



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

Expte. N° 195/926-

SENTENCIA N° 399 /2020

2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 21 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 del Dr. José Alberto León, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**ARCOS DORADOS ARGENTINA S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 195/926-2019 (Expte. N° 48.607/376-D-2017 -DGR)**" y;

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. Se presenta el Dr. Jaime Roig (fs.436/448), en su carácter de apoderado de la firma ARCOS DORADOS ARGENTINA S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 698/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 21.12.2018 obrante a fs.415/418 mediante la cual resuelve **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación efectuada por el contribuyente **ARCOS DORADOS ARGENTINA S.A.** contra el Acta de Deuda N° A 2842-2017 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Retención, conforme "Planilla Determinativa N° PD 2842-2017 – Acta de Deuda N° A 2842-2017 – Etapa Impugnatoria".

II.El contribuyente en su Recurso presentado el 21.02.2019 a fs. 436/448 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

En general realiza los mismos planteos realizados en la etapa impugnatoria.

Plantea la nulidad del procedimiento por falta de intervención de los contribuyentes directos, la violación al derecho de defensa y ausencia de la valoración de la prueba. Considera que la DGR en su carácter de autoridad fiscalizadora debería haber verificado el contenido de la información suministradora en las notas en carácter de declaración jurada presentadas en la etapa administrativa anterior, pero no lo habría hecho.

Dr. JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Sostiene que como consecuencia de ello, se habría visto obligado a reducir su margen probatorio escogiendo a los proveedores más importantes con los cuales trabajó en el período cuestionado, esgrimiendo que en la Resolución apelada no se observaría ningún análisis meritorio de la prueba aportada limitándose solo a rechazarlas afirmando sin explicación alguna que resultan superfluas.

Arguye que las notas emanadas de los proveedores, aportadas durante el transcurso de las actuaciones administrativas, surge el ingreso del tributo por parte del obligado principal, pretendiendo la DGR un doble ingreso tributario por un único hecho imponible realizado.

En el inciso "A) Las retenciones que la DGR reclama a Arcos haber omitido, resultan ser ostensiblemente mayores al tributo efectivamente ingresado por los contribuyentes – conforme a su actividad gravada en jurisdicción tucumana, habiendo arrojado incluso, saldo a favor"; el apelante hace referencia a las certificaciones contables de los sujetos Lacteos de Poblet S.A. y Zott Producciones S.A.; manifiesta que de las mismas surge que no habrían obtenido ingresos atribuibles en ésta jurisdicción en el período 2013 a 2015 y que habrían ingresado el impuesto correspondiente en función a los gastos asignados en el marco del Convenio Multilateral sin perjuicio de omitir retenerle a Arcos.

En el Inciso "B) En subsidio, resulta ilegítimo exigir a Arcos que aplique la Resolución General (DGR) 23/2002 y sus modificatorias a los pagos efectuados a sus proveedores, al ser contraria a derecho", sostiene que resultaría evidente la ilegitimidad del régimen instaurado por la RG al pretender que Arcos efectúe retenciones por operaciones que se habrían llevado a cabo fuera del territorio provincial. Cita jurisprudencia.

En el inciso "D) La certificación contable de Identidad Visual SRL" afirma que de la misma surge que las operaciones celebradas habrían sido registradas en la contabilidad del proveedor como ingresos, no habiendo sufrido retención alguna por parte de Arcos, y que la mencionada empresa ingresó en su totalidad el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente.

Plantea la "Errónea interpretación de la responsabilidad. Improcedencia del ajuste por retenciones no realizadas o realizadas a una alícuota menor. Ingreso del ISIB por parte de los contribuyentes directos. Inexistencia de perjuicio fiscal" ; reiterando casi textualmente los conceptos vertidos en la etapa anterior.



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD

RI-9000-3769



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

**TRIBUNAL FISCAL**  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Sostiene la improcedencia del cómputo de los intereses resarcitorios, afirmando que al ser los intereses previstos en el artículo 50 del CTP accesorios de la obligación tributaria principal y al no estar su exigencia y exigibilidad acreditada, resultaría improcedente la exigencia de los mismos.

Finalmente ofrece prueba documental e informativa y solicita se revoque la resolución apelada.

II. La Dirección General de Rentas, en fojas 1/8 del Expte N° 195/926-2019, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En primer lugar, destaca que los planteos son una reiteración de los conceptos ya vertidos en la etapa administrativa anterior, por lo que en lo que respecta al planteo de nulidad se remite a la resolución apelada.

Sostiene que lo planteado remite a una cuestión de hecho y prueba y que dicha actividad exige que el presentante aporte prueba concluyente y contundente de lo que pretende demostrar, es decir que el contribuyente directo canceló el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por las operaciones de venta que realizó con ARCOS DORADOS ARGENTINA SA, lo cual no sucedió en ninguna instancia administrativa conforme surge del análisis del expediente de narras.

Considera que en lugar de producir la prueba informativa arrojó manifestaciones verbales de algunos sujetos sin el debido respaldo de validez y certeza de la información que contenía.

Con relación a la propuesta del apelante de poner en cabeza del fisco subsanar su responsabilidad con informes extraídos del sistema de la DGR, manifiesta que la misma no corresponde y además no lograría el resultado buscado.

En lo que respecta al planteo de violación al derecho de defensa y ausencia de la valoración de la prueba, en cuanto a las pruebas ofrecidos por Arcos Dorados en la etapa impugnatoria anterior, manifiesta que corresponde traer a colación el Decreto N° 167/3 (ME)-2018 (BO Tucumán: 31.01.2018) el cual reglamenta el ofrecimiento de la prueba.

Los artículos 3° y 6° del mencionado decreto establecen que: "los mismos deben ser solicitados directamente o mediante oficio, de lo que se dejará constancia en el expediente y deberán presentarse en original y en testimonio expedido por la Autoridad competente o en copia que certificará la Autoridad previo cotejo con el

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSÉ E. FOSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

original, el que se devolverá al interesado..”. Destaca que lo expuesto no se cumple respecto a la presentación realizada en la etapa administrativa anterior.

No obstante ello, manifiesta que la prueba si fue analizada, resultando que no se podía corroborar las manifestaciones unilaterales sin respaldo técnico ni documental que compruebe que se haya cancelado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de cada una de las operaciones incluidas en la determinación de oficio atacada por parte del contribuyente directo.

En relación al otorgamiento del plazo de 20 días exiguo para la sustanciación y producción de las pruebas ofrecidas, sostiene que resulta errado en suponer que la Autoridad de Aplicación otorga por su propio proceder la decisión de un plazo, cuando en la realidad existe una normativa aplicable, la cual prevé y establece los plazos y procedimientos a seguir.

En lo que respecta a las certificaciones contables presentadas en la etapa recursiva, la Autoridad de Aplicación sostiene que la información expuesta por el perito en las mismas, no incluye la vinculación necesaria entre factura de venta emitida por el proveedor y las órdenes de pago emitidas por Arcos Dorados.

Con relación al planteo referido a la cuantía entre el monto de impuesto pagado o con saldo a favor del contribuyente directo y el monto de las retenciones determinadas omitidas o en defecto, la DGR sostiene que en nada incide en la justificación de que en cada una de las operaciones de pago incluida en la determinación de oficio atacada, el contribuyente directo canceló la obligación tributaria pertinente, situación que no se logra demostrar en autos a través de las certificaciones contables.

Destaca que es el mismo apelante quien no produjo la prueba informativa en las condiciones ofrecidas en la instancia anterior, conforme lo autorizó la Autoridad de Aplicación, aduciendo escasez de tiempo.

Luego entrando en el análisis de las certificaciones contables, sostiene que el planteo realizado por el apelante ya fue analizado en la etapa impugnatoria.

En todos los casos sostiene que las operaciones incluidas en la determinación impositiva no pueden ser vinculadas con las facturas obrantes en los listados de las certificaciones contables presentadas en ésta instancia.

No obstante ello, realiza un análisis respecto de aquellos sujetos que presentaron certificación contable.



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-3759



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

LACTEOS POBLET SA (CUIT N°33-66072685-9) sujeto inscripto en el Régimen de Convenio Multilateral con Sede en extraña jurisdicción y alta en Tucumán desde 01.01.2013 por lo que se lo considera contribuyente con Alta nueva y un coeficiente unificado= a 0,0000 por las operaciones celebradas hasta 30.06.2014; y por lo tanto sin determinación impositiva.

En el período 07 a 12/2014 realizó los ajustes correspondientes, teniendo en cuenta la presentación de CM05 del año 2013 con un coeficiente unificado 0,0006 y aplicando la alícuota del 1,75% de sujetos inscriptos en Convenio Multilateral.

En el período 2015 no surgen ajustes, en virtud a que al momento del pago no registraban la presentación de las declaraciones juradas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, aplicando coeficiente unificado igual a uno, consignado en la RG (DGR) N°116/10 y según RG (DGR) N° 82/14.

ZOTT PRODUCCIONES SA (CUIT N°30-65308190-8) sujeto inscripto en el Régimen de Convenio Multilateral con Sede en extraña jurisdicción y alta en Tucumán con fecha 01.04.2015 por lo que debe ser considerado como contribuyente con Alta nueva y un coeficiente unificado = a 0,0000 por lo que la retención es la surge de aplicar directamente sobre el precio neto la alícuota reducida del 0,175% y por ello la determinación resulta ajustada a derecho.

Dr. JOSE ALBERTO LEDEZMA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CABRALES SA (CUIT N° 30-53774574-2) sujeto inscripto en el Regimen de Convenio Multilateral con Sede en extraña jurisdicción y alta en Tucumán. Contaba con certificados de No retención. La DGR consideró los mencionados certificados en la determinación impositiva y en las posiciones que se encuentran por fuera de los mismos los determinó aplicando sus correspondientes coeficientes unificados y la alícuota reducida para sujetos de Convenio Multilateral. No realiza ajustes en éste sujeto.

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

IDENTIDAD VISUAL SRL (CUIT N°30-70926558-6) la Autoridad de Aplicación analizó la certificación contable e hizo la vinculación de algunas ordenes de pagos con sus facturas, pero destaca que de las mismas no surge información que permita constatar los argumentos centrales del apelante respecto de sus registraciones contables en los Libros IVA debido a que se limita a exponer en términos generales que las mismas fueron realizadas, no habiendo probado que el sujeto declaró y pagó el Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de cada

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

una de las operaciones involucradas en la determinación. Sostiene que la certificación contable es superflua.

MC CAIN ARGENTINA SA (CUIT N° 30-67964590-7) en éste caso insiste en que surge de las certificaciones contables que la información no puede ser vinculada, ya que las facturas emitidas por los proveedores no resultan coincidentes y además no indica cuales son las ordenes de pago correspondientes.

Con relación al agravio "Errónea interpretación de la Responsabilidad. Improcedencia del Ajuste por retenciones no realizadas o realizadas a una alícuota menor. Ingreso del ISIB por parte de los contribuyentes directos. Inexistencia de perjuicio fiscal", sostiene que el apelante reitera los conceptos vertidos en la impugnación, razón por la cual se remite a la Resolución Apelada y la confirma. En lo que respecta al cómputo de intereses la Autoridad de Aplicación también se remite a lo expuesto en la mencionada Resolución.

Respecto a la "*Prueba Documental*", sostiene que la misma ya fue considerada en la determinación. La "*Prueba Informativa*" es una reiteración de lo ofrecido en la instancia anterior, por lo que considera que librar oficios deviene en improcedente y meramente dilatorio atento a que ARCOS DORADOS tuvo la oportunidad de materializar en la etapa impugnatoria.

Finalmente sostiene que corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recuso interpuesto en contra la Resolución N° D 698-18 de fecha 21.12.2018.

III. A fojas 24 del Expte N° 195/926-2019 obra la Sentencia Interlocutoria N° 565/19 de fecha 27.05.2019, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso, se abre a prueba, disponiendo que se libren los oficios solicitados en el Recurso de Apelación.

Con fecha 09.08.19 el Sr. Jaime Roig, en carácter de apoderado de la firma ARCOS DORADOS ARGENTINA SA acreditó el diligenciamiento de los oficios (fs.28) cuyas copias se encuentran adjuntas en fs.29 a 36.

El día 20.08.2019 se dispuso la prórroga de 15 días del plazo probatorio (fs.37)

En fs.40 a 58 se adjunta contestación del Oficio de Hewlett Packard y de fs.59 a 70 de Granja Tres Arroyos SA.

Con fecha 16.09.2019 se da por concluido el plazo probatorio.

A fs.74/75 obra la Sentencia N° 42/2020 del 26.02.2020 donde se dicta una medida para mejor proveer donde se le solicitó a la DGR que informe sobre la



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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

TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

exclusión al Régimen de Retención RG (DGR)N°23/02 de los sujetos que contestaron los oficios.

Con fecha 17.03.2020 la Dirección Genral de Rentas remitió informe a éste tribunal a fin de poner en conocimiento que por las posiciones contenidas en el Acta de Deuda N° A 2842-2017, se emitió Certificado de Deuda N° 1027/2017 y se inició la correspondiente demanda de Embargo Preventivo con fecha 30.11.2018, que se tramita ante el Juzgado de Cobros de Apremios I° Nominación Provincia de Tucumán – Expte. Judicial N° 9329/2018 conforme se puede observar en fs.79/80.

Finalmente obra el Expte. N°6363/376-T-2020 donde la DGR contesta la Medida Para Mejor Proveer (fs.82/94)

V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 698/18 de fecha 21.12.2018, resulta ajustada a derecho.

Como cuestión preliminar se puede observar que los agravios “Improcedencia de la pretensión fiscal sustantiva”, “Nulidad del procedimiento por falta de intervención de los contribuyentes directos” efectuados en el recurso interpuesto en contra de la resolución mencionada, constituyen en esencia una reiteración de las cuestiones ya planteadas en oportunidad de impugnar el Acta de Deuda N° A 2842-2017.

Se observa que el Apelante pretende, con la información sobre la presentación y pago de las declaraciones juradas de los proveedores, que la DGR determine el cumplimiento de las obligaciones como Agente de Retención.

Ello es totalmente erróneo, ya que de ésta manera es imposible establecer con precisión si en la base imponible de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los proveedores (sujetos a retención) está incluida y declarada la operación que fue susceptible de la retención no practicada y por ende, si el tributo correspondiente a la misma fue satisfecho e ingresado por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir, el propio proveedor.

Teniendo en cuenta lo detallado anteriormente, el planteo de nulidad intentado por el Agente es improcedente ya que no se encuentra acreditado.

Es importante destacar que el apelante debe acreditar el interés de los litigantes para dicha pretensión, ya que no cabe declarar nulidades que carecen de objeto práctico (Alsina Hugo, Derecho Procesal, Ed Ediar 1961, Tomo IV). En el mismo

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

sentido el Dr. Lino Palacio manifiesta que la declaración de nulidad es improcedente si quien la solicita no demuestra la existencia tanto de un interés personal como del perjuicio que la ocasionado el acto presuntamente irregular; "...la respectiva resolución invalidatoria debe responder a un fin práctico (no hay nulidad sin perjuicio) pues resulta inconciliable con la índole y función del proceso la nulidad por la nulidad misma para satisfacer un mero interés teórico" (Lino Palacio, Derecho Procesal Civil, ed. Abeledo Perrot, 1992, Tomo IV)

Resulta evidente la improcedencia de los argumentos utilizados por el apelante a los fines de lograr la nulidad de la resolución, ya que la sanción de nulidad reviste tal gravedad que requiere la acreditación efectiva y fehaciente de un vicio de trascendencia que a su vez haya provocado un menoscabo o lesión cierto, en el ejercicio del derecho de defensa de la parte afectada.

Cabe destacar que la actividad probatoria en contra de los actos dictados por el Fisco exige, por parte de quien impugna un Acto de la Administración, mucho más que sólo su discrepancia o negación; exige aportar prueba concluyente y contundente, lo que no sucede en el presente caso.

Asimismo, es importante recordar que la norma general que rige la carga de la prueba en materia tributaria, es el segundo párrafo del art.120 del CTP que establece "*Los actos y resoluciones de la Administración Pública se presumen verídicos y válidos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante*".

La presente determinación impositiva fue realizada partiendo de las operaciones declaradas por el agente y del listado de órdenes de pago aportado, tal como se expone en el fundamento del Acta de Deuda.

Se puede observar que en oportunidad de resolver la impugnación, la DGR dispuso la apertura a prueba del proceso, destacando que la "Informativa" ofrecida respecto de los hechos invocados y que fueran conducentes para la determinación debían ser presentadas en original o copias debidamente certificadas.(fs.246)

Luego, el impugnante aportó la contestación de los oficios diligenciados (fs.249/375). Se puede constatar que la información aportada no se encontraba con la correspondiente certificación contable, indispensable para cumplir el



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

objetivo del Apelante de liberarse de su obligación demostrando el ingreso del tributo en cabeza del obligado principal.

En esa misma instancia impugnatoria la DGR realizó ajustes a la determinación modificando la alícuota de aquellos sujetos que registraban baja de oficio en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y por los cuales se había determinado las retenciones considerando alícuotas del 10,5%; haciendo lugar parcialmente a los planteos vinculados en éste punto.

En oportunidad de la Apelación, la Autoridad de Aplicación realizó nuevos ajustes de alícuotas y excluyó sujetos exceptuados del Régimen de Retención tal como se detalló anteriormente, los cuales comparto, haciendo lugar por un importe de \$ **494.804,87 ( Pesos Cuatrocientos Noventa y Cuatro Mil Ochocientos Cuatro con 87/100)** los que se encuentran reflejados en la Planilla de la Etapa Recursiva de fs.616/624.

Asimismo es importante destacar que en ésta etapa Recursiva el Agente procedió a presentar "Certificaciones Contables" de proveedores donde se informó:

- El detalle de las facturas de ventas realizadas a ARCOS DORADOS ARGENTINA SA en el período verificado,
- Informe del Contador Público donde manifiesta que las facturas de ventas se encuentran registradas en el Libro IVA Ventas del Proveedor y fueron incluidas en la Base Imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos,
- Informe de que no sufrieron retenciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Tucumán por parte de ARCOS DORADOS ARGENTINA SA,
- Detalle de la presentación y pago de sus declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Tucumán.

Ante éstas "Certificaciones Contables" la Autoridad de Aplicación considera que el Apelante no demostró en forma directa que el sujeto pasible de retención haya incluido la operación de venta efectuada a ARCOS DORADOS ARGENTINA SA en el armado de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Asimismo destaca que las mismas no incluyen la vinculación necesaria entre la factura de venta del proveedor y la Orden de pago emitida por el Agente. Afirma que dicha vinculación no puede ser realizada.

Este Tribunal entiende la importancia de la vinculación desde el punto de vista técnico positivo, ya que puede existir un diferimiento entre la fecha de factura y

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO BENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

la fecha de pago de la misma, asimismo una orden de pago podría cancelar una o varias facturas, o podría cancelar parcialmente alguna. Atento a ésta insuficiencia en las Certificaciones Contables presentadas, siendo ésta la instancia idónea y en búsqueda de la verdad material según lo normado en el artículo 3 de la Ley de procedimiento Administrativo Ley N° 4537 se procede a reevaluar las actuaciones administrativas a fin de lograr determinar la vinculación de las mismas con la determinación impositiva practicada.

En virtud de ello se procedió a realizar la vinculación de las facturas de ventas de los proveedores informadas en la etapa recursiva y el soporte CD con el detalle de Ordenes de Pago aportado por ARCOS DORADOS ARGENTINA S.A. en el inicio de la Verificación Impositiva obrante a fs.18

De la tarea de vinculación y el cruzamiento efectuado en la presente etapa por éste Tribunal, surgen como conclusión los siguientes ajustes a la **Planilla Determinativa N° PD 2842/2017. Acta de Deuda N° A 2842-2017 ETAPA RECURSIVA** de fs.616/624.

#### **AÑO 2013**

Corresponde hacer lugar a las operaciones celebradas con:

**Cabrales S.A.** por un importe de **\$ 1.181,12**

Quedando una diferencia anual a Ingresar por un importe de **\$ 77.040,04** la cual se confirma.

#### **AÑO 2014**

Corresponde hacer lugar a las operaciones celebradas con:

**Lacteos Poblet S.A.** por un importe de **\$ 297,06**

Quedando una diferencia anual a Ingresar por un importe de **\$ 193.611,25** la cual se confirma.

#### **AÑO 2015**

Corresponde hacer lugar a las operaciones celebradas con:

**Lacteos Poblet S.A.** por un importe de **\$ 1.137.040,29**

**Zott Producciones S.A.** por un importe de **\$ 54.079, 67** (No se hizo lugar por un importe de \$4.180, 41 porque las facturas no se encuentran en las certificaciones contables)

**Cabrales S.A.** por un importe de **\$ 2.601,55** (NO se hizo lugar por un importe de \$ 3,76 porque la factura no se encuentra en la certificación contable)



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9788



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

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

**Identidad Visual S.R.L.** por un importe de \$ **53.902,53** (No se hizo lugar por un importe de \$ 12.798,81 porque tiene realizada la presentación y pago de las declaraciones juradas de los períodos 09-10-11/2015)

**Mc Cain Argentina S.A.** por un importe de \$ **6.947,87**

Quedando una diferencia anual a Ingresar por un importe de \$ **1.868.818,97** la cual es confirmada.

Por lo detallado corresponde hacer lugar a los ajustes proveniente del análisis de las Certificaciones Contables por un total de \$ **1.256.050,09** (**Pesos Un Millón Doscientos Cincuenta y Seis Mil Cincuenta con 09/100**)

Con respecto a los proveedores **Granja Tres Arroyos S.A.** y **Hewlett Packard Argentina S.R.L.** cuyas constancias de no retención fueron consultadas a la Autoridad de Aplicación, de acuerdo al informe de fs.92 se puede observar que los mencionados sujetos se encuentran excluidos del Régimen de Retención sólo en los períodos 2013 y 2014. En el período 2015 la determinación queda firme.

La totalidad de los ajustes obran en el soporte óptico confeccionado tomando como base el listado de Ordenes de Pagos aportado por la firma, con las adaptaciones necesarias para arribar a la determinación impositiva, tal como fuera detallado anteriormente (fs.99) Asimismo se confeccionó la Planilla Resumen de la Etapa Recursiva donde se puede observar la Deuda que queda firme(100/102).

Como conclusión final, considerando los ajustes propuestos por la DGR en su **Planilla Determinativa N° PD 2842/2017. Acta de Deuda N° A 2842-2017 ETAPA RECURSIVA** de fs.616/624 por un importe de \$ **494.804,87** (**Pesos Cuatrocientos Noventa y Cuatro Mil Ochocientos Cuatro con 87/100**), compartido por ésta vocalía; y el ajuste efectuado por éste Tribunal en virtud del análisis de las Certificaciones Contables de \$ **1.256.050,09** (**Pesos Un Millón Doscientos Cincuenta y Seis Mil Cincuenta con 09/100**), corresponde hacer

lugar al presente recurso por un importe total de \$ **1.750.854,96** (**Pesos Un Millón Setecientos Cincuenta Mil Ochocientos Cincuenta y Cuatro con 96/100**)

Con relación a los intereses, corresponde destacar el carácter automático de la mora. Así lo tiene dicho el Tribunal Fiscal de la Nación en los autos "Valle de las Leñas SA" (Sala C- 29/11/02) en los siguientes términos: "Los intereses surgen sin necesidad de interpelación alguna, no siendo necesario un juicio o sumario previo, ni la constitución en mora del deudor".

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

El artículo 509 del Código Civil, vigente al momento de notificar el Acta de Deuda, establecía en su parte pertinente que: "En las obligaciones a plazo, la mora se produce por su solo vencimiento", que es la situación verificada en el presente caso, ya que cada una de las obligaciones mensuales de los Agentes tienen expresamente establecido el plazo de vencimiento respecto de las obligaciones a su cargo, tal como se puede observar en la planilla anexa al Acta de Deuda.

El mencionado artículo expresaba: "...Para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor deberá probar que no les imputable"

Comparto lo expresado por la Autoridad de Aplicación cuando expresa que "el artículo 91 del CTP, bajo ningún aspecto libera al principal obligado del cumplimiento integral de su obligación, razón por la cual corresponde el ingreso del capital más los intereses resarcitorios"

En virtud de lo detallado anteriormente concluyo que corresponde 1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el Agente ARCOS DORADOS ARGENTINA S.A. en contra de la Resolución N° D 698/18 de fecha 21.12.2018 por un importe de \$1.750.854,96 (Pesos Un Millón Setecientos Cincuenta Mil Ochocientos Cincuenta y Cuatro con 96/100) en concepto de obligaciones tributarias de acuerdo a los motivos expuestos. Dejando firme la Determinación Impositiva por un importe de \$2.139.470,29 (Dos Millones Ciento Treinta y Nueve Mil Cuatrocientos Setenta con 29/100) tal como se expone en el Soporte Magnetico CD obrante en fs.99 del Expte N° 195/926-2019, el cual se encuentra a disposición de las partes en la Secretaría General de éste Tribunal Fiscal. 2) DISPONER que en un plazo de 10 días hábiles la Autoridad de Aplicación proceda el recálculo de los intereses correspondientes al importe por el cual se hace lugar al presente recurso.

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 Jimenez, en lo que refiere a los antecedentes de autos. Formulo disidencia únicamente con los considerandos respecto a los



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9006-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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

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

Entiendo que en el presente caso, los intereses que se determinan al agente, encuentran sustento en el perjuicio financiero que genera al Fisco el

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

incumplimiento de las obligaciones a su cargo, de retener y transferir esa retención 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 2842-2017 Etapa Impugnatoria"* corresponde a dos cuestiones:

-Operaciones de pago efectuadas con sujetos pasibles que recuperaron su condición de inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

-Operaciones donde el contribuyente presentó la declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos e cancelación total de la obligación tributaria.

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

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

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 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 expresado; propongo la siguiente resolución:



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-3769



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

**TRIBUNAL FISCAL**  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por ARCOS DORADOS S.A en contra de la Resolución N° D 698/18 de fecha 21.12.2018 por un importe de \$1.750.854,96 (Pesos Un Millón Setecientos Cincuenta Mil Ochocientos Cincuenta y Cuatro con 96/100) en conceptos de obligaciones tributarias de acuerdo a los motivos expuestos. Dejando firme la Determinación Impositiva por un importe de \$2.139.470,29 (Dos Millones Ciento Treinta y Nueve Mil Cuatrocientos Setenta con 29/100) tal como se expone en el soporte magnético CD obrante en fs. 99 del Expte. N° 195/926/2019, el cual se encuentra a disposición de las partes en la Secretaria General de éste Tribunal Fiscal, por los motivos expuestos en los considerandos de la presente. 2. DISPONER que la D.G.R. proceda a reliquidar los intereses resarcitorios correspondientes a la planilla denominada "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios - Acta de Deuda N° A 2842-2017 Etapa Impugnatoria" conforme los parámetros expuestos en el considerando II de este voto y liquidar los intereses resarcitorios correspondientes al importe por el cual se hace lugar al presente recurso conforme los parámetros indicados

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
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.

Por ello, y existiendo mayoría de votos suficientes para el dictado de la presente

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

**RESUELVE:**

1) **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el Agente **ARCOS DORADOS ARGENTINA S.A.** en contra de la **Resolución N° D 698/18** de fecha 21.12.2018 por un importe de **\$1.750.854,96** (Pesos Un Millón Setecientos Cincuenta Mil Ochocientos Cincuenta y Cuatro con 96/100) en concepto de obligaciones tributarias de acuerdo a los motivos expuestos. Dejando

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

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

firme la Determinación Impositiva por un importe de **\$2.139.470,29** (Dos Millones Ciento Treinta y Nueve Mil Cuatrocientos Setenta con 29/100) tal como se expone en el Soporte Magnetico CD obrante en fs.99 del Expte N° 195/926-2019, el cual se encuentra a disposición de las partes en la Secretaría General de éste Tribunal Fiscal, por los motivos expuestos en los considerandos de la presente.

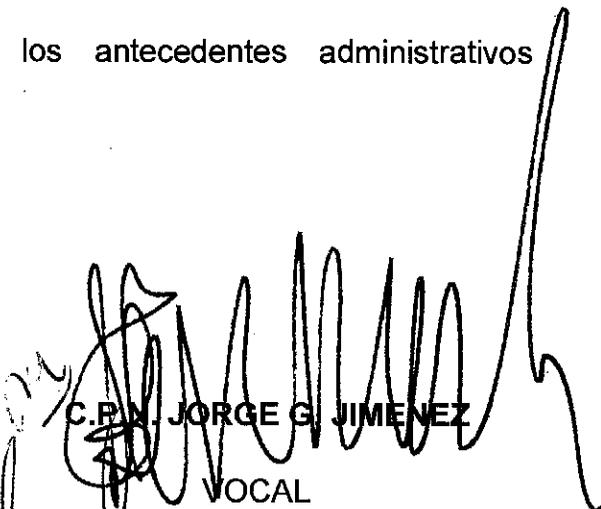
**2) DISPONER** que en un plazo de 10 días hábiles la Autoridad de Aplicación proceda el recálculo de los intereses correspondientes al importe por el cual se hace lugar al presente recurso

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

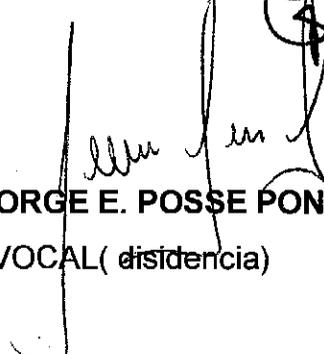
**HACER SABER**

  
**DR. JOSE ALBERTO LEON**

VOCAL PRESIDENTE

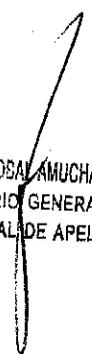
  
**C.P.N. JORGE G. JIMENEZ**

VOCAL

  
**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**

VOCAL( disidencia)

**ANTE MI**

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