

SENTENCIA N° 319 /2020

Expte. N° 201/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 6 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: "YPF S.A." **SI RECURSO DE APELACIÓN, Expte. Nro. 201/926/2019 y Nro. 16231/376-D-2015(DGR) y;**

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

Por ello,

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

I. A fojas 2305/2313 del Expte. N° 16231/376-D-2015, Matías Sabaté, en representación de la firma, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 671/18 de fecha 11/12/2018 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 666/671). En ella se resuelve: HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por la firma YPF S.A. C.U.I.T. 30-54668997-9, con domicilio constituido en calle San Martín N° 677 Piso 1, Departamento A, de ésta ciudad, contra el Acta de Deuda N° A 1344-2016, practicada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Agente de Retención, confirmándose la misma conforme nueva planilla denominada "*Planilla Determinativa N° PD.1344-2016 – Acta De Deuda N° A 1344-2016 Etapa Impugnatoria*" y conforme "*Planilla Determinativa de Intereses – Acta de Deuda N° A 1344-2016 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos Agente de Retención – Etapa Impugnatoria*" -; INTIMAR al cumplimiento de las obligaciones tributarias que surgen de las planillas antes mencionadas y DEJAR SIN EFECTO el Sumario N° M 1344-2016.

Se queja del principio de territorialidad. Sostiene que para determinar si debió actuar como agente de retención o nó, se debe analizar donde tuvieron lugar las operaciones comerciales entre Y.P.F. y los proveedores, independientemente de

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

que estos últimos estén inscriptos en el padrón fiscal provincial. Hace especial mención al proveedor Viluco S.A. por representar gran parte de la determinación efectuada. Cita jurisprudencia al respecto.

Solicita se declare la nulidad del procedimiento determinativo por no haber dado participación a la totalidad de esos contribuyentes a efectos de constatar si el impuesto que se reclama ha sido efectivamente ingresado. Considera que dicha intervención es una obligación para el fisco, y que en caso de no hacerlo estaría pretendiendo duplicar el ingreso de un tributo, generándose un claro y evidente enriquecimiento sin causa favor del fisco provincial. Cita diversa jurisprudencia sobre la cual intenta valerse.

Ofrece prueba informativa, pericial y hacer resera federal del caso.

Por lo expuesto pide se deje sin efecto la Resolución apelada.

II. Que a fojas 33/39 del Expte. N° 201/926/2019 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

En primer lugar realiza un análisis de la prescripción de las posiciones incluidas en el Acta de Deuda N° A 1334-2016, concluyendo que el fisco cuenta con plenas facultas para dicho reclamo.

Con respecto a Viluco S.A. indica que tal como se expuso en la Resolución que aquí se discute, es un sujeto inscripto en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el régimen de Convenio Multilateral con sede en la Provincia de Tucumán, consecuencia detenta sustento territorial en esta jurisdicción y con mayor certeza, desarrolla actividades en ella y por lo tanto la determinación se ajusta a derecho.

Agrega que YPF nunca demostró que las operaciones con Viluco S.A. fueron celebradas en Santiago del Estero. En esta instancia adjuntó documentación consistente en solo "Propuesta para el suministro de productos" las cuales, como su nombre y contenido lo indican no son contratos y al no revestir las características exteriores de un título jurídico, no resultan oponibles al fisco. Por otro lado, la firma no aportó durante el proceso fiscalizadorio, documentación necesaria para llevar a cabo la verificación impositiva, para lo cual fue necesario recurrir al proceso de circularización de terceros.

Explica la jurisprudencia y normativa que a su criterio es aplicable al caso, concluyendo que es obligación del agente demostrar que el contribuyente ingresó el impuesto correspondiente en su justa medida.

Destaca que si bien cuenta con un sistema en el cual puede verificar la presentación y pago de las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles, dicha información al consignar importes globales no resulta por sí sola prueba suficiente para que el fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas DDJJ.

Indica que los ajustes realizados en la etapa impugnatoria provienen de liberar a la recurrente como responsable solidaria respecto de las retenciones omitidas o practicadas en defecto conforme prueba informativa producida y de los ajustes practicados por el fisco respecto de aquellos sujetos que poseían baja de oficio y que recuperaron su condición de inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, atento a ello ningún ajuste se practicó por el argumento de ausencia de sustento territorial por el fisco de Tucumán.

Agrega que todas las operaciones incluidas en la "Planilla Determinativa N° PD 1344-2016 – Acta De Deuda N° A 1344-2016 – Etapa Impugnatoria" fueron celebradas con sujetos inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la provincia de Tucumán, ya sea como locales o bajo el régimen de Convenio Multilateral con sede o alta en la jurisdicción, por ello detentan sustento territorial. Rechaza las pruebas ofrecidas en esta instancia.

Solicita se rechace la apelación interpuesta contra la Resolución N° D 671/18.

III. A fs. 215/216 del expte. 201/926/2019 obra sentencia N°656/19 de fecha 25/07/2019, notificada el 14/08/2019 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. 274 del Expte. N° 201/926/2019 se informa que el contribuyente ofreció prueba instrumental (aceptada), prueba informativa (aceptada y parcialmente

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

producida), Prueba Pericial Contable (desistida por el oferente en fecha 28.08.2019); y la D.G.R. ofreció prueba documental (aceptada).

Por último, se informa que el periodo probatorio se encuentra concluido y 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.

Con respecto a dar participación en el procedimiento al contribuyente obligado principal, considero importante destacar lo siguiente:

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

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

En sentido coincidente con la postura del apelante, si el Agente de Retención no cumple con el deber de retener, es responsable del ingreso del impuesto debido pero puede librarse de tal obligación mediante la acreditación de que el contribuyente directo ingresó las sumas respectivas.

Lo dicho tiene sustento en los artículos 33 y 25 del C.T.P. que respecto a la responsabilidad de los agentes y los efectos de su relación solidaria con el obligado principal establecen:

Artículo 33: *“Efectuada la retención, percepción o recaudación, el agente es el único responsable ante el Fisco, por el importe retenido, percibido o recaudado.*

De no realizar la retención, percepción o recaudación, responde

solidariamente (...)". Los efectos de dicha solidaridad están contemplados en el Artículo 25 del C.T.P. en los siguientes términos: "1. La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo, 2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás (...)"

La Corte Suprema de Tucumán, en autos "José Farías E Hijos S.R.L. vs. Gobierno de la provincia de Tucumán DGR s/revocación" (22-12-2008, Sentencia N° 1316) y también en "Bercovich S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán s/Nulidad/Revocación" (14-3-2014, Sentencia N° 185), siguiendo a Héctor B. Villegas ("Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Desalma, Buenos Aires, 1998, págs. 255 y vta.) señaló que son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria: a) el contribuyente, que es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo en sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio; b) el sustituto, que es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible que, sin embargo, por disposición de la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por lo tanto, quien paga "en lugar de"; c) Responsable solidario es el tercero, también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de este. A diferencia del anterior, no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de "contribuyente". El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está "al lado de".

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),

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

son interdependientes, en el sentido que extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro (cfr. ob. cit., pág. 259).

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

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

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

Para poder desligarse de la responsabilidad solidaria es necesario que el agente demuestre 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 se encuentran incluidos los montos de las operaciones que fueron susceptible de retención;

- Que los tributos correspondientes a las declaraciones juradas mencionadas fueron ingresados por los obligados principales.

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

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

Al respecto el máximo tribunal ha resultado que: *"La carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria pues aquél que es responsable del ingreso del tributo queda sometido a consecuencias de carácter patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingreso esa suma"*.

Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "San Juan S.A. (TF 29974-I) c/ DGI s/Recurso de Hecho", Sentencia del 27/10/2015 (Fallos 338:1156).

Respecto de la carga de la prueba y su incumplimiento se ha decidido: *"Ha destacado esta Corte Suprema de Justicia que a tenor de lo dispuesto por el art. 308 del CPCC, incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido, y cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho del dispositivo que invoque como presupuesto de su pretensión, defensa o excepción. De esta forma, el digesto procesal local ha adoptado como criterio para distribuir la carga de la prueba, aquél que atiende a la posición en que se encuentra cada una de las partes con respecto a la norma jurídica cuyos efectos le son favorables en el caso concreto (cfr. CSJTuc., sentencia N° 79 del 27/02/2001).*

En el mismo sentido, se sostuvo que 'La carga probatoria es un imperativo del propio interés, con lo cual su incumplimiento supone soportar el riesgo de dejar indemostrado el hecho que convenga al interés de la parte remisa' (CSJT,

C
Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. FOSSE TONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

“Richardet Arnoldo Julio vs. Marquez Antonio Ramon S/Desalojo”, sent n° 550 del 28/06/2000)”. Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán - Sala Laboral y Contencioso Administrativo, in re “Zeitune Isabel Sara vs. Caja de Previsión y Seguridad Social de Abogados y Procuradores de Tucumán s/ Sumario”, Sentencia N° 1565 del 13/12/2016.

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

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

Advierto que, en las presentes actuaciones administrativas, ha existido actividad probatoria por parte del apelante. En la etapa impugnatoria, la Autoridad de Aplicación dispuso la apertura a prueba de la causa, acto debidamente notificado, por lo que la firma recurrente produjo prueba mediante la vía de informes y prueba documental. Dicha prueba informativa producida en autos, tiene como fin demostrar el efectivo ingreso del tributo por parte del obligado principal.

Se observa que la D.G.R. al momento de dictar la Resolución N° D 671/18 que aquí se recurre, tuvo en cuenta estas certificaciones. Por tal motivo, la determinación se redujo a \$2.829.025,88 (Dos Millones Ochocientos Veintinueve Mil Veinticinco con 88/100), haciendo lugar parcialmente por aquellas operaciones incluidas en la determinación antes mencionada, siempre que las mismas estén incluidas en las certificaciones que como pruebas informativas aporta el Agente, con el fin de demostrar que el obligado principal ingreso el impuesto correspondiente en su justa medida.

Ya en la etapa recursiva, éste Tribunal, dispuso la apertura a prueba acogiendo la prueba informativa ofrecida por YPF S.A. en la etapa de impugnación y reiterada en su escrito recursivo.

La prueba informativa aportada en esta etapa en su mayoría, es la misma que consta en autos, analizada al momento de emitir la Resolución apelada y tiene como fin demostrar el efectivo ingreso del tributo por parte del obligado principal y

de esta manera desligarse de la responsabilidad solidaria mencionada en el punto anterior, que sobre él recae.

En búsqueda de la verdad objetiva establecida en el artículo 3 de la Ley 4.537, éste Tribunal procedió a rever la documentación que obra en autos y analizar la prueba producida en esta instancia, cotejando lo mencionado con las operaciones incluidas en soporte óptico CD (fs. 2261 del expte D.G.R. 16231/376-D-2015).

De esta manera, se procede a realizar un ajuste a la determinación de oficio y detraer de la misma aquellas operaciones donde el agente logró demostrar que el obligado principal ingresó el impuesto correspondiente en su justa medida, cumpliendo los requisitos mencionados en párrafos precedentes.

Por lo que expuesto, corresponde hacer lugar parcialmente al recurso por los proveedores: PlusPetrolEnergy S.A. C.U.I.T. N° 30-56857209-9 por \$69.759,46; Refinería del Norte S.A. C.U.I.T. N° 30-65823369-2 \$259.775,60; Viluco S.A. N° C.U.I.T. 30-50617627-9 \$24.164,66; Full Service S.R.L. C.U.I.T. N° 30-70822514-9 \$ 23.378,54 y Covemat S.A. C.U.I.T. N° 30-60440802-0 \$8.055,13.

V. En su recurso, el apelante solicita además se libre oficio a la D.G.R. a fin de que informe si determinados contribuyentes presentaron o no sus Declaraciones Juradas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Dicho oficio fue contestado a fs. 253 del expte 201/9262019. Se observa entonces, que el apelante pretende, con la información sobre presentación y pago de las declaraciones juradas de los proveedores, que la D.G.R. derribe el cumplimiento de las obligaciones que como agente de retención tiene a su cargo. Situación que no puede prosperar ya que dicha información no resulta suficiente como tampoco idónea, a fin de probar que el sujeto pasivo del tributo, ha pagado en forma directa el impuesto correspondiente en los períodos reclamados.

Esto es así, debido a que la información suministrada por la D.G.R. contiene datos globales por períodos lo que no permite establecer una relación entre las operaciones correspondientes a la determinación del agente de retención y las bases imponibles de Impuesto sobre los Ingresos Brutos del obligado principal en el periodo verificado. Para ello, es necesario demostrar, como se viene exponiendo en la presente resolución, que cada proveedor ingresó el impuesto no

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

retenido en su justa medida, lo que implica que las operaciones incluidas en la determinación que aquí se discute, se encuentren registradas en los libros de cada proveedor, que en las bases imponibles de las declaraciones juradas correspondientes al impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por estos se incluyan las operaciones mencionadas y, por último, que los tributos correspondientes a estas Declaraciones Juradas se encuentren ingresados.

Es por este motivo que los Estados de Cuenta resultan inconducentes para la dilucidación de la cuestión que se debate en autos, toda vez que el requisito exigido para eximir al agente de retención no queda cubierto por la información obtenida.

VI. Con respecto al agravio referido al principio de territorialidad, en primer lugar, coincido con lo expuesto por la D.G.R. en la contestación de traslado, cuando se refiere a que todas las operaciones incluidas en la *"Planilla Determinativa N° PD 1344-2016 – Acta De Deuda N° A 1344-2016 – Etapa Impugnatoria"* fueron celebradas con sujetos inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la provincia de Tucumán, ya sea como locales o bajo el régimen de Convenio Multilateral con sede o alta en la jurisdicción. Por lo tanto detentan sustento territorial en la jurisdicción Tucumán y desarrollan actividades en la misma. En segundo lugar, el apelante no aporta documentación necesaria y suficiente que demuestre la falta de sustento territorial que alega, motivo por el cual corresponde rechazar el planteo efectuado.

VII. En cuanto a los intereses resarcitorios intimados por la D.G.R. en la planilla *"Planilla Determinativa de Intereses – Acta de Deuda N° A 1344-2016 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención – Etapa Impugnatoria"* considero importante destacar que el origen de los mismos 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 determinó, declaró e ingresó el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente en su justa medida.

Con respecto a estos últimos, es criterio de este vocal que si el contribuyente (sujeto pasible de retención) ingresa el impuesto a la fecha de su vencimiento (que es posterior al vencimiento del agente), la cuestión no suscita ningún inconveniente. Ahora, si el ingreso se produce en forma posterior al vencimiento,

el contribuyente debe abonar un interés por cada día de mora en el cumplimiento de sus obligaciones.

En dichos casos, como el contribuyente abona un interés moratorio por el tiempo de demora en el efectivo ingreso del impuesto (desde la fecha de su vencimiento), la pretensión de la D.G.R. de exigir al Agente el pago de un interés por el mismo período que le exige al contribuyente, implica una doble imposición que no puede ser soslayada por este Tribunal. 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 y por lo tanto, resultaría nula.

En razón de lo expuesto, sostengo que los intereses que adeuda el Agente de Retención, deben computarse desde la fecha de vencimiento de su obligación de ingresar la Retención, hasta el vencimiento de la obligación del contribuyente de ingresar el impuesto.

Por lo expuesto corresponde **DISPONER** que la D.G.R. proceda a reliquidar los intereses resarcitorios correspondientes a la planilla denominada "*Planilla Determinativa de Intereses – Acta de Deuda N° A 1344-2016 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos Agente de Retención – Etapa Impugnatoria*" y liquidar los intereses resarcitorios correspondientes al importe por el cual se hace lugar al presente recurso conforme los parámetros indicados en el punto VII de la presente Resolución.

Así voto.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez dijo:

J.G. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I°, II°, III°, IV°, V° y VI° del voto que precede y las conclusiones a las que arriba, pero formulo disidencia parcial con relación al encuadre jurídico de la cuestión sometida a debate expuesta en el punto VII°. Ello, por los fundamentos que analizaré a continuación:

II.- En el caso bajo análisis, en relación con lo tratado por el Vocal preopinante como apartado VII°, este Vocal no está de acuerdo con la manera de calcular los intereses resarcitorios adeudados por el agente en relación con las operaciones que fueran excluidas de la determinación por haber sido canceladas por los contribuyentes (obligados principales del impuesto).-

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

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

Este Vocal comparte criterio con la D.G.R., ya que, estamos frente a dos obligaciones con el Fisco. Por un lado la del agente de retención 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.-

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

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

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

HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por YPF S.A., C.U.I.T. 30-54668997-9, en contra de la Resolución D-671/18 de fecha 11/12/2018 emitida por la Dirección General de Rentas por un importe de \$385.133,39 (pesos trescientos ochenta y cinco mil ciento treinta y tres con 39/100) conforme lo expuesto en la presente resolución y, en consecuencia, DEJAR FIRME la misma por un importe de \$2.443.892,36 (pesos dos millones cuatrocientos cuarenta y tres mil ochocientos noventa y dos con 36/100), en concepto de obligaciones tributarias; según nueva "PLANILLA DETERMINATIVA ACTA DE DEUDA N° A 1344-2016- ETAPA RECURSIVA" cuyo detalle analítico consta en CD glosado a fs. 295 de autos, y que se encuentra a disposición de las partes en Secretaría de este Tribunal. 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. -

DISPONER que en el plazo de diez días hábiles la D.G.R. proceda a recalcular la planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES – ACTA DE DEUDA N° A 1344-2016 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS AGENTE DE RETENCION – ETAPA IMPUGNATORIA", teniendo en cuenta el importe por el cual se hace lugar al presente recurso, conforme a los parámetros establecidos en el punto II° del presente voto en materia de intereses, de conformidad a las pautas establecidas por el art. 50 C.T.P.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BOSSI BOMESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

El Dr. José Alberto León, dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

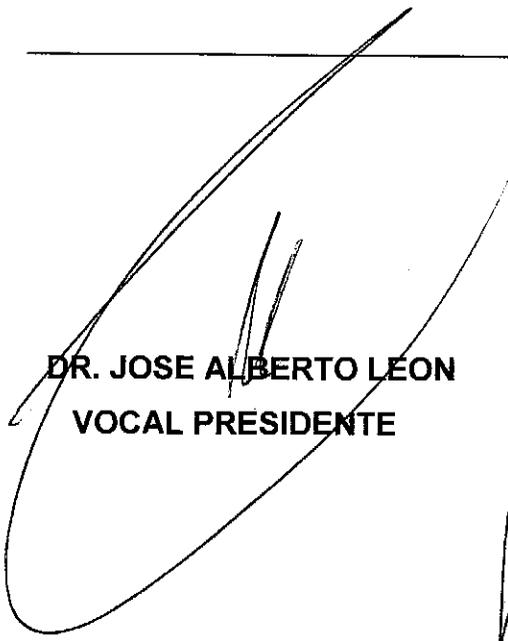
Visto el resultado del precedente acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

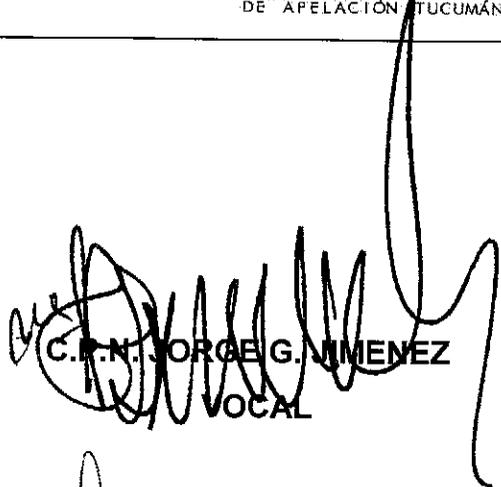
RESUELVE:

1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por YPF S.A., C.U.I.T. 30-54668997-9, en contra de la Resolución D-671/18 de fecha 11/12/2018 emitida por la Dirección General de Rentas por un importe de \$385.133,39 (pesos trescientos ochenta y cinco mil ciento treinta y tres con 39/100) conforme lo expuesto en la presente resolución y, en consecuencia, **DEJAR FIRME** la misma por un importe de \$2.443.892,36 (pesos dos millones cuatrocientos cuarenta y tres mil ochocientos noventa y dos con 36/100), en concepto de obligaciones tributarias; según nueva "PLANILLA DETERMINATIVA ACTA DE DEUDA N° A 1344-2016- ETAPA RECURSIVA" cuyo detalle analítico consta en CD glosado a fs. 295 de autos, y que se encuentra a disposición de las partes en Secretaría de este Tribunal. 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. DISPONER** que en el plazo de diez días hábiles la D.G.R. proceda a recalcular la planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES – ACTA DE DEUDA N° A 1344-2016 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS AGENTE DE RETENCION – ETAPA IMPUGNATORIA", teniendo en cuenta el importe por el cual se hace lugar al presente recurso, conforme a los parámetros establecidos en el voto mayoritario en materia de intereses, de conformidad a las pautas establecidas por el art. 50 C.T.P.- **3. REGISTRAR, NOTIFICAR** y devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

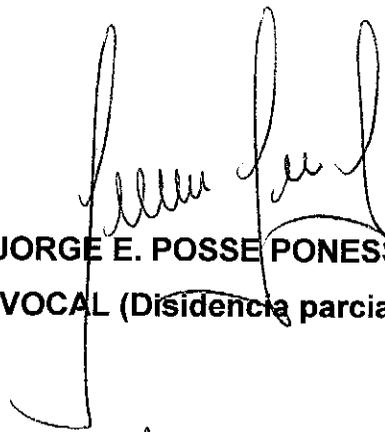
HACER SABER



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

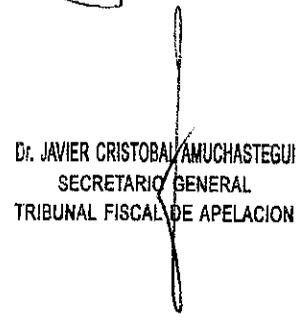


C.F.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (Disidencia parcial)

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION