



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

*2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Instituto Argentino*

SENTENCIA N° 156/2021

Expte. N° 242/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 17... días del mes de Mayo de 2021, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) para tratar el expediente caratulado **“LAS LANZAS S.A.” S/ RECURSO DE APELACIÓN, Expte. Nro. 242/926/2020, y Expte. D.G.R Nro. 58015-376-D-2015;**

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

Por ello,

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

I. A fojas 474/481 del expediente N° 58015/376/D/2015 el Dr. Mario A. Salvo, apoderado de la firma LAS LANZAS S.A. CUIT N° 30-63922112-8 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 108/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 29/04/2020 obrante a fs. 468/470 mediante la cual resuelve: **1- RECHAZAR** la impugnación efectuada por el agente en contra del Acta de Deuda N° A 981-2015 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmando la misma y **2- DECLARAR ABSTRACTO** el tratamiento del descargo del Sumario N° M 981-2015.

En primer lugar, el apelante plantea la nulidad de las actuaciones por considerar que la D.G.R actuó de manera arbitraria al haberse negado a la entrega de los estados de cuenta de los proveedores identificados en el CD y verificar de su propia base de datos si éstos habían presentado las respectivas DDJJs y en qué medida. Todo ello sin haber realizado mérito alguno de la documentación acompañada.

Manifiesta que el inc. 6 del art.43 de la Ley 4.537 exige que el acto administrativo sea motivado, fundamentación que debe ser suficiente, por lo que no basta que el

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



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

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
República Argentina"

acto mencione los hechos en que se sustenta y el derecho aplicable, sino que debe explicarlos satisfactoriamente.

En su caso particular, las planillas de trabajo indican la documentación que se habría tenido en cuenta a los efectos de practicar la determinación, pero omite justificar el por qué no es considerada a los fines de aplicar las alícuotas correspondientes, colocándolo en un estado de indefensión toda vez que no es posible practicar una recomposición de la totalidad de la documentación adjunta durante todo el tiempo que duro la fiscalización y formular alguna observación.

Por otra parte, considera improcedente el ajuste realizado por el Fisco ya que al citar en la Resolución el fallo "San Juan S.A" de la CSJN, queda en claro que la D.G.R admite 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 en concepto de principal obligado. A partir de allí no solo no existe ninguna contradicción con la posición asumida por la Corte Suprema de Tucumán en el precedente BERCOVICH SACIFIA sino que además es la propia D.G.R la que desnuda una nulidad resultante de la paradoja de exigir que el responsable acredite que el contribuyente ingresó el impuesto a él correspondiente, a la vez que ni siquiera dio una participación activa al principal obligado para establecer la existencia de una deuda que pudiera ser subsidiariamente exigida al agente como responsable solidario. Sin embargo, de las constancias del expediente no surge que hubo una integración de la relación jurídica tributaria, ni una participación activa del contribuyente para establecer la existencia de una deuda que pudiera ser subsidiariamente exigida al agente como responsable solidario

Contrario a ello, el Fisco insiste en que sea el agente quien integre el proceso con los principales obligados en el momento de la producción de la prueba ofrecida cuando en realidad nuestro máximo tribunal provincial exige la integración del trámite administrativo con los principales obligados en el momento de la gestación misma de la determinación de deuda. Cita fallo "Pluspetrol Energy S.A."

Con respecto a la prueba que el principal obligado ingresó el gravamen, se agravia de la respuesta dada por el Fisco al considerar que el agente no queda liberado de la responsabilidad de ingreso de la retención omitida atento a que no pudo probar que el sujeto pasible declaró y pagó el impuesto sobre los Ingresos



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-3009-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Instituto Bursátil"

Brutos respecto de cada una de las operaciones incluidas en la determinación. Sin embargo, insiste en que de las certificaciones acompañadas por algunos proveedores en la etapa probatoria, se infiere que los mismos presentaron sus DDJJs y pagaron el impuesto correspondiente. Si ellos no hubieran ingresado el impuesto, la D.G.R les hubiera efectuado una determinación de oficio por los periodos aquí reclamados, lo cual ni siquiera probó. Es decir, la D.G.R ni siquiera probó la existencia de la deuda que aquí pretende reclamar ni tampoco integró la presente determinación de oficio con el principal obligado. Sin embargo, expresa que conforme el Anexo I los contribuyentes allí identificados habían saldado sus obligaciones sustanciales con el Fisco.

Se agravia que la D.G.R pretenda que ingrese los intereses resarcitorios de las retenciones omitidas, los cuales no fueron reclamados al contribuyente obligado principal. En este aspecto, el principio aplicable es el mismo que el mencionado precedentemente. Al haber cancelado el obligado principal su deuda de manera espontánea, 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 art. 835 del CCyCN legisla sobre las formas de extinción de las obligaciones solidarias, y diferencia entre las que trasladan sus efectos hacia los demás deudores, y aquellas que solo producen consecuencias con los sujetos que intervienen. Entre los primeros se encuentran el pago, la renuncia del crédito, la novación y la dación en pago.

De esta manera, si la obligación fue cancelada por el pago que realizó el principal obligado, los efectos fueron también atribuibles al agente como obligado solidario. Idéntica situación se produce por la condonación establecida en el art. 91 del C.T.P; si los intereses fueron condonados por renuncia del crédito para el obligado principal, el efecto liberatorio se extiende al responsable solidario, por cuanto éste debe responder sólo cuando la deuda sea también exigible al principal obligado.

No obstante lo expuesto, manifiesta que el ajuste deviene nulo por imperio de la Ley 9.013 por cuanto no obstante el embargo preventivo solicitado por el Fisco, a partir del rechazo del mismo, los plazos de prescripción comenzaron a correr nuevamente, encontrándose a esta altura todos los periodos condonados.

D.º P.º JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Inchiesta Zorzarera"

Precisamente, el art. 2547 del Código Civil y Comercial de la Nación, regula sobre los efectos de la interrupción y concretamente, establece que *los efectos interruptivos del curso de la prescripción permanecen hasta que deviene firme la resolución que pone fin a la cuestión, con autoridad de cosa juzgada formal.*

Finalmente se agravia del análisis de las certificaciones contables efectuada por la D.G.R, siendo un análisis vacío de contenido, pues, con una simple lectura de la resolución se puede advertir que las críticas efectuadas en nada se condicen con las respuestas brindadas.

Ofrece prueba informativa y pericial contable.

II. A fojas 483/490 del Expte. N° 58015-376-D-2015 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P, el cual se da por reproducido en honor a la brevedad.

Manifiesta que si bien los fallos "Bercovich" y "San Juan" reconocen el mismo medio de deslindar la responsabilidad solidaria del agente, lo que no distingue el recurrente es el sujeto sobre el que recae la carga probatoria, el que varía en uno y otro fallo. En el caso de "San Juan" se delimita la responsabilidad del agente de procurar por su parte la prueba que el contribuyente directo ingresó el tributo por la operación concertada con el agente como único medio para desligarse de la responsabilidad que sobre él recae, y es éste justamente el alcance de la solidaridad establecida por el art. 33 del C.T.P. Por ello, solicita se aplique al presente caso lo resuelto por este Tribunal en los autos "INGECO S.A.C.I.F S/ RECURSO DE APELACION" Expte. N° 647/926/2016.

Ante ello, la doctrina judicial citada por el apelante no tiene aplicación alguna en estos actuados, donde se arbitraron las medidas necesarias para que el agente pruebe aquello que hace a su derecho, no produciéndose la prueba por la sola desidia de la supuesta interesada.

Respecto a que la D.G.R habría omitido la búsqueda de la verdad material en el procedimiento atento a que no existe constancia alguna de que la D.G.R hubiera verificado la existencia de la deuda que le es reclamada como responsable solidario pese a haber ofrecido como prueba los estados de cuenta de los contribuyentes expresa que la única obligación del agente es retener. Si no retiene se constituye, por su incumplimiento, en obligado solidario. Sólo si logra acreditar en forma certera que el monto no retenido fue declarado e ingresado por



GESTION
DE LA CIUDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
República Argentina"

el contribuyente, el agente quedará desobligado. De allí que contraponiendo ese contexto legal a la ausencia de toda prueba idónea para acreditar el ingreso del tributo en su justa medida, no puede liberarse de la obligación nacida a raíz de su incumplimiento.

Seguidamente, desarticula la premisa sobre la que parte el agente en la cual considera que a través del sistema de la D.G.R se podría conocer mediante las DDJJs del sujeto, el detalle de las retenciones que se computa a su favor y sostiene que justamente se encuentran frente a operaciones en las que no medió retención alguna, ergo, dicha retención nunca se reflejaría en la DDJJ del contribuyente por no haber sido efectuada. Es por ello que es al propio agente a quien le compete la prueba acabada de que la retención omitida sí conformó en su totalidad parte del impuesto declarado e ingresado a posteriori. Dicha consecuencia surge de la responsabilidad solidaria que lo alcanza.

De dicha premisa, el agente llega a la conclusión que la D.G.R habría obviado la búsqueda de la verdad material, a lo cual responde que tanto durante la inspección como durante la impugnación, la D.G.R persiguió conocer sobre los importes no retenidos o retenidos en defectos habilitando diferentes vías de búsqueda de la información, permitiendo que el agente incorpore toda aquella prueba que haga a su derecho. Sin embargo todas esas instancias fueron desaprovechadas.

Finalmente descarta la última conclusión creada por el agente: que el principio de solidaridad excluye la subsidiariedad. Tal como lo prevé el art. 25 del C.T.P que expresa: "Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique el mismo hecho imponible. En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por Ley. Los efectos de la solidaridad son: 1) la obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo... 3) el cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás cuando sea de utilidad para el sujeto activo que los otros obligados lo cumplan...".

De allí que el condicionante previo de subsidiariedad no existe más que en la inventiva de la apelante.

Respecto a que los intereses resarcitorios se encontrarían condonados por aplicación del artículo 91 del C.T.P se remite a lo resuelto por este Tribunal en los

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Tucumana"

autos "Gasmart S.A." en el cual se sostuvo que el mencionado artículo establece un beneficio que exime de sanción a los contribuyentes que regularicen su situación tributaria sin haber sido compelidos a ello, pero de ninguna manera puede pretender el contribuyente que la norma prevé una eximición al pago de los intereses por la cancelación del impuesto fuera de término. Que lo relacionado con los intereses resarcitorios está reglado en el art. 50 del C.T.P el cual establece: "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". Dicho párrafo legisla sobre el interés resarcitorio que se torna exigible por el solo pago fuera de término, sin necesidad alguna de interpelación por parte del Fisco.

Los intereses adquieren, a través de esta normativa, autonomía o independencia, no pudiéndose aplicar respecto de los mismos el principio de solidaridad pretendido, como tampoco las disposiciones del Código Civil y Comercial invocado.

Sobre la manifestación respecto a que la deuda fiscal se encontraría condonada de oficio conforme la Ley 9.013 al haber sido denegada la interposición de la demanda de embargo preventivo, esgrime que dicha creencia es errónea en virtud del art. 2546 del Código Civil y Comercial de la Nación la cual se afianza con lo prescripto por el artículo 2547 que dispone de manera taxativa los casos en los que la interrupción de la prescripción dispuesta por el artículo precedente se tiene por no ocurrida. A través de abundante doctrina y jurisprudencia, culmina sosteniendo que el plazo de prescripción fue interrumpido, comenzando a correr un nuevo plazo, lo que no significa el nacimiento de una nueva obligación, sino de un nuevo plazo para exigir esa obligación existente que es la que se reclamada en autos.

Por último, respecto a la respuesta de los oficios librados, en ninguno se indica si las operaciones indicadas integran la base imponible de las declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos.

En virtud de todo lo expresado, considera que corresponde rechazar el recurso interpuesto.



GESTION
DE LA CALIDAD

RJ-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2016



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Instituto Argentino"

III. A fojas 14/15 del expediente N° 242/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación y se dispone no hacer lugar a la apertura de las pruebas informativa y pericial contable ofrecidas.

IV. Habiéndose planteado la condonación de los periodos incluidos en el Acta de Deuda N° A 981-2015 por imperio de la Ley de condonación N° 9013, deviene procedente su tratamiento en forma preliminar.

La norma mencionada restableció la vigencia de la Ley N° 8.873 e incorpora como último párrafo del art. 7: *"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 (...)".*

Respecto a la condición de interrupción, las partes adoptan distintas posturas. El apelante considera que al 31 de marzo de 2017 el curso de la prescripción no se encontraba interrumpido atento a que éste se había reanudado al momento en que tal medida fue rechazada, y que el artículo 2547 del Código Civil y Comercial establece que los efectos interruptivos del curso de la prescripción permanecen hasta que deviene firme la Resolución que pone fin a la cuestión, con autoridad de cosa juzgada. Por su parte, el Fisco defiende su postura a través del Código Civil y Comercial de la Nación y de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia nacional y provincial.

En este sentido, el artículo 2546 del Código Civil y Comercial de la Nación vigente al momento de la interposición de la demanda de embargo preventivo, establece que *"El curso de la prescripción se interrumpe por toda petición del titular del derecho ante autoridad judicial que traduce la intención de no abandonarlo, contra el poseedor, su representante en la posesión, o el deudor, aunque sea defectuosa, realizada por persona incapaz, ante tribunal incompetente, o en el plazo de gracia previsto en el ordenamiento procesal aplicable"*. Acerca de los alcances de la expresión "demanda", el Superior Tribunal local in re "Castro Rafael vs. Esteban Sanz y Cía. s/ cobro de indemnización", sostuvo –citando a la Corte Suprema de Buenos Aires– que: "para interrumpir la prescripción basta una manifestación de voluntad que desvirtúe la presunción de abandono del derecho

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



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

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Tucumana"

la que puede exteriorizarse mediante demanda, entendida en sentido técnico procesal, o por cualquier acto judicial que demuestre en forma indubitable que el propósito de quien lo postula es no dejar perder su derecho aun cuando se materialice ante juez incompetente" (Midón Graciela c/ Battaglia de Gratacos Nélide y otros).

La postura señalada es la que viene sosteniendo este Tribunal en numerosos precedentes. Consecuentemente, la demanda de embargo preventivo iniciada por el Fisco en fecha 25/08/2016 tuvo la virtualidad suficiente para interrumpir el curso de la prescripción.

Ahora bien, respecto a la sentencia en la cual se resuelve no hacer lugar al embargo preventivo solicitado por el Fisco, no resulta a mi criterio una causal por la cual se tenga por no sucedida la interrupción, ya que como bien cita el recurrente, ello se encuentra reglado en el art. 2547 del CCyCN que dispone: *"Los efectos interruptivos del curso de la prescripción permanecen hasta que deviene firme la resolución que pone fin a la cuestión, con autoridad de cosa juzgada formal. La interrupción del curso de la prescripción se tiene por no sucedida si se desiste del proceso o caduca la instancia"*, ninguna de las cuales ha sucedido hasta este momento.

Es por ello que más allá que tiempo después se haya resuelto rechazar el embargo preventivo solicitado por el Fisco, éste ya había producido sus efectos interruptivos al tiempo de su interposición.

Consecuentemente, la totalidad de los períodos resultan excluidos del régimen de condonación, encontrándose plenamente exigibles a la fecha, correspondiendo entonces continuar con el tratamiento de los agravios expuestos por el recurrente.

Sostiene la improcedencia del ajuste ya que considera que el responsable por deuda ajena puede librarse de su obligación en la medida que pruebe que el contribuyente ingresó las sumas de dinero a él correspondientes, siendo el Fisco quien debe integrar el proceso con los principales obligados.

Como se ha expedido este Tribunal en reiteradas ocasiones, la relación entre el contribuyente y el agente a la que se refiere el recurrente puede definirse como un vínculo jurídico obligacional que surge en virtud de las normas que regulan las obligaciones tributarias que permiten al Fisco, como sujeto activo, la pretensión de una prestación tributaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está



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

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

obligado a él. Este sujeto pasivo, asume la condición de contribuyente al haber realizado el hecho imponible previsto en la noma. A su vez, existen otros sujetos que la Ley coloca al lado del contribuyente y que si bien éstos son ajenos al hecho imponible, se encuentran obligados al pago del tributo. 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.

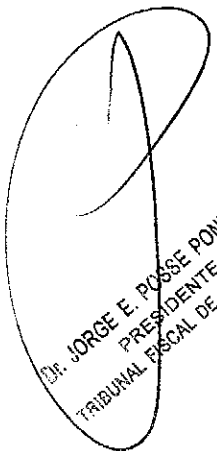
Es en virtud de esta solidaridad, que el Fisco puede exigir indistintamente al obligado principal o al solidario la totalidad de la deuda; de allí la razón por la que no es necesario una primera determinación de la obligación fiscal al deudor principal.

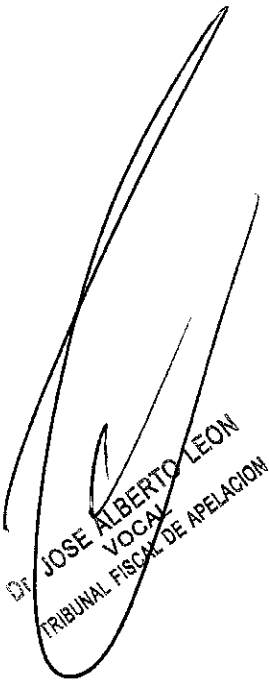
En sentido coincidente con la postura del apelante, el Agente de Retención que no cumple con el deber de retener, es responsable del ingreso del impuesto debido, pero puede librarse de tal obligación si acredita que el contribuyente directo ingresó las sumas respectivas.

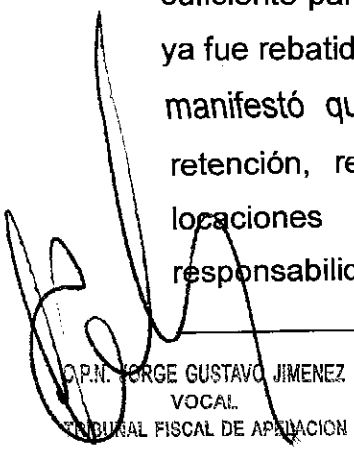
Lo dicho tiene sustento en los artículos 33 y 25 del C.T.P. que respecto a la responsabilidad de los agentes y los efectos de su relación solidaria con el obligado principal establecen:

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 (...)*". A su vez, 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 (...)"

Sin embargo, el apelante considera que el solo hecho de verificar que el contribuyente obligado principal no registra deuda con el fisco, constituye prueba suficiente para librar al agente de ingresar las retenciones omitidas. Esta postura ya fue rebatida en distintas sentencias dictadas por este Tribunal, en las cuales se manifestó que la estructura económico-tributaria de una operación sujeta a retención, representa para el contribuyente un ingreso directo por ventas, locaciones o prestaciones de servicios. Por ello, para librarse de la responsabilidad solidaria que pesa sobre el agente que omitió retener, es


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


Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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



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

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

necesario que se demuestre que cada proveedor ingresó el impuesto no retenido, en su justa medida, lo cual implica demostrar:

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

Dicha información es imposible de obtener de los sistemas de la D.G.R (como pretende el apelante) ya que de los mismos sólo se obtiene el importe total de la Base Imponible de cada período, siendo necesario conocer si las operaciones en las que el agente omitió actuar como tal (y que en la determinación se le reclama), se encuentran incluidas en los libros IVA Ventas de los contribuyentes conformando así la Base Imponible del impuesto declarado.

Por ello, no resulta suficiente el solo hecho de verificar que el sujeto pasivo no registra deuda con el Fisco provincial para liberar al agente de su responsabilidad de ingresar las retenciones omitidas.

Por otro lado, los casos a los que se hace referencia en el Recurso de Apelación de autos, donde la Administración efectúa el ajuste en base a su sistema informático, y excluye aquellas operaciones realizadas con sujetos pasibles que registran la presentación de las DDJJ en el Impuesto y la cancelación total de su obligación tributaria, son casos vinculados al Régimen de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos donde se ha resuelto que debido a la complejidad probatoria que se presenta en dicho Régimen (RG N° 86/00), el agente puede librarse de su responsabilidad si demuestra que el obligado principal ha presentado y pagado las DDJJ correspondientes. Esta situación no es la que se presenta en autos atento a que como ya se expresó, lo que se determina son inconsistencias o incumplimientos al Régimen de Retención del impuesto sobre los Ingresos Brutos, previsto en la RG N° 23/02.

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Cintafon S.R.L. s/ Recurso de Apelación"; Sentencia del 03/04/1986 (Fallos 308:442)



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

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Instituto Aduanero

resolvió: *“El agente de retención que voluntariamente o por propia negligencia no cumple con el deber de retener, deviene responsable del ingreso del impuesto debido, previéndose como única dispensa, la acreditación de que el contribuyente ingresó las sumas respectivas”.*

En este sentido, en la etapa impugnatoria se abrió el procedimiento a prueba librándose los oficios requeridos a los proveedores incluidos en la determinación de oficio, de los cuales sólo “Petroandina S.R.L” y “La Asunción S.A.” enviaron su respuesta. De la certificación contable brindada por “Petroandina S.R.L” observo que mediante los Libro IVA Ventas, las Registros contables y las declaraciones juradas del impuesto sobre los Ingresos Brutos, el contador pudo certificar que la firma registró en los Libros IVA Ventas correspondientes las facturas emitidas a “Las Lanzas S.A” integrando entonces la Base Imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el momento en que éste expresa: *“ Que la firma PETROANDINA S.R.L, CUIT N° 30-70883554-0 presentó oportunamente y abonó el saldo resultante, de corresponder, de sus Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los periodos en los que se hallan registradas las facturas detalladas en el punto 1, no computando como pago a cuenta retenciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Tucumán”.* Ahora bien, del listado de facturas tenidas en cuenta en la certificación, sólo dos de ellas se encuentran incluidas en el listado de operaciones que conforman la Planilla Anexa Acta de Deuda N° A 981-2015.

Por lo cual, la firma queda liberada del ingreso del monto de las retenciones omitidas correspondientes a las Facturas N° 00026-00001388 y N° 00026-00001565 por un monto equivalente a \$ 2.157,26 debiendo ingresar los intereses resarcitorios determinados desde la fecha de vencimiento de la DDJJ del agente hasta la fecha del efectivo ingreso del saldo resultante de la DDJJ del sujeto pasivo.

Distinta es la respuesta que brinda “La Asunción S.A.” en la cual solo se manifiesta que no se practicaron retenciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la provincia de Tucumán, información que resulta insuficiente a los efectos buscados.

Finalmente, en relación a que los intereses resultan improcedentes en virtud a lo establecido en el art. 91 C.T.P; cabe tener en cuenta lo que dicho artículo

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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9900-9763



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISC 9901:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
República Argentina"

establece: "Los contribuyentes y/o responsables, 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 emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con las excepciones que la ley determina en cada caso y en especial en lo referente al Impuesto de Sellos."

La norma transcrita se encuentra dentro del Capítulo II del C.T.P. que trata sobre "Infracciones y Sanciones en particular", por lo que el mismo claramente establece un beneficio que exime de sanción a los contribuyentes que regularicen su situación tributaria sin haber sido compelidos a ello. Pero de ninguna manera puede pretender el contribuyente que la norma prevé un perdón al pago de los intereses por la cancelación del impuesto fuera de término (por más espontánea y voluntaria que fuera).

Lo relacionado con los intereses resarcitorios está reglado en el artículo 50 del Digesto Tributario, en el Capítulo V "Extinción de las Obligaciones Tributarias", Sección Primera "Pago". Es decir, se está refiriendo a las obligaciones tributarias y no a las sanciones.

El mismo establece en su primer párrafo, expresamente: "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." Este párrafo del art. 50, legisla sobre el interés resarcitorio que se torna exigible por el sólo pago fuera de término, sin necesidad de interpelación alguna por parte del Fisco.

Este tipo de interés es en sí mismo, 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.

En conclusión y en base a las consideraciones antes expuestas considero que corresponde emitir la siguiente resolución: HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por LAS LANZAS S.A, CUIT N° 30-63922112-8 por la suma de \$2.157,26 (dos mil ciento cincuenta y siete con 26/100). En



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-5000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
nación Argentina"

consecuencia DEJAR FIRME la Resolución D.G.R N° D 108/20 de fecha 29/04/2020, conforme "PLANILLA DETERMINATIVA – ACTA DE DEUDA N° A 981-2015 – ETAPA RECURSIVA - TRIBUNAL FISCAL" por un monto que asciende a \$ 22.504,76 (veintidós mil quinientos cuatro con 76/100) en concepto de obligaciones tributarias, cuyo detalle obra en soporte óptico CD de fs. 19 del Expte. N° 242/926/2020, el que se encuentra a disposición de las partes en Secretaría de este Tribunal. Asimismo se condena al pago de los intereses legales correspondientes hasta la fecha de su efectivo ingreso. Todo ello en virtud de los considerandos que anteceden.

Así Voto.

El Dr. José Alberto León dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Comparto y adhiero a 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 mérito 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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-8769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
República Argentina"

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.

En relación con el planteo de la improcedencia de la exigencia de los intereses en virtud a lo establecido en el art. 91 CTP; coincido con lo expuesto por el vocal preopinante.

En el presente caso, el importe por cual se le hace lugar al presente recurso, por aquellas operaciones en donde el contribuyente presentó la declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y cancelación total de la obligación tributaria, generan intereses que encuentran sustento en el perjuicio financiero ocasionado al Fisco por 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.

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

En dichos casos, como el contribuyente abona un interés moratorio por el tiempo de demora en el efectivo ingreso del impuesto (desde la fecha de su vencimiento),



GESTION
DE LA CIUDAD

RI-9009-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Institución Aduanera"

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: 1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por LAS LANZAS S.A. C.U.I.T. 30-63922112-8 por la suma de \$ 2.157,26 (Pesos Dos Mil Ciento Cincuenta y Siete con 26/100). En consecuencia DEJAR FIRME la Resolución N° D 108/20 de fecha 29/04/2020, conforme planilla "PLANILLA DETERMINATIVA – ACTA DE DEUDA N° A 981-2015 – ETAPA RECURSIVA – TRIBUNAL FISCAL –" por un monto que asciende a \$ 22.504,76 (Pesos Veintidós Mil Quinientos Cuatro con 76/100) en concepto de obligaciones tributarias cuyo detalle obra en soporte óptico CD de fs. 19 del expte. N° 242/926/2020, el que se encuentra a disposición de las partes en la Secretaria General de éste Tribunal Fiscal. Asimismo, se condena al pago de intereses legales correspondientes hasta la fecha de su efectivo ingreso. 2. DISPONER que la D.G.R. proceda a liquidar los intereses resarcitorios correspondientes al importe por el cual se hace lugar al presente recurso, conforme los parámetros indicados en el punto II del presente voto.

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por LAS LANZAS S.A, CUIT N° 30-63922112-8 por la suma de \$2.157,26 (dos mil ciento cincuenta y siete con 26/100). En consecuencia DEJAR FIRME la Resolución D.G.R N° D 108/20 de fecha 29/04/2020, conforme "PLANILLA


J.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9768



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Instituto Aseguradora"

DETERMINATIVA – ACTA DE DEUDA N° A 981-2015 – ETAPA RECURSIVA - TRIBUNAL FISCAL” por un monto que asciende a \$ 22.504,76 (veintidós mil quinientos cuatro con 76/100) en concepto de obligaciones tributarias, cuyo detalle obra en soporte óptico CD de fs. 19 del Expte. N° 242/926/2020, el que se encuentra a disposición de las partes en Secretaría de este Tribunal. Asimismo se condena al pago de los intereses legales correspondientes hasta la fecha de su efectivo ingreso. Todo ello en virtud de los considerandos que anteceden.

2. **DISPONER** que la D.G.R proceda a liquidar los intereses resarcitorios correspondientes al importe por el cual se hace lugar al presente Recurso, conforme los parámetros del voto mayoritario, y de acuerdo a las paulas establecidas en el art. 50 del C.T.P.

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

HACER SABER

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE (disidencia)

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL

C.E.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION