



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-0000-9759



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

TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

SENTENCIA N° 338 /2020

Expte. N° 25/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 17 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 "UCUCHACRA S.A." S/ RECURSO DE APELACIÓN, Expte. Nro. 25/926/2020 y Nro 16450/376-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 605/609 del Expte. N° 16450/376-D-2015 Leandro Stok, en representación de la firma, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 325/19 de fecha 30/10/2019 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 599/602) En ella se resuelve: **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por la firma UCUCHACRA S.A. C.U.I.T. 33-67526433-9 con domicilio constituido en calle 25 de Mayo N° 433, de esta ciudad, al Acta de Deuda N° A 1686-2018, practicada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Agente de Retención, confirmándose la misma.

Se queja de los precedentes transcritos en la resolución que apela. Considera que si se trata de una cuestión reducida a la interpretación de la Ley 5121, de nada puede servir como argumento de la D.G.R. el transcribir sentencias de la CSJN – "San Juan SA" y Cintafon SRL" que se refieren a la Ley 11683. En este caso al tratarse de una norma de derecho público local, su intérprete último es la CSJ de Tucumán, a cuyas resoluciones debería avenirse la Administración.

No existe en la Ley 5121 ninguna presunción de responsabilidad solidaria hasta tanto no se acredite el pago por el principal obligado.

Sostiene que la D.G.R. admite posición jurisprudencial indicando que el responsable por deuda ajena puede liberarse de su obligación en la medida que

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

puede que el contribuyente ha ingresado las sumas de dinero a él correspondiente en concepto del principal obligado. A su entender, la resolución apelada contiene la aceptación de que la solidaridad no excluye la subsidiaridad. Expresa que en autos no existe ningún informe y/o constatación de la D.G.R. acerca de la existencia de algún tipo de reclamo formulado a los proveedores de la firma en su carácter de contribuyentes, por lo que no existiría ni siquiera una presunción de deuda del sujeto pasible de retención como contribuyente del gravamen, por lo que mal puede existir presunción de una solidaridad de su mandante.

Indica que con la impugnación se solicitó a la D.G.R. que adjunte los Estados de Cuentas de todos los sujetos incluidos en el ajuste, sin embargo no lo hizo, violando así su derecho de defensa y el principio de la búsqueda de la verdad material. Considera que con esa información se puede verificar si los proveedores presentaron sus declaraciones juradas y en qué medida. A través de dichos estados, se podrá verificar si el proveedor adeudaba suma alguna de dinero. De no existir deuda, es inadmisibile el ajuste practicado. El sistema de la Ley 5121 para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos consiste en la declaración y pago simultáneos sin necesidad de aprobación ulterior por parte del fisco. La materia imponible se presume y declara como exacta hasta tanto no sea impugnada. Sostiene que en numerosos casos la D.G.R. realizó reajustes en base a su sistema informático.

Agrega que como prueba que el principal obligado presentó su declaración jurada, adjuntó en Anexo I de la impugnación constancias de inscripción vigentes de los proveedores de la firma. Si los sujetos pasibles cuentan con constancia de inscripción vigente es porque presentaron sus declaraciones juradas e ingresaron el impuesto.

Con respecto a los reajustes practicados a aquellos proveedores que habiendo tenido baja de oficio regularizaron su situación, mal puede pretender dejar subsistente un ajuste por supuestas omisiones a esos proveedores.

Por último, se agravia de los intereses que pretende cobrar la administración, los mismos que no son ni fueron reclamados al contribuyente – obligado principal –

Ofrece prueba documental, informativa y pericial.



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

GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-0769



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Por lo expuesto solicita se haga lugar al recurso y se revoque la resolución apelada.

II. Que a fs. 637/645 del Expte. N° 16450/376-D-2015 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 los periodos incluidos en la determinación, concluyendo que el fisco cuenta con las facultades para determinar y exigir el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención de todas las posiciones.

Explica que si bien cuenta con un sistema en el cual puede verificar presentación y pago de las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles, dicha información al consignar importes globales no resulta por si sola prueba suficiente para que el fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas DDJJ. Lo mismo sucede con los estados de cuenta y las declaraciones juradas de los sujetos pasibles de retención adjuntadas en esta instancia por el agente. Esto es de suma importancia puesto que se debe establecer con precisión si en la base imponible declarada por los proveedores está incluida y declarada la operación que fue susceptible de retención y que por ende el tributo correspondiente a la misma ya fue satisfecho.

Con respecto a subsanar la responsabilidad solidaria poniéndola en cabeza del fisco, no se lograría el resultado buscado, ya que la existencia de algún tipo de reclamo al contribuyente directo que pudiera informar la D.G.R. no resultaría suficiente para corroborar la cancelación del tributo por parte del mismo. Ello es así ya que mediante la determinación de oficio no se puede constatar cuales son las facturas de ventas emitidas por el contribuyente directo que respaldan las órdenes de pago incluidas en la determinación de oficio, vinculación solamente conocida por la firma, pues es el que emite el pago de esa factura.

En cuanto a la citada jurisprudencia respecto a que *“queda liberado de toda responsabilidad el agente de retención que oportunamente omitió la retención, siempre que pruebe el pago del impuesto del contribuyente...”*, destaca que el agente no demostró el acaecimiento de la cancelación del impuesto adeudado

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

respecto a cada una de las operaciones incluidas en la determinación de oficio practicada, ni con prueba documental, informativa ni pericial contable ofrecida.

Indica que el fisco aplicó todos los procedimientos a su alcance a los efectos de la búsqueda de la verdad material y resguardo del derecho de defensa del presentante, prueba de ello lo constituyen el análisis exhaustivo de la documental arrojada en la instancia precedente, así como en el proceso de apertura a prueba conforme a lo ofrecido por el impugnante.

Insiste en que los agentes son solidariamente responsables con los contribuyentes directos. Cita jurisprudencia al respecto.

Considera erróneo el planteo de que si el contribuyente cuenta con constancia de inscripción vigente, implica la presentación de las Declaraciones Juradas e ingreso del gravamen. Impositivamente la presentación de la DDJJ indica reconocimiento de la obligación tributaria, pero no su cancelación. Por ello cabe el rechazo.

En cuanto a las bajas de oficio, sostiene que la recuperación de condición de inscripto en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para los sujetos que registraban "Bajas de Oficio" implica recuperar la alícuota de retención aplicable conforme la condición de inscripto como local o bajo el régimen de Convenio Multilateral del sujeto pasible lo cual en nada se relaciona con la responsabilidad solidaria que subsiste por las retenciones omitidas o practicadas en defecto, de la cual solo se liberaría si demuestra que el contribuyente directo canceló el impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de cada una de las operaciones incluidas en la determinación de oficio.

Defiende la procedencia de los intereses de los cuales intenta valerse.

Con respecto a la prueba ofrecida, indica que a todas luces resulta meramente dilatoria, por lo que corresponde no hacer lugar a la apertura a prueba en esta instancia.

Por lo expuesto considera que corresponde no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la firma.

III. A fs. 15/16 del expte. 25/926/2020 obra sentencia N° 17/2020 de fecha 10/02/2020, notificada el 02/03/2020 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso y se dispone abrir la causa a prueba por



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9060-9759



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

el termino de 20 (Veinte) días a partir del día siguiente a la recepción de la última notificación.

A fs. 38 del Expte. N° 25/926/2020 se informa que el contribuyente ofreció prueba documental la cual se tiene presente; Prueba Informativa (aceptada y producida); y Prueba Pericial Contable (aceptada y NO producida) y por parte de la D.G.R. se ofreció prueba documental (producida).

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.

En primer lugar 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:

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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), 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 pasibles del impuesto, carece de la posibilidad de conocer si los montos de las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas declaraciones juradas. Ello es así, por 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 desmostar:

- 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 resuelto 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 Nº 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,





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

GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9759



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

*“Richardet Arnoldo Julio vs. Marquez Antonio Ramon S/Desalojo”, sent n° 550 del 28/06/2000)”. Excm. 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 Publica 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.

En la etapa recursiva, éste Tribunal, dispuso la apertura a prueba del procedimiento acogiendo la prueba informativa ofrecida por UCUCHACRA S.A. en su escrito recursivo.

En la prueba informativa ofrecida solicita se libre oficio a la D.G.R. a efectos de que: 1.- adjunte un Estado de Cuenta de todos los sujetos incluidos en el ajuste practicado mediante Acta de Deuda N° A 1686-2018, correspondiente a los periodos Fiscales 01/2014 a 12/2015; y 2.- Informe si los sujetos identificados en el punto 1 se les efectuó alguna determinación y/o ajuste como contribuyentes – no como responsables de deuda ajena – en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los periodos 01/2014 a 12/2015.

Dicha prueba, es cumplimentada por la D.G.R. a fs. 34/37 del expte 25/926/2019.

En el mismo indica: *“(…) Que conforme lo solicitado y teniendo en cuenta que lo requerido proviene del Tribunal Fiscal de Apelaciones, es opinión de esta Asesoría Jurídica, se deberá dar cumplimiento con lo solicitado al punto 2), no así a lo solicitado en el punto 1), lo cual se encuentra amparado por el el secreto fiscal.(…)”.*

*“(…) la información suministrada en el punto 1, comprenden 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*

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POBBE PONESCH  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*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.

Sin embargo, y coincidiendo con lo expresado en la contestación realizada por la D.G.R., considero que la información incluida en los Estados de Cuenta, no resulta suficiente como tampoco idónea, a fin de probar que el sujeto pasivo del tributo, ha pagado en su justa medida, el gravamen correspondiente a las operaciones que en la presente determinación se le reclama al agente.

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 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.

Con respecto al punto 2 destaca: *"(...) al momento de contestar el traslado del recurso de apelación interpuesto por la firma ante el Excmo. Tribunal Fiscal de Apelaciones, se observó que la determinación de oficio al contribuyente directo no constituye una prueba directa de que el impuesto adeudado por la retención omitida o practicada en defecto, fue cancelado por este, dado que mediante las mismas no se puede constatar cual/es es/son la/s factura/s de venta emitidas por el contribuyente directo que respalda la/s orden/es de pago y las operaciones*



*declaradas por el agente, incluidas en la Determinación de oficio atacada, nótese que esta vinculación solamente es conocida por UCUCHACRA S.A., pues es quien emite el pago de esa/s facturas/s; además en las determinaciones de oficio, en las que las bases imponibles se determinan a partir de DDJJ de Ganancias, Débitos Fiscales, depósitos bancarios, montos de compras y gastos, informes de terceros, etc, no se puede determinar si se incluyen las operaciones que conforman la determinación de oficio practicada por el agente.(...)"*

Coincido con la Autoridad de Aplicación, que en el supuesto caso de existir una verificación impositiva al contribuyente directo (sujeto pasible de retención) tampoco el fisco lograría constatar por las operaciones incluidas en la Determinación de Oficio (orden de pago) cual fue la factura de venta emitida y que la misma se consideró en el armado de la DD.JJ. del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de este contribuyente, y esto es así, por una sencilla razón, no se conoce la vinculación existente entre la Orden de Pago y la factura emitida, hecho solamente conocido por el Agente de Retención.

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 retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de esta provincia.

**VII.** Coincido también con la D.G.R. en que la recuperación de condición de inscripto en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para los sujetos que registraban "Bajas de Oficio" implica recuperar la alícuota de retención aplicable conforme la condición de inscripto como local o bajo el régimen de Convenio Multilateral del sujeto pasible lo cual en nada se relaciona con la responsabilidad solidaria que subsiste por las retenciones omitidas o practicadas en defecto, de la cual solo se liberaría si demuestra que el contribuyente directo canceló el impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de cada una de las operaciones incluidas en la determinación de oficio.

**VIII.** Respecto a la aplicación de intereses por parte del Organismo Fiscal en la deuda determinada, incluidos en planilla denominada "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 1686-2018" que surgen de aquellas operaciones efectuadas con sujetos pasibles que recuperaron su condición de

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C. ANGELO GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

inscritos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se defiende la procedencia de los mismos.

Entiendo que en el presente caso, los intereses que se determinan al agente, encuentran sustento en el perjuicio financiero que genera al Fisco el incumplimiento de las obligaciones a su cargo, de retener y transferir esa retención a la D.G.R., a la fecha de su vencimiento.

Se observa en autos que los intereses calculados tienen efectivamente un carácter resarcitorio, en tanto constituyen una indemnización debida al Fisco por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Los intereses resarcitorios se justifican por tratarse de una indemnización al acreedor cuyo derecho de crédito se lesionó al no satisfacerse las deudas en el plazo establecido.

Según lo normado por el artículo 50 del C.T.P.: *“La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio. En caso de cancelarse total o parcialmente la deuda principal sin cancelarse al mismo tiempo los intereses que dicha deuda hubiera devengado, éstos, transformados en capital, devengarán desde ese momento los intereses previstos en este artículo. El Ministro de Economía establecerá la tasa del interés previsto en el primer párrafo, la que no podrá ser superior al doble del interés vigente que perciba por operaciones normales de adelanto en cuenta corriente el Banco de la Nación Argentina. La obligación de abonar estos intereses subsiste sin necesidad de intimación o determinación alguna por parte de la Autoridad de Aplicación, no obstante la falta de reserva de esta última al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para su cobro”.*

Los intereses resarcitorios son en sí mismos, una consecuencia de la relación jurídica preexistente -la deuda tributaria del contribuyente o responsable-, de 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



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que no le es imputable, mientras que en el caso de autos, el agente en ninguna instancia ofrece prueba alguna que justifique o acredite de algún modo que el incumplimiento no le es imputable.

Por lo expuesto corresponde **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **UCUCHACRA S.A. C.U.I.T. N° 33-67526433-9** contra la Resolución N° D 325/19 de fecha 30/10/2019 emitida por la Dirección General de Rentas y en consecuencia, **DEJAR FIRME** las obligaciones tributarias incluidas en planilla denominada *"Planilla Anexa Acta De Deuda N° A 1686-2018"* en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Retención por un importe de \$46.594,79 (Pesos Cuarenta y Seis Mil Quinientos Noventa y Cuatro con 79/100) de fs. 529/531 del Expte. N° 16450/376-D-2015 conforme lo expuesto y **CONFIRMAR** *"Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 1686-2018"* por un importe de \$243,42 (Pesos Doscientos Cuarenta y Tres con 42/100) la que consta a fs. 532 del Expte. N° 16450/376-D-2015.

Así voto.

El Dr. José Alberto León dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

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

Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa

Visto el resultado del precedente acuerdo,

### EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

#### RESUELVE:

1. **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **UCUCHACRA S.A. C.U.I.T. N° 33-67526433-9** contra la Resolución N° D 325/19 de fecha 30/10/2019 emitida por la Dirección General de Rentas y en consecuencia, **DEJAR FIRME** las obligaciones tributarias incluidas en planilla denominada *"Planilla Anexa Acta De Deuda N° A 1686-2018"* en concepto de

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

Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Retención por un importe de \$46.594,79 (Pesos Cuarenta y Seis Mil Quinientos Noventa y Cuatro con 79/100) de fs. 529/531 del Expte. N° 16450/376-D-2015 conforme lo expuesto en la presente Resolución. Así mismo, se condena al pago de los intereses legales correspondientes hasta la fecha de su efectivo ingreso.

**2. CONFIRMAR** "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 1686-2018" por un importe de \$243,42 (Pesos Doscientos Cuarenta y Tres con 42/100) la que consta a fs. 532 del Expte. N° 16450/376-D-2015, de conformidad a las pautas establecidas por el art. 50 C.T.P.-

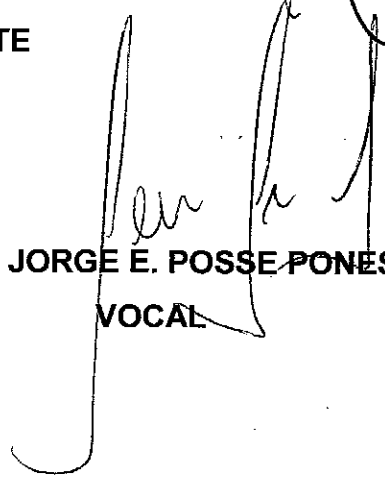
**3. REGISTRAR, NOTIFICAR** y devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

**S.G.B.**

**HACER SABER**

  
**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
**VOCAL PRESIDENTE**

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

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

**ANTE MI**

  
**Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI**  
**SECRETARIO GENERAL**  
**TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**