



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

SENTENCIA Nro. 200 /21

Expte. N° 155/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 28 días del mes de Julio de 2021, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "BERCOVICH SACIFIA S/RECURSO DE APELACION", N° 155/926/2020 (2204-376-D-2015-DGR) y;

CONSIDERANDO:

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 3001/3004 del expte 2204/376-D-2015 se presenta el Dr. Leandro Stok en carácter de apoderado del agente BERCOVICH SACIFIA e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 07/20, de fecha 23/01/2020, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 2993/2999 de estos actuados.

En ella se resuelve, en su art. 1°, hacer lugar parcialmente a la impugnación efectuada por el mencionado agente en contra del Acta de Deuda n° A 61-2015 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción; en sus arts. 2° y 3°, intimar al cumplimiento de las obligaciones tributarias conforme las planillas obrantes a fs. 2997/2999; y, en su art. 4°, declarar abstracto el tratamiento del descargo interpuesto al sumario n° M 61-2015.

El apelante manifiesta que la deuda reclamada se encuentra condonada conforme el art. 7 de la Ley 9013, ya que si bien el Fisco interpuso una demanda de embargo preventivo en fecha 02/08/2016, esta demanda no prosperó. Es decir que el 31/03/2017 el curso de la prescripción se encontraba corriendo y no estaba interrumpido, por lo que debe considerarse condonada la deuda.

El recurrente manifiesta que la resolución resulta improcedente porque no fueron integrados los obligados principales en el ingreso del impuesto ni tampoco fueron

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

acompañados los estados de cuenta solicitados, violando de esa manera su derecho de defensa y correspondiendo se declare la nulidad de la resolución.

Como "Notas de Crédito", el apelante manifiesta que existe una relación directa entre las notas de crédito y la anulación de facturas; sin embargo la DGR entiende lo inverso a lo planteado oportunamente. Interpreta el Fisco que las facturas y sus notas de crédito representan para los clientes de Bercovich un gasto, por lo que no consistiría un ingreso y no engrosaría la base imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos. El apelante en cambio interpreta que las notas de crédito no son un gasto, sino una forma de devolver parte de lo pagado en la factura, por lo que no puede ajustarse percepciones sobre dichas notas de crédito.

Bajo el título "Intereses resarcitorios" manifiesta que resulta improcedente el cálculo de los intereses en la liquidación; atento a que, si la obligación fue cancelada por el pago realizado por sus clientes no percibidos, los efectos de dicha cancelación se transmiten al agente. Ergo, si para los obligados principales no le son exigibles los intereses, tampoco lo son para el agente de percepción. Cita una sentencia dictada por el TFA en la causa Bio Trinidad SA.

Finalmente, ofrece prueba informativa.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el contribuyente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad. Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fojas 11/12 obra Sentencia Interlocutoria N° 100/21 del 18/03/2021 en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación y se dispone la apertura a prueba por veinte días.

Dicha sentencia fue debidamente notificada a ambas partes.

A fs. 19/20 obra contestación al oficio remitido a la DGR, mientras que el oficio al Juzgado de Cobros y Apremios de la II Nominación, no fue nunca producido.

Al encontrarse vencido el plazo probatorio, se ordenó en fecha 24/06/2021: Téngase presente el informe actuarial que antecede. En mérito se provee: Pasen los autos a despacho para resolver.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución D 07/20 resulta ajustada a derecho.

Adelanto que este Vocal comparte los argumentos con que se defiende el Fisco en su contestación del art. 148 del CTP.

En relación con el planteo de que la deuda reclamada se encuentra condonada, el apelante realiza una particular interpretación, en virtud de la cual la demanda habría perdido el efecto interruptivo de la prescripción. Corresponde analizar lo establecido en la Ley 9013, la cual establece dicho beneficio.

En la mencionada ley, se restablece la vigencia de la Ley 8873, incorporando como último párrafo del art. 7 el siguiente: *"Quedan condonadas de oficio las deuda originadas en retenciones, percepciones o recaudaciones no efectuadas correspondiente a los períodos 2010, 2011 y 2012, siempre que al 31 de marzo de 2017 no se encuentra interrumpido el curso de la prescripción..."*

Como surge de las constancias de autos y fuera reconocido por el mismo apelante, la DGR interpuso la demanda de embargo preventivo en fecha 02/08/2016, la cual tiene efecto interruptivo de la prescripción. El beneficio establecido en la ley 9013 es solo para los casos en los que no se hubiera iniciada demanda alguna, lo que no acontece en el caso de marras. La demanda existe, por lo tanto el efecto de condonación no resulta de aplicación.

En relación con la supuesta nulidad de la resolución, por no haber dado participación a los clientes a fin de verificar que hubiesen ingresado el impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente sin haberse computado las percepciones no efectuadas por el agente; no resulta tal.

En la Resolución N° D 07/20, se expone claramente que se efectuó un análisis del detalle de las operaciones contenidas en el soporte óptico obrante en las actuaciones, de donde pudo constatarse ventas efectuadas a sujetos pasibles de percepción que no presentaron las DDJJ correspondientes al impuesto sobre los Ingresos Brutos, ventas a sujetos pasibles que sí presentaron las DDJJ, habiendo algunos cancelado la totalidad del impuesto y otros, solo una parte.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

La Autoridad de Aplicación si bien no adjuntó los estados de cuenta que solicitara el entonces impugnante (en atención a lo establecido por el art. 110 del CTP); igualmente realizó un análisis de las DDJJ presentadas o no por los clientes del apelante; razón por la cual en esta instancia, resulta improcedente este planteo.

En conclusión, no existen vicios que conlleven a la nulidad de la resolución.

En relación con el planteo de la improcedencia de la exigencia de los intereses, por la solidaridad existente entre el agente y sus clientes, y sin negar dicho vínculo, este Vocal considera que estamos frente a dos obligaciones con el Fisco. Por un lado la del agente de retención con la DGR y por el otro, la del contribuyente directo del impuesto con la DGR. Es decir, existen dos obligaciones tributarias diferentes.

Cada una de dichas obligaciones tiene un vencimiento diferente para efectivizar su cumplimiento. Es estos autos, en ciertos casos, el agente no cumplió con su obligación, ya que no efectuó la percepción 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 corresponde el pago de 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 percepción 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.

La cita realizada por el apelante de la causa Bio Trinidad S.A. tramitada en este TFA, no presenta la misma situación de autos; ya que en aquella, uno de los contribuyentes principales de Bio Trinidad ZA estaba beneficiado con la "Alícuota



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-0000-0769



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 Argentina"

0", razón por la cual no tenía la obligación de ingresar el impuesto sobre los Ingresos Brutos, y por ende el agente tampoco tenía la obligación de actuar como tal. Situación diferente a la de autos, donde los clientes de Bercovich, incluidos en la determinación, sí tienen la obligación de ingresar el impuesto y de hecho lo realizaron, pero fuera de término y en base a ese ingreso tardío es que se procede al reclamo al agente de los intereses resarcitorios devengados y adeudados.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: I) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por BERCOVICH SACIFIA, C.U.I.T. 30-51662596-8, en contra de la Resolución D 07/20 de fecha 23/01/2020 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, y en consecuencia CONFIRMAR la misma en todos sus términos en atención a los considerandos que anteceden.

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo:

I.- Que comparto y adhiero las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante Dr. José Alberto León 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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 incumplimiento de las obligaciones a su cargo, de percibir y transferir esa percepción a la D.G.R., a la fecha de su vencimiento.

El origen de los intereses intimados por la D.G.R. en la planilla "*Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios - Acta de Deuda N° A 61-2015 Etapa Impugnatoria*" corresponde a operaciones donde el contribuyente presentó la declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y canceló totalmente la obligación tributaria.

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

En dichos casos, como el contribuyente abona un interés moratorio por el tiempo de demora en el efectivo ingreso del impuesto (desde la fecha de su vencimiento), la pretensión de la D.G.R. de exigir al agente el pago de un interés por el mismo período que le exige al contribuyente, implica una doble imposición que no puede ser soslayada por este Tribunal. En el caso de los agentes, se establece con el Fisco un doble vínculo de obligación cuyo objeto (la prestación tributaria) es único.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-0000-4769



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

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 la procedencia de los intereses que adeuda el Agente de Percepción y los mismos deben computarse desde la fecha de vencimiento de su obligación de ingresar la percepción, hasta el vencimiento de la obligación del contribuyente de ingresar el impuesto.

Por lo expresado; propongo la siguiente resolución: **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D 07/20 de fecha 23/01/2020 únicamente en lo que respecta a la aplicación de intereses resarcitorios y, como consecuencia; **DISPONER** que la D.G.R. proceda a reliquidar los intereses resarcitorios correspondientes a la planilla "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios - Acta de Deuda N° A 61-2015 Etapa Impugnatoria" conforme los considerandos expuestos en el punto II del presente voto.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, **Dr. José A. León**, vota en igual sentido.

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

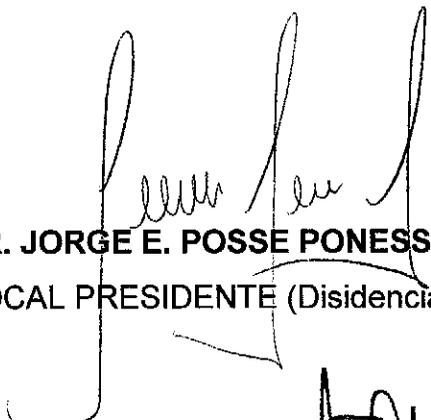
RESUELVE:

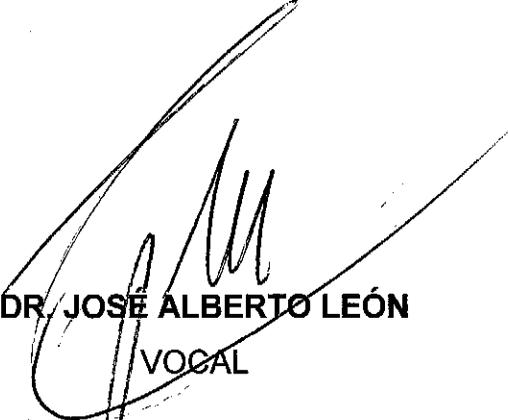
- 1. NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **BERCOVICH SACIFIA, C.U.I.T. 30-51662596-8**, en contra de la Resolución D 07/20 de fecha 23/01/2020 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos en atención a los considerandos que anteceden.
 - 2. REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.
- HACER SABER.**

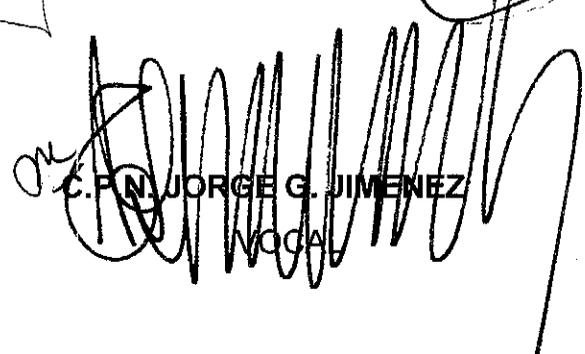
Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL


C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL

ANTE MÍ


Dra. JULIETA MAYORAL
SECRETARIA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION