

SENTENCIA N° 164/2020

Expte. N° 888/926-2018  
N° 46.810/376-D-2017 DGR

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 3... días del mes de AGOSTO de 2020, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado **“WAYMEL JEAN LUC DOMINIQUE S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 888/926-2018 (Expte. N° 46.810/376-D-2017 -DGR)”** y;

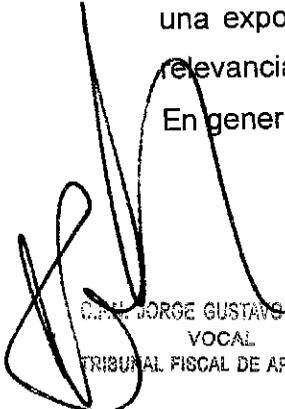
El sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.-

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I. Se presenta el Sr. Alfredo Octavio Barberis (fs.1/12), en su carácter de apoderado de la firma WAYMEL JEAN LUC DOMINIQUE e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 624/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 28.11.2018 obrante a fs.648/652 mediante la cual resuelve **1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación efectuada por el contribuyente **WAYMEL JEAN LUC DOMINIQUE** contra el Acta de Deuda N° A 2730-2017 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Retención, conforme “Planilla Determinativa N° PD 2730-2017 – Acta de Deuda N° A 2730-2017 – Etapa Impugnatoria”.

II. El contribuyente en su Recurso presentado el 26.12.2018 a fs. 1/12 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

En general realiza los mismos planteos realizados en la etapa impugnatoria.

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

El Apelante considera improcedente la resolución dictada en virtud de una serie de argumentos idénticos a los introducidos en la etapa impugnatoria.

Plantea la nulidad del acto administrativo por falta de motivación, por exigir requisitos que desbordan el Régimen Intrafederal del Convenio Multilateral, por exceso sancionatorio, por violación del artículo 222 del CTP debido a que se tomaron como base las denominadas órdenes de pago y no las facturas netas efectivamente pagadas.

Sostiene que las Ordenes de pago deben ser consideradas junto con las facturas, porque es el único modo de arribar a la facturación neta y que la inspección no le permitió considerar las deducciones que por ley son permitidas, tales como IVA, Impuestos Internos, Imp. Fondo Nacional de Autopista, Tecnológicos, del Tabaco y de los Combustibles. Agrega un muestreo de órdenes de pago.

En el punto de pruebas, manifiesta que sus proveedores registran inscripción en el Régimen de Convenio Multilateral, presentando los CM05 y CM03.

Argumenta inconsistencias o contradicciones del sistema on line de la DGR que evidenciaría al momento de generar la constancia de inscripción a la que puede acceder el proveedor y la emisión de la acreditación de la inscripción del IIBB Tucumán a la que accede el agente.

Se agravia de haber sido designado unilateralmente por la DGR como agente de retención, generándole mayores erogaciones en recursos humanos y materiales para cumplir con su obligación recaudatoria y fiscalizadora del Estado. Violando de esta manera los principios consagrados en la Constitución Nacional.

Sostiene que sus proveedores que presentaron sus declaraciones juradas y cancelaron las obligaciones correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cumplieron con la obligación y no debería la DGR exigir ingreso de una suma de dinero que se sabe cumplida, aún cuando fuera de manera posterior a la omisión de la retención.

Finalmente con relación a la Pruebas solicita que se fije una audiencia para dilucidar las cuestiones planteadas y se oficie al agente Jean Luc Dominique Waymel que informe mediante cuadros comparativos y/o soportes informáticos el modo y fundamentos en que aplicó o realizó las retenciones cuestionadas por la DGR.

Por último solicita se haga lugar a su recurso y hace reserva del Caso Federal.

III. La Dirección General de Rentas, en fojas 16/25 del Expte N° 888/926-2018, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Con relación a la nulidad del acto administrativo remarca que el apelante efectúa una lectura desacertada del fundamento del acto atacado, en el cual claramente se indica el procedimiento utilizado, la normativa aplicable, los elementos disponibles, entre otros, que fueron utilizados al practicar la Determinación de Oficio.

Manifiesta que, del análisis realizado a lo largo del todo el expediente administrativo surge que tanto en la etapa de fiscalización como en la etapa de impugnación, la DGR ha intentado llegar a la verdad de los hechos, valorando, merituando y analizando toda la documentación aportada por el contribuyente.

Acerca de su planteo de falta de motivación del acto, sostiene que la determinación de oficio realizada es el resultado de un proceso de verificación efectuado por el equipo fiscalizador respecto de los impuestos y períodos detallados en la Orden de Inspección iniciada al Agente. Más aún la información y documentación utilizada para practicar la determinación es la aportada por el apelante, atento a ello mal puede desconocer la misma, así como el procedimiento aplicado. Por ello desestima el planteo.

Con relación al planteo de que se tomaron como base las órdenes de pago y no las facturas netas, manifiesta que el mismo resulta improcedente, ya que la RG (DGR) N° 23/02 en su artículo 6 establece que *"La retención reglamentaria en la presente resolución se deberá realizar en el momento de efectuarse cada pago. Se entenderá por pago a la cancelación total o parcial de la operación, sea ésta realizada en forma directa o a través de terceros, mediante la entrega de dinero, cheque, pagaré y/o cualquier otro medio de cancelación, como así también a la acreditación en cuenta que implique la disponibilidad de fondos"*. Remite a la fundamentación del Acta de Deuda donde se detalla la información tenida en cuenta para realizar la determinación impositiva; de donde surge además claramente la motivación del acto administrativo.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Remarca que el contribuyente en todo momento tuvo a disposición el expediente administrativo de narras, habiendo tomado vista de las actuaciones tal como surge de autos, contando además con la posibilidad de presentar la impugnación prevista en el CTP, de ampliar dicha presentación y de acompañar nuevas pruebas documentales, como lo prueba la presentación de la apelación, concluyendo que su derecho de defensa se encuentra intacto.

Con relación a la falta de motivación sostiene que no es otra cosa que el desacuerdo en contra de la metodología aplicada en la determinación de oficio.

Insiste en que el acto administrativo es plenamente válido y desestima el planteo de nulidad por falta de motivación.

Con relación a lo manifestado sobre el tratamiento otorgado a los sujetos que se encontraban con baja de oficio o cancelación de oficio reitera lo expuesto en el Artículo 4° de la RG (DGR) N° 03/13 y resalta que dicha RG entró en vigencia a partir del 11.01.2013 y fue dejada sin efecto por la RG (DGR) N° 77/2014 vigente a partir del 01.12.2014. Aclara que la verificación de la situación del Contribuyente era de simple comprobación para el Agente, pues dicha información estaba disponible en la página web de la DGR y ello está expresamente indicado en el artículo 3° de la RG 03/2013. Por ello rechaza el planteo.

Con relación a la inconstitucionalidad planteada la DGR destaca que el ejercicio de control de inconstitucionalidad recae sobre el Poder Judicial, citando lo señalado por la Corte Suprema de Justicia que *"...cualquiera que sean las facultades que corresponde reconocer al poder administrador para dejar sin efecto actos contrarios a las leyes, no se puede admitir que sea de su resorte el declarar la inconstitucionalidad de éstas..."*

Respecto al planteo de nulidad del proceso por exceso sancionatorio, destaca que es errónea su aseveración debido a que de acuerdo a la RG 23/02 en su artículo 3°, inciso b) 2° párrafo, se desprende que el incremento de alícuota aludido cae en cabeza del sujeto pasible de retención y no del agente, cuyo deber es efectuar la retención correspondiente e ingresarla a la DGR.

No obstante, en la etapa de impugnación se procedió a rever la determinación de oficio respecto de aquellas operaciones efectuadas con sujetos pasibles que al momento del pago registraban baja de oficio en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos(01/2013 a 11/2014)y los sujetos pasibles que no acreditaban su inscripción

en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Tucumán (01 a 12/2015) por los cuales se habían determinado retenciones al 10,5% ajustando las mismas a las alícuotas del 3,5% y del 1,75% para los contribuyentes locales y de convenio respectivamente.

Con relación al planteo de que no se debería exigir el ingreso de suma alguna en los casos de aquellos proveedores del agente que presentaron y pagaron sus declaraciones juradas, destaca que si bien la DGR cuenta con un sistema en el cual se puede verificar la presentación y pago de las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles, dicha información al consignar importes globales no resulta por si 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 Declaraciones Juradas.

Destaca que el apelante no acredita con documentación respaldatoria que los contribuyentes no retenidos hayan ingresado el impuesto, circunstancia que tampoco acredita mediante la prueba pertinente. Por ello sostiene que corresponde el rechazo del planteo.

Respecto a las pruebas, sostiene que la prueba ofrecida en el punto "6)" (que se libre oficio al Agente) no fue ofrecida en la etapa impugnatoria, pero que sin perjuicio de ello la misma no le permitiría lograr el resultado buscado y resultaría insuficiente. Reitera que la Autoridad de Aplicación aplicó todos los procedimientos a su alcance a efectos de la búsqueda de la verdad material y en resguardo del derecho de defensa del apelante.

Ante el pedido de audiencia también manifiesta que la misma no es viable porque no fue ofrecida en la etapa impugnatoria; encuadrándose también en el artículo 134 del CTP y en el artículo 10 del Anexo del Decreto (ME) 167-3 del 2018.

Finalmente solicita que se rechace el recurso interpuesto en contra de la Resolución (DGR) N° D 624-18.

IV. A fojas 31/33 del Expte N° 888/926-2018 obra la Sentencia Interlocutoria N° 907/19 de fecha 06.12.2019, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso, y se llaman autos para sentencia.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. GUSTAVO JINENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 624/18 de fecha 28.11.2018, resulta ajustada a derecho.

Como cuestión preliminar se puede observar que los agravios efectuados en el recurso interpuesto en contra de la resolución mencionada, constituyen en esencia una reiteración de las cuestiones ya planteadas en oportunidad de impugnar el Acta de Deuda N° A 2730/2017.

En primer lugar es muy importante destacar que el Apelante produjo la prueba documental solamente, tal como se puede observar en el escrito de fecha 18.06.2018 obrante a fs. 520; donde se hizo caso omiso a la apertura de la prueba informativa ofrecida en la etapa impugnatoria.

Esta conducta evidencia la negligencia del Apelante en la producción de la prueba informativa, por él mismo ofrecida.

Asimismo, es importante resaltar que la carga de la producción de las pruebas de las que intenta valerse, recaen sobre el Apelante, que es quien recurre el Acto Determinativo de la Autoridad de Aplicación; por ello se equivoca el recurrente en ofrecer como prueba que *"...diligencie esa DGR los oficios que se estimen pertinentes y conducentes para éste expediente"*.

Tal como se explica anteriormente, la prueba ofrecida en la etapa recursiva es idéntica a la ofrecida en la etapa impugnatoria, y teniendo en cuenta que el procedimiento ya fue abierto a prueba por la Autoridad de Aplicación; se procedió a rechazar la misma en ésta instancia.

Con relación al planteo de nulidad del acto administrativo es importante destacar que la determinación impositiva surge de un listado de operaciones aportado por el agente durante la inspección, sobre el que se depuraron las operaciones por las cuales el agente aportó la documentación suficiente para justificar diferencias de impuestos no retenidos. Por ello podemos decir que la Determinación impositiva se ajusta a derecho. En el Acta de Deuda N° A2730-2017 se explicaron cada una de las situaciones por las cuales se determinaron diferencias a ingresar, ya sea por retenciones no realizadas o por las practicadas en defecto.

De acuerdo a lo detallado debo decir que nos encontramos ante un acto administrativo válido, sin vicios de nulidad ni en lo que respecta a su motivación ni en lo que respecta al procedimiento desarrollado previo a su dictado.

Con relación al agravio de haber tomado como base para la determinación a las Órdenes de Pago y no a las Facturas netas pagadas es importante remitirnos a lo establecido en RG (DGR) N° 23/02 que en su artículo 6 establece que *“La retención reglamentaria en la presente resolución se deberá realizar en el momento de efectuarse cada pago. Se entenderá por pago a la cancelación total o parcial de la operación, sea ésta realizada en forma directa o a través de terceros, mediante la entrega de dinero, cheque, pagaré y/o cualquier otro medio de cancelación, como así también a la acreditación en cuenta que implique la disponibilidad de fondos”*; en virtud de ello el documento sobre el cual se calcula la retención es la “Orden de Pago”. En el Artículo 7 de la mencionada RG se establece que *“La retención se practicará sobre el importe neto del Impuesto al valor Agregado cuando el sujeto revista la calidad de responsable inscripto ante el referido tributo y el mismo se encuentre discriminado, caso contrario deberá considerarse el monto total de la operación. En los supuestos previstos en el segundo párrafo del inciso b) del artículo 3° de la presente resolución general, la retención se practicará siempre sobre el importe bruto de cada pago que se efectúe sin deducción alguna”*, de acuerdo a lo expuesto en el Acta de Deuda y a las constancias obrantes en el expediente administrativo, esto fue cumplimentado. Por todo lo expuesto, no le asiste razón al apelante ya que los actos se encuentran debidamente fundamentados, en ellos se explica la documentación tenida en cuenta, el motivo que origina la determinación impositiva practicada, la conformación de las bases imponibles, de las alícuotas aplicadas y las normas tenidas en cuenta, y por ello concluyo que la determinación impositiva cumple todos los recaudos previstos en el artículo 102 del CTP.

Se observa además que el Apelante pretende, con la información sobre la presentación y pago de las declaraciones juradas de los proveedores, que la DGR verifique en su base de datos el cumplimiento de las obligaciones de cada uno de los proveedores en función a la retención registrada y su respectiva deducción en su DDJJ.

Esta simple constatación no prueba nada por si misma, ya que con la misma es imposible establecer con precisión si en la base imponible de las declaraciones

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los proveedores (sujetos a retención) está incluida y declarada la operación que fue susceptible de la retención no practicada y por ende, si el tributo correspondiente a la misma fue satisfecho e ingresado por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir, el propio proveedor.

Teniendo en cuenta lo detallado anteriormente, el planteo de nulidad intentado por el Agente es improcedente ya que no se encuentra acreditado.

Es importante destacar que el apelante debe acreditar el interés de los litigantes para dicha pretensión, ya que no cabe declarar nulidades que carecen de objeto práctico (Alsina Hugo, Derecho Procesal, Ed Ediar 1961, Tomo IV). En el mismo sentido el Dr. Lino Palacio manifiesta que la declaración de nulidad es improcedente si quien la solicita no demuestra la existencia tanto de un interés personal como del perjuicio que la ocasionado el acto presuntamente irregular; "...la respectiva resolución invalidatoria debe responder a un fin práctico (no hay nulidad sin perjuicio) pues resulta inconciliable con la índole y función del proceso la nulidad por la nulidad misma para satisfacer un mero interés teórico" (Lino Palacio, Derecho Procesal Civil, ed. Abeledo Perrot, 1992, Tomo IV)

Resulta evidente la improcedencia de los argumentos utilizados por el apelante a los fines de lograr la nulidad de la resolución, ya que la sanción de nulidad reviste tal gravedad que requiere la acreditación efectiva y fehaciente de un vicio de trascendencia que a su vez haya provocado un menoscabo o lesión cierto en el ejercicio del derecho de defensa de la parte afectada.

Cabe destacar que la actividad probatoria en contra de los actos dictados por el Fisco exige, por parte de quien impugna un Acto de la Administración, mucho más que sólo su discrepancia o negación; exige aportar prueba concluyente y contundente, lo que no sucede en el presente caso.

Asimismo, es importante recordar que la norma general que rige la carga de la prueba en materia tributaria, es el segundo párrafo del art.120 del CTP que establece "*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*".

La presente determinación impositiva fue realizada partiendo de las operaciones declaradas por el agente y del listado de órdenes de pago aportado, tal como se puede observar en el fundamento del Acta de Deuda.

En el proceso de apertura a prueba dispuesto por la DGR, se posibilitó que el agente aportara la documentación y elementos de juicios necesarios a efectos de suplir la insuficiencia probatoria observada, lo cual no fue subsanado, atento a que habiendo vencido el plazo, el agente no la produjo, denotando su negligencia.

Es oportuno reiterar que, si bien la DGR cuenta con un sistema en el cual se puede verificar la presentación y el pago de la Declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles, dicha información al consignar importes globales no resulta por si sola una 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 declaraciones juradas.

Es importante destacar que la verificación de ésta situación resulta indispensable, atento a que existe una correlación directa entre la operación sujeta a retención y la base imponible del tributo en cabeza del sujeto pasible, es por ello que se debe establecer con precisión si en la base imponible de las declaraciones juradas del impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los proveedores esta incluida y declarada la operación que fue susceptible de retención y que por ende el tributo correspondiente a la misma ya fue satisfecho e ingresado por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir el mismo proveedor.

No obstante lo expuesto precedentemente, es relevante recordar que los agentes son solidariamente responsables con los sujetos obligados directos del pago del Impuesto; es por ello que para liberarse de su responsabilidad como agente es fundamental probar el ingreso del impuesto en su justa medida por parte del obligado principal y fundamentalmente en lo que se refiere a la inclusión en la base imponible de las declaraciones juradas presentadas por los mismos, de las operaciones que dieron origen a los ajustes practicados por el Fisco.

No obstante lo expuesto precedentemente se observa que en oportunidad de resolver la impugnación, la Autoridad de Aplicación excluyó las operaciones celebradas con sujetos que registraban baja de oficio que recuperaron la calidad

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

de inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y ajustó las alícuotas de la determinación proveniente de operaciones determinadas originalmente al 10,5%; tal como queda reflejado en la planilla adjunta a la Resolución apelada.

En concordancia con lo expuesto precedentemente, y en relación a la integración de la relación jurídica tributaria a través de la participación en el procedimiento al obligado principal; es importante destacar que 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:

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 (...)"

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 (...)"

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. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
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).

Dr. JOSE E. ROSA POMESBA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. N. JOSÉ GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas declaraciones juradas. Ello es así, por cuando 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.

Con relación a los intereses, corresponde destacar el carácter automático de la mora. Así lo tiene dicho el Tribunal Fiscal de la Nación en los autos "Valle de las Leñas SA" (Sala C- 29/11/02) en los siguientes términos: "Los intereses surgen sin necesidad de interpelación alguna, no siendo necesario un juicio o sumario previo, ni la constitución en mora del deudor".

En éste sentido, es válido recordar que el artículo 509 del Código Civil, establecía al respecto en su parte pertinente que: "En las obligaciones a plazo, la mora se produce por su solo vencimiento", que es la situación verificada en el presente caso, ya que cada una de las obligaciones mensuales de los Agentes tienen

expresamente establecido el plazo de vencimiento respecto de las obligaciones a su cargo, tal como se puede observar en la planilla anexa al Acta de Deuda.

El mencionado artículo expresaba: "...Para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor deberá probar que no les imputable"

Por lo expuesto concluyo que el acto es plenamente válido, y que corresponde confirmar la determinación impositiva según "Planilla Determinativa N° PD 2730-2017 Acta de Deuda N° A 2730-2017 Etapa Impugnatoria".

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **WAYMEL JEAN LUC DOMINIQUE** en contra de la Resolución N° D 624-18 de fecha 28.11.2018, confirmando la determinación de oficio practicada conforme "Planilla Determinativa N° PD 2730-2017 Acta de Deuda N° A 2730-2017 Etapa Impugnatoria" obrante en fs.653/659 del Expte. N° 46.810/376-D-2017 por un importe de \$ 379.535,22 (Pesos Trescientos Setenta y Nueve Mil Quinientos Treinta y Cinco con 22/100) y la "Planilla Determinativa de Intereses – Acta de Deuda N° 2730-2017 Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención – Etapa impugnatoria" fs.660/661.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Así lo porongo.

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

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba 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.

Por ello, y existiendo mayoría de votos suficientes para el dictado de la presente

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

**RESUELVE:**

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

1) **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **WAYMEL JEAN LUC DOMINIQUE** en contra de la Resolución N° D 624-18 de fecha 28.11.2018, confirmando la determinación de oficio practicada conforme "Planilla Determinativa N° PD 2730-2017 Acta de Deuda N° A 2730-2017 Etapa Impugnatoria" obrante en fs.653/659 del Expte. N° 46.810/376-D-2017 por un importe de \$ 379.535,22 (Pesos Trescientos Setenta y Nueve Mil Quinientos Treinta y Cinco con 22/100) y la "Planilla Determinativa de Intereses – Acta de Deuda N° 2730-2017 Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención – Etapa impugnatoria" fs.660/661.

2) **REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

M.V.G.

**HACER SABER**

**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL PRESIDENTE

**DR. P. N. JORGE G. JIMENEZ**  
VOCAL

**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL

**ANTE MI**

**Dr. JAVIER CRISTOBAL A. CHASTEGUI**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION