



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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
Universidad Austral"

SENTENCIA N°: 371.../2021

Expte. N°: 19/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ¹³ días del mes de ~~OCTUBRE~~ de 2021, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de tratar el expediente caratulado: "DISTRIBUIDORA TUCUMANA DE AZUCARES S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 19/926/2021 y Expte. N° 35248/376/D/2012 (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. 894/899 del expte 35248/376-D-2012 se presenta el Dr. Mario A. Salvo en carácter de apoderado del agente DISTRIBUIDORA TUCUMANA DE AZUCARES S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 385/20 de fecha 20/11/2020, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 883/892 de esos 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 239-2015 confeccionada en concepto de 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. 887/892 y en su art. 4°, declarar abstracto el descargo interpuesto contra el sumario instruido n° M 239-2015.

En su exposición de agravios el apelante insiste con su planteo sobre la nulidad de las actuaciones por al actuar arbitrario de la Autoridad de Aplicación, al no haber accedido a la entrega de los estados de cuentas de sus proveedores y verificar de esa manera si ellos habían presentado las declaraciones juradas y en qué medida. Tampoco meritúa la documentación acompañada. Todo esto vulnera el art. 43 inc. 6 de la Ley 4537 que exige que el acto administrativo sea motivado.

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El agente en su recurso cita el fallo Bercovich y expresa que en autos no surge que haya habido una integración de la relación jurídica tributaria ni una participación activa del contribuyente, integración que debió haber realizado en el momento de la gestación de la determinación de la deuda.

En un acápite identificado como "El principal obligado ingresó el gravamen", expresa que se infiere que los contribuyentes directos presentaron sus declaraciones juradas y pagaron el impuesto, ya que si no lo hubiesen hecho, la DGR les hubiera realizado una determinación de oficio. Considera que el Fisco se contradice al manifestar que cuenta con un sistema en el cual se puede verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas, y sin embargo no verificar el cumplimiento de las obligaciones de los proveedores. Considera que en la resolución atacada el Fisco reconoce que la solidaridad de la figura no excluye la subsidiariedad, para exigirle al agente la obligación tributaria de sus proveedores, cuando antes debió determinar dichas obligaciones en cabeza de los deudores principales.

En el punto "Intereses resarcitorios", el apelante se agravia que si el obligado principal canceló su deuda de manera espontánea, los intereses por el pago tardío se encuentran condonados por el art. 91 de la ley 5121, por lo que si ese beneficio alcanza al obligado principal, con mayor razón a los responsables por deuda ajena.

Argumenta también que en virtud de lo dispuesto por la ley 9013, deviene nula la determinación por cuanto no obstante la demanda de embargo preventivo, a partir del rechazo de la misma, los plazos de prescripción comienzan a correr nuevamente, encontrándose de esa manera los períodos 2011 y 2012 condonados.

Ofrece prueba instrumental e 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 agente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad.



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
Intendencia Tucumana"

Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 15/16 obra Sentencia Interlocutoria N° 282/21 del 24/08/2021 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho.

Atento a ello, se encuentra la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el art. 151 del CTP.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución D 385/20 resulta ajustada a derecho.

Como aclaración previa al referido análisis, cabe hacer mención a que el apelante en su recurso hace referencia en varias oportunidades a "retenciones", a las obligaciones de sus "proveedores"; cuando en estos autos se determinó las obligaciones tributarias que el recurrente adeuda en su carácter de agente de percepción.

En relación con la supuesta nulidad de la resolución, dichos agravios no corresponde que sean atendidos atento a que el vicio en el procedimiento alegado por el apelante en virtud del cual no se le habría dado participación a los clientes ni verificado que hubiesen ingresado el impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente sin haberse computado las percepciones no efectuadas por el agente, no es tal. Ello es así, ya que en las actuaciones la vinculación se verifica con los clientes del responsable. Inclusive la mención que realiza el apelante de que el Fisco no adjuntó los estados de cuenta solicitados, es falsa; ya que en la etapa impugnatoria ni siquiera ofreció dicha prueba. A saber:

En la etapa impugnatoria, la DGR abrió a prueba la instancia. El agente había ofrecido solamente prueba documental y pericial contable, y esta última no fue producida por el apelante.

Ya en la etapa recursiva, el agente ofrece prueba informativa, solicitando se libre oficios a la DGR a fin de que informe si realizó a los proveedores incluidos en la determinación algún ajuste como contribuyentes del impuesto sobre los Ingresos Brutos, periodos 2011 y 2012 y que adjunte los estados de cuentas de dichos sujetos por esos mismos periodos fiscales.

Este Tribunal, al dictar la sentencia interlocutoria 282/21, no acogió la prueba informativa en virtud a lo establecido por el art. 134 tercer párrafo del CTP.

Asimismo en la resolución apelada, se expone claramente que se efectuó un análisis del detalle de las operaciones contenidas en el soporte óptico obrante en

Dr. JORGE E. BOSSE BONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

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

Respecto del carácter subsidiario de su obligación como agente, lo mismo vulnera lo establecido por el art. 33 del CTP y el concepto mismo de la solidaridad.

Es decir que, si el agente de percepción, no realiza la misma, tanto el contribuyente principal como el agente son responsables en forma solidaria en el cumplimiento del pago del gravamen nacido en cabeza del contribuyente principal.

Ello responde al concepto mismo de la solidaridad. El CTP art. 25 establece: "...

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.

2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás..." (el subrayado me pertenece).

El Código Civil que estuvo vigente hasta el 31/07/2015, en su artículo 699 establecía: "La obligación mancomunada es solidaria, cuando la totalidad del objeto de ella pueda, en virtud del título constitutivo o de una disposición de ley, ser demandada por cualquiera de los acreedores o a cualquiera de los deudores" (el subrayado es propio).

Por su parte el ahora vigente Código Civil y Comercial de la Nación, en el art. 827 prevé en forma casi idéntica lo siguiente: "Hay solidaridad en las obligaciones con pluralidad de sujetos y originadas en una causa única cuando, en razón del título constitutivo o de la ley, su cumplimiento total puede exigirse a cualquiera de los deudores, por cualquiera de los acreedores" (el subrayado me pertenece).

Todas estas disposiciones, de diferente manera, establecen que en caso de obligaciones mancomunadas como la del presente, el acreedor o acreedores puede exigir el cumplimiento **total** a cualquiera de los deudores (contribuyente o agente), sin necesidad de reclamar primero a alguno de los deudores en particular.



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
Instituto Agrario"

En relación con el planteo de la improcedencia de la exigencia de los intereses en virtud a lo establecido en el art. 91 del CTP, cabe tener en cuenta lo que dicho artículo: *"Los contribuyentes, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o 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."*

Dicho artículo se encuentra dentro del Capítulo II del CTP 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 agente 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 art. 50 del Digesto Tributario. 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" (el subrayado me pertenece). Este párrafo del art. 50, legisla sobre el interés resarcitorio que se torna exigible por el solo pago fuera de término, sin necesidad de interpelación alguna por parte del Fisco; es decir, sin verificación de si la mora le es imputable o no. Agente que ingresa las percepciones después de la fecha de su vencimiento, debe abonar un adicional por el pago tardío realizado. Por lo tanto sus clientes (contribuyentes directos del impuesto) no resultan condonados por el pago tardío del impuesto, menos aún lo estará el apelante en su calidad de agente de percepción.

Por último en relación con el pedido de condonación de la deuda en virtud de la Ley 9013 la que realiza un agregado a la ley 8873 como último párrafo del art. 7 de la misma, cabe citar lo que este párrafo agregado textualmente decía: **"Quedan condonadas de oficio las deudas originadas en retenciones,**

[Handwritten signature]
Dr. JORGE E. POSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

[Handwritten signature]
Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

[Handwritten signature]
Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

percepciones o recaudaciones no efectuadas correspondientes a los períodos 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...” (el resaltado me pertenece). Para que el agente pueda gozar de este beneficio de condonación de sus obligaciones se debe cumplir con la exigencia de que el curso de la prescripción no se encuentre interrumpido al 31/03/2017. Como puede verificarse a fs. 913 de autos, sí se encuentra interrumpido el curso de la prescripción por medio de demanda de embargo preventivo interpuesta en fecha 28/03/2017 (es decir con anterioridad al 31/03/2017) que tramita bajo el n° de expte 1124/17 en el Juzgado de Cobros y Apremio de la II Nominación.

Por otra parte, en relación con el hecho de que el Juzgado de Cobros y Apremios donde tramita el embargo preventivo rechazó la demanda, ello no le quitaría el efecto interruptivo, atento a lo establecido por el art. 2547 del Código Civil y Comercial de la Nación segundo párrafo (de aplicación supletoria): *“La interrupción del curso de la prescripción se tiene por no sucedida si se desiste del proceso o caduca la instancia”* (el resaltado me pertenece). El Digesto es claro y taxativo en relación con los casos en los cuales se tiene por no interrumpida la prescripción, siendo solamente dos: desistimiento del proceso o caducidad de la instancia. Ninguno de estos hechos se verificó en los autos en los cuales la DGR inició demanda por embargo preventivo.

En conclusión, no goza el apelante del beneficio que pretende argumentar en su recurso.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por DISTRIBUIDORA TUCUMANA DE AZUCARES S.A., CUIT N° 30-71128331-1. En consecuencia DEJAR FIRME la Resolución D 385/20 de fecha 20/11/2020.

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.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-3000-9789



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"

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 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 239-2015 - Etapa impugnatoria*" corresponde a operaciones donde el contribuyente presentó la declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y canceló totalmente la obligación tributaria.

JOSE E. POSSE ZONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

En razón de lo expuesto, sostengo 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 último en relación con el planteo de la improcedencia de la exigencia de los intereses en virtud a lo establecido en el art. 91 CTP; cabe tener en cuenta lo que dicho artículo 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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9762



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"

intereses por la cancelación del impuesto fuera de término (por más espontánea y voluntaria que fuera).

Lo relacionado con los intereses resarcitorios esta 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." (El subrayado me pertenece). 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; es decir, no hay pago espontáneo o pago voluntario (como afirma el apelante), no asistiéndole razón al apelante

Por lo expresado; propongo la siguiente resolución: HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D 385/20 de fecha 20/11/2020 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 239-2015 - 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.

Por ello:

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

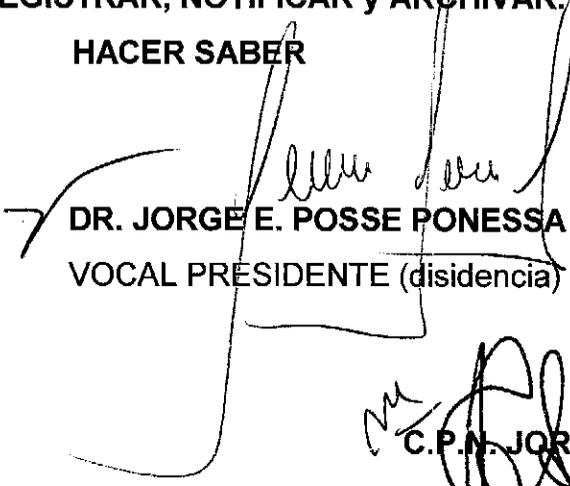
RESUELVE:

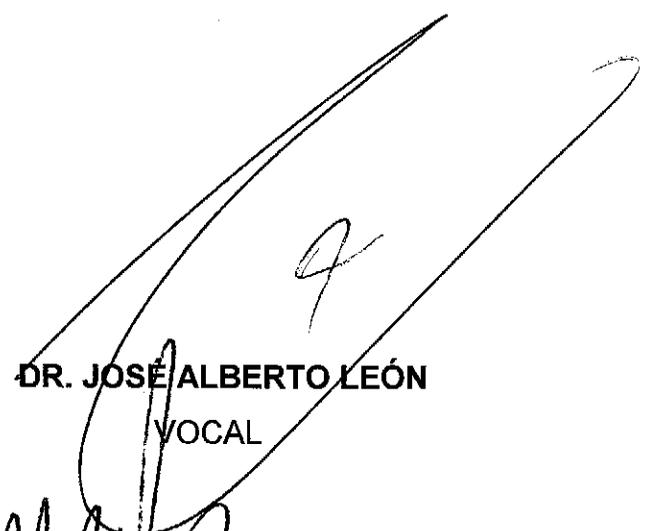
- 1- **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **DISTRIBUIDORA TUCUMANA DE AZUCARES S.A., CUIT N° 30-71128331-1**. En consecuencia **DEJAR FIRME** la Resolución D 385/20 de fecha 20/11/2020.

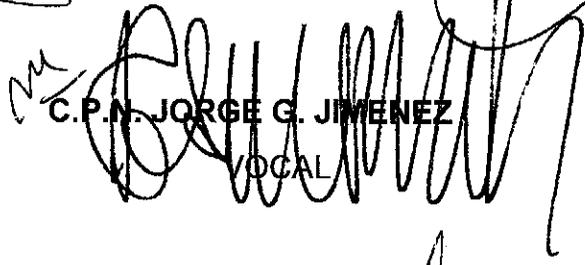
Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

2- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

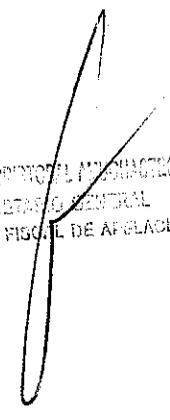
HACER SABER


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


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRUZ
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION