



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9800-0789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

SENTENCIA N° 175 /2020

Expte. N° 500/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 5 días del mes de AGOSTO de 2020, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y C.P.N Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada **"F.G.F. TRAPANI S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN"**, Expediente Nro. 500/926/2019 (Expte. DGR Nro. 47090/376/D/2015) y;

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que el contribuyente F.G.F. TRAPANI S.A., CUIT N° 30-70792794-8, presentó Recurso de Apelación -fs. 1122/1127 del Expte. N° 47090/376/D/2015-, por medio de su apoderado Leandro Stok, contra la Resolución N° D 228/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 31/07/2019, obrante a fs. 1100/1104 del Expte. N° 47090/376/D/2015. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por la firma F.G.F. TRAPANI S.A., CUIT N° 30-70792794-8, con domicilio fiscal en 25 de Mayo N° 433 de esta ciudad, contra el Acta de Deuda N° A 1427/2018, practicada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmando la misma conforme planillas anexas denominadas "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1427-2018 - ACTA DE DEUDA N°: A 1427-2018 - ETAPA IMPUGNATORIA" y "PLANILLA ANEXA DETERMINATIVA DE INTERESES RESARCITORIOS - ACTA DE DEUDA N° A 1427-2018 – ETAPA IMPUGNATORIA". INTIMAR al cumplimiento de las obligaciones tributarias que surgen de la planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1427-2018 - ACTA DE DEUDA N°: A 1427-2018- ETAPA IMPUGNATORIA", e INTIMAR al cumplimiento de las obligaciones tributarias que surgen de la planilla denominada "PLANILLA ANEXA

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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

DETERMINATIVA DE INTERESES RESARCITORIOS - ACTA DE DEUDA N° A 1427-2018 – ETAPA IMPUGNATORIA”.

I.a.- Alega que las deudas relacionadas con las operaciones en las cuales omitió practicar retención, por las cuales el sujeto pasivo del tributo cumplió con su obligación de presentar declaración jurada a título personal e ingresó el gravamen correspondiente no pueden serle reclamadas. No puede serle exigido el ingreso de una suma de capital que ya se encuentra pagada por parte del sujeto pasivo.

Expresa que la D.G.R. en ningún momento consideró la situación que se menciona supra, de esta manera, la solución al caso de autos no puede ser otra que la nulidad del proceder empleado por la Administración.

I.b.- Sostiene que la falta de integración en debida forma de la relación jurídico tributaria con la participación del contribuyente principal, descalifica el acto de determinación practicado, en tanto fue emitido en violación a las formas esenciales del proceso, transgrediéndose así su derecho de defensa en juicio y debido proceso de raigambre constitucional -artículo 18° de la C.N.-.

Aduce que, en el caso de marras solicitó que la D.G.R. adjunte los estados de cuenta de los sujetos incluidos en el presente ajuste, sin embargo ésta no aportó dicha documentación, en una evidente violación a su derecho de defensa y al principio de la búsqueda de la verdad material. A través los dichos estados de cuenta se podría haber verificado si los proveedores adeudaban sumas de dinero a título personal, ya que si no lo hacían, es inadmisibile el ajuste practicado a un responsable por deuda ajena.

I.c.- Manifiesta que la relación entre los contribuyentes principales y los agentes de retención tiene carácter subsidiario. De esta forma, para que el Organismo Fiscal pueda reclamarle el ingreso de los tributos omitidos de retener deben ocurrir los siguientes requisitos: i) la existencia de obligaciones fiscales en cabeza del deudor principal; ii) la falla de regularización por parte de aquel de las mismas; iii) la efectivización de la responsabilidad solidaria por medio del proceso de determinación de oficio en cabeza del responsable principal.

Expresa que en el caso de autos falta uno de los requisitos que habilitan la solidaridad tributaria, esto es, la determinación de las obligaciones fiscales en



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

cabeza del deudor principal, ya que la D.G.R. ni siquiera probó la existencia de la deuda que pretende reclamar.

Alega que la normativa legal establece que la materia imponible auto-determinada se presume y declara como exacta hasta tanto no sea impugnada por el Organismo Fiscal en ejercicio de sus potestades de fiscalización. La presunción imperante es la corrección del contenido de la declaración jurada hasta tanto esta no sea impugnada, por lo que no existe deuda por parte del contribuyente y mucho menos del responsable solidario.

I.e.- Aduce que la D.G.R. procedió oportunamente a efectuar el ajuste respecto a aquellos sujetos que recuperan su condición de inscriptos en el tributo, pero no obstante ello, pretende el cobro de las retenciones omitidas por las operaciones celebradas con los mismos.

Expresa que si los sujetos pasibles de retención recuperaron su condición de inscriptos es porque presentaron sus declaraciones juradas a título personal. En consecuencia, habiendo el proveedor regularizado su situación, mal puede pretender la D.G.R. dejar subsistente un ajuste por supuestas retenciones omitidas.

I.f.- Alega que por aplicación del art. 91 del C.T.P los intereses resarcitorios fueron condonados respecto a los principales obligados, ante lo cual, dichos efectos se extienden también al responsable solidario. El pago de uno de los deudores produce una traslación de sus efectos y libera a todos demás.

De esta forma, si no rige obligación tributaria para el contribuyente principal no existe para los deudores solidarios en su carácter de agentes de retención.

I.g.- Manifiesta que se encuentran incluidas en la determinación efectuada operaciones realizadas con sujetos que no poseen sustento territorial en la provincia de Tucumán, ya que son sujetos de extraña jurisdicción, siendo además que el apelante se hizo cargo de los gastos de transporte.

I.h.- Por último, se agravia de que la resolución apelada rechaza la mayoría de las expresiones efectuadas por el perito en su informe en base a falta de documentación suficiente que avale sus aseveraciones, siendo que se trata de una persona con conocimientos técnicos en la materia, que tuvo a la vista toda la documentación que resulta pertinente para dilucidar la controversia.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9768



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Agrega que el informe pericial fue emitido en base a la compulsa de la documentación contable que poseía, la cual fue no objetada por parte del Organismo Fiscal en el procedimiento de determinación de oficio.

II.- A fs. 01/10 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.

Respecto al planteo de nulidad del ajuste practicado, destaca que la declaración de nulidad se impone ante actos cuyo vicio vulnere los intereses públicos colectivos de los cuales la administración tiene el irrenunciable derecho de custodiar y defender. La nulidad procesal es la sanción impuesta por la cual la Ley priva a un acto de sus efectos normales cuando en su ejecución no se han guardado las formas prescriptas.

Aclara que el derecho procesal no es finalista, es accesorio y meramente instrumental, por lo que la nulidad de los actos de procedimiento solo corresponde cuando tolerar el defecto sea incompatible con la debida protección de los derechos. La nulidad carece de un fin en sí misma, por lo cual no cabe declarar nulidades que carecen de objeto práctico.

En cuanto a lo alegado por el recurrente en relación a la vulneración de su derecho a defensa, resalta que el agente tuvo en todo momento a su disposición el expediente de marras, contando además con la posibilidad de presentar los recursos dispuestos por el C.T.P.

Agrega que en la etapa impugnatoria, se procedió a abrir la causa a prueba, y se procedió a realizar los ajustes correspondientes teniendo en cuenta la documentación aportada en la misma

En relación a que no se habría dado participación a los deudores principales del tributo, sostiene que el agente de retención que voluntariamente o por propia negligencia no cumple con el deber de retener, deviene responsable del ingreso del impuesto debido.

El responsable por deuda aleja puede liberarse de su obligación en la medida que pruebe que el contribuyente ha ingresado las sumas de dinero a él



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM450 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

correspondientes en concepto de principal obligado, situación no acontecida en autos.

En cuanto a los sujetos que presentaban bajas de oficio y posteriormente recuperaron su condición de inscriptos, alega que el recurrente confunde los términos “presentación de declaración jurada” y “regularización del impuesto”, no implicando que uno de ellos sea una condición “sine qua non” del otro. El hecho de que sujeto pasible de retención haya regularizado su situación de inscripción mediante la presentación de las declaraciones juradas adeudadas, no implica que efectivamente haya cancelado el impuesto resultante de las mismas.

En relación a la improcedencia para el cobro de intereses, manifiesta que en las obligaciones a plazo, la mora se produce por su solo vencimiento, que justamente es la situación de autos, en la cual las obligaciones del agente tienen expresamente establecido su plazo de vencimiento. Para eximirse de las responsabilidad derivada de la mora, el deudor debe probar que no le es imputable, situación que no fue debidamente acreditada.

Respecto a la supuesta ausencia de sustento territorial por las operaciones con sujetos que no se encuentran ubicados en la jurisdicción de Tucumán, sostiene que el apelante pretende que el Fisco justifique la ausencia de sustento, cuando es el propio agente quien conoce la modalidad y la forma de concertación de las operaciones realizadas con sus proveedores, y aun así no produjo prueba de lo alegado.

Por último, en cuanto la falta de análisis de la prueba pericial aportada, agrega que las aseveraciones del perito de parte carecen de cualquier tipo de respaldo documental, resultando evidente el desconocimiento del profesional de la normativa aplicable al caso puntual.

III. A fs. 16/17 del Expte. N° 500/926/2019 obra Sentencia Interlocutoria N° 856/19 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación, por constituido el domicilio, por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, y se ordena abrir la causa a prueba por el término de 20 días.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ROSSE POMBESA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-8769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Abierta la causa a prueba las partes ofrecieron las siguientes: El contribuyente ofreció prueba Documental e Informativa (producida); la D.G.R. ofreció prueba Instrumental, conforme se evidencia del informe actuarial emitido por este Tribunal a fs. 28 del Expediente N° 500/926/2019.

De manera posterior, a fs. 30 del mencionado expediente se deja constancia de la clausura del periodo probatorio, y se dispone 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 entrar al análisis de los hechos para expedirse sobre la procedencia del planteo impetrado por el recurrente.

IV.a.- Respecto a la nulidad alegada por el apelante, corresponde enfatizar que para que prospere un planteo de nulidad se requiere que el vicio en cuestión produzca un perjuicio serio e irreparable que no pueda ser subsanado, por lo que no podrá declararse nulo un acto irregular, cuando la irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide.

De acuerdo al análisis de las actuaciones obrantes, se observa que la resolución impetrada por la Autoridad de Aplicación satisface el requisito de motivación del acto administrativo, en tanto en la misma se explicita de manera clara las circunstancias de hecho y de derecho que llevaron a su dictado.

No resulta conducente el planteo de falta de motivación del acto administrativo cuando en el mismo surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir la descripción de los hechos que dan origen al ajuste fiscal, la conducta que le es imputable al contribuyente y la normativa aplicable al caso.

Se observa que el acto discutido emana de autoridad competente, tiene sustento en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, y se exteriorizó por instrumento idóneo.

En el derecho administrativo la nulidad deriva de la imposibilidad del acto de integrarse en un ordenamiento jurídico dado, de su violación objetiva de principios jurídicos, antes que de un elemento suyo viciado o faltante. Las nulidades administrativas no dependen de cuál elemento del acto está viciado, sino de la importancia de la infracción al orden jurídico.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

La declaración de nulidad es improcedente si quien la solicita no demuestra la existencia de un perjuicio que le ha ocasionado el acto presuntamente irregular.

Conforme lo expresado precedentemente, resulta evidente que la resolución emitida por la Autoridad de Aplicación cumple con todos los requisitos previstos en el Código Tributario Provincial. En igual sentido se advierte que el Acta de Deuda impugnada, cumple con lo dispuesto en el art. 102° del CTP.

Atento a esto, se evidencia que el acto administrativo atacado se encuentra ajustado a derecho, resultando improcedente la nulidad planteada por el apelante.

IV.b.- En cuanto a lo alegado por el recurrente aduciendo la existencia de una vulneración a su derecho de defensa, cabe manifestar que el principio constitucional de la defensa en juicio en el debido proceso es aplicable en el procedimiento administrativo.

La aplicación al caso de marras conduce a la necesidad imperiosa por parte del Organismo Fiscal de, antes de dictar resolución alguna que afecte al contribuyente, hacerle conocer las conclusiones de las consideraciones efectuadas en el mismo, darle la oportunidad para formular el pertinente descargo, y habiendo puntos de hecho controvertidos, abrir a prueba las actuaciones por el término correspondiente.

Conforme lo expuesto precedentemente y del análisis de la documentación obrante en el expediente de marras, se observa que el apelante en todo momento dispuso de la oportunidad para oponer las excepciones que le resultaren pertinentes y aportar las pruebas para demostrar sus alegatos.

De manera concordante en la resolución efectuada por el Organismo Fiscal se explicita claramente las causales consideradas para el dictado de la misma.

Ante lo expuesto no se observa vulneración al derecho de defensa del contribuyente mediante el actuar incoado por el Fisco provincial, por lo que cabe descartar el agravio efectuado por el apelante.

IV.c.- En relación al agravio realizado por el recurrente respecto al carácter subsidiario de la deuda que se le reclama y de la falta de constatación de la existencia de deuda por parte de los contribuyentes principales, corresponde 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. FORSE ROMESSA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 que si bien son ajenos al hecho imponible, se encuentran obligados 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. Si el agente 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 (...)”.

Existe solidaridad tributaria cuando la Ley prevé que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación a través de vínculos autónomos, dando lugar a que el Fisco puede exigir indistintamente a cada uno de ellos la totalidad de la deuda.

Aquel que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial en caso de incumplimiento de sus deberes, mientras que puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente principal ingresó la suma adeudada.



GESTION
DE LA CALIDAD

RJ-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Para poder desligarse de la responsabilidad solidaria que pesa sobre el agente, es necesaria la acreditación 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 los proveedores mencionados precedentemente se encuentran incluidos los montos de las operaciones que fueron susceptibles de retención.
- Que los tributos correspondientes a las declaraciones juradas mencionadas fueron ingresados por los obligados principales.

Si bien el Organismo Fiscal cuenta con un sistema que permite verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas por parte de los sujetos pasibles, dicha información solo consigna importes globales lo cual impide que el Fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención integran la base imponible de las citadas declaraciones juradas.

Por otra parte, en cuanto a las pruebas informativa y pericial aportadas por el recurrente tendientes a demostrar sus alegatos en este punto, conforme al análisis de las mismas cabe manifestar que no permiten liberar al agente de su responsabilidad solidaria respecto de las retenciones omitidas -o practicadas en defecto-, atento a que no demuestran que las operaciones incluidas en la determinación oficio atacada hayan estado contenidas en la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los contribuyentes principales, ni que los mismos hayan cancelado el tributo resultante.

Ante lo expuesto en los párrafos precedentes, corresponde rechazar lo alegado por el apelante en este punto.

IV.e.- Respecto a lo expresado por el recurrente en cuanto a los sujetos que presentaban bajas de oficio y posteriormente recuperaron su condición de inscriptos, cabe manifestar que yerra en considerar que la mera presentación de declaraciones juradas a título personal por parte de los contribuyentes principales implica que la deuda determinada en las mismas fue regularizada por estos.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. FORSE PUGLIESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-4080-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

El hecho de que el sujeto pasible de retención haya efectuado la presentación de las declaraciones juradas correspondientes, no implica de forma alguna que efectivamente haya regularizado el impuesto contenido en las mismas.

Conforme lo expuesto, corresponde rechazar el agravio efectuado en este punto.

IV.f.- Respecto a la aplicación de intereses por parte del Organismo Fiscal en la deuda determinada, incluidos en planilla denominada "PLANILLA ANEXA DETERMINATIVA DE INTERESES RESARCITORIOS - ACTA DE DEUDA N° A 1427-2018 – ETAPA IMPUGNATORIA", que surgen de aquellas operaciones efectuadas con sujetos pasibles que recuperaron su condición de inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se defiende la procedencia de los mismos.

Se observa en autos que 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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

manera que acreditado en autos su incumplimiento, los intereses derivan como resultado lógico de tal situación de irregularidad fiscal.

Por otra parte, corresponde destacar el carácter automático de la mora en lo que a los intereses respecta, en tanto los mismos surgen sin necesidad de interpelación alguna -no siendo necesario juicio o sumario previo-. Para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que no le es imputable, mientras que en el caso de autos, el agente en ninguna instancia ofrece prueba alguna que justifique o acredite de algún modo que el incumplimiento no le es imputable.

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.

En relación a lo alegado por el recurrente en cuanto sostiene que por aplicación del artículo 91 del C.T.P., los intereses correspondientes a los deudores principales se encuentran condonados, y por lo tanto, la deuda también se encuentra extinta para el agente, corresponde mencionar que dicho artículo condona solo las sanciones que pudieran acarreararse como consecuencia del cumplimiento tardío de una obligación tributaria, efectuado dicho cumplimiento de manera espontánea.

El art. 91 se encuentra ubicado en el Capítulo II del C.T.P., el cual refiere a las "Sanciones e Infracciones", por lo que no resulta de aplicación respecto de intereses resarcitorios. El mencionado artículo establece: *"Los contribuyentes, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias (...)".* (El resaltado no corresponde al original).

De la lectura del artículo analizado supra, resulta evidente que la intención del legislador es condonar posibles sanciones ante el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias por parte de los deudores del tributo, pero de ninguna

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-8769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

manera condona intereses resarcitorios por incumplimiento en los plazos de regularización de las mencionadas obligaciones.

Ante lo expuesto, corresponde rechazar lo expresado por el apelante.

IV.g.- Respecto a lo aducido por el apelante en cuanto sostiene que en la determinación efectuada por el Fisco se encuentran incluidas operaciones con sujetos que no poseen sustento territorial en la provincia de Tucumán, cabe expresar que el recurrente efectúa su agravio sin acompañarlo con la documentación pertinente que demuestre la veracidad del mismo.

Alega que los pagos fueron efectuados a proveedores que poseen domicilio fuera de la provincia de Tucumán, haciéndose además cargo de los gastos de transporte correspondientes, mas no acredita con documental suficiente lo alegado en este punto, como ser por ejemplo los remitos de los bienes adquiridos, los que resultan fundamentales para dilucidar la controversia.

El hecho de que los sujetos a los cuales se efectúan los pagos posean domicilio fuera de la jurisdicción de Tucumán, y dichos pagos hayan sido efectuados fuera de la misma, no implica que estos no tengan sustento territorial en esta jurisdicción, ya que además debe probarse, entre otras circunstancias, que los proveedores no realizaron gastos en esta jurisdicción. En consecuencia, corresponde desechar el agravio efectuado.

IV.h.- Por último, corresponde expedirse respecto al planteo efectuado por el apelante agravándose de la falta de consideración por parte del Fisco provincial de la información aportada mediante la pericial contable obrante a fs. 1003/1004, y planillas anexas -fs. 1005/1035-. De esta forma, resulta pertinente la revisión de la misma para determinar si en ella se aporta información que permita dilucidar la controversia.

En la pericial producida se dejan planteados los siguientes puntos con la respectiva aseveración por parte del perito de parte:

Bajo el acápite *"REFERENCIA 1 SEGÚN PLANILLA ANEXA"*, el perito asevera que de las actuaciones administrativas no surgen elementos que permitan constatar que el organismo fiscalizador haya requerido a los proveedores contenidos en la deuda determinada que acreditaran su condición frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

El perito de parte expresa que el Fisco no "requirió" la información mencionada supra a los proveedores del agente, sin embargo, del análisis de la documentación obrante en el expediente de marras se observa que dicha información fue efectivamente verificada por el Organismo Fiscal, determinando la deuda que reclama al recurrente conforme a la situación particular de cada proveedor. Por lo expuesto, es menester rechazar lo alegado por el apelante en este punto.

Bajo el epígrafe "REFERENCIA 2 SEGÚN PLANILLA ANEXA", el perito de parte informa que no surgen elementos que permitan constatar que el Organismo Fiscal haya verificado que los proveedores hayan efectuado la presentación de sus declaraciones juradas o ingresado los pagos del impuesto correspondiente.

Es de mi entender que la aseveración del perito, tal como es formulada, no resulta suficiente para liberar al agente de su responsabilidad solidaria, ya que los estados de cuenta de los deudores principales contienen importes globales, resultando de esta manera materialmente imposible a partir de dicha información determinar si dichos montos incluyen las operaciones contenidas en la determinación de oficio cuestionada.

Para poder desligarse de la responsabilidad solidaria que pesa sobre el agente, es necesaria la acreditación que cada proveedor ingresó el impuesto no retenido en su justa medida, lo cual implica demostrar que en la base imponible consignada en las declaraciones juradas presentadas por los sujetos pasibles se encuentran incluidos los montos de las operaciones que fueron susceptibles de retención -y que los tributos correspondientes a las mismas fueron ingresados-.

Si bien el Organismo Fiscal cuenta con un sistema que permite verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas por parte de los sujetos pasibles, dicha información solo consigna importes globales lo cual impide que el Fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención integran la base imponible de las citadas declaraciones juradas, como así la efectiva cancelación del impuesto.

El planteo efectuado por el recurrente remite a una cuestión de hecho y prueba de lo que pretende demostrar, lo cual es en este caso, que el contribuyente principal canceló el tributo a él correspondiente por las operaciones vinculadas con la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-8000-8769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

determinación de oficio realizada por el Organismo Fiscal, situación que no logró acreditar.

En el acápite “REFERENCIA 3 SEGÚN PLANILLA ANEXA” el perito manifiesta que por las características de sus actividades, el recurrente abona los bienes y servicios adquiridos en jurisdicciones distintas de la provincia de Tucumán, por lo que no existe sustento territorial en dichas operaciones.

Al respecto, cabe expresar que el hecho de que los sujetos a los cuales se efectúan los pagos posean domicilio fuera de la jurisdicción de Tucumán, y que los pagos hayan sido efectuados fuera de la misma, no implica que estos no tengan sustento en esta jurisdicción, ya que además debe probarse -entre otras circunstancias- que los proveedores no realizaron gastos en la misma, por lo cual el argumento utilizado por el apelante no es concluyente para determinar que las operaciones realizadas carecen de sustento territorial.

En el punto “REFERENCIA 4 SEGÚN PLANILLA ANEXA”, el perito expresa que no deben ser incluidos en la deuda determinada importes abonados a profesionales indicados en la exención del artículo 228° inc. 15) del C.T.P.

De la compulsión de la documentación obrante en el expediente de marras se observa que el Organismo Fiscal procedió a detraer de la deuda reclamada aquellas operaciones celebradas con profesionales que encuadran dentro de la exención mencionada supra, siempre que los pagos realizados no superen el monto máximo establecido en el mencionado artículo.

Resulta menester recordar que el art. 228° en su inc. 15) establece “*Están exentos del pago de este gravamen, además de quienes estén exentos del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por leyes especiales: (...) Los profesionales universitarios con título de grado, no organizados bajo forma asociativa alguna, cuyos ingresos mensuales por el ejercicio de su profesión no superen la suma equivalente a siete (7) veces el Salario Mínimo Vital y Móvil fijado por el Estado Nacional*”. (El resaltado no pertenece al original).

Atento a ello, el Organismo Fiscal procedió a ajustar la deuda determinada solo respecto a los proveedores que cumplían con el requisito de no exceder el monto máximo fijado en el artículo analizado.

En el epígrafe “REFERENCIA 5 SEGÚN PLANILLA ANEXA”, sostiene que las operaciones incluidas en esta referencia fueron realizadas con productores



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

primarios de frutas cítricas, siendo que estas actividades se encuentran gravadas con la alícuota del 0% en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Corresponde expresar que el perito omite aludir a una cuestión fundamental, la cual es que una gran parte de los contribuyentes a los que hace referencia no poseen como única actividad la producción de bienes primarios gravados con la alícuota 0%, sino que además efectúan distintas actividades que efectivamente se encuentran gravadas con el impuesto.

De esta forma, se limita a manifestar que las operaciones que menciona se realizaron con productores primarios, sin hacer referencia alguna sobre el carácter de las operaciones celebradas con los mismos.

En efecto, no resulta factible declarar que dichas operaciones se encuentran de manera inequívoca amparadas con la alícuota diferencial mencionada precedentemente.

Para que las operaciones sean pasibles de la alícuota diferencial se debe cumplir con el requisito de que la comercialización del bien encuadre en forma taxativa en la normativa dispuesta, ya que no se trata de una exención subjetiva –no se exime al productor primario por todas las operaciones realizadas por éste-.

De esta manera, no puede el apelante concluir que todas las operaciones efectuadas con los mencionados proveedores provienen de pagos efectuadas por compras de bienes gravados con la alícuota del 0%.

No obstante lo expuesto, de la compulsas de la documentación obrante en autos se observa que el Organismo Fiscal procedió a efectuar ajustes en la determinación practicada en relación a los proveedores cuya actividad principal es la de comercialización de productos amparados por la alícuota diferencial mencionada, manteniendo el reclamo de deuda únicamente por los que presentaban diferentes actividades comerciales.

Por último, en el acápite "REFERENCIA 6 SEGÚN PLANILLA ANEXA", el perito efectúa una detracción de la deuda reclamada por el Organismo Fiscal en base a operaciones relacionadas con conceptos abonados a proveedores incluidos en el artículo 228 punto 9) del Código Tributario Provincial.

Al respecto, cabe aclarar que el artículo mencionado dispone: "Están exentos del pago de este gravamen, además de quienes estén exentos del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por leyes especiales: (...) 9) Las operaciones

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

realizadas por las asociaciones, entidades o comisiones de beneficencia o de bien público, asistencia social, de educación o instrucción, científicas, artísticas, culturales y deportivas, fundaciones constituidas conforme a lo dispuesto por el Código Civil y Comercial de la Nación, instituciones religiosas y asociaciones obreras, siempre que los ingresos obtenidos sean destinados exclusivamente al objeto previsto en sus estatutos sociales, acta de constitución o documento similar y en ningún caso se distribuyan directa o indirectamente entre los socios. Deberán contar con personería jurídica o gremial o el reconocimiento o autorización por autoridad competente, según corresponda". (El resaltado no pertenece al original)

El perito de parte efectúa una apreciación parcial del artículo citado, limitándose solo acreditar que los pagos mencionados obedecen a operaciones celebradas con los sujetos incluidos en el citado artículo, pero no alude al hecho de que los mismos cumplimenten los requerimientos establecidos para encontrarse exentos del pago del tributo.

De esta manera, no puede el apelante pretender que por el pago efectuado a uno de los sujetos comprendidos en el artículo analizado se encuentra, sin más, exento de efectuar retención, si no analiza además que el sujeto mencionado se encuentre efectivamente exento del pago del tributo, situación que en el expediente de marras no acredita.

VI.- En relación a las pruebas ofrecidas y producidas por el apelante en su escrito recursivo -fs. 1122/1127 del expediente administrativo-, corresponde en esta instancia efectuar la valoración de las mismas y su conducencia a los fines de desvirtuar la deuda reclamada por el Organismo Fiscal.

En su escrito apelatorio el recurrente solicitó como prueba informativa que se librara oficio a la D.G.R. a los fines que ésta informe:

- (i) Si realizo a los proveedores incluidos en la determinación algún ajuste como contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los periodos 2014 y 2015.
- (ii) Adjunte un estado de cuenta de todos los sujetos incluidos en el ajuste practicado, correspondiente a los periodos fiscales 2014 y 2015.

Abierta la causa a prueba, conforme se observa en Sentencia Interlocutoria que obra a fs. 16/17 del Expte. de cabecera, el apelante procedió a librar los oficios



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-000-0769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

correspondientes con fines de obtener la información solicitada. A fs. 24/27 el Organismo Fiscal contestó el requerimiento, procediendo a aportar la información pertinente para cumplimentar con el oficio que le fue remitido.

Respecto al punto "(i)" de la información solicitada por el apelante, corresponde manifestar que la misma no permite liberarlo de su obligación solidaria, ya que no resulta posible a través del análisis de determinaciones de oficio practicadas a los contribuyentes principales constatar que las operaciones omitidas de retener se encuentran incluidas en la deuda reclamada en las mismas.

Por otra parte, el hecho de que se haya efectuado una determinación de oficio a un contribuyente principal, no implica que la presunta deuda contenida en esta haya sido cancelada por el mencionado sujeto, siendo este hecho indispensable para liberar al agente de su obligación solidaria.

Por lo expuesto, corresponde manifestar que la prueba informativa aportada por el apelante en este punto no resulta suficiente para liberarlo de la deuda que le es reclamada por el Organismo Fiscal.

En relación al punto "(ii)" de la prueba ofrecida, corresponde aclarar que la información disponible en los estados de cuenta de los contribuyentes representa montos globales, lo que no permite conocer si los montos de la operaciones sujetas a retención integran la base imponible de las declaraciones juradas que los componen. 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.

El agente debe, para poder desligarse de su responsabilidad solidaria, acreditar que cada proveedor ingresó el impuesto no retenido en su justa medida, lo cual implica desmostar que en la base imponible consignada en las declaraciones juradas presentadas de sujetos pasibles se encuentran incluidos los montos de las operaciones que fueron susceptibles de retención, -y que los tributos correspondientes a las mismas fueron ingresados-.

Al tratarse de una cuestión de hecho y prueba a cargo del agente, resulta necesario que aporte prueba concluyente de lo que pretende demostrar. De esta manera, la prueba informativa ofrecida y producida por el apelante en este punto no permite liberarlo de su responsabilidad solidaria respecto de las retenciones omitidas.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Por lo expuesto, considero que corresponde **NO HACER LUGAR**, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente F.G.F. TRAPANI S.A, CUIT N° 30-70792794-8, contra la Resolución N° D 228/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 31/07/2019, confirmando las planillas denominadas “PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1427-2018 - ACTA DE DEUDA N°: A 1427-2018- ETAPA IMPUGNATORIA” y “PLANILLA ANEXA DETERMINATIVA DE INTERESES RESARCITORIOS - ACTA DE DEUDA N° A 1427-2018 – ETAPA IMPUGNATORIA”, las cuales obran a fojas 1105/1119 Así voto.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

El señor vocal **Dr. José Alberto León** hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente F.G.F. TRAPANI S.A., CUIT N° 30-70792794-8, contra la Resolución N° D 228/19, de fecha 31/07/2019, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia confirmar la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

2.- CONFIRMAR las planillas denominadas “PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1427-2018 - ACTA DE DEUDA N°: A 1427-2018- ETAPA IMPUGNATORIA” y “PLANILLA ANEXA DETERMINATIVA DE INTERESES RESARCITORIOS - ACTA DE DEUDA N° A 1427-2018 – ETAPA IMPUGNATORIA”

3.- REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados, y **ARCHIVAR**.



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-0769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

HACER SABER

S.S.

DR. JOSÉ ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

C. F. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION