



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

SENTENCIA N° 355 /2020

Expte. N° 49/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 15... días del mes de DICIEMBRE de 2020, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia de Dr. José Alberto León, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado **“CITRUSVIL S.A. S/ RECURSO DE APELACION – Expediente N° 49/926/2020 (Expte. Nro. 55878/376-D-2014 DGR)”** y;

CONSIDERANDO

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.-

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

- I.- Que mediante Resolución N° D 324/19 de fecha 29/10/2019 obrante a fs. 1003/1014 (Expte Nro. 55878/376/D/2014 - DGR), la Dirección General de Rentas de la Provincia resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por la firma CITRUSVIL S.A., C.U.I.T. N° 30-61945825-3 en contra del Acta de Deuda N° A 954-2014, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, confirmándose la misma, conforme planillas denominadas “Planilla Determinativa N° PD 954-2014 - Acta de Deuda N° A 954-2014 - Etapa Impugnatoria” y “Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 954-2014 – Etapa Impugnatoria”, y DECLARAR ABSTRACTO el descargo interpuesto en contra del Sumario N° M 954-2014.
- II.- Que a fs. 1017/1021 del Expte. Nro. 55878/376/D/2014 - DGR, el contribuyente por medio de letrado apoderado, interpone recurso de apelación en contra de la Resolución N° D 324/19.

En primer lugar el apelante bajo el acápite titulado **“Condonación”** señala que la cuestión que se debate advino abstracta por efecto de la condonación legal establecida por la Ley N° 9013 que restableció la vigencia de la Ley N° 8873.

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

Bajo el título **“Falta de integración del procedimiento con los obligados directos”**, el presentante manifiesta que la DGR habría admitido la posición jurisprudencial que sostiene que el responsable por deuda ajena puede librarse de su obligación en la medida que pruebe que el contribuyente ha ingresado las sumas de dinero a él correspondientes como principal obligado.

Señala que la resolución contiene la aceptación de que la solidaridad no excluye la subsidiariedad.

Seguidamente expone la falta de aplicación del concepto de subsidiariedad por parte de la DGR al citar un párrafo expuesto en la Resolución que apela.

Asimismo señala que no existe ningún informe y/o constatación de la DGR acerca de la existencia de algún tipo de reclamo formulado a los clientes de Citrusvil S.A. en su carácter de contribuyentes, por lo que ni siquiera existe una presunción de deuda del sujeto pasible de la percepción como contribuyente del gravamen por lo que mal puede existir la presunción de una solidaridad de su mandante. Tampoco la DGR acompañó los estados de cuenta solicitados como prueba del ingreso del impuesto por parte del obligado principal, todo ello en una evidente violación al derecho de defensa.

Sostiene que la DGR insiste en que sea su mandante quien integre el proceso con los principales obligados en el momento de la producción de la prueba ofrecida.

Bajo el título **“La prueba de que el principal obligado ingresó el gravamen”**, el apelante expone que con la impugnación se solicitó que la DGR adjunte los Estados de Cuenta de todos los sujetos incluidos en el presente ajuste, sin embargo, no lo hizo, en una evidente violación al derecho de defensa y al principio de la búsqueda de la verdad material del caso concreto.

Expresa que no es un dato menor que por medio de los Estados de Cuenta se puede verificar si los proveedores presentaron sus declaraciones juradas y en qué medida. Sin embargo, la DGR no solo consideró insuficiente los Estados de Cuenta, sino que además sostuvo que de esa manera se revelaría información de carácter económico-patrimonial referida a contribuyentes o responsables amparada por el instituto del Secreto Fiscal previsto en el artículo 110 del Código Tributario Provincial.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-4769



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

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Bajo el título **“Omisión de la búsqueda de la verdad material”** el apelante transcribe un fragmento de la resolución recurrida señalando a continuación que la DGR reconoce que cuenta con las declaraciones juradas por lo que entonces pudo verificar si el proveedor adeudaba suma de dinero alguna. Si no adeudaba suma de dinero es inadmisibile el ajuste practicado a un responsable por deuda ajena.

Entiende que resulta inexplicable que contando la DGR con un sistema en el cual se podría verificar la presentación y el pago de las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles, se dejó de lado la búsqueda de la verdad material para aferrarse a una ficción ilegal la cual seria presumir que dicho sujeto pasible debe como contribuyente por el hecho de que no se le practicaron retenciones.

En el título **“El IVA no integra la base imponible”** el apelante reitera los agravios vertidos en la etapa administrativa anterior, señalando que habría una continuidad en el vicio de la norma aplicada, que reitera y no subsana la resolución en crisis al considerar como base imponible el total facturado sin discriminación del Impuesto al Valor Agregado, mas allá de los límites que establece la Ley N° 5121 en su artículo 222 inciso 1, y que violenta claramente el artículo 6 de la RG (DGR) N° 86/00, al condicionar la exclusión del IVA a si el contribuyente se encuentra inscripto en IVA, y no si se encuentra inscripto o no en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En el título **“Improcedencia de los Intereses Resarcitorios”** señala el recurrente que la DGR intima a su mandante al ingreso además de los intereses resarcitorios correspondientes a los anticipos 5, 6 y 12/2010; 2, 5 a 8/2011 y 2, 4, 7, 8, 10 a 12/2012, entendiendo que la existencia de dichos intereses se encuentra subordinada de manera directa e inmediata a la existencia de la obligación principal determinada, en consecuencia, entiende el presentante que ante la improcedencia de la determinación, mal podría prosperar alguna pretensión accesorio.

Finalmente en el punto **“Ofrezco Prueba”**, el recurrente indica que ofrece la prueba Documental e Informativa.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

III.- A fs. 1045/1054 del Expte. N° 55878/376/D/2014, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En primer lugar la DGR resalta que la parte recurrente incurre en un grave error al considerar e intentar confundir al Excmo. Tribunal, que al presente caso le resulta de aplicación las normas de condonación en virtud de la sentencia dictada en el proceso judicial "Provincia de Tucumán -DGR- c/ Citrusvil S.A. s/Embargo Preventivo" Expte. N° 3869/15 que tramita ante el juzgado de Cobros y Apremios de la II Nominación, en la cual se resolvió no hacer lugar al pedido de embargo preventivo.

Al respecto señala que los efectos que la sentencia le confiere a la denegatoria del Embargo Preventivo, no pueden dar lugar a la eliminación de los efectos interruptivos de aquella. En efecto, no surge ni de la letra de la ley ni de la voluntad del codificador tal conclusión.

Manifiesta que de los términos dispuestos por el artículo 2546 del Código Civil y Comercial de la Nación vigente al tiempo de la interposición de la demanda, se concluye -sin margen de error- que la demanda de embargo preventivo tendiente a resguardar el crédito fiscal, si tiene efectos interruptivos de la prescripción.

Sostiene que lo expuesto se afianza aún más con lo que establece el artículo 2547 del mismo digesto, donde de manera taxativa se establecen los casos en los que la interrupción de la prescripción dispuesta por el artículo 2546 se tiene por no ocurrida, impidiendo que dicha solución se haga extensiva de manera antojadiza a otras situaciones no contempladas por la norma. De este modo reza el artículo que: *"... La interrupción del curso de la prescripción se tiene por no sucedida si se desiste del proceso o caduca la instancia."* Por lo que la DGR sostiene que ninguno de los casos se verifica en el juicio de embargo preventivo señalado. A tal efecto cita doctrina y jurisprudencia relativa al tema.

En relación a lo expuesto por la firma apelante en el acápite titulado "Falta de integración del procedimiento con los obligados directos", señala la DGR que el agente de recaudación desarrolla una actividad como responsable del cumplimiento de deuda ajena con los recursos que administra o dispone, se vincula con el sistema de percepciones de los tributos en la misma fuente, en



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9008-9769



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

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

virtud de una disposición expresa que así lo establece, atendiendo a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria.

Señala la DGR que durante la instancia precedente, conforme al ofrecimiento de pruebas efectuadas por el Agente, el Fisco dispuso el inicio del procedimiento de apertura a prueba, resultando que no produjo la prueba ofrecida, recurriendo el auto de apertura dictado. Atento a ello Citrusvil S.A. no integró el procedimiento a los contribuyentes directos de la relación jurídica tributaria (sujetos pasibles de percepción).

Sostiene la Autoridad de Aplicación que la existencia de algún tipo de reclamo al contribuyente directo del impuesto (sujeto pasible de percepción) que este Organismo pudiera informar, no resultaría conducente para constatar la cancelación del tributo por parte mismo. Y esto es, por una elemental cuestión técnica impositiva: la operación sujeta a percepción representa para el contribuyente directo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (sujeto pasible de percepción) una compra, la cual contablemente se expone como un costo o un gasto, pero nunca como un ingreso, atento a ello no resultará posible constatar la cancelación del impuesto en forma directa por dichas operaciones.

Afirma que en el caso que existieran determinaciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los contribuyentes directos, las bases imponibles incluidas en las mismas pueden provenir de determinaciones de oficio sobre base presunta, tales como DDJJ del Impuesto a las Ganancias, Débitos Fiscales del IVA, depósitos bancarios, montos de compras y gastos con margen de utilidad, informes de terceros, etc., situaciones en las cuales el impuesto no fue determinado ni cancelado incluyendo la operación incluida en la determinación de oficio al agente. En consecuencia, la existencia de determinación impositiva al contribuyente directo (sujeto pasible de percepción) no constituye una prueba directa que el impuesto adeudado por la percepción omitida fue cancelado por éste.

En relación a los estados de cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles de percepción, la Autoridad de Aplicación procedió en la instancia impugnatoria a integrar a los contribuyentes directos del gravamen mediante la exteriorización de la información contenida en los sistemas informáticos correspondientes a los estados de cuenta de todos los sujetos pasibles, la cual

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. JOSE FONSECA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

consta en soporte magnético CD obrante a fs. 981 notificado conjuntamente con la Resolución N° 324/19, lo que se observa en columna titulada “Estado DJ” información referida a la presentación o no de la DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por cada uno de los sujetos pasibles, mientras que en la columna titulada “Pagado” la información referida a si el contribuyente canceló o no el gravamen, información a partir de la cual el Agente de Percepción fue liberado de su responsabilidad solidaria respecto de las operaciones omitidas de percibir realizadas con sujetos que registran presentación y cancelación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Contrario sensu subsiste su responsabilidad solidaria respecto de operaciones omitidas de percibir donde el sujeto pasible no presentó declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos o no canceló el gravamen, situación que se encuentra expuesta en la “Resolución N° D 324/19” y en “Planilla Determinativa N° PD 954-2014 – Acta de Deuda N° A 954-2014 – Etapa Impugnatoria”.

En relación a lo expuesto por la firma apelante en el título **“La prueba de que el principal obligado ingresó el gravamen”** señala la DGR que no solo consideró la información obrante en los estados de cuenta que la firma exige que se adjunten al expediente administrativo, de cada uno de los sujetos pasibles de percepción incluidos en la determinación de oficio atacada, sino que liberó al agente de percepción de su responsabilidad solidaria respecto de las percepciones omitidas de practicar, conforme se expusiera en el párrafo anterior.

En lo referido a lo expuesto en el título **“Omisión de la búsqueda de la verdad material”** sostiene la DGR que la verdad material fue siempre el objetivo del procedimiento desarrollado, tanto durante la inspección como durante la impugnación. Señala que persiguió conocer sobre los importes no percibidos o percibidos en defecto, habilitando diferentes vías de búsqueda de la información, contando con el deber de cooperación con la fiscalización que alcanza a todo sujeto del derecho tributario, permitiendo que el agente incorpore toda aquella prueba que haga a su derecho. Además señala que para ello en fecha 03/02/2016 se ordenó la apertura a prueba por el termino de 20 días hábiles –fs.931. Respecto de la prueba informativa solicitada y ofrecida, la misma no fue producida recurriendo el auto de apertura dictado.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-3000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

En relación al punto **“El IVA no integra la base imponible”**, dado que la firma apelante reitera los argumentos vertidos en la etapa administrativa anterior, la DGR remite a lo expresado en la Resolución que se recurre, en donde se expuso que la determinación es el resultado de la aplicación de lo dispuesto por el Régimen de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos brutos de acuerdo a la RG (DGR) N° 86/00, en su artículo 6° el cual transcribe.

En cuanto al punto **“Improcedencia de los Intereses Resarcitorios”**, señala la DGR que los mismos corresponden al agente a los fines de resarcir a la administración en forma íntegra, por su incumplimiento en carácter de deudor solidario, y así ingresar los intereses calculados entre la fecha de vencimiento de la DDJJ del agente y la fecha del efectivo ingreso del saldo resultante de la DDJJ del sujeto pasible.

Sostiene que los intereses resarcitorios son en si mismos, una consecuencia de la relación jurídica preexistente; esto es, la deuda tributaria del contribuyente o responsable. De tal manera que, acreditado en autos su incumplimiento, los intereses se derivan como resultado lógico de la situación de irregularidad fiscal.

Por último, en referencia a la prueba ofrecida la DGR señala respecto a la prueba documental, que la misma fue tratada en esta instancia conforme se desprende a lo largo del escrito de contestación.

En cuanto a la prueba informativa, el apelante ofrece en el punto “a” que se oficie a la DGR para que “1. Adjunte un Estado de Cuenta de todos los sujetos incluidos en el ajuste practicado mediante Acta de Deuda N° A 954-2014, correspondiente a los periodos fiscales 1 a 12/2010, 1 a 12/2011 y 1 a 12/2012”, a lo cual la DGR señala que debe rechazarse atento a que resulta inconducente, ya que en la etapa impugnatoria se tuvo en cuenta esta información que surge del sistema informático de la DGR, referida a cuestiones técnicas puramente tales como condición de los sujetos pasibles en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, exclusiones de régimen y además si cada uno de ellos registraba presentación de declaraciones juradas y cancelación del Impuestos sobre los Ingresos Brutos en los periodos en cuestión, lo cual posibilitó liberar al agente de su responsabilidad solidaria, conforme se expuso en la resolución atacada.

Reitera que la información obrante en los estados de cuenta de los sujetos pasibles fue considerada en la instancia impugnatoria, y expuesta para

DR. JORGE GUSTAVO VIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

conocimiento de Citrusvil S.A., manteniéndose amparada por el secreto fiscal establecido por el artículo 110 del CTP la remisión en papel de dichos estados de cuenta.

Respecto al acápite “2” el apelante ofrece que la DGR “2. Informe si a los sujetos identificados en el punto 1 se les efectuó alguna determinación y/o ajuste como contribuyentes –no como responsables por deuda ajena- en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los periodos 01 a 12/2010, 01 a 12/2011 y 01 a 12/2012”, a lo cual señala que la misma no fue ofrecida en la instancia impugnatoria, resultando una prueba nueva, siendo de aplicación lo dispuesto en el artículo 1, 2° párrafo del Decreto N° 167/3 (ME) – 2018.

En cuanto al punto “b”, donde el presentante ofrece se libre oficio al “b- Juzgado de Cobros y Apremios de la Segunda Nominación a los fines de que informe cuál es el último acto procesal en los autos caratulados PROVINCIA DE TUCUMAN – DGR – C/CITRUSVIL S.A. S/EMBARGO PREVENTIVO – EXPTE. 3869/15. Asimismo, remitirá copia autenticada de las sentencias de fecha 09.X.15 y 19.II.16. Informará si dichas sentencias se encuentran firmes y pasadas en autoridad de cosa juzgada en sentido formal y material”, a lo que la DGR señala que dicha prueba no fue ofrecida en el escrito impugnatorio, por lo que resulta de aplicación lo normado según se expuso en el párrafo precedente.

Por todo lo expuesto, entiende que corresponde RECHAZAR el recurso interpuesto en contra de la Resolución N° D 324/19, confirmándose la misma, conforme planillas denominadas “Planilla Determinativa N° PD 954-2014 - Acta de Deuda N° A 954-2014 - Etapa Impugnatoria” y “Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 954-2014 – Etapa Impugnatoria”

IV.- A fs. 17/18 del Expte. N° 49/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria N° 159/2020 de fecha 30/07/2020 dictada por este Tribunal, notificada el 28/08/2020 en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, y se dispone abrir la causa a prueba por el término de 20 días a partir del día siguiente a la recepción de la última notificación.

A fs. 31 del Expte. N° 49/926/2020 se informa que el contribuyente ofreció prueba documental: la que se tiene presente para definitiva; prueba informativa: la que fue aceptada solamente respecto al pedido de informe formulado a la DGR, sobre estado de cuenta de los proveedores incluidos en el ajuste practicado mediante



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9783



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

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Acta de Deuda N° A 954-2014, correspondiente a los periodos 01 a 12 de los años 2010, 2011 y 2012 (producida); respecto a la prueba informativa al Juzgado de Cobros y Apremios de la II Nominación, la misma fue aceptada y no producida. Por su parte, la DGR ofreció prueba instrumental, la cual se tiene presente para definitiva.

Por último, se informa que el periodo de prueba se encuentra con plazo vencido y se provee autos para sentencia.

V.- Confrontados los agravios expuestos por la recurrente, con la respectiva contestación de la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir mi opinión.

En primer lugar respecto al planteo de condonación efectuado por el apelante referido a que devino abstracta la cuestión planteada por aplicación de lo dispuesto por la Ley N° 9013 que restableció hasta el 31/12/2017 la vigencia de la Ley 8873, cabe resaltar que por medio de la Ley mencionada se incorporó como último párrafo del artículo 7 de la Ley 8873 el siguiente: *"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. De encontrarse judicializadas dichas obligaciones condonadas de oficio, la cuestión devendrá en abstracto y las costas se impondrán en el orden causado."*

De acuerdo a lo expuesto se debe dejar en claro que en fecha 17/09/2015 la DGR inició demanda de embargo preventivo por los periodos incluidos en el Acta de Deuda N° A 954-2014, conforme surge del informe agregado a fs. 976/980 de autos. Dicha demanda interrumpió en tiempo oportuno los plazos de prescripción que se encontraban corriendo.

El apelante confunde el hecho de que la sentencia dictada en el proceso judicial "Provincia de Tucumán – DGR – c/Citrusvil S.A. s/Embargo Preventivo" Expte. N° 3869/15 que tramita ante el Juzgado de Cobros y Apremios de la II Nominación, en la cual se resolvió no hacer lugar al pedido de embargo preventivo, signifique que tal situación de lugar a la eliminación de los efectos interruptivos de aquella. Esto no es así, no surge ni de la normativa ni de la interpretación de la misma, por lo que corresponde desestimar el presente planteo.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POBLETE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Se debe dejar en claro que el Régimen de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de esta Provincia, está normado conforme lo previsto en la R.G. (D.G.R.) N° 86/00, sus modificatorias y complementarias

El agente de percepción es parte de un sistema de recaudación en la fuente, implementado tanto por el Fisco nacional, como por los Fiscos provinciales, cuyo objetivo primigenio es disminuir la evasión impositiva. La implementación del régimen de percepción en la fuente tiene una doble finalidad; por una parte la recaudación anticipada de tributos por parte del Organismo Fiscal, y por otra evitar o atenuar la evasión fiscal por parte del sujeto pasible, revistiendo las retenciones y percepciones efectuadas el carácter de impuesto ingresado, pudiendo ser posteriormente computadas como pagos a cuenta de la obligación final que deberá satisfacer.

Corresponde poner de manifiesto que en la etapa impugnatoria la Autoridad de Aplicación ya tuvo en cuenta la doctrina sentada por este Tribunal en el caso Siner S.A. y al realizar el análisis de las operaciones de ventas depuró las operaciones con sujetos pasibles de percepción que registran la presentación de las DDJJs y la cancelación total de su obligación tributaria; subsistiendo solo las operaciones con sujetos que no presentaron sus DDJJs o que habiéndolas presentado no ingresaron la totalidad del impuesto.

El agente fue liberado de responsabilidad respecto de las percepciones omitidas o practicadas en defecto correspondiente a sujetos que pagaron el impuesto. Esto fue considerado en las planillas anexas a la Resolución N° D 324/19 que se apela. Se debe destacar lo dispuesto por el artículo 32 del CTP: *"Son responsables en carácter de agentes de retención, de percepción o recaudación los sujetos designados por la ley o por el instrumento correspondiente, según la autorización legal prevista en el párrafo siguiente y en otras leyes especiales, que por sus funciones públicas o por razones de su actividad, oficio o profesión intervengan en actos y operaciones en las cuales puedan efectuar la retención, percepción o recaudación del tributo correspondiente. La Dirección General de Rentas queda facultada para designar agentes de retención y/o percepción y/o recaudación y/o información."* Y por su parte el artículo 29 del mismo Digesto señala: *"Responsables son las personas que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a*



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-450 9001:2015

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

éstos.”. Por lo que, de lo expuesto se desprende que dentro de los principales responsables solidarios están los agentes de percepción, según lo establecen los artículos 32 y 33 del CTP.

En consecuencia, la determinación de oficio se practicó en concordancia a la normativa aplicable al caso, es decir que Citrusvil S.A. en su carácter de Agente de Percepción es el único sujeto obligado a actuar como tal, por lo que la determinación de oficio se ajusta a derecho.

Advierto que en las presentes actuaciones administrativas consta que hubo ofrecimiento de pruebas por parte del Agente y el Fisco dispuso el inicio del procedimiento de apertura a prueba, pero el apelante no produjo la prueba ofrecida interponiendo Recurso de Reconsideración en contra de la resolución que ordena la apertura a prueba, por lo que Citrusvil S.A. no integró al procedimiento a los contribuyentes directos de la relación jurídica tributaria.

En la etapa apelatoria nuevamente ofrece prueba documental e informativa las cuales fueron consideradas por este tribunal. En cuanto a la prueba informativa, la misma fue aceptada respecto al pedido de informe formulado a la DGR, sobre estado de cuenta de los proveedores incluidos en el ajuste practicado la que fue producida. Respecto a la prueba informativa al Juzgado de Cobros y Apremios de la II Nominación, la misma fue aceptada y no producida.

Por su parte a fs. 25 del Expte. TFA N° 49/926/2020, la DGR expone que la información solicitada en el oficio se encuentra amparada por el Secreto Fiscal establecido en el artículo 110 del Código Tributario Provincial, ya que la información requerida comprende datos de contenido económico-patrimoniales atinentes a contribuyentes o responsables – que resultan ser sujetos ajenos al proceso.

Además señala que en la instancia impugnatoria procedió a integrar a los contribuyentes directos del gravamen mediante la exteriorización de la información contenida en los sistemas informáticos correspondiente a los estados de cuenta de todos los sujetos pasibles, lo cual consta en soporte magnético CD obrante a fs. 981 notificado conjuntamente con la Resolución N° 324/19.

Finalmente, en lo atinente al agravio mediante el cual el agente dejó planteada la improcedencia de los intereses resarcitorios reclamados, cabe expresar que en el presente caso tales intereses resultan de igual manera ajustados al criterio

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

dispuesto por este Tribunal en el ya citado fallo "Siner", dado que el Fisco puede reclamar a los agentes de percepción los intereses resarcitorios y sancionar con multa, la falta de ingreso oportuno a las arcas fiscales de las obligaciones en cabeza de los sujetos que debiendo actuar como tales no lo hicieren.

Por ello, en la etapa impugnatoria, se dispuso que sobre los importes por los cuales se hizo lugar a la impugnación presentada por la firma, se proceda a liquidar los intereses resarcitorios correspondientes desde la fecha de vencimiento del ingreso de los importes dejados de percibir por el agente hasta la fecha del efectivo ingreso del impuesto por parte del contribuyente (obligado principal), capitalizados hasta la fecha de su efectivo pago.

Estos intereses tienen el carácter de resarcitorios, por lo que constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en la que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias, encontrando su justificativo no sólo por constituir una reparación por el uso del capital ajeno, sino también por tratarse de una indemnización al acreedor, cuyo derecho de crédito se ve lesionado al no satisfacerse la deuda en el plazo establecido ("E. Jota E. Producciones S.A." T.F.N. – Sala A – 20/07/01).

Corresponde recordar que los intereses resarcitorios son en sí mismos, una consecuencia de la relación jurídico preexistente, esto es, la deuda tributaria del contribuyente o responsable. De tal manera que, acreditado en autos su incumplimiento, los intereses se derivan como resultado lógico de la situación de irregularidad fiscal.

Por otra parte, corresponde destacar el carácter automático de la mora en lo que a los intereses respecta, en tanto los mismos surgen sin necesidad de interpelación alguna –no siendo necesario juicio o sumario previo-. Para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que no le es imputable, circunstancia que no se verifica en el caso de autos.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente CITRUSVIL S.A. C.U.I.T. N° 30-61945825-3, en contra de la Resolución N° D 324/19 de fecha 29/10/2019 emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y CONFIRMAR las planillas denominadas "Planilla Determinativa N° PD 954-2014 - Acta de Deuda N° A 954-2014 - Etapa



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9009-9789



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Impugnatoria” y “Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 954-2014 – Etapa Impugnatoria”, conforme a los considerandos que anteceden.
Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

I.- Comparto y adhiero las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, CPN Jorge Gustavo Jiménez, en lo que refiere a los antecedentes de autos. Formulo disidencia únicamente con los considerandos respecto a los intereses y consiguiente resolución del caso, en merito a los fundamentos que se expondrán en el apartado siguiente de éste voto.

II.- Respecto a la aplicación de los mismos por parte del Organismo Fiscal en la deuda determinada, se defiende la procedencia de los mismos, pues los intereses calculados tienen efectivamente un carácter resarcitorio, en tanto constituyen una indemnización debida al Fisco por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Los intereses resarcitorios se justifican por tratarse de una indemnización al acreedor cuyo derecho de crédito se lesionó al no satisfacerse las deudas en el plazo establecido.

Ahora bien, la implementación de los regímenes de retención/percepción en la fuente, tienen como doble finalidad la recaudación anticipada de los tributos por parte del Organismo Fiscal y a su vez, constituyen una herramienta para evitar o atenuar la evasión fiscal (se presume que a través de ellos el Fisco toma conocimiento previo de la existencia de la operación sujeta a dichos regímenes y que esto minimiza o anula el riesgo de que el sujeto pasible no la declare posteriormente en oportunidad de determinar el tributo correspondiente). No es menos cierto que la retención/percepción constituye para el sujeto pasible un ingreso a cuenta de la obligación final del período de que se trate. En este contexto, si la retención/percepción en la fuente no fue oportunamente efectuada y el sujeto pasivo del tributo (contribuyente) cumplió con su obligación de ingresar el impuesto en su justa medida a través de la presentación de la DD.JJ., entonces la obligación tributaria se encuentra satisfecha en cabeza de quien se verifica el hecho imponible sujeto al pago del impuesto. Y mal podría exigirse al agente de retención/percepción, con posterioridad al acaecimiento de dicha circunstancia, el

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

ingreso de una suma (capital) a cuenta de una obligación tributaria que ya se encuentra plenamente cumplida.

Ello no obsta sin embargo, a que el Fisco pueda reclamar a los Agentes de Percepción/Retención los intereses resarcitorios por la falta de ingreso oportuno a las arcas fiscales, fundado en el incumplimiento de las obligaciones en cabeza de los sujetos que, debiendo actuar como tales, no lo hicieren.

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

El origen de los intereses intimados por la D.G.R. en la planilla *"Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios - Acta de Deuda N° A 954-2014 Etapa Impugnatoria"* corresponde a Operaciones donde el contribuyente presentó la declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y canceló totalmente la obligación tributaria.

Es criterio de este vocal que si el contribuyente (sujeto pasible de percepción) ingresa el impuesto a la fecha de su vencimiento (que es posterior al vencimiento del agente), la cuestión no suscita ningún inconveniente. Ahora, si el ingreso se produce en forma posterior al vencimiento, el contribuyente debe abonar un interés por cada día de mora en el cumplimiento de sus obligaciones.

En dichos casos, como el contribuyente abona un interés moratorio por el tiempo de demora en el efectivo ingreso del impuesto (desde la fecha de su vencimiento), la pretensión de la D.G.R. de exigir al Agente el pago de un interés por el mismo período que le exige al contribuyente, implica una doble imposición que no puede ser soslayada por este Tribunal. En el caso de los Agentes, se establece con el Fisco un doble vínculo de obligación cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Y es por ello, que el interés que genera esa prestación tributaria (pago del impuesto) no puede serle exigido acumuladamente a cada uno de los sujetos que integran la relación jurídica tributaria.

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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Por lo expresado; propongo la siguiente resolución: 1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por la firma CITRUSVIL S.A. C.U.I.T. N° 30-61945825-3 contra la Resolución N° D 324/19 de fecha 29.10.2019 únicamente en lo que respecta a los intereses de planilla "*Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios - Acta de Deuda N° A 954-2014 Etapa Impugnatoria*" conforme lo expuesto en el punto II del presente voto; EN CONSECUENCIA dejar firme planilla denominada "*Planilla Determinativa N° PD 954-2014 Acta de Deuda N° A 954-2014 – Etapa Impugnatoria*" por \$108.288,78 (Pesos Ochocientos Treinta y Nueve Mil Seiscientos Ocho con 51/100) conforme lo expuesto en el voto del vocal CPN Jorge Gustavo Jimenez. 2. DISPONER que la D.G.R. proceda a reliquidar los intereses resarcitorios correspondientes a la planilla denominada planilla *Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios - Acta de Deuda N° A 954-2014 Etapa Impugnatoria*" conforme lo expuesto en el punto II del presente voto

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El Dr. José Alberto León dijo:

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

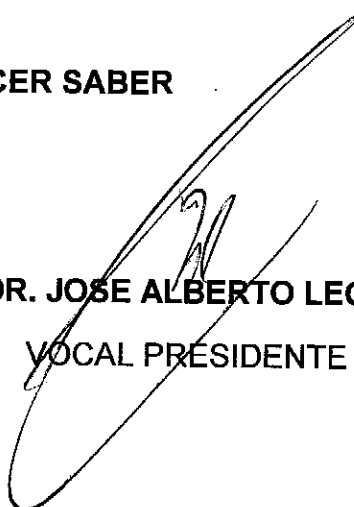
RESUELVE:

- 1.- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **CITRUSVIL S.A.** C.U.I.T. N° 30-61945825-3, en contra de la Resolución N° D 324/19 de fecha 29/10/2019 emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y **CONFIRMAR** las planillas denominadas "*Planilla Determinativa N° PD 954-2014 - Acta de Deuda N° A 954-2014 - Etapa Impugnatoria*" y "*Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 954-2014 – Etapa Impugnatoria*", conforme a los considerandos que anteceden.
- 2.- **REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

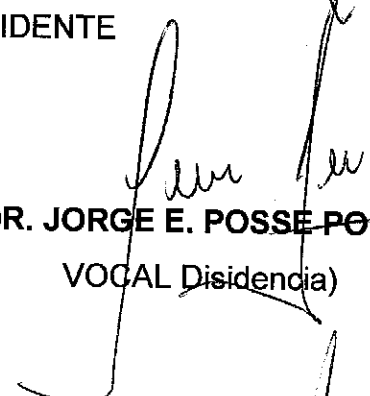
Dr. JORGE E. POSSE BONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

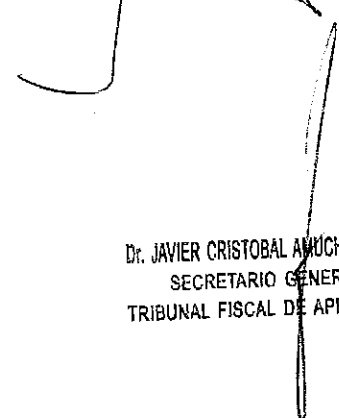
HACER SABER


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE


C.P.M. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (Disidencia)

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION