



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9008-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

SENTENCIA Nro. 268 /20

Expte. N° 183/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los ...1... días del mes de OCTUBRE... de 2020, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "BRITISH AMERICAN TOBACCO ARGENTINA S.A.I.C.yF. S/RECURSO DE APELACION", N° 183/926/2019 (43158-376-D-2017- DGR) y;

CONSIDERANDO:

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 2162/2165 del expte 43158/376-D-2017 se presenta el Dr. Leandro Stok en carácter de apoderado del agente BRITISH AMERICAN TOBACCO ARGENTINA S.A.I.C.yF. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 32/19, de fecha 21/01/2019, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 2152/2159 de dichos actuados.

En ella se resuelve, en su art. 1°, hacer lugar parcialmente a la impugnación efectuada por el mencionado agente en contra del Acta de Deuda n° A 3045-2017 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción; y en sus arts. 2° y 3°, intimar al cumplimiento de las obligaciones tributarias conforme las planillas obrantes a fs. 2155/2159.

El recurrente manifiesta que la resolución resulta improcedente porque no fueron integrados los obligados principales en el ingreso del impuesto, ni tampoco fueron acompañados los estados de cuenta solicitados, violando de esa manera su derecho de defensa y correspondiendo se declare la nulidad de la resolución.

Bajo los acápites "Intereses" e "Intereses resarcitorios" manifiesta que resulta improcedente el cálculo de los intereses en la liquidación; atento a que, al haber cancelado el obligado principal su deuda de manera espontánea, los intereses que podrían haberse generado resultan condonados por aplicación del art. 91 del CTP. Si para los obligados principales no le son exigibles los intereses, tampoco lo es para el agente de percepción. Lo mismo ocurre respecto de los sujetos pasibles de percepción que recuperaron su condición de inscriptos en el impuesto.

En "Baja de oficio" sostiene que si el contribuyente directo recupero su condición de inscripto fue por haber regularizado su situación en cuanto a la presentación de las

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

declaraciones juradas; por lo que entiende que no existiría explicación para reclamarle al agente las percepciones si su cliente ya ingresó el gravamen y recuperó su condición.

Identificado como "Prueba pericial contable", el apelante se agravia del rechazo a dicha prueba por parte de la Autoridad de Aplicación, al que considera que lo coloca en un estado de indefensión.

Finalmente, ofrece prueba informativa.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el contribuyente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad. Sin perjuicio de ello, realiza una serie de ajustes al haber constatado respecto a los clientes Oscar Alfredo Ascencio y Nestor Sebastian Reartes que las operaciones concertadas con los mismos fueron ventas mayoristas de tabaco, cigarros o cigarrillos y por lo tanto la alícuota a aplicar es la del 0,25%, reflejando dicho ajuste en planilla que obra a fs. 12/16.

Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fojas 18/19 obra Sentencia Interlocutoria N° 970/19 del 20/12/2019 en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación y se dispone la apertura a prueba por veinte días.

Dicha sentencia fue debidamente notificada a ambas partes.

A fs. 28 obra contestación al oficio remitido a la DGR.

A pesar de no encontrarse vencido el plazo probatorio, pero habiendo contestado la DGR el requerimiento cursado y no existiendo otra prueba a producir, corresponde la clausura de dicho período, por lo que se ordenó en fecha 16/03/2020: Téngase presente el informe actuarial que antecede. En mérito se provee: Pasen los autos a despacho para resolver.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución D 32/19 resulta ajustada a derecho.

Adelanto que este Vocal comparte los argumentos con que se defiende el Fisco en su contestación del art. 148 del CTP.

En relación con la supuesta nulidad de la resolución, por no haber dado participación a los clientes a fin de verificar que hubiesen ingresado el impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente sin haberse computado las percepciones no efectuadas por el agente; no resulta tal.

En la Resolución N° D 32/19, se expone claramente que se efectuó un análisis del detalle de las operaciones contenidas en el soporte óptico obrante en las actuaciones, de donde pudo constatarse ventas efectuadas a sujetos pasibles de percepción que no presentaron las DDJJ correspondientes al impuesto sobre los Ingresos Brutos, ventas a sujetos pasibles que sí presentaron las DDJJ, habiendo algunos cancelado la totalidad del impuesto y otros, solo una parte.

La Autoridad de Aplicación si bien no adjuntó los estados de cuenta que solicitara el entonces impugnante (en atención a lo establecido por el art. 110 del CTP); igualmente realizó un análisis de las DDJJ presentadas o no por los clientes del apelante; razón por la cual en esta instancia, resulta improcedente este planteo.

En conclusión, no existen vicios que conlleven a la nulidad de la resolución.

En relación con el planteo de la improcedencia de la exigencia de los intereses en virtud a lo establecido en el art. 91 CTP; cabe tener en cuenta lo que dicho artículo establece: "Los contribuyentes y/o responsables, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con las excepciones que la ley determina en cada caso y en especial en lo referente al Impuesto de Sellos."

Dicho artículo se encuentra dentro del Capítulo II del CTP que trata sobre "Infracciones y Sanciones en particular", por lo que el mismo claramente establece un beneficio que exime de sanción a los contribuyentes y responsables que regularicen su situación tributaria sin haber sido compelidos a ello. Pero de ninguna manera puede pretender el agente que la norma prevé un perdón al pago de los intereses por la cancelación del impuesto fuera de término (por más espontánea y voluntaria que fuera).

Lo relacionado con los intereses resarcitorios esta reglado en el artículo 50 del Digesto Tributario, en el Capítulo V "Extinción de las Obligaciones Tributarias", Sección Primera "Pago". Es decir, se está refiriendo a las obligaciones tributarias y no a las sanciones.

El mismo establece en su primer párrafo, expresamente: "La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio." (el subrayado me pertenece). Este párrafo del art. 50, legisla sobre el interés resarcitorio que se torna exigible por el sólo pago fuera de término, sin necesidad de interpelación alguna por parte del Fisco; es decir, no hay pago espontáneo o pago voluntario (como afirma el apelante). Contribuyente que paga el

impuesto después de la fecha de su vencimiento, debe abonar un adicional por el pago tardío realizado.

Respecto a los sujetos pasibles de percepción, que poseen baja de oficio, y conforme lo establece el art. 4 de la resolución General N° 3/2013, les corresponde un tratamiento especial que incluía la percepción a una alícuota agravada. La DGR constató la situación de clientes que al momento de la determinación poseían baja de oficio y que con posterioridad la recuperaron, respecto de ello, el Fisco procedió a recalcular la percepción a la alícuota correspondiente (no agravada). El apelante pretende que en relación con dichos clientes, no correspondería reclamarle el ingreso de las percepciones al agente, ya que ellos recuperaron su condición en el impuesto precisamente porque presentaron las declaraciones juradas, liquidando el impuesto correspondiente; razón por la que considera que nada puede serle reclamado. Es aquí donde el mismo se equivoca, ya que conforme lo establecía la Resolución General N° 03/2013, los contribuyentes para recuperar su condición de inscriptos debían presentar las declaraciones juradas omitidas; claramente solo requiere la presentación de las mismas, no siendo necesaria la cancelación del impuesto resultante. Por lo tanto y al no estar acreditado con la sola recuperación de la condición, que el obligado principal canceló el impuesto sobre los Ingresos Brutos, no puede por ese solo hecho resultar el agente desobligado.

Por último, este Vocal comparte el ajuste realizado por la DGR en esta etapa, cuya planilla obra a fs. 12/16 de estos autos.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución:

- I) HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por BRITISH AMERICAN TOBACCO ARGENTINA S.A.I.C.yF., C.U.I.T. 30-50111266-2, en contra de la Resolución D 32/19 de fecha 21/01/2019 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, y CONFIRMAR la PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3045-2017 ACTA DE DEUDA N° A 3045-2017 ETAPA RECURSIVA obrante a fs. 12/14, en atención a los considerandos que anteceden. Asimismo se condena al pago de los intereses legales correspondientes hasta la fecha del efectivo pago; todo ello en virtud de los considerandos que anteceden.
- II) CONFIRMAR la PLANILLA ANEXA DE INTERESES RESARCITORIOS ACTA DE DEUDA N° 3045-2017 ETAPA RECURSIVA, obrante a fs. 15/16, en atención a los considerandos que anteceden.

El señor vocal **doctor Jorge Posse Ponesa**, dijo:

I.- Comparto y adhiero las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, Dr. José Alberto León, en lo que refiere a los antecedentes de autos.



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9799



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

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Formulo disidencia únicamente con los considerandos respecto a los intereses y consiguiente resolución del caso, en merito a los fundamentos que se expondrán en el apartado siguiente de éste voto.

II.- Respecto a la aplicación de los mismos 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 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, situación no probada en autos.

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

existencia de la operación sujeta a dichos regímenes y 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, 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 Percepción/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 hicieron.

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 percibir y transferir esa percepción a la D.G.R., a la fecha de su vencimiento.

El origen de los intereses intimados por la D.G.R. en la planilla "*Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios - Acta de Deuda N° A 3045-2017 Etapa Impugnatoria*" corresponde a dos cuestiones:

- Operaciones de pago efectuadas con sujetos pasibles que recuperaron su condición de inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
- Operaciones donde el contribuyente presentó la declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos e cancelación total de la obligación tributaria.

Con respecto a los primeros, coincido con el criterio adoptado por la Autoridad de aplicación en lo que respecta a las bases y plazos utilizados para el cálculo de los mismos.

En cuanto a los segundos, es criterio de este vocal que si el contribuyente (sujeto pasible de percepción) 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.



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-9709



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

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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. En el caso de los Agentes, se establece con el Fisco un doble vínculo 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.

En razón de lo expuesto, sostengo que los intereses que adeuda el Agente de Percepción, 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.

Por lo expresado; propongo la siguiente resolución:

1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por BRITISH AMERICAN TOBACCO ARGENTINA S.A.I.C. Y F. CUIT N° 30-50111266-2, por la suma de \$88.453,26 (Pesos Ochenta y Ocho Mil Cuatrocientos Cincuenta y Tres con 26/100). En consecuencia DEJAR FIRME la Resolución N° D 32/19 de fecha 21/01/2019, conforme planilla "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 3045-2017- ACTA DE DEUDA N° A 3045-2017 - ETAPA RECURSIVA -" obrante a fs. 12/14, en atención a los considerandos que anteceden, por un monto que asciende de \$128.390,58 (Pesos Ciento Veintiocho Mil Trescientos Noventa con 58/100), cuyo detalle analítico obra en cd óptico de fs. 2170 del expte.43158/376-D-2017 el que se encuentra a disposición de las partes en Secretaría de éste Tribunal. 2. DISPONER que la D.G.R. proceda a reliquidar los intereses resarcitorios correspondientes a la planilla denominada "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios Acta de Deuda N° A 3045-2017 - Etapa Recursiva" conforme los parámetros expuestos en el considerando II de este voto.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José A. León, vota en igual sentido.

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por BRITISH AMERICAN TOBACCO ARGENTINA S.A.I.C.yF., C.U.I.T. 30-

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

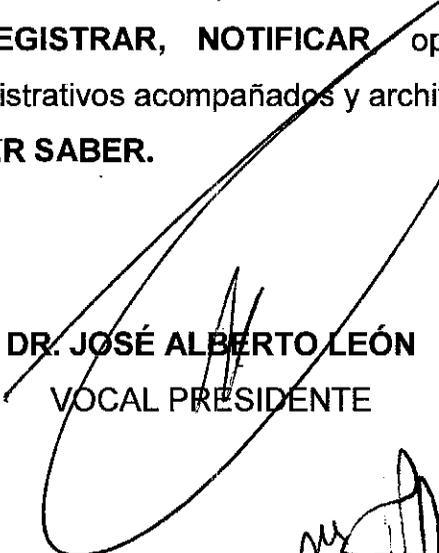
Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

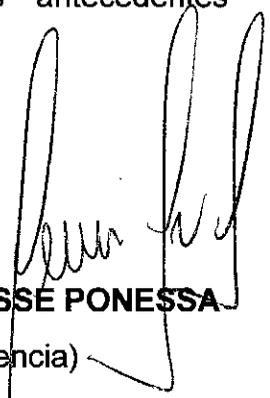
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

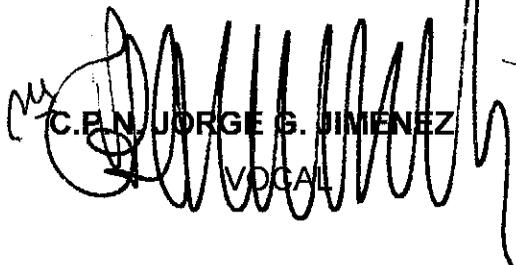
50111266-2, en contra de la Resolución D 32/19 de fecha 21/01/2019 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, y **CONFIRMAR** la PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3045-2017 ACTA DE DEUDA N° A 3045-2017 ETAPA RECURSIVA obrante a fs. 12/14, en atención a los considerandos que anteceden. Asimismo se condena al pago de los intereses legales correspondientes hasta la fecha del efectivo pago; todo ello en virtud de los considerandos que anteceden.

2. CONFIRMAR la PLANILLA ANEXA DE INTERESES RESARCITORIOS ACTA DE DEUDA N° 3045-2017 ETAPA RECURSIVA, obrante a fs. 15/16, en atención a los considerandos que anteceden.

3. REGISTRAR, NOTIFICAR oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar **HACER SABER.**


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (Disidencia)


C.F.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION