los tributos correspondientes a las declaraciones juradas mencionadas fueron ingresados por los obligados principales.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En autos, observo que la cuestión se reduce a la carga de la prueba respecto del cumplimiento del impuesto por parte del contribuyente no retenido.

Al respecto el máximo tribunal ha resulto que: "*La carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria pues aquél que es responsable del ingreso del tributo queda sometido a consecuencias de carácter patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingreso esa suma*". Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "San Juan S.A. (TF 29974-I) c/ DGI s/Recurso de Hecho", Sentencia del 27/10/2015 (Fallos 338:1156).

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

Respecto de la carga de la prueba y su incumplimiento se ha decidido: "*Ha destacado esta Corte Suprema de Justicia que a tenor de lo dispuesto por el art. 308 del CPCC, incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido, y cada una de las partes deberá probar el presupuesto*

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

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 Nº 79 del 27/02/2001).

En el mismo sentido, se sostuvo que 'La carga probatoria es un imperativo del propio interés, con lo cual su incumplimiento supone soportar el riesgo de dejar indemostrado el hecho que convenga al interés de la parte remisa' (CSJT, "Richardet Arnoldo Julio vs. Marquez Antonio Ramon S/Desalojo", sent nº 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 Nº 1565 del 13/12/2016.

A más de la jurisprudencia citada, en virtud del art. 121 del C.T.P "*Los actos y resoluciones de la Administración Publica se presumen verídicos y validos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante.*"

En conclusión, la carga de la prueba pesa exclusivamente en cabeza del agente incumplidor, por lo que el incumplimiento de dicha carga acarreará indefectiblemente la efectivización de su responsabilidad solidaria originada en la omisión de retener el tributo.

VI. Al momento de contestar el recurso, la D.G.R., hace referencia puntual con respecto a ATHUEL ELECTRONICA S.A. expresando: *"...el presentante solicita se libre oficio a la Comisión Arbitral, para que informe si la copia adjunta del padrón web donde consta la baja del sujeto ATHUEL ELECTRONICA S.A., es fiel del original. Que tal copia no fue arrimada, no obstante deviene en abstracto tal pedido atento a que la situación fue subsanada mediante consultas al sistema informático de esta DGR, efectuándose el ajuste correspondiente...".* Por lo expuesto se HACE LUGAR PARCIALMENTE al recurso por $ 190.842,53 (Pesos Ciento Noventa Mil Ochocientos Cuarenta y Dos con 53/100) por las operaciones correspondientes a este proveedor.

VII. Advierto que, en las presentes actuaciones administrativas, ha existido actividad probatoria del apelante. En la etapa impugnatoria, la Autoridad de

Aplicación dispuso la apertura a prueba de la causa, acto debidamente notificado, por lo que la firma recurrente produjo prueba mediante la vía de informes y; en esta etapa recursiva, el agente aporta prueba documental y produce más prueba informativa, todas ellas tendiente a demostrar el ingreso del impuesto por parte del contribuyente, en su justa medida.

En búsqueda de la verdad objetiva establecida en el artículo 3° de la Ley 4.537, éste Tribunal procedió a rever la documentación que obra en autos y las operaciones incluidas en CD óptico adjunto a fs. 1143.

En el Acta de Deuda N° A 978-2016 notificada el día 21/12/2016 se describen las bases que tuvo en cuenta la D.G.R. para practicar la determinación sobre el Agente de Retención. De ahí se desprende que la misma se practicó sobre el listado de Órdenes de Pago proporcionado por FRAVEGA S.A.C.I.E.I. durante la verificación.

Al analizar la prueba producida, se observa que en las certificaciones contables - mediante las cuales el agente intenta probar el ingreso en su justa medida por parte de sus proveedores - se exponen operaciones detallando información sobre las facturas emitidas por los mismos.

Lo descripto toma relevancia, ya que para poder demostrar que si se ingresó el impuesto cumpliendo los requisitos expuestos anteriormente y de este modo desligarse de la responsabilidad que peso sobre él, corresponde establecer una vinculación entre esas Órdenes de Pago y las facturas detalladas en las certificaciones contables aportadas como prueba.

En ese sentido, se advierte que a fs. 262 se adjunta un CD óptico aportado por la misma D.G.R. donde se exponen los ajustes proyectados por falta de cumplimento de las obligaciones de FRAVEGA S.A.C.I.E.I. como Agente de Retención por los periodos 01/2012 a 12/2015. De dicho soporte óptico, considero posible establecer vinculación entre las Órdenes de Pago y las facturas abonadas.

Con la información antes mencionada se depuró la determinación practicada por D.G.R., analizando las pruebas aportadas durante la etapa impugnatoria, sobre las cuales no se había considerado la totalidad de la información contenida en las

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

certificaciones contables legalizadas, con el fin de liberar de responsabilidad a la firma por el ingreso de las retenciones omitidas.

Puntalmente, se analizó el listado de facturas expuestas en cada una de las certificaciones contables mencionadas anteriormente. Luego se las vinculó, en caso de ser posible, con su correspondiente Orden de Pago (información obtenida del CD de fs. 262). Finalmente, en los casos que se logró probar todos los requisitos mencionados en la presente resolución tendientes a demostrar que el impuesto fue ingresado en su justa medida, se procedió a eliminar esas Órdenes de Pago de la planilla denominada "*PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 978-2016 ACTA DE DEUDA N° A 978-2016 – ETAPA IMPUGNATORIA-*"

Conforme lo expuesto, estimo corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso por $1.385.068,25 (Pesos Un Millón Trescientos Ochenta Y Cinco Mil Sesenta Y Ocho con 25/100)

Por otro lado, también se analizaron las Certificaciones Contables aportadas durante esta instancia. Con respecto a aquellas referidas a proveedores no analizados anteriormente, se depuró - de igual modo que lo expresado en párrafo anterior- aquellas operaciones con los proveedores que cumplen los requisitos mencionados, necesarios para poder deslindar la responsabilidad que pesa sobre la firma FRAVEGA S.A.C.I.E.I. en carácter de Agente de Retención. En consecuencia, considero que corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso por $ 615,19 (Pesos Seiscientos Quince con 19/100).

Con respecto al resto de operaciones incluidas en la determinación practicada por la Autoridad de Aplicación *se* mantiene la solidaridad antes mencionada, por lo que corresponde **DEJAR FIRME** la misma por un importe de $ 824.615,28 (Pesos Ochocientos Veinticuatro Mil Seiscientos Quince con 28/100) según nueva Planilla *"PLANILLA DETERMINATIVA ACTA DE DEUDA N° A 978-2016 - ETAPA RECURSIVA"* la que consta en CD.

VIII. Respecto a la aplicación de intereses 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 necedad 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, mientas 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

que esto minimiza o anula el riesgo de que el sujeto pasible no la declare posteriormente en oportunidad de determinar el tributo correspondiente). No es menos cierto que la retención/percepción constituye para el sujeto pasible un ingreso a cuenta de la obligación final del período de que se trate. En este contexto y tal como se dijo a lo largo de la presente resolución, si la retención/percepción en la fuente no fue oportunamente efectuada y el sujeto pasivo del tributo (contribuyente) cumplió con su obligación de ingresar el impuesto en su justa medida a través de la presentación de la DD.JJ., entonces la obligación tributaria se encuentra satisfecha en cabeza de quien se verifica el hecho imponible sujeto al pago del impuesto. Y mal podría exigirse al agente de retención/percepción, con posterioridad al acaecimiento de dicha circunstancia, el ingreso de una suma (capital) a cuenta de una obligación tributaria que ya se encuentra plenamente cumplida.

Ello no obsta sin embargo, a que el Fisco pueda reclamar a los Agentes de Retención 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, 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. Nº 8876/376/D/12, reiterado en "Panpack S.A. s/Recurso de Apelación" Sentencia Nº 296/17, "Massalin Particulares S.R.L. s/Recurso de Apelación" Sentencia Nº 560/17 y "PBBPolisur S.A. s/Recurso de Apelación" Sentencia Nº 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. Ya he sostenido en esta Resolución que en el caso de los Agentes, se establece con el Fisco un doble vinculo de obligación cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Y es por ello, que el interés que genera esa prestación tributaria (pago del impuesto) no puede serle exigido acumuladamente a cada uno de los sujetos que integran la relación jurídica tributaria.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 Retención, 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

JORGE E. POSSE PORESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por lo expuesto corresponde DISPONER que la D.G.R. proceda a reliquidar los intereses resarcitorios correspondientes a la planilla denominada "*PLANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES – ACTA DE DEUDA N° A 978-2016 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS AGENTE DE RETENCION – ETAPA IMPUGNATORIA-*" y liquidar los intereses resarcitorios correspondientes al importe por el cual se hace lugar al presente recurso conforme los parámetros indicados en el punto VIII de la presente Resolución.

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

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo:

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I°, II°, III°, IV°, V°, VI° y VII° del voto que precede y las conclusiones a las que arriba, pero formulo disidencia parcial con relación al encuadre jurídico de la cuestión sometida a debate expuesta en el punto VIII°. 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 VIII°, este Vocal no está de acuerdo con la manera de calcular los intereses resarcitorios adeudados por el agente en relación con las operaciones que fueran excluidas de la determinación por haber sido canceladas por los contribuyentes (obligados principales del impuesto).

La DGR considera que deben calcularse los intereses que transcurren desde el vencimiento de la obligación a cargo del agente de retención hasta la fecha del efectivo ingreso del impuesto por parte del contribuyente (proveedores del agente).

El Vocal preopinante manifiesta que, en cambio, dichos intereses deben computarse desde la fecha de vencimiento de la obligación a cargo del agente (mismo punto de partida) y hasta la fecha del vencimiento de la obligación de los proveedores para ingresar el impuesto.

Este Vocal comparte criterio con la DGR, ya que, estamos frente a dos obligaciones con el Fisco. Por un lado la del agente de retención con la DGR y por el otro, la del contribuyente directo del impuesto con la DGR. Es decir, existen dos obligaciones tributarias diferentes.

Cada una de dichas obligaciones tiene un vencimiento diferente para efectivizar su cumplimiento. En estos autos, en ciertos casos, el agente no cumplió con su obligación, ya que no efectuó la retención correspondiente, por lo que *a posteriori* de la fecha de vencimiento del período en cuestión comienzan a devengarse intereses resarcitorios conforme lo establece el art. 50 del CTP. Por otra parte el contribuyente directo del impuesto, también tiene un vencimiento para el ingreso del mismo; ante lo cual pueden presentarse las siguientes situaciones: que no abone el mismo, que lo haga en tiempo y forma o que lo haga, pero con posterioridad al vencimiento de su obligación, en cuyo caso corresponden los intereses resarcitorios.

Para los supuestos en los que el agente no actuó como tal, pero el contribuyente directo presentó la declaración jurada correspondiente e ingresó la totalidad del impuesto resultante de la misma, pero con posterioridad al vencimiento previsto en el calendario impositivo; resulta procedente el reclamo al agente de los intereses devengados desde el vencimiento de la obligación a cargo del agente de retención hasta la fecha del efectivo ingreso del impuesto por parte del contribuyente, el que fue realizado con posterioridad al vencimiento de su obligación directa; intereses que deberán ser capitalizados hasta el momento del efectivo pago de la deuda.

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

HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por FRÁVEGA S.A.C.I.E.I., C.U.I.T. 30-52687424-9, en contra de la Resolución D-315/18 de fecha 19/07/2018 emitida por la Dirección General de Rentas por un importe de $1.576.525,97 (pesos un millón quinientos setenta y seis mil quinientos veinticinco con 97/100) conforme lo expuesto en la presente resolución y, en consecuencia, **DEJAR FIRME** la misma por un importe de $824.615,28 (pesos ochocientos veinticuatro mil seiscientos quince con 28/100) según nueva "PLANILLA DETERMINATIVA ACTA DE DEUDA N° A 978-2016- ETAPA RECURSIVA" cuyo detalle analítico consta en CD glosado a fs. 190 de autos, y que se encuentra a disposición de las partes en Secretaría de este Tribunal.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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,

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

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:

1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por FRÁVEGA S.A.C.I.E.I., C.U.I.T. 30-52687424-9, en contra de la Resolución D-315/18 de fecha 19/07/2018 emitida por la Dirección General de Rentas por un

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

importe de $1.576.525,97 (pesos un millón quinientos setenta y seis mil quinientos veinticinco con 97/100) conforme lo expuesto en la presente resolución y, en consecuencia, **DEJAR FIRME** la misma por un importe de $824.615,28 (pesos ochocientos veinticuatro mil seiscientos quince con 28/100) según nueva "PLANILLA DETERMINATIVA ACTA DE DEUDA N° A 978-2016- ETAPA RECURSIVA" cuyo detalle analítico consta en CD glosado a fs. 190 de autos, y que se encuentra a disposición de las partes en Secretaría de este Tribunal.

2. REGISTRAR, NOTIFICAR y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

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

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION