

SENTENCIA N° 309 /2020

Expte. N° 601/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 3 días del mes de NOVIEMBRE de 2020 reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"MAGLIONE S.R.L." S/ RECURSO DE APELACIÓN, Expte. Nro. 601/926/2019 y Nro. 29813/376-D-2012(DGR) y;**

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

Por ello,

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

I. A fojas 3457/3461 del Expte. N° 29813/376-D-2012, Leandro Stok, apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 274/19 de fecha 09/09/2019 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 3443/3446). En ella se resuelve **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación presentada por la firma MAGLIONE S.R.L. CUIT N° 30-70883254-1, con domicilio constituido en calle 25 de Mayo 433 de esta ciudad, en contra del Acta de Deuda N° A 544-2013, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos Agente de Percepción confirmándose la misma según nueva planilla denominada *"Planilla Determinativa N° PD 544-2013 Acta De Deuda N° A 544-2013 Etapa Impugnatoria"*; **INTIMAR** al cumplimiento de las obligaciones que surgen de las planillas *"Planilla Determinativa N° PD 544-2013 Acta De Deuda N° A 544-2013 Etapa Impugnatoria -"* y *"Planilla Anexa De Intereses Resarcitorios Acta De Deuda N° A 544-2013 Etapa Impugnatoria"*; **DECLARAR ABSTRACTO** el tratamiento del descargo al Sumario instruido N° M 544-2013.

Considera que la deuda que intenta cobrar la D.G.R. a través del Acta de Deuda N° A 544-2013 se encontraría condonada en virtud de lo establecido por el artículo 7 de la ley N° 9013. Si bien la D.G.R. con fecha 03/09/2015 interrumpió la prescripción mediante interposición de demanda de embargo preventivo, esta no

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

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

próspero y a partir que la sentencia adquirió firmeza, los plazos de la prescripción volvieron a correr, comenzando un nuevo plazo a partir de que quedó firme la sentencia en Octubre del 2015, por lo que al 31/03/2017 el plazo de prescripción se encontraba corriendo. Por ese motivo, el requisito que exige la Ley para la condonación (Que al 31 de Marzo de 2017 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción) se encuentra cumplido.

Por otro lado plantea también la condonación de la deuda del principal obligado por aplicación del último párrafo del artículo 7 de la Ley N° 8.520 – restablecida su vigencia por la Ley N° 8.795 - Por lo tanto al encontrarse condonada la deuda del principal obligado, sus efectos también se extienden a la deuda que se reclama como responsable de la deuda ajena en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el periodo 2010.

Expresa que no hubo una integración de la relación jurídica tributaria, ni una participación activa del contribuyente para establecer la existencia de una deuda que pudiera ser subsidiariamente exigida como responsable solidario. Será con la previa verificación del principal obligado que opere la responsabilidad solidaria.

Con respecto a los intereses que la Administración pretende valerse, explica que al haber cancelado el contribuyente principal de manera espontánea y total su deuda, los intereses resarcitorios que podrían haberse generado como consecuencia del pago tardío se encuentran condonados por aplicación del artículo 91 de la Ley 5121.

Se queja de las Notas de Crédito no tenidas en cuenta por la D.G.R. al momento de emitir la resolución. Considera que el tercer párrafo del artículo 6 de la R.G. N° 86/00 resulta simplemente inoperante. Dicha resolución establecería una situación anómala para la ley al modificar la base de cálculo del Impuesto.

Solicita se excluyan las operaciones realizadas con consumidores finales y que los mismos se encuentran detallados en el ANEXO IV.

Agrega que la D.G.R. al omitir los estados de cuenta solicitados violó su derecho de defensa y el principio de la búsqueda de verdad material. De los mismos se puede verificar si los clientes presentaron sus declaraciones juradas y si adeudaba o no dinero.

Ofrece prueba y hace reserva federal del caso.

II. Que a fojas 3466/3473 del Expte. N° 29813/376-D-2012 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

Realiza un análisis de prescripción de los periodos incluidos en el Acta de Deuda, concluyendo que ninguno de ellos se encuentra prescripto.

Con respecto a la aplicación del artículo 7 de la Ley N° 9013, concluye que no resultan de aplicación los beneficios establecidos en la misma, ya que existe causal interruptora de prescripción al 31/03/2017, para los periodos que aquí se discuten.

En cuanto a que le correspondería la aplicación de los beneficios establecidos por la Ley N° 8.795 al deudor principal, considera que lo sostenido por el apelante no está probado en autos, por lo cual no es procedente.

Defiende la procedencia de los intereses cobrados y cita jurisprudencia al respecto.

Menciona que en la etapa impugnatoria el apelante no produjo prueba pericial ni informativa ofrecida y por la cual la Administración dispuso la apertura a prueba.

Realiza un análisis del régimen de percepción establecido por la R.G. N° 86/00; de las responsabilidades que como agente de percepción pesan sobre el apelante, y cita jurisprudencia aplicable al caso. Explica que el agente en caso de no realizar la percepción responde solidariamente. No obstante ello, agrega que la firma quedaría liberada de su responsabilidad si se demuestra que el obligado principal ingresó el tributo en su justa medida, y que la carga de dicha prueba corre por cuenta del apelante.

Indica que en la etapa impugnatoria se practicaron ajustes, a partir de los cuales en la determinación solo subsisten operaciones efectuadas con sujetos pasibles de percepción que no registraban presentación de las correspondientes declaraciones juradas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y otros que registraban la presentación de sus DDJJ, pero sin la cancelación total o con cancelación parcial del tributo, razón por la cual corresponde la exigencia del pago de la percepción omitida por el agente.

Analizada la documentación contenida en Anexo IV (fs 3316/3353) la DGR verifica que a fs. 3329 obra una planilla denominada "EMPLEADOS DE MAGLIONE SRL"

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

y a fs. 330/3353 consta copia de Nómina de Empleados del agente presentado ante la AFIP el mes 07/2011, constatándose que los empleados incluidos en la primera planilla se incluyen en la nómina de AFIP, por lo que al constatarse que se trata de operaciones de venta con factura "B" a consumidor final, se procedió a excluir a los mismos de la determinación. Para el resto de sujetos por los cuales intenta agravarse por el mismo motivo, no acompaña documentación suficiente, motivo por el cual no corresponde otro ajuste.

Agrega que a fs. 2004 obra nota de fecha 01/03/2013 en la que el apoderado de Maglione S.R.L., el CPN Esteban Prado manifiesta que "...Su actividad es la venta al por mayor de productos cosméticos, de tocador y de perfumería (513320) y la venta por menor de los mismos productos (523121) que efectúa solamente a sus empleados..." de lo cual se desprende que MAGLONE SRL no efectúa venta a consumidores finales (excepto a sus empleados los cuales fueron excluidos de la determinación), lo que resulta contradictorio con las planillas aportadas en esta instancia a fs. 3316 y 3327/3328.

Con respecto al planteo "Omisión de acompañar Estados de Cuenta" en la etapa impugnatoria, indica que en la etapa impugnatoria, mediante prueba informativa la firma apelante ofreció se libre oficio a la DGR a fin de que adjunte estados de cuenta de todos los sujetos identificados en los distintos anexos que se acompañan, e informe desde que fecha se encuentran con alta en la jurisdicción Tucumán, a lo cual se respondió que dicha información fue tenida en cuenta para la confección de los distintos ajustes efectuados conforme se desprende de los puntos tratados a lo largo de la Resolución N° D 274/19, a los cuales se remite.

En virtud a lo expuesto considera corresponde rechazar el recurso interpuesto contra la Resolución DGR N° D 274/19.

III. A fs. 14/15 del expte. 601/926/2019 obra sentencia N° 16/2020 de fecha 07/02/2020, notificada el 02/03/2019 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso y se dispone abrir la causa a prueba por el término de 20 (Veinte) días a partir del día siguiente a la recepción de la última notificación.

A fs. 26 del Expte. N° 601/926/2019 se informa que el contribuyente ofreció prueba documental (aceptada), prueba informativa (aceptada parcialmente y producida); y la D.G.R. ofreció prueba documental (aceptada).

Informa también que el periodo probatorio no se encuentra concluido. Sin embargo al no existir prueba para producir, corresponde la clausura del periodo probatorio, a fin de evitar el innecesario dispendio temporal. Por se provee autos para sentencia.

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

De forma preliminar a los agravios relativos al fondo de la cuestión, el recurrente solicita se declaren condonados los periodos reclamados en la Resolución N° D 274/19 por aplicación de la Ley N° 9013 que restableció la vigencia de la Ley N° 8873 y que incorpora como último párrafo del art. 7: *“Quedan condonadas de oficio las deudas originadas en retenciones, percepciones o recaudaciones no efectuadas correspondientes a los periodos 2010, 2011 y 2012, siempre que al 31 de Marzo de 2017 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Civil.(...)”*.

Teniendo en cuenta el punto que se debate, es preciso analizar entonces si se verifica la condición contemplada en la Ley N° 9013 para la condonación de los conceptos reclamados, esto es: si al 31/03/2017 el curso de la prescripción había sido interrumpido en los términos del Código de fondo.

En este sentido, el artículo 2546 del Código Civil y Comercial de la Nación vigente al momento de la interposición de la demanda de embargo preventivo (03/09/2015), establece que *“El curso de la prescripción se interrumpe por toda petición del titular del derecho ante autoridad judicial que traduce la intención de no abandonarlo, contra el poseedor, su representante en la posesión, o el deudor, aunque sea defectuosa, realizada por persona incapaz, ante tribunal incompetente, o en el plazo de gracia previsto en el ordenamiento procesal aplicable”*. Acerca de los alcances de la expresión “demanda”, el Superior Tribunal local in re “Castro Rafael vs. Esteban Sanz y Cía. s/ cobro de indemnización”, sostuvo –citando a la Corte Suprema de Buenos Aires- que: “para interrumpir la prescripción basta una manifestación de voluntad que desvirtúe la presunción de abandono del derecho la que puede exteriorizarse mediante demanda, entendida en sentido técnico procesal, o por cualquier acto judicial que demuestre en forma

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

indubitable que el propósito de quien lo postula es no dejar perder su derecho aun cuando se materialice ante juez incompetente" (Midón Graciela c/ Battaglia de Gratacos Nélide y otros).

Desde esta perspectiva, la demanda de embargo preventivo iniciada por la Provincia en fecha 03/09/2015, tuvo virtualidad para interrumpir el curso de la prescripción.

Ahora bien, respecto a la sentencia dictada por el Juzgado Civil en Cobros y Apremios adjuntada como Anexo I mediante la cual resuelve no hacer lugar al embargo preventivo solicitado por el Fisco, no resulta una causal que tenga por no sucedida la interrupción, ya que como bien cita el recurrente, ello se encuentra reglado en el art. 2547 del CCyCN que dispone: *"Los efectos interruptivos del curso de la prescripción permanecen hasta que deviene firme la resolución que pone fin a la cuestión, con autoridad de cosa juzgada formal. La interrupción del curso de la prescripción se tiene por no sucedida si se desiste del proceso o caduca la instancia"*, ninguna de las cuales ha sucedido hasta este momento.

Es por ello que más allá que el Juzgado Civil en Cobros y Apremios haya resuelto rechazar el embargo preventivo solicitado por el Fisco, éste ya había producido sus efectos al tiempo de su interposición.

Consecuentemente, a la fecha de corte establecida en la Ley 9013 (31/03/2017), el plazo de la prescripción de los períodos 01/2010 a 12/2012, incluidos en el Acta de Deuda N° A 544-2013 había sido interrumpido por la interposición de la citada acción, y con ello, excluido del régimen de condonación establecido en la norma.

Por otro lado, también plantea la condonación del obligado principal, en virtud del último párrafo del art. 7 de la Ley 8520 –restablecida por la Ley N° 8795.

La misma dispone: *"(...) Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante el período fiscal 2010 y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias de los sujetos responsables por deuda propia correspondientes a dicho período, siempre que al 6 de Julio de 2015 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate"*.

En ese sentido, se encuentra acreditado en estos autos y reconocido por la propia D.G.R., que en fecha 03/09/2015 inició demanda de embargo preventivo, por los períodos incluidos en el Acta de Deuda N° A 544-2013, y también incluidos en el

Certificado de Deuda N° 373/2013. Así surge de las constancias a fs. 3369 del expediente D.G.R. 29813/376-D-2012.

Atento a lo expuesto, la interrupción de la prescripción (producida únicamente con la interposición de demanda judicial) en contra del responsable solidario, cuyos efectos se extienden al contribuyente pasible de percepción, se ha producido en forma posterior a lo dispuesto por la norma referida.

Esta norma de alcance general establece la condonación de las deudas por causa propia por el período 2010; pero introduce una excepción a dicha disposición general, las excluye a aquellas respecto de las cuales, se haya producido la interrupción de la prescripción antes del 06.07.2015.

De acuerdo a ello, la carga de la prueba a los efectos de la no aplicación de la norma de carácter general, recae en la D.G.R. quien debe acreditar que ha interrumpido la prescripción en forma previa a la fecha designada en la norma, a los efectos de tomar operativa la excepción a la norma general.

Si bien la demanda judicial impetrada por la D.G.R. interrumpe la prescripción contra todos los deudores solidarios, la misma ha sido, a los efectos de la ley que estamos analizando, interpuesta en forma extemporánea.

Con acuerdo a las normas transcriptas, la falta de interrupción de la prescripción en tiempo y forma por parte de la D.G.R., en contra de cualquiera de los deudores solidarios, implica la condonación de oficio establecida en la norma para todos ellos. Nótese que el art. 33 del C.T.P. establece que el agente en caso de no percibir, responde solidariamente con el obligado principal. La solidaridad en este caso, resulta indiscutible.

En autos la D.G.R. no ha acreditado ni siquiera invocado haber interrumpido la prescripción con anterioridad al 06.07.2015, es más, reconoce que la única demanda interruptiva, ha sido impetrada en contra del agente de percepción MAGLIONE S.R.L. en fecha 03.09.2015.

Como consecuencia corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D 274/19 de fecha 09/09/2019 y en consecuencia DECLARAR que las obligaciones tributarias correspondientes al período 2010, incluido en la en "Planilla Determinativa N° PD 544-2013 Acta de Deuda N° A 544-2013 Etapa Impugnatoria - " y los intereses incluidos en planilla

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

“Planilla Anexa De Intereses Resarcitorios Acta De Deuda N° A 544-2013 Etapa Impugnatoria”; correspondientes al periodo mencionado, han quedado condonados de oficio, en virtud del beneficio dispuesto por la Ley N° 8520 modificada por Ley N° 8795, en su artículo 1° punto 7 inciso f), conforme lo expuesto en los considerandos precedentes.

V. En relación a la falta de integración de la relación jurídica tributaria por no dar participación en el procedimiento al contribuyente obligado principal, considero importante destacar lo siguiente:

La relación jurídico tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas que regulan las obligaciones tributarias que permiten al fisco - como sujeto activo- la pretensión de una prestación tributaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a él. Por fuera del sujeto pasivo que asume la condición de contribuyente por haber realizado el hecho imponible previsto en la ley, existen otros sujetos en los que la ley, sin excluir de la relación tributaria al contribuyente, coloca a su lado a un tercero que si bien es ajeno al hecho imponible, se encuentra obligado al pago del tributo en virtud de una disposición legal. Esta coexistencia se rige por el régimen de solidaridad tributaria y los terceros intervinientes son denominados *responsables por deuda ajena* (art. 29 C.T.P.) dentro de los cuales se inscriben los agentes de retención y de percepción.

En virtud de esta solidaridad, el Fisco puede exigir indistintamente al obligado principal como al solidario la totalidad de la deuda.

En sentido coincidente con la postura del apelante, si el agente de percepción no cumple con el deber de percibir, 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".

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. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE S. ROSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
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 percibir, 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.

En las presentes actuaciones, se trata el caso de percepciones no practicadas, y dado que las operaciones sujetas a percepción representan para el sujeto pasible, costos o gastos vinculado a sus ingresos por ventas, locaciones o prestaciones de servicios gravados, resulta una tarea de extrema complejidad verificar si dichas operaciones de compra o gastos se encuentran o no reflejadas en los ingresos **del mismo período** por el cual el contribuyente presentó la correspondiente Declaración Jurada, ya que **pueden configurar ingresos de períodos posteriores**.

En otras palabras, y a título ejemplificativo, las unidades compradas (sujetas a percepción) efectuadas en un determinado período podrán:

- 1) Enajenarse totalmente en el mismo período.
- 2) Enajenarse parcialmente en el mes de compra, y el resto en los períodos posteriores.
- 3) Enajenarse totalmente en períodos posteriores al mes de compra.

De allí la complejidad para efectuar la correlación "costo de compra" o gastos versus ingresos por ventas o locaciones y prestaciones de servicios gravados, a la que hacía antes referencia.

Por ello concluyo que en los regímenes de percepción, cuando el sujeto obligado a actuar como tal incumplió con su obligación, la sola demostración por parte del sujeto pasible de percepción de haber presentado la correspondiente declaración jurada y haber ingresado el tributo por cada período involucrado en la

determinación tributaria, resulta prueba suficiente para hacer lugar al planteo del apelante.

En su responde, la DGR manifiesta que en la etapa impugnatoria se practicaron ajustes considerando lo planteado. Que habiendo tomado conocimiento de la sentencia dictada por este Tribunal en el Expte. caratulado "Siner S.A. s/recurso e Apelación, expediente N° 18876/376/D-2012" procedió a consultar en su sistema informativo los estados de cuentas de los sujetos incluidos en la determinación de oficio atacada, a partir de los cuales se detectó que solo subsistían operaciones efectuadas con sujetos pasibles de percepción que no registraban presentación de las correspondientes DDJJ en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y otros que registraban la presentación de sus DDJJ, pero sin la cancelación total o con cancelación parcial del tributo, razón por la cual corresponde la exigencia del pago de la percepción omitida por el Agente con los sujetos antes mencionados.

En la etapa recursiva, éste Tribunal, dispuso la apertura a prueba del procedimiento acogiendo la prueba informativa ofrecida por MAGLIONE S.R.L. en su escrito recursivo, donde solicita se libre oficio a la D.G.R. a efectos de que adjunte un estado de Cuenta de todos los sujetos incluidos en el ajuste practicado.

Dicha prueba, es cumplimentada por la D.G.R. a fs.25 del expte 601/926/2019.

En resumen la D.G.R. en dicho informe, indica "(...) *la información requerida comprende datos de contenido económico - patrimoniales atinentes a contribuyentes o responsables - que resultan ser sujetos ajenos al proceso, que obran en esta Autoridad de Aplicación en virtud de haber sido obtenidos en el marco de las funciones establecidas por el Código Tributario Provincial y, por ende, amparada por el secreto fiscal establecido por el artículo 110 de dicho Digesto (...)*"

Si bien la Autoridad se ampara en el secreto fiscal establecido por el C.T.P. en su artículo 110, lo cierto es que la propia D.G.R. al momento de dictar la Resolución que aquí se ataca, tiene en cuenta la información de estos estados de cuenta.

En ese sentido, la determinación solo contiene operaciones con sujetos que no registran la presentación de Declaración Jurada y/o no cancelaron el Impuesto, situación que fue debidamente verificada en autos. Es por este motivo que no

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.PAL JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

corresponden los planteos de falta de integración de los contribuyentes principales.

De esta manera la postura asumida por la D.G.R. cuenta con el aval de la doctrina sentada por la CSJN y la determinación de oficio practicada se ajusta estrictamente a la normativa vigente que regula el régimen de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de esta provincia.

VI. Con respecto a las notas de Crédito, la RG (DGR) N° 86/00 en su artículo 6, establece las condiciones a tener en cuenta para determinar si es admisible o no deducir la percepción realizada, que se intenta cancelar con la nota de crédito en cuestión. De esta manera, la normativa hace hincapié en la fecha en la que se emiten las mismas y que en ella se discrimine e identifique la factura o documento equivalente que da origen a la percepción. En ese sentido destaca tres momentos, dependiente del momento de emisión de la Nota de Crédito:

1. Si fuera emitida dentro del propio mes en el que se realizó la operación sujeta a percepción, se incluirá en la misma la proporción correspondiente a la percepción practicada oportunamente.

2. Si fuera emitida en el mes siguiente al de la operación que originó la percepción y hasta el vencimiento original para la presentación de la correspondiente declaración jurada o hasta la fecha de su presentación si esta fuera anterior a dicho vencimiento. Sólo se admitirá incluir en la percepción practicada si su emisión fuera producto de la devolución total de los bienes transados o de la total anulación de la respectiva transacción comercial.

3. Si fuera emitida con posterioridad a lo indicado en el apartado N° 2, no deberá incluirse en la misma proporción alguna de la percepción realizada oportunamente.

Del análisis de los distintos momentos mencionados, se puede concluir que la reglamentación se basa en cuestiones operativas. Pero de ninguna manera puede interpretarse que esta reglamentación incida o intente modificar la Base Imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos establecidos por la Ley 5121.

Es importante destacar que el agente contó con la posibilidad de aportar la documentación necesaria para poder establecer la vinculación entre las notas de créditos y su correspondiente factura que permita verificar si se cumplen los requisitos indicados por la norma mencionada. Prueba de ello, es la apertura a prueba notificada en fecha 17/01/2019 (fs. 3375 expte. 29813/376-D-2012 donde

la D.G.R. acepta la prueba pericial ofrecida por la firma MAGLIONE S.R.L., situación no aprovechada por la misma. Es por lo expuesto que considero válidos los ajustes incluidos en la determinación que tienen sustento en la improcedencia de las deducciones de la base imponible que se realizaron mediante notas de crédito.

VII. Coincido con lo expuesto por la D.G.R. en relación al planteo referido a facturas a consumidores finales.

"(...) Analizada la documentación contenida en el Anexo IV (fs. 3316/3353) se verifica que a fs. 3329 obra una planilla "EMPLEADOS DE MAGLIONE SRL y a fs. 3330/3353 consta copia de Nomina de Empleados del Agente presentado ante la AFIP el 07/2011, constatándose que los empleados incluidos en la primera planilla se incluyen en la nómina de la AFIP, por lo que al constatarse que se trata de operaciones de venta con Factura "B" a consumidor final, se procedió a excluir los mismos de la determinación, según detalle de operaciones que obran en CD que se acompaña con la presente resolución.

Que por otra parte, en el Anexo IV también se acompaña a fs. 3316 una planilla denominada " CONTRIBUYENTES LOCALES TUCUMAN A LOS CUALES NO SE LES EFECTUO PERCEPCION" donde se señala con color amarillo fluor a ocho sujetos por los que indica que son consumidores finales, se hizo factura "B" o que por error se hizo factura "A"; y luego a fs. 3327/3328 obra planilla denominada "CONTRIBUYENTES LOCALES TUCUMAN A LOS CUALES NO SE LES REALIZO PERCEPCION" donde señala a varios sujetos por los que indica en la columna "OBSERVACIONES" la leyenda "ES CONSUMIDOR FINAL, FACTURA B" (...)

(...)respecto a los sujetos indicados en párrafo anterior, el agente no aporta en esta instancia documentación que avale tal condición (Consumidor Final); y que el hecho de que sean operaciones efectuadas con facturas "B" no prueba que se trate necesariamente de consumidores finales, atento a que dichas facturas también se utilizan para operaciones con sujetos inscriptos como Monotributistas.(...)

"(...)A fs. 2004 de las actuaciones, obra nota de fecha 01/03/2013 del apoderado de MAGLIONE SRL, el CPN Esteban Prado manifiesta que"...Su actividad es la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

venta al por mayor de productos cosméticos, de tocador y de perfumería(513320), y la venta al por menor de los mismo productos (523121) que efectúa solamente a sus empleados...” de lo cual se desprende que MAGLIONE SRL no efectúa venta a consumidores finales (Excepto sus empleados los cuales fueron excluidos de la determinación) lo que resulta contradictorio con las planillas aportadas en esta instancia a fs. 3316 y 3327/3328. (...)”

De este modo,

Atento lo expuesto corresponde rechazar el agravio referido en este punto.

VIII. Por último 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.”

La norma transcrita se encuentra dentro del Capítulo II del C.T.P. que trata sobre “Infracciones y Sanciones en particular”, por lo que el mismo claramente establece un beneficio que exime de sanción a los contribuyentes que regularicen su situación tributaria sin haber sido compelidos a ello. Pero de ninguna manera puede pretender el contribuyente 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.”. 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), no asistiéndole razón al apelante.

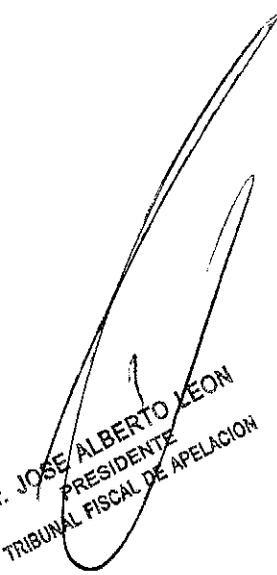
IX. Con respecto a los intereses cobrados como consecuencia del ingreso del tributo por el contribuyente principal considero importante destacar lo siguiente: Si el contribuyente ingresa el impuesto a la fecha de su vencimiento (que es posterior al vencimiento del Agente), la cuestión no suscita ningún inconveniente. Ahora, si el ingreso del Impuesto por parte del contribuyente se produce en forma posterior al vencimiento, el mismo debe abonar un interés por cada día de mora en el cumplimiento de sus obligaciones.

En dichos casos, como el contribuyente abona un interés moratorio por el tiempo de demora en el efectivo ingreso del impuesto (desde la fecha de su vencimiento), la pretensión de la D.G.R. de exigir al agente el pago de un interés por el mismo período que le exige al contribuyente, implica una doble imposición que no puede ser soslayada por este Tribunal. Ya he sostenido en esta Resolución que en el caso de los agentes, se establece con el Fisco un doble 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.

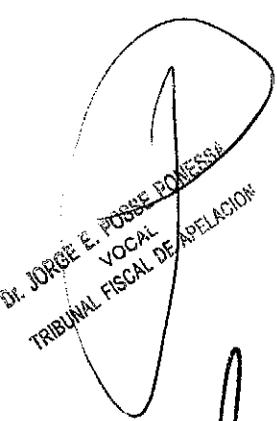
Es decir, a partir del vencimiento de la obligación del contribuyente, es éste el que debe pagar el interés moratorio, ya que el perjuicio que acarrea al Fisco la falta del ingreso en tiempo y forma del impuesto, es imputable al mismo. Ahora bien, no puede pretenderse que el agente abone un interés moratorio a partir de dicha fecha, ya que no solo existiría una doble imposición por parte de la D.G.R., sino que dicha pretensión carecería de causa.

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.

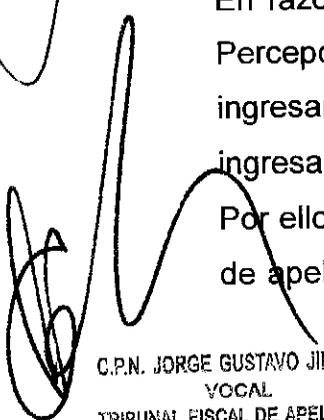
Por ello, concluyo que corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de apelación Interpuesto contra la Resolución N° D 274/19 de fecha 09/09/2019,



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

en lo que se refiere a la planilla anexa "*Planilla Anexa De Intereses Resarcitorios Acta De Deuda N° A 544-2013 Etapa Impugnatoria*" conforme los considerandos expuestos.

Por ello, concluyo que corresponde:

1- Como consecuencia corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D 274/19 de fecha 09/09/2019 y en consecuencia DECLARAR que las obligaciones tributarias correspondientes el período 2010, incluido en la en "*Planilla Determinativa N° PD 544-2013 Acta de Deuda N° A 544-2013 Etapa Impugnatoria* – " y los intereses incluidos en planilla "*Planilla Anexa De Intereses Resarcitorios Acta De Deuda N° A 544-2013 Etapa Impugnatoria*"; correspondientes al periodo mencionado, han quedado condonados de oficio, en virtud del beneficio dispuesto por la Ley N° 8520 modificada por Ley N° 8795, en su artículo 1° punto 7 inciso f), conforme lo expuesto en los considerandos precedentes. 2- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de apelación Interpuesto contra la Resolución N° D 274/19 de fecha 09/09/2019, en lo que se refiere a la planilla anexa "*Planilla Anexa De Intereses Resarcitorios Acta De Deuda N° A 544-2013 Etapa Impugnatoria*" conforme los considerandos expuestos.

Así voto.

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

I- Comparto y adhiero las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, Dr. Jorge E. Posse Ponessa, en lo que refiere a los antecedentes de autos. Formulo disidencia con los considerandos respecto a los puntos IV y IX por los fundamentos que analizaré a continuación:

II- En relación con lo tratado por el Vocal preopinante como apartado IV, este Vocal no comparte con su postura en relación a la aplicación de la Condonación de Obligaciones Tributarias dispuesto por Ley N° 8520 restablecida por la Ley 8795.

El recurrente plantea la condonación de la deuda del obligado principal por aplicación del último párrafo del art. 7 de la Ley 8520- restablecida en su vigencia por la Ley 8795; la cual dispone: "(...) *Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas en el periodo fiscal 2010 y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones*

tributarias de los sujetos responsables por deuda propia correspondientes a dicho periodo, siempre que al 6 de julio de 2015 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate.”. Sostiene que extinguida la deuda principal, sus efectos se extienden al agente como responsable por deuda ajena.

Los beneficios de la condonación están sujetos a la falta de interrupción del curso de la prescripción a la fecha indicada en la norma. En el caso de marras el apelante no ha probado que los clientes incluidos en el acta de deuda en cuestión cumplan con dicho requisito. Asimismo, no resulta procedente el argumento del apelante por el cual interpreta que la demanda de embargo preventivo interpuesta en fecha 03/09/15 en su contra (en carácter de agente de percepción) genere efectos trasladables al obligado principal.

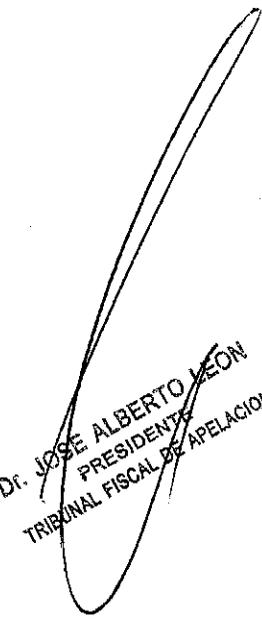
Por el contrario, la interposición de la demanda de embargo genera efectos para el agente de percepción interrumpiendo el curso de la prescripción de los periodos contenidos en el Acta de Deuda N° A 544-2013 Etapa Impugnatoria. De este modo los mismos se encuentran en condiciones de ser reclamados.

III- En relación con lo tratado por el Vocal preopinante como apartado IX, este Vocal no comparte con el método que propone efectuar el cálculo de los intereses resarcitorios adeudados por el agente en relación con las operaciones que fueran excluidas de la determinación por haber sido canceladas por los contribuyentes (obligados principales del impuesto).

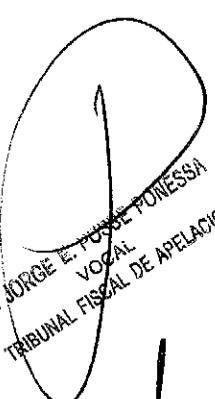
La D.G.R. considera que deben calcularse los intereses que transcurren desde el vencimiento de la obligación a cargo del agente de percepción hasta la fecha del efectivo ingreso del impuesto por parte del contribuyente (clientes del agente).

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

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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE E. PONCE POMESA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

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

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

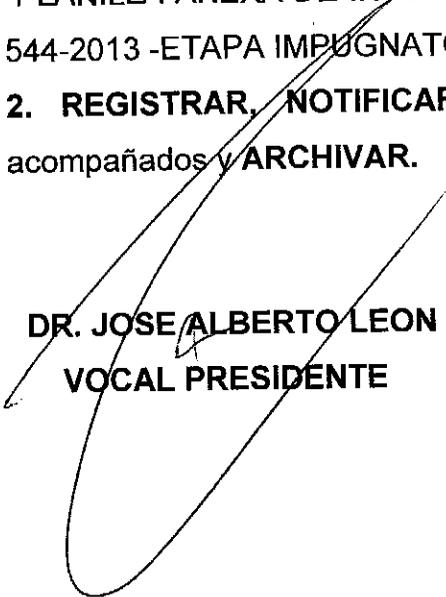
Por todo lo expresado, propongo se dicte la siguiente resolución: NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por Maglione S.R.L., C.U.I.T. 30-70883254-1, en contra de la Resolución D 274/19 de fecha 09/09/2019 emitida por la Dirección General de Rentas y, en consecuencia, DEJAR FIRME la misma en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos Agente de Percepción; según planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 544-2013 ACTA DE DEUDA N° A 544-2013 ETAPA IMPUGNATORIA" en concepto de obligaciones tributarias, así como la planilla de intereses denominada "PLANILLA ANEXA DE INTERESES RESARCITORIOS- ACTA DE DEUDA N° A 544-2013 -ETAPA IMPUGNATORIA".

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, vota en idéntico sentido.

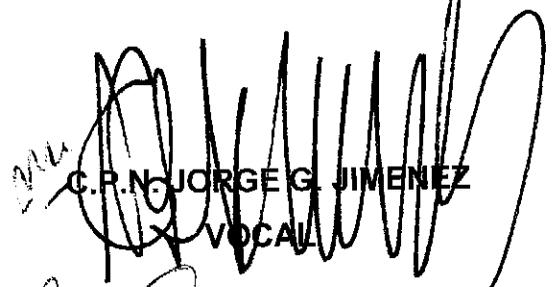
Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

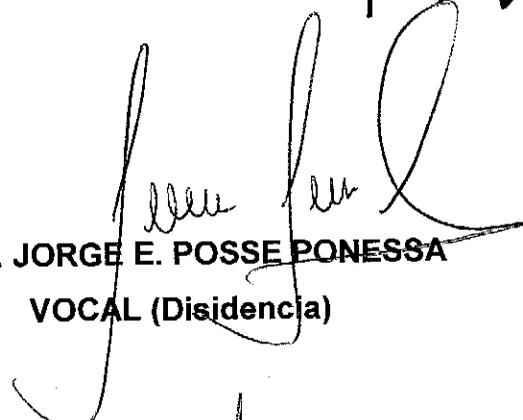
- 1.- NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por Maglione S.R.L., C.U.I.T. 30-70883254-1, en contra de la Resolución D 274/19 de fecha 09/09/2019 emitida por la Dirección General de Rentas y, en consecuencia, **DEJAR FIRME** la misma en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos Agente de Percepción; según planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 544-2013 ACTA DE DEUDA N° A 544-2013 ETAPA IMPUGNATORIA" en concepto de obligaciones tributarias, así como la planilla de intereses denominada "PLANILLA ANEXA DE INTERESES RESARCITORIOS- ACTA DE DEUDA N° A 544-2013 -ETAPA IMPUGNATORIA".
- 2. REGISTRAR, NOTIFICAR** y devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (Disidencia)

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION