



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

GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

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

SENTENCIA N° 262/2021

Expte. N° 81/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 19 días del mes de AGOSTO de 2021, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado **AXION ENERGY ARGENTINA S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 81/926/2019 (Expte. D.G.R. N° 38226/376/D/2015) y;

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

El CPN. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I.- A fs. 1/25 del Expte. DGR N° 81/926/2019 el contribuyente, por medio de su apoderado, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 676/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 17/12/2018 obrante a fs. 963/977 del Expte. D.G.R. N° 38226/376/D/2015. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por la firma AXION ENERGY ARGENTINA S.A. C.U.I.T. N° 30-50691900-9 al Acta de Deuda N° A 3431-2017 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmándose la misma según detalle de nueva planilla denominada: "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 3431-2017 – ACTA DE DEUDA N° A 3431-2017 – ETAPA IMPUGNATORIA" y DEJAR SIN EFECTO el Sumario instruido N° M 3431-2017.

II.- En su Recurso de Apelación interpuesto ante este Tribunal, la recurrente enuncia los antecedentes del caso y el criterio fiscal adoptado. Plantea la nulidad de la resolución apelada alegando que la DGR realizó una superflua valoración de las pruebas aportadas en autos y realiza un detalle de los proveedores con los cuales presenta diferencias de criterio respecto a la determinación impuesta por la autoridad de aplicación. Cita jurisprudencia al respecto. Manifiesta que no existió en cabeza de Axion Energy, la obligación de actuar como agente de retención ya que los obligados principales incluyeron el resultado de dichas operaciones en la base imponible del IIBB. Alega que la deuda determinada por la DGR debió ser dejada sin efecto en virtud de que la misma no

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

se integró con la obligación de los obligados principales. Agrega que la DGR invoca incorrectamente los precedentes jurisprudenciales y omite de mencionar los realmente aplicables. Manifiesta que existen errores en la determinación practicada y los detalla en los puntos V.6.1 a V.6.6. Agrega que el reclamo de los intereses por parte de la autoridad de aplicación no resulta procedente al no haber perjuicio financiero fiscal.

Arguye la inconstitucionalidad del régimen de retención regulado mediante la RG 23/2002 por violar la garantía de razonabilidad implícita en los art 28, 31 y 33 de la Constitución Nacional. Manifiesta los altos costos en los que incurre el agente por aplicación del régimen, en la falta de compensación de beneficios y en el vicio de legalidad por exceso reglamentario. Ofrece pruebas documental, informativa y pericial contable.

III.- A fojas 80/102 del Expte. 81/926/2019 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

La D.G.R. manifiesta que la determinación de oficio instruida surge por retenciones no practicadas por el apelante o practicadas en defecto. Agrega que la actividad probatoria en contra de los actos dictados por el Fisco, exige por parte de quien recurre un acto de la Administración, mucho más que solo su discrepancia o negación, sino aportar prueba concluyente y contundente, lo cual no sucede en el caso de marras. Respecto al planteo del apelante referido a la existencia de graves omisiones y errores en la determinación de oficio, alega que se realizaron ajustes que obran en CD anexo a la contestación de traslado sobre algunos sujetos contenidos en la misma. Manifiesta que los intereses resarcitorios son en sí mismos, una consecuencia de la relación jurídica preexistente, es decir, la deuda tributaria del contribuyente, de manera tal que acreditado en autos su incumplimiento, los intereses se derivan como resultado lógico de tal situación de regularidad fiscal. Respecto al planteo de inconstitucionalidad del régimen de retención del apelante, manifiesta la DGR que la provincia posee autonomía a los fines de legislar y se encuentra facultada por el art 9 del CTP para dictar normas generales y obligatorias con relación a los agentes de retención, percepción, recaudación e información. Agrega que el Director General de Rentas se encuentra debidamente facultado para el dictado de la RG cuestionada y que bajo ningún punto de vista constituye la creación de un nuevo tributo o atenta contra el principio de reserva de Ley, sino que establece una forma de recaudación del impuesto sobre los Ingresos Brutos a través de un régimen de pago a cuenta del mismo. Cita jurisprudencia al respecto. Manifiesta que se opone a la producción de la pruebas: informativa por considerarla



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"

dilatoria; pericial contable por no haber sido producida en la etapa impugnatoria y las restantes pruebas ofrecidas por ser pruebas nuevas. La DGR entiende que corresponde hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto en contra de la resolución N° D 676/18 y confirmar la misma conforme a las nuevas planillas obrantes a fs. 1080/1090 de la etapa recursiva.

IV.- A fs. 108/109 del Expediente N° 819/926/2019 obra Sentencia Interlocutoria N° 622/2019 de fecha 29/07/2019 dictada por este Tribunal, notificada el 16/08/2019, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, y se dispone la apertura a prueba de la causa por el término de 20 días. A fs. 201 del Expte. N° 2164/1036/G/2019, vencido el plazo de apertura a prueba, Secretaria General de este TFA provee pasen los autos a despacho para resolver.

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

En primer lugar, del análisis de los antecedentes del caso corresponde aclarar que en la presente etapa recursiva, la D.G.R. procedió a realizar una serie de ajustes detallados y propuestos en su contestación de traslado que disminuyeron el importe de la deuda de la PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3431-2017 ACTA DE DEUDA N° A 3431-2017 ETAPA IMPUGNATORIA de \$11.694.972,96 (Pesos Once millones seiscientos noventa y cuatro mil novecientos setenta y dos con 96/100) confeccionándose una nueva PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3431-2017 ACTA DE DEUDA N° A 3431-2017 ETAPA RECURSIVA por un importe de \$3.952.265,27 (Pesos Tres millones novecientos cincuenta y dos mil doscientos sesenta y cinco con 27/100).

El importe de dichos ajustes a practicar en la determinación impositiva son compartidos por este vocal.

VI.- El apelante se agravia de la nulidad de la resolución apelada por considerar que hubo una superflua valoración por parte de la D.G.R. de las pruebas ofrecidas agregando en su recurso un detalle de los ajustes que considera resultarían procedentes en el caso bajo análisis de operaciones mantenidas con determinados proveedores de la firma.

En búsqueda de la verdad material y objetiva, este Tribunal dispuso la apertura a prueba de la causa, otorgando la oportunidad al apelante de producir las pruebas ofrecidas. Vencido el plazo, la firma produjo las pruebas informativa y pericial contable. Del análisis de las mismas surgen una serie de ajustes que considero resultarían procedentes

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

respecto de la PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3431-2017 ACTA DE DEUDA N° A 3431-2017 ETAPA IMPUGNATORIA recurrida por el apelante:

1) Respecto al proveedor TRANSOL S.R.L., cuya actividad es el servicio de transporte de gas licuado, el perito de parte presentó el Anexo I- Punto 1 (fs. 334/337 del Expte. N° 81/926/19) vinculando las facturas del proveedor con sus respectivas órdenes de pago correspondientes a los periodos 2013, 2014 y 2015. Dichas facturas referencian como lugar de origen las localidades de Campana y Ensenada, ambas pertenecientes a la provincia de Bs. As.

El art 7 de la RG 23/02 establece en su cuarto párrafo: *“Respecto de contribuyentes comprendidos en los regímenes especiales del Convenio Multilateral, la base de cálculo de la retención se determinará en función de la proporción de base imponible que de acuerdo a las normas del citado Convenio le corresponda a esta jurisdicción”*. A su vez, el art. 9 del Régimen de Convenio Multilateral establece: *“En los casos de empresas de transportes de pasajeros o cargas que desarrollen sus actividades en varias jurisdicciones, se podrá gravar en cada una la parte de los ingresos brutos correspondientes al precio de los pasajes y fletes percibidos o devengados en el lugar de origen del viaje”*. (El subrayado me pertenece).

De la vinculación entre las órdenes de pago y sus correspondientes facturas con origen de los viajes en la provincia de Bs. As. y conforme lo establece la normativa aplicable, no correspondería realizar la pretendida retención al proveedor TRANSOL S.R.L. por lo que corresponde proceder al ajuste de las citadas operaciones. Dicha opinión es compartida por ambos peritos conforme obra a fs. 311 (perito de TRANSOL S.R.L.) y a fs. 307 (perito de la D.G.R). Del análisis de dichas operaciones incluidas en el CD óptico confeccionado por la D.G.R. (fs. 91 del mismo Expte.), se detecta que el importe a ajustar por las operaciones con dicho proveedor es de \$143.554,33 (Pesos ciento cuarenta y tres mil quinientos cincuenta y cuatro con 33/100).

2) Respecto al proveedor GRISSI CONSTRUCCIONES S.A. cuya actividad es la realización de obras resultan de aplicación el art 7 de la RG 23/02 (referenciado precedentemente) y el art 6 del Régimen de Convenio Multilateral que establece: *“En los casos de actividades de la construcción, incluidas las de demolición, excavación, perforación, etc., los contribuyentes que tengan su escritorio, oficina, administración o dirección en esa jurisdicción y ejecuten obras en otras, se atribuirá el diez por ciento (10%) de los ingresos a la jurisdicción donde esté ubicada la sede indicada precedentemente y corresponderá el noventa por ciento (90%) de los ingresos a la jurisdicción en que se realicen las obras. No podrá discriminarse, al considerar los ingresos brutos, importe alguno en concepto de honorarios a ingenieros, arquitectos,*



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-8769



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
Industria Azucarera"

proyectistas u otros profesionales pertenecientes a la empresa." El subrayado me pertenece. Conforme obra en planilla Anexo I- Punto 1 (fs. 333 del Expte. N° 81/926/19) vinculando las facturas del proveedor con sus respectivas órdenes de pago correspondientes al periodo 2015, se observa que las obras fueron realizadas en la provincia de Bs. As. Así lo manifiesta el perito de parte en su informe (fs. 311) donde manifiesta que las obras se realizaron fuera de la jurisdicción de Tucumán y agrega que las oficinas administrativas y el depósito de la empresa se encuentran ubicados en la provincia de Bs. As. Por lo tanto, considero que no corresponde efectuar la retención del impuesto sobre los ingresos brutos en la jurisdicción Tucumán resultando procedente un ajuste por dichas operaciones incluidas en el CD óptico mencionado precedentemente por un importe de \$6.435,98 (Pesos seis mil cuatrocientos treinta y cinco con 98/100).

3) Respecto del proveedor KPMG cuya actividad consiste en brindar servicios de asesoramiento, resultan de aplicación el art 7 de la RG 23/02 y el art 10 del Régimen de Convenio Multilateral que establece: "En los casos de profesiones liberales ejercidas por personas que tengan su estudio, consultorio u oficina similar en una jurisdicción y desarrollen actividades profesionales en otras, la jurisdicción en la cual se realiza la actividad podrá gravar el 80% de los honorarios en ella percibidos o devengados, y la otra jurisdicción el 20% restante. Igual tratamiento se aplicará a las consultorías y empresas consultoras. (El subrayado me pertenece). La firma responde los oficios librados (conforme obra a fs. 640/641 del Expte. DGR N° 38226/376/D/2015), manifestando que posee sus oficinas comerciales y sede legal en la provincia de Bs. As. y que los servicios profesionales prestados a Axion Energy no fueron efectuados en la provincia de Tucumán. Sin embargo, tal como lo afirma el perito de la D.G.R. en su informe (fs. 307 Expte. N° 81/926/2019) no obran en el expediente facturas respaldatorias de dichos servicios que acrediten estas afirmaciones. Por lo cual se considera que los mismos fueron prestados en la provincia de Tucumán y por aplicación del art. 10 del Régimen de Convenio Multilateral, correspondería a la provincia de Tucumán gravar el 80% de los honorarios percibidos por KPMG correspondiendo el otro 20% restante a la provincia de Bs. As. Por lo tanto, del importe total de las retenciones de \$10.469,97 (Pesos diez mil cuatrocientos sesenta y nueve con 97/100), corresponde disminuir el 20%, es decir \$2.093,99 (Pesos dos mil noventa y tres con 99/100) y dejar firme el 80% restante es decir \$8.375,98 (Pesos ocho mil trescientos setenta y cinco con 98/100).

4) Respecto a la firma METLIFE DE SEGUROS ARGENTINA S.A., se verifica que la D.G.R. realizó los ajustes consistentes en imputar los pagos efectuados por el agente de retención respecto de aquellas operaciones que se pueden vincular con las incluidas en la determinación de oficio que arrojan saldo a favor del fisco, persistiendo una diferencia

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

que no corresponde ajustar. Tal como lo manifiesta el perito de la D.G.R. en su informe a fs. 307 del Expte. N° 81/926/2019, la cual comparto.

5) Respecto del proveedor ENERGÍA ECOLÓGICA DEL TUCUMÁN S.A., obra a fs. 118 del Expte. 81/926/2019 la contestación del oficio librado a la DGR donde dicho organismo informa que no existen exclusiones del régimen de retención otorgadas a dicha firma para los períodos 2013 y 2014, sino que la misma es otorgada recién en el año 2015 mediante RG 90/2014. Se verifica que la diferencia determinada mediante la Planilla Determinativa N° PD 3431-2017 ACTA DE DEUDA N° A 3431-2017 etapa recursiva (CD óptico de fs. 91 del mismo Expte.) corresponde a los periodos 2013 y 2014 por lo cual el importe reclamado por la D.G.R es correcto y no requiere el ajuste pretendido por el apelante.

6) Respecto al proveedor SANICO S.A., obra a fs. 753/838 del Expte. 38226/376/D/2015 la respuesta del oficio librado a la firma con la documentación solicitada. En dicha contestación el letrado apoderado de la firma manifiesta que ingresó el impuesto sobre los ingresos brutos correspondiente por las ventas efectuadas con Axion Energy durante los periodos 2013, 2014 y 2015. En su contestación de traslado, la DGR manifiesta que a partir de la documentación aportada no resulta posible liberar al agente de retención de su responsabilidad debido a la ausencia de vinculación entre las facturas y las órdenes de pago. Esta situación fue saneada en la etapa recursiva por el perito de Axion Energy a través del Anexo II de su pericia que es aceptada sin observaciones por el perito de la D.G.R. (fs. 307 Expte. N° 81/926/2019). Por lo cual se procede a vincular las órdenes de pago incluidas en el Anexo II con las contenidas en el CD confeccionado por la D.G.R. verificando que las mismas coinciden por lo cual corresponde ajustar el importe de \$106.224,19 (Pesos ciento seis mil doscientos veinticuatro con 19/100).

7) Respecto a los proveedores TECMACO INTEGRAL S.A, IMESA S.A. y GIF S.R.L., las diferencias determinadas por la D.G.R. en su CD anexo a la planilla de etapa recursiva surgen debido a que los coeficientes unificados aplicados por dichos sujetos no resultan ajustados a derecho conforme lo establece la D.G.R. en el link "Coeficientes 116/10" de su página web. En la presente etapa el perito de parte aporta planilla anexa II punto 3, vinculando las órdenes de pago con las respectivas facturas de estos proveedores siendo esta información insuficiente para generar algún tipo de ajuste por parte de este Tribunal.

8) Respecto al proveedor BIOLEDESMA S.A. la información aportada por el proveedor (obrante a fs. 288/304 del Expte. 81/926/2019) en su respuesta al oficio librado por el agente, no genera ajustes respecto de la determinación practicada por la D.G.R ya



que como lo manifiesta el perito del órgano de contralor a fs. 306 del mismo Expte., la misma fue practicada conforme a derecho y contemplando lo dispuesto por la RG 23/02 así como el lugar de origen de las entregas de las mercancías.

Como consecuencia de los ajustes detallados precedentemente y que se proponen en la presente etapa, corresponde detracer de la "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 3431-2017 ACTA DE DEUDA N° A 3431-2017 ETAPA IMPUGNATORIA" el importe de \$258.308,49 (Pesos doscientos cincuenta y ocho mil trescientos ocho con 49/100). Con lo cual, el ajuste final estará conformado por los ajustes propuestos en el punto V por la D.G.R. en etapa recursiva más el ajuste propuesto en el presente punto VI por este Tribunal, los cuales totalizan un importe de \$ 8.001.016,18 (Pesos ocho millones un mil dieciséis con 18/100). Por lo cual propongo corresponde hacer lugar al presente Recurso.

VII.- Respecto al planteo del apelante referido a la improcedencia de los intereses por falta de perjuicio financiero fiscal, corresponde destacar el carácter automático de la mora. Así lo tiene dicho el Tribunal Fiscal de la Nación en los autos "Valle de las Leñas S.A." (Sala C- 29/11/02) en los siguientes términos: "Los intereses surgen sin necesidad de interpelación alguna, no siendo necesario un juicio o sumario previo, ni la constitución en mora del deudor"

En este sentido es válido recordar que el artículo 509 del Código Civil, establecía al respecto en su parte pertinente que: "En las obligaciones a plazo, la mora se produce por su solo vencimiento", que es la situación verificada en el presente caso, ya que cada una de las obligaciones mensuales de los agentes tienen expresamente establecido el plazo de vencimiento respecto de las obligaciones a su cargo, tal como se puede observar en planilla anexa al acta de deuda: "Planilla Determinativa de Intereses- Acta de Deuda N° A 3431-2017 Impuesto sobre los Ingresos Bruto- Agente de Retención- Etapa Impugnatoria". El mencionado artículo expresaba: "...Para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor deberá probar que no le es imputable". El apelante además se agravia de la forma de cálculo de dichos intereses. Al respecto cabe decir que este vocal considera que en el caso de los agentes de retención estamos frente a dos obligaciones con el Fisco, por un lado la del agente 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 periodo en cuestión comienzan a devengarse intereses resarcitorios conforme lo

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
 VOCAL
 TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
 VOCAL
 TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

VIII.- Respecto del agravio referido a la responsabilidad solidaria del agente de retención corresponde sostener que la relación entre el contribuyente y el agente puede definirse como un vínculo 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 obligado a él. Este sujeto pasivo, asume la condición de contribuyente al haber realizado el hecho imponible previsto en la norma. A su vez, existen otros sujetos que la ley coloca al lado del contribuyente y que si bien estos 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 percepción.

En virtud de esta solidaridad, es 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, si el agente de retención no cumple con su deber de retener es responsable del ingreso del impuesto debido, pero puede liberarse de tal obligación acreditando 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 (...)"

Por lo cual, el carácter solidario de la obligación del agente que incumple con el deber de retener, tira por tierra la pretensión de que es la Administración quien debe determinar previamente las obligaciones fiscales en cabeza de los deudores principales y controlar la regularización de las mismas por parte de aquellos.

Dr. JORGE F. POSEI PYMESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

IX- Respecto a la pretendida inconstitucional del régimen de retención planteada por el apelante, el art. 161 del C.T.P. dispone: "El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma".

En el sistema constitucional argentino, las sentencias que dictan los jueces carecen- en principio- de efecto "erga omnes", es decir, sus alcances se circunscriben al caso concreto sobre el cual han recaído y no obligan sino en las causas para las cuales se han dictado.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

La declaración de inconstitucionalidad de las normas legales es una atribución del Poder Judicial y los cambios en la plataforma fáctica y jurídica de los casos, aun cuando fuesen mínimos, no autorizan al poder ejecutivo a extender los efectos del precedente judicial.

Al respecto la jurisprudencia señala que "el control sobre la constitucionalidad de las normas se caracteriza por ser judicial, porque se trata de una facultas exclusiva y excluyente del Poder Judicial de la que no participan los restantes poderes; difuminado, ya que es ejercido indistintamente por todos los Magistrados y Tribunales que integran el Poder Judicial, quienes se encuentran habilitados para juzgar sobre la constitucionalidad de las leyes y demás normas generales que resulten aplicables al asunto donde intervienen (Cfr. Art 122 de la Constitución local); y concreto en cuanto solo procede ante un caso o causa judicial respecto del cual, exclusivamente surtirá efecto la eventual declaración de inconstitucionalidad (cfr. Art 24 in fine de la Carta Magna tucumana)- HONEY & SUGAR S.R.L. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN- DGR S/ INCONSTITUCIONALIDAD" Sentencia N° 97, 18.02.2018, Exma. Cámara Contencioso Administrativo Sala I.

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente AXION ENERGY S.A., C.U.I.T. N° 30-50691900-9, en contra de la Resolución N° D 676/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 17/12/2018 de la Provincia de Tucumán por un importe de \$ 8.001.016,18 (Pesos ocho millones un mil dieciséis con 18/100), y DEJAR FIRME la misma por un importe de \$3.693.956,78 (Pesos tres millones seiscientos noventa y tres mil novecientos cincuenta y seis con 78/100) en concepto de obligaciones tributarias. Asimismo se dispone que la DGR proceda en el plazo de diez días a recalcular los intereses de la "Planilla Determinativa de Intereses- Acta de Deuda N° A 3431-2017 Impuesto sobre los Ingresos Bruto- Agente de Retención- Etapa Impugnatoria", teniendo en cuenta los conceptos e importes por los cuales se hace lugar al presente recurso. Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

I.- Que comparto y adhiero las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez 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 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 retener y transferir esa retención a la D.G.R., a la fecha de su vencimiento.

El origen de los intereses intimados por la D.G.R. en la planilla "*Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios - Acta de Deuda N° A 3431-2017 - 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 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), 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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
 VOCAL
 TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

G. N. JORGE GUSTAVO JIRENEZ
 VOCAL
 TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En razón de lo expuesto, sostengo la procedencia de los intereses que adeuda el Agente de Retención y los mismos 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: HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente AXION ENERGY S.A. C.U.I.T. N° 30-50691900-9 en contra de la Resolución N° D 676/18 de fecha 17/12/2018 emitida por la Dirección General de Rentas por un importe de \$8.001.016,18 (Pesos Ocho Millones Un Mil Dieciséis con 18/100); y DEJAR FIRME la misma por un importe de \$3.693.956,78 (Pesos Tres Millones Seiscientos Noventa Y Tres Mil Novecientos Cincuenta Y Seis con 78/100) en concepto de obligaciones tributarias. Asimismo se condena al pago de los intereses legales correspondientes hasta la fecha del efectivo ingreso; todo ello en virtud de los considerandos que anteceden. Y DISPONER que la D.G.R. proceda a reliquidar los intereses resarcitorios correspondientes a la planilla denominada "*Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios - Acta de Deuda N° A 3431-2017 - Etapa impugnatoria*" y liquidar los intereses resarcitorios correspondientes al importe por el cual se hace lugar al presente recurso, todo ello conforme los parámetros indicados en el punto II del presente voto.

El **Dr. José Alberto León** dijo Que comparte el voto emitido por el Vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente AXION ENERGY S.A., C.U.I.T. N° 30-50691900-9, en contra de la Resolución N° D 676/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 17/12/2018 de la Provincia de Tucumán por un importe de \$ 8.001.016,18 (Pesos ocho millones un mil dieciséis con 18/100), y **DEJAR FIRME** la misma por un importe de \$3.693.956,78 (Pesos tres millones seiscientos noventa y tres mil novecientos



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"

cincuenta y seis con 78/100) en concepto de obligaciones tributarias. Asimismo se condena al pago de los intereses legales correspondientes hasta la fecha del efectivo ingreso; todo ello en virtud de los considerandos que anteceden.

2. **DISPONER** que en el plazo de 10 días hábiles la D.G.R. proceda a recalcular la planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES- ACTA DE DEUDA Nº A 3431-2017 IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTO- AGENTE DE RETENCIÓN- ETAPA IMPUGNATORIA", teniendo en cuenta el importe por el cual se hace lugar al presente recurso, de conformidad a las pautas del art. 50 del CTP.
3. **REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

HACER SABER


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE (EN DISIDENCIA)


DR. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION