

SENTENCIA N° 406 /2020

Expte. N° 124/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 29 días del mes de DIEMBRE de 2020, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y C.P.N Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "**TEMAS INDUSTRIALES S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN**", Expediente Nro. **124/926/2019 (Expte. DGR Nro. 36.679/376/D/2015) y;**

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

I.- Que el contribuyente TEMAS INDUSTRIALES S.A., CUIT N° 30-71093835-7, presentó Recurso de Apelación -fs. 1241/1249 del Expte. N° 36.679/376/D/2015-, por medio de su apoderado Mario A. Salvo, contra la Resolución N° D 604/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 20/11/2018, obrante a fs. 1226/1228. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por la firma TEMAS INDUSTRIALES S.A., CUIT N° 30-71093835-7, con domicilio fiscal en calle Maipú N° 50, 2° Piso Of. "E", de esta ciudad, contra el Acta de Deuda N° A 3378-2017, practicada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmando la misma conforme planilla anexa denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3378-2017 - ACTA DE DEUDA N°: A 3378-2017- ETAPA IMPUGNATORIA" y "PLANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES – ACTA DE DEUDA N° 3378-2017 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – AGENTE DE RETENCIÓN – ETAPA IMPUGNATORIA". INTIMAR al cumplimiento de las obligaciones tributarias que surgen de la planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3378-2017 - ACTA DE DEUDA N°: A 3378-2017- ETAPA IMPUGNATORIA". INTIMAR al cumplimiento de las obligaciones tributarias que surgen de la planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES – ACTA DE DEUDA N° 3378-2017 –

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

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

IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – AGENTE DE RETENCIÓN – ETAPA IMPUGNATORIA”.

Bajo el acápite “Nulidad” el apelante sostiene que la resolución recurrida resulta arbitraria ya que la D.G.R. omitió analizar los estados de cuenta de los proveedores incluidos en la determinación apelada. Dicha arbitrariedad solo puede ser solucionada con la declaración de nulidad de la resolución efectuada por el Fisco provincial.

Manifiesta que el art. 43 de la Ley 4.537 exige que el acto administrativo sea motivado. Esta motivación debe ser suficiente, es decir que no basta que el acto mencione los hechos en que se sustenta y el derecho que resultaría aplicable, sino que debe explicarse satisfactoriamente. Aduce que la ilegitimidad de un acto administrativo deviene no solo por la falta de sustento jurídico sino, también, de la carencia de una explicitación suficiente de las bases que se tomaron en cuenta para su dictado.

En el epígrafe “*Improcedencia del ajuste*” aduce que el Fisco provincial no dio participación en el procedimiento determinativo a los principales contribuyentes, los cuales eran personas perfectamente determinables en el caso de autos, pues la D.G.R. cuenta con el registro de cada uno de ellos.

De esta manera, la carga probatoria recayó sobre el agente de recaudación, quien no cuenta con la información pertinente a los fines de dilucidar la controversia. Sostiene que es el Fisco provincial quien debió verificar si los proveedores adeudaban las sumas de dinero que se reclama, ya que si no adeudaban suma alguna, resulta inadmisibles el ajuste practicado al responsable por deuda ajena.

Por otra parte, manifiesta que de las constancias del expediente de referencia surge que no existió una integración de la relación jurídica tributaria, ni una participación activa del contribuyente para establecer la existencia de una deuda que pudiera serle subsidiariamente exigida.

En el punto “*El principal obligado ingreso el gravamen*” alega que si los deudores principales no ingresaron el impuesto, la D.G.R. debió haber efectuado una determinación de oficio a cada uno de ellos por los periodos reclamados, lo cual no fue realizado por el Fisco provincial. De esta manera la D.G.R. ni siquiera probó la existencia de la deuda que pretende reclamar mediante la determinación de oficio.

Aduce que la solidaridad no excluye la subsidiariedad. Al tratarse de una deuda subsidiaria deben concurrir los siguientes requisitos: i) la determinación de las

obligaciones fiscales en cabeza del deudor principal; ii) la falta de regularización por parte de aquel de la intimación administrativa de pago; y iii) la efectivización de la responsabilidad solidaria por medio del procedimiento de determinación de oficio en cabeza del responsable.

Manifiesta que en el caso de marras falta uno de los requisitos que habilitan la solidaridad tributaria, esto es, la determinación de las obligaciones fiscales en cabeza del deudor principal.

Bajo el epígrafe "*Baja de oficio*" aduce que la DGR procedió a efectuar un ajuste con respecto a aquellos sujetos que recuperaron su condición de inscriptos en el tributo, pero reclama al agente el pago de los montos que resultan una vez descontados los importes ingresados por dichas operaciones.

Destaca que cuando el principal contribuyente subsana su infracción recupera su condición de inscripto y presenta las declaraciones juradas omitidas, declarando el impuesto que resulta de ellas. Es decir que el contribuyente que presentó sus declaraciones juradas por el periodo que estuvo dado de baja, liquidó el impuesto correspondiente a dicho periodo.

Por otro lado, aduce que la aplicación de la alícuota del 10,5% no deviene como consecuencia de la actividad desarrollada por el contribuyente –que debería ser siempre la misma– sino que es una consecuencia del incumplimiento del mismo, por lo que no tiene naturaleza tributaria sino sancionatoria.

Se trata de una sanción encubierta puesto que prevé un incremento de la alícuota que se aplica a cualquier contribuyente que no hubiera presentado la DDJJ del tributo. Debido al carácter sancionatorio de esta alícuota diferencial, cuando el contribuyente hubiere regularizado tardíamente su situación, esto hizo desaparecer la obligación solidaria, teniendo en cuenta lo establecido en el artículo 91 de la ley 5121.

En el punto "*Intereses resarcitorios*" sostiene que la DGR pretende que en los casos de sujetos pasibles que registraban baja de oficio pero posteriormente recuperan su condición de inscriptos, ingrese los intereses resarcitorios de las retenciones omitidas, intereses que no son ni fueron reclamados al contribuyente –obligado principal–.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONEC
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Manifiesta que al haber cancelado su deuda de manera espontánea el principal, los intereses resarcitorios que podrían haberse generado como consecuencia del pago tardío, se encuentran condonados por aplicación del art. 91° de la Ley 5.121. El pago de uno de los deudores produce la traslación de sus efectos, y de ese modo libera a todos los deudores del crédito.

Por otra parte, en relación a la firma Gasmarket S.A., advierte que los pagos efectuados por dicho contribuyente fueron realizados en tiempo y forma, por lo cual deviene insostenible la pretensión del Fisco provincial de cobrar intereses en relación a las operaciones con dicho contribuyente.

Por último, en el acápite "*La certificación contable. Posición del Tribunal Fiscal*", aduce que la D.G.R. cuestiona las conclusiones expuestas en las certificaciones contables aportadas sin siquiera realizar un correcto análisis de las mismas.

II.- A fs. 01/08 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Respecto a lo planteado por el recurrente alegando la nulidad de lo actuado, aclara que el acto administrativo atacado resulta plenamente válido. Sostiene que el acta de deuda cuestionada se encuentra debidamente fundamentada, dado que en la misma se explicita suficientemente, la documentación tenida en cuenta, las conclusiones que surgen a partir de su análisis y las normas legales aplicables.

Aduce que los argumentos usados para fundar el pedido de nulidad, son simplemente una expresión de disconformidad con la metodología aplicada.

En cuanto a lo aducido por el recurrente en relación a la vulneración a su derecho de defensa sostiene que en la resolución en crisis se dispuso la apertura a prueba de la causa. En concordancia, se efectuó el análisis de la prueba producida, y se hizo lugar a aquella que se consideró pertinente a los fines de dilucidar la controversia. De esta manera, en el caso de autos no se observa vulneración alguna del derecho de defensa del recurrente, cabiendo desechar el agravio efectuado por el mismo.

Por otro lado, en relación a la inexistencia de solidaridad, aduce que los estados de cuenta de los contribuyentes directos resultan insuficientes a los fines de liberar de responsabilidad al agente, atento a que la información contenida en los mismos tiene carácter global, resultando material y técnicamente imposible a partir de esa información conocer si la operación reclamada en la determinación

de oficio se encuentra incluida en la base imponible declarada por el contribuyente directo.

En relación a lo alegado por el recurrente en cuanto sostiene que el Fisco provincial debió realizar determinaciones de oficio a los contribuyentes principales, manifiesta que el hecho de que existieran determinaciones de tributo a los mismos, no implica que el impuesto correspondiente a cada operación incluida en la determinación de oficio practicada se encuentra incluido en las mismas, ni que fue cancelado. En consecuencia, no constituye una prueba directa que el impuesto adeudado por el deudor principal fue cancelado por este.

Aduce respecto a las operaciones realizadas con contribuyentes que recuperaron su condición de inscriptos en el tributo, que se precedió de manera posterior a ajustar la deuda relacionada con dichos sujetos. Para ello se aplicó a la base de cálculo sujeta a retención la alícuota del 3.5% para operaciones de pago efectuados con contribuyentes locales, o la alícuota del 1.75% para aquellos que se encuentran inscriptos en el régimen de Convenio Multilateral.

Dr. JOSÉ ALBERTO
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Conforme lo expuesto, alega que resulta incorrecto lo aseverado por el apelante en cuanto sostiene que el Fisco provincial insiste en la aplicación de la alícuota del 10.5 % de manera posterior a la regularización por parte de los deudores principales.

En cuanto a los intereses liquidados, manifiesta que los mismos corresponden al agente a los fines de resarcir a la administración por su incumplimiento en carácter de deudor solidario, debiendo ser calculados entre la fecha de vencimiento de la declaración jurada del agente y la fecha del efectivo ingreso del saldo resultante de la declaración jurada del sujeto pasible.

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

Por otro lado, manifiesta que resulta improcedente el planteo del agente referido a la supuesta condonación de intereses dispuesta por el art. 91 del CTP., ya que sostiene que este artículo bajo ningún aspecto libera al principal obligado del cumplimiento integral de su obligación.

Respecto a los intereses resarcitorios correspondientes a las operaciones con Gasmart S.A., sostiene que dichos intereses fueron calculados hasta la fecha 22/11/2016, fecha en que el contribuyente presentó y canceló las declaraciones correspondientes.

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Por último, en relación a la prueba pericial contable aportada por el apelante aduce que el mismo solo presentó la información pertinente respecto al contribuyente "GASMARKET S.A."

III. A fs. 17/18 del Expte. 124/926/2019 obra Sentencia Interlocutoria N° 805/19 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación, por constituido el domicilio, por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, y se ordena abrir la causa a prueba por el término de 20 días.

Abierta la causa a prueba el contribuyente ofreció prueba instrumental, la cual se tiene como presente para definitiva; prueba informativa, respecto a la cual no se aceptó el punto 1) por las consideraciones expuestas en Sentencia N° 805/19, y en relación al punto 2), la prueba ofrecida fue aceptada pero no producida; finalmente la prueba pericial contable no fue aceptada. Por su parte, la D.G.R. ofreció prueba instrumental, la cual fue aceptada.

A fs. 23 del Expediente N° 124/926/2019 obra informe emitido por este Tribunal en donde se dispuso el cierre el periodo probatorio.

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 entrar al análisis de los hechos para expedirse sobre la procedencia del planteo impetrado por el recurrente.

V.- Respecto a lo planteado por el apelante en bajo el acápite "Nulidad", es oportuno enfatizar que para que prospere un planteo de nulidad se requiere que el vicio en cuestión produzca un perjuicio serio e irreparable que no pueda ser subsanado, por lo que no podrá declararse nulo un acto irregular, cuando la irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide.

De acuerdo al análisis de las actuaciones obrantes, se observa que la resolución impetrada por la Autoridad de Aplicación satisface el requisito de motivación del acto administrativo, en tanto en la misma se explicita de manera clara las circunstancias de hecho y de derecho que llevaron a su dictado.

No resulta conducente el planteo de falta de motivación del acto administrativo cuando en el mismo surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir la descripción de los hechos que dan origen al ajuste fiscal, la conducta que le es imputable al contribuyente y la normativa aplicable al caso. En consecuencia se observa que el acto discutido emana de autoridad competente, tiene sustento

en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, y se exteriorizó por instrumento idóneo.

En el derecho administrativo la nulidad deriva de la imposibilidad del acto de integrarse en un ordenamiento jurídico dado, de su violación objetiva de principios jurídicos, antes que de un elemento suyo viciado o faltante. Las nulidades administrativas no dependen de cuál elemento del acto está viciado, sino de la importancia de la infracción al orden jurídico.

La resolución emitida por la Autoridad de Aplicación cumple con todos los requisitos previstos en el Código Tributario Provincial. En igual sentido se advierte que el Acta de Deuda impugnada, cumple con lo dispuesto en el art. 102° del CTP. Atento a esto, el acto administrativo atacado se encuentra ajustado a derecho, resultando improcedente la nulidad planteada por el apelante.

Por otra parte, de la lectura de la resolución se desprende claramente y en detalle tanto la situación de hecho tenida en cuenta a los fines de la determinación practicada. También se encuentran definidas con claridad las normas legales en las que el Fisco provincial se basó para establecer la resolución atacada. De esta manera, el acto administrativo se encuentra debidamente fundado, quedando claros los motivos de hecho y de derecho que llevaron al Organismo Fiscal a dictaminar la resolución impetrada.

Por lo expuesto, considero que el agravio efectuado por el apelante respecto a este punto debe ser desechado.

VI.- En relación a lo mencionado por el recurrente en el punto *"Improcedencia del ajuste"* resultar pertinente destacar que 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.

Por fuera del sujeto pasivo que asume la condición de contribuyente por haber realizado el hecho imponible previsto en la Ley, existen otros sujetos que, si bien son ajenos al hecho imponible, se encuentran obligados 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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. Si el agente no cumple con el deber de retener, es responsable del ingreso del impuesto debido, pero puede librarse de tal obligación mediante la acreditación que el contribuyente directo ingresó las sumas respectivas.

Lo dicho tiene sustento en los artículos 33 y 25 del C.T.P. que respecto a la responsabilidad de los agentes y los efectos de su relación solidaria con el obligado principal establecen: Art. 33: "Efectuada la retención, percepción o recaudación, el agente es el único responsable ante el Fisco, por el importe retenido, percibido o recaudado. De no realizar la retención, percepción o recaudación, responde solidariamente (...)". Los efectos de dicha solidaridad están contemplados en el Art. 25° del C.T.P. en los siguientes términos: "(...) 1. La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo. 2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás (...)".

Existe solidaridad tributaria cuando la Ley prevé que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación a través de vínculos autónomos, dando lugar a que el Fisco puede exigir indistintamente a cada uno de ellos la totalidad de la deuda.

Aquel que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial en caso de incumplimiento de sus deberes, mientras que puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente principal ingresó la suma adeudada.

Se observa en autos que el Agente endilga a la Autoridad de Aplicación la verificación del ingreso del impuesto por parte de los proveedores a quienes no se habrían efectuado las correspondientes retenciones. Sin embargo, el Organismo Fiscal carece de la posibilidad de conocer si los montos de las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las declaraciones juradas presentadas por los deudores principales, ya que 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 que pesa sobre el agente, es necesaria la acreditación que cada proveedor ingresó el impuesto no retenido en su justa medida, lo cual implica demostrar:

- Que en los registros de ventas de los proveedores a los cuales se debió retener se encuentran debidamente incluidas las operaciones que integran la determinación efectuada.
- Que en la base imponible consignada en las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los proveedores mencionados precedentemente se encuentran incluidos los montos de las operaciones que fueron susceptibles de retención.
- Que los tributos correspondientes a las Declaraciones Juradas mencionadas fueron ingresados por los obligados principales.

Si bien el Organismo Fiscal cuenta con un sistema que permite verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas por parte de los sujetos pasibles, dicha información solo consigna importes globales lo cual impide que el Fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención integran la base imponible de las citadas declaraciones juradas, como así la efectiva cancelación del impuesto.

Conforme lo expuesto precedentemente, corresponde rechazar el agravio efectuado por el apelante en este punto.

VII.- Respecto a lo manifestado por el apelante bajo el punto *“El principal obligado ingreso el gravamen”*, corresponde expresar que por fuera del sujeto pasivo que asume la condición de contribuyente por haber realizado el hecho imponible previsto en la Ley, existen otros sujetos que, si bien son ajenos al hecho imponible, se encuentran obligados 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.

Como se expresó ya en el punto *“VI”* de esta Resolución, lo expuesto supra 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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

establecen: Art. 33: "Efectuada la retención, percepción o recaudación, el agente es el único responsable ante el Fisco, por el importe retenido, percibido o recaudado. De no realizar la retención, percepción o recaudación, responde solidariamente (...)". Los efectos de dicha solidaridad están contemplados en el Art. 25° del C.T.P. en los siguientes términos: "(...) 1. La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo. 2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás (...)".

Cabe señalar que el hecho de que el Fisco provincial proceda a efectuar un reclamo al contribuyente directo del impuesto mediante el procedimiento de determinación de oficio, no resultaría suficiente a los fines de determinar que la deuda reclamada se vio plenamente satisfecha, ya que ello no permite conocer en forma cierta si las operaciones contenidas en la deuda determinada al agente se encuentran incluidas las deudas determinadas a los contribuyentes principales, y menos aún, que el impuesto relacionado a las mismas fue cancelado por el deudor principal

En consecuencia, la existencia de determinación impositiva por parte del Fisco provincial a los contribuyentes principales no constituye una prueba suficiente que el impuesto adeudado por la retención omitida fue cancelado por este, subsistiendo la deuda en cabeza del agente.

VIII.- Con relación al planteo efectuado por el apelante en el acápite "*Intereses resarcitorios*", corresponde destacar 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 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 esto.

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.

En relación a lo alegado por el recurrente en cuanto sostiene que por aplicación del artículo 91 del C.T.P., los intereses correspondientes a los deudores principales se encuentran condonados, y por lo tanto, la deuda también se encuentra extinta para el agente, corresponde mencionar que dicho artículo condona solo las sanciones que pudieran acarreararse como consecuencia del cumplimiento tardío de una obligación tributaria, efectuado dicho cumplimiento de manera espontánea.

El art. 91 se encuentra ubicado en el Capítulo II del C.T.P., el cual refiere a las “Sanciones e Infracciones”, por lo que no resulta de aplicación respecto de intereses resarcitorios. El mencionado artículo establece: “Los contribuyentes, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias (...)". (El resaltado no corresponde al original).

De la lectura del artículo analizado supra, resulta evidente que la intención del legislador es condonar posibles sanciones ante el cumplimiento espontáneo de las obligaciones tributarias por parte de los deudores del tributo, pero de ninguna manera condona intereses resarcitorios por incumplimiento en los plazos de regularización de las mencionadas obligaciones.

Ante lo expuesto, corresponde rechazar lo expresado por el apelante.

IX.- Analizada de la correspondencia de los agravios respecto a los intereses resarcitorios reclamados por el Organismo Fiscal, corresponde efectuar la aclaración de los intereses calculados en relación a las operaciones efectuadas con el sujeto "Gasmart S.A."

Al respecto, en el expediente administrativo el Fisco aclara que luego de realizados los ajustes pertinentes detrayendo de la deuda reclamada las operaciones realizadas entre el agente y dicho contribuyente, procedió a calcular intereses moratorios "desde la fecha de vencimiento de las DDJJ del agente hasta la fecha de la cancelación de la obligación tributaria", ante lo cual corresponde en este punto aclarar que si 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 sujeta al pago del impuesto. Por ello, 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 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 incumplimiento de las obligaciones a su cargo, de retener y transferir esa retención a la D.G.R., a la fecha de su vencimiento.

Si el contribuyente ingresa el impuesto a la fecha de su vencimiento -que es posterior al vencimiento del agente-, la cuestión no suscita ningún inconveniente.

Ahora bien, 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 estos 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-,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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. 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.

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

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

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Por lo expuesto, los intereses resarcitorios reclamados mediante planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES – ACTA DE DEUDA N° A 3378-2017 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – AGENTE DE RETENCIÓN - ETAPA IMPUGNATORIA" deben ser re-liquidados en lo que respecta al contribuyente "Gasmarket S.A."

X.- En relación a lo dispuesto por el apelante bajo el punto "La *certificación contable. Posición del Tribunal Fiscal*", en donde aduce que la D.G.R. cuestiona las conclusiones expuestas por el perito en la certificaciones contables aportadas sin siquiera realizar un correcto análisis de las mismas, corresponde manifestar que el agente solo aporta certificación contable respecto al contribuyente "Gasmarket S.A.", la cual, conforme se desprende del análisis de la documentación obrante en el expediente administrativo, fue debidamente considerada por el Organismo Fiscal en la etapa impugnatoria, en la que se produjo la detracción de la deuda reclamada las operaciones realizadas con el mismo.

Por lo expuesto supra, el argumento expresado por el apelante en este punto deviene improcedente.

XI.- Por último, respecto a la prueba informativa ofrecida por el apelante en su escrito recursivo solicitando que se libre oficio a la D.G.R. para que informe si realizó a los proveedores incluidos en la determinación algún ajuste como contribuyentes principales del impuesto, y además, adjunte un estado de cuenta de los mismos a los fines de conocer su situación frente al impuesto, corresponde expresar la existencia de algún reclamo por parte del Fisco a los contribuyentes principales no implica constatar que las operaciones incluidas en la determinación de oficio se hayan ingresado.

Corresponde aclarar además, que la información disponible en los estados de cuenta de los contribuyentes directos es global, de forma tal que no resulta posible conocer con certeza si cada una de las operaciones incluidas en la determinación de oficio forma parte de la base imponible declarar por los sujetos pasibles en sus declaraciones juradas.

XII.- Por lo expuesto corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente TEMAS INDUSTRIALES S.A., CUIT N° 30-71093835-7, contra la Resolución N° D 604/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 20/11/2018, y en consecuencia confirmar la planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3378-2017 - ACTA DE DEUDA N°: A 3378-2017- ETAPA IMPUGNATORIA", por los motivos expuestos en los considerandos precedentes. DISPONER que la D.G.R. proceda a re-liquidar los intereses resarcitorios correspondientes a la planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES - ACTA DE DEUDA N° A 3378-2017 - IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS - AGENTE DE RETENCIÓN - ETAPA IMPUGNATORIA" conforme los parámetros indicados en el punto "IX" de este voto.

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

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

II- En el caso bajo análisis, en relación con lo tratado por el Vocal preopinante como apartado IX, este Vocal no comparte lo expresado respecto del procedimiento propuesto a los fines de calcular los intereses resarcitorios adeudados por el agente en relación con las operaciones que fueran excluidas de la determinación por haber sido canceladas por los contribuyentes (obligados principales del impuesto).-

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
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

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

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

Para los supuestos en los que el agente no actuó como tal, pero el contribuyente directo presentó la declaración jurada correspondiente e ingresó la totalidad del impuesto resultante de la misma, pero con posterioridad al vencimiento previsto en el calendario impositivo; resulta procedente el reclamo al agente de los intereses devengados desde el vencimiento de la obligación a cargo del agente de retención hasta la fecha del efectivo ingreso del impuesto por parte del contribuyente, el que fue realizado con posterioridad al vencimiento de su obligación directa; intereses que deberán ser capitalizados hasta el momento del efectivo pago de la deuda.- Con lo cual adhiero al procedimiento adoptado por la DGR a los efectos de calcular los intereses resarcitorios plasmados en la "Planilla Determinativa de Intereses- Acta de Deuda N° A 3378-2017 - Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención -Etapa Impugnatoria".

En conclusión propongo el dictado de la siguiente resolución: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la firma TEMAS INDUSTRIALES S.A. CUIT N° 30-71093835-7 contra la Resolución N° D 604/18 de fecha 20/11/2018 emitida por la Dirección General de Rentas de la provincia de Tucumán, y en consecuencia confirmar la planilla denominada "Planilla Determinativa N° PD 3378-2017 Acta de Deuda N° A 3378-2017 Etapa Impugnatoria", por los motivos expuestos en los considerandos precedentes. CONFIRMAR la planilla anexa denominada "Planilla Determinativa de Intereses- Acta de Deuda N° A 3378-2017

Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención- Etapa Impugnatoria” conforme los considerandos expuestos.

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

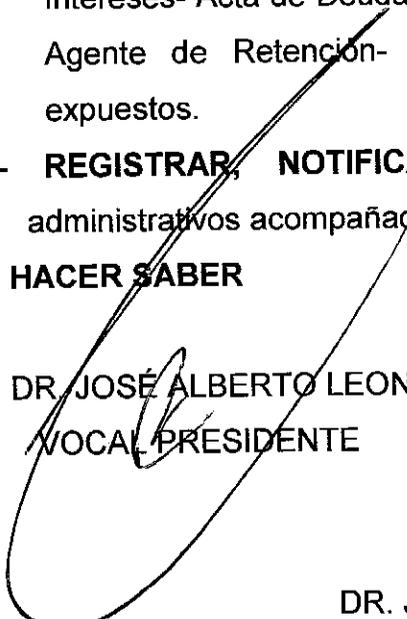
Visto el resultado del presente Acuerdo,

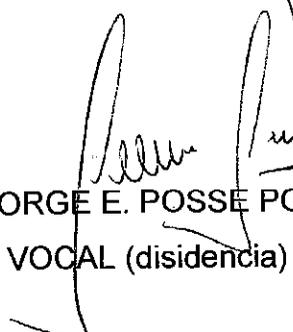
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

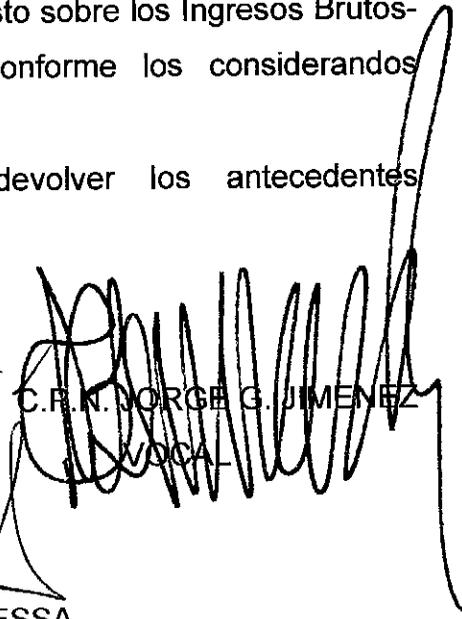
RESUELVE:

1. **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma TEMAS INDUSTRIALES S.A. CUIT N° 30-71093835-7 contra la Resolución N° D 604/18 de fecha 20/11/2018 emitida por la Dirección General de Rentas de la provincia de Tucumán, y en consecuencia confirmar la planilla denominada “Planilla Determinativa N° PD 3378-2017 Acta de Deuda N° A 3378-2017 Etapa Impugnatoria”, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.
2. **CONFIRMAR** la planilla anexa denominada “Planilla Determinativa de Intereses- Acta de Deuda N° A 3378-2017 Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención- Etapa Impugnatoria” conforme los considerandos expuestos.
- 3.- **REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados, y **ARCHIVAR.**

HACER SABER


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (disidencia)


C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

