



GESTIÓN
DE LA CALIDAD
RI-9000-3789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-450 9001:2015



SENTENCIA N° 24 /2022

235/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ²² días del mes de ~~FEBRERO~~ de 2022, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, bajo la Presidencia del C.P.N Jorge Gustavo Jiménez, el Dr. José Alberto León (Vocal), y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada **"ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN"**, Expediente Nro. 235/926/2019 (Expte. DGR Nro. 43.616/376/D/2017) y;

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que el contribuyente ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS S.A., CUIT N° 30-50119925-3, presentó Recurso de Apelación -fs. 1317/1326 del Expte. N° 43.616/376/D/2017-, por medio de su apoderado Pablo Bulacio Paz, contra la Resolución N° D 117/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 04/04/2019, obrante a fs. 1298/1302 del Expte. N° 43.616/376/D/2017. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por la firma ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS S.A., CUIT N° 30-50119925-3, contra el Acta de Deuda N° A 3069/2017, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, conforme a planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3069-2017 – ACTA DE DEUDA N° A 3069-2017 – ETAPA IMPUGNATORIA". INTIMAR al cumplimiento de las obligaciones tributarias resultantes del Acta de Deuda N° A 3069/2017 conforme nueva planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3069-2017 – ACTA DE DEUDA N° A 3069-2017 – ETAPA IMPUGNATORIA". INTIMAR al cumplimiento de las obligaciones tributarias que surgen de la planilla denominada "PLANILLA ANEXA DE INTERESES RESARCITORIOS – ACTA DE DEUDA N° A 3069-2017 – ETAPA

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN



GESTIÓN
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

IMPUGNATORIA". DECLARAR ABSTRACTO el tratamiento del descargo al Sumario N° M 3069-2017.

En su escrito recursivo, sostiene que la resolución apelada resulta nula, en atención a que el Fisco provincial no dio debida intervención en el acto administrativo a los responsables principales del impuesto, por lo que la relación jurídico-tributaria no se vio debidamente integrada.

Expresa que en uso de las amplias facultades de fiscalización que la D.G.R. posee, debió haber realizado el correspondiente análisis de cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes que presuntamente debieron ser percibidos.

Por otra parte, aduce la existencia de operaciones por las cuales el Fisco provincial le determinó deuda, pero las mismas no tienen sustento territorial en la jurisdicción de Tucumán. Ante ello, resulta errada la pretensión de cobro por parte del Organismo Fiscal, debiendo ser rechazada.

Alega en el caso de las operaciones de venta efectuadas a través de comisionistas, que son estos los que debieron practicar las percepciones que le son reclamadas mediante la determinación efectuada. Expresa que los intermediarios actúan a nombre propio, por lo que la empresa no interviene en la operación.

Por otra parte, sostiene que los agentes de recaudación son responsables solidarios en el cumplimiento de la obligación tributaria, pero no sustituyen al contribuyente. De esta forma, es claro que el ajuste practicado resulta improcedente, pues pretende cobrar operaciones que habrían sido ingresadas por los sujetos pasibles de percepción.

Considera erróneo el accionar del Organismo Fiscal al reclamarle el pago por operaciones realizadas con clientes con los cuales utiliza un sistema de pago por adelantado, los cuales efectúan un pago anticipado a cuenta de futuras ventas, emitiéndose notas de débito por dichas operaciones.

De manera posterior -cuando efectivamente se produce la venta- se emite la correspondiente nota de crédito por la suma abonada previamente, formalizándose recién en este punto la operación pasible de percepción.

Se agravia de ajustes efectuados por el Organismo Fiscal, cuyo origen corresponde a operaciones cobradas mediante cheques recibidos de sus clientes





GESTIÓN
DE LA CALIDAD
RI 8000-9789



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



que luego fueron rechazados. Tales operaciones no consisten en nuevas ventas u operaciones, solo exponen el rechazo de la forma de pago efectuada.

Manifiesta por otra parte, que resulta pertinente en esta etapa la apertura a prueba del procedimiento a los fines de poder incluir la documentación que considerare pertinente a los fines de resolver la controversia, ya que la prueba aportada en la etapa impugnatoria no fue debidamente valorada por el Organismo Fiscal.

Por último, alega la falta de correspondencia en cuanto a la aplicación de intereses resarcitorios por parte del Fisco provincial, ya que no se consideró la ausencia del presupuesto generador de los mismos, por cuanto no se tuvo en cuenta el ajuste a la deuda determinada mediante el pago de los obligados principales del tributo.

II.- A fojas 33/41 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto, conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.

Expresa que la declaración de nulidad es improcedente si quien la solicita no demuestra la existencia tanto de un interés personal así como del perjuicio que le ha ocasionado el acto presuntamente irregular. No resulta pertinente declarar la nulidad de un acto administrativo para satisfacer un mero interés teórico.

Respecto a la ausencia de sustento territorial, aduce que conforme la normativa vigente, corresponde al agente percibir cuando las operaciones se efectúen con sujetos que se encuentren inscriptos como contribuyentes del tributo en esta Provincia, correspondiendo el rechazo del agravio interpuesto.

En relación a las ventas efectuadas a través de comisionistas, expresa que el agente es el responsable respecto de las percepciones omitidas o practicadas en defecto por sus intermediarios, por lo cual es quien debe declarar e ingresar al Fisco las percepciones que debieron ser practicadas por sus comisionistas.

Expresa respecto a la ausencia de responsabilidad solidaria planteada por el apelante en cuanto a las operaciones en las que se omitió percibir, que se consideró la información obrante en el sistema informático respecto del estado de cuenta de cada uno de los sujetos incluidos en la determinación de oficio. De esta forma, fue liberado de su responsabilidad respecto de las percepciones omitidas que fueron posteriormente canceladas por los contribuyentes principales.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
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

Por último, en relación a la falta de correspondencia en cuanto a la aplicación de intereses resarcitorios, sostiene que el agente, para eximirse de la responsabilidad derivada de la mora, debe probar que la misma no le es imputable. Sostiene que en el caso de autos, el mismo no ofreció prueba que acredite que el incumplimiento no le es atribuible.

III.- A fs. 47/48 del Expte. 235/926/2019 obra Sentencia Interlocutoria N° 796/19 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación, por constituido el domicilio, por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, y se ordena abrir la causa a prueba por el término de 20 días.

Abierta la causa a prueba las partes ofrecieron las siguientes: El contribuyente ofreció prueba instrumental, la cual fue aceptada, y prueba informativa, las que fueron aceptadas y no producidas. La D.G.R. ofreció prueba instrumental, la que se tiene presente para definitiva.

A fs. 62 del Expte. 235/926/2019, obra informe en el cual se deja constancia de la clausura del periodo probatorio, y se dispone autos para sentencia.

IV.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde entrar al análisis de los hechos para expedirse sobre la procedencia del planteo impetrado por el recurrente.

V.- En relación la nulidad planteada por el apelante de lo actuado debido a la falta de integración en la determinación de oficio de los deudores principales del tributo, corresponde enfatizar que en base al análisis de la documentación obrante en el expediente de autos se observa que el Organismo Fiscal procedió a analizar el estado de cuenta de los contribuyentes principales, ante lo cual detrajó de la deuda reclamada las operaciones realizadas con aquellos que presentaron sus correspondientes declaraciones juradas, quedando el agente liberado del ingreso del monto de las operaciones omitidas.

En cuanto a las operaciones realizadas con los sujetos que no presentaron sus declaraciones juradas a título personal, se mantuvo la obligación solidaria por parte del agente respecto a las mismas, por lo que el Fisco provincial efectuó la planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3069-2017 – ACTA DE DEUDA N° A 3069-2017 – ETAPA IMPUGNATORIA".





GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-8000-9789



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



Por otro lado, cabe agregar que el contribuyente dispuso en todo momento de la oportunidad de aportar la prueba que considerare pertinente a los efectos de demostrar sus alegatos. De esta forma, se desprende de la lectura de la documentación obrante en autos, que a fs. 47/48 del expediente de cabecera se ordenó abrir la causa a prueba a los fines que el agente aporte la prueba que considere pertinente para dilucidar la controversia.

De esta manera, abierta la causa a prueba el contribuyente ofreció prueba instrumental e informativa, las que fueron aceptadas y no producidas, por ello, a fs. 62 se dejó constancia de la clausura del periodo probatorio, sin que el agente hubiera aportado la prueba ofrecida.

Por lo expuesto corresponde el rechazo del planteo efectuado en este punto.

VI.- En relación a la ausencia de sustento territorial alegada por el agente, cabe manifestar que en la documentación aportada en el expediente de autos –remitos de las operaciones comerciales efectuadas- si bien se verifica que la entrega de los productos vendidos fue realizada en otras jurisdicciones, dicha situación no resulta suficiente a los fines de acreditar falta de territorialidad, ya que los sujetos con los cuales fueron efectuadas las operaciones mencionadas se encuentran inscriptos como contribuyentes del tributo en esta Provincia.

Por lo expuesto supra, las operaciones mencionadas se encuentran alcanzadas por las disposiciones establecidas en la normativa aplicable al efecto, la que se encuentra en los textos de la R.G. (DGR) N° 86/00 y R.G. (DGR) N° 116/10.

En efecto la R.G. 86/00, en su parte pertinente, dispone: *"Los sujetos pasivos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que se indican en el artículo siguiente, quedan en todos los casos obligados a actuar como agentes de percepción del citado tributo por las operaciones de ventas, locaciones y prestaciones que efectúen en el año calendario a contribuyentes y/o responsables del gravamen, con las excepciones, alcances y formalidades establecidas en la presente resolución general (...) Corresponderá percibir cuando las operaciones de ventas, locaciones y prestaciones se efectúen en el ámbito de la Provincia de Tucumán con contribuyentes locales o extrajurisdiccionales, cualquiera sea su domicilio fiscal (...). También corresponderá practicar la percepción cuando las operaciones de ventas, locaciones y prestaciones se efectúen fuera del citado ámbito, siempre que sean realizadas por agentes de percepción domiciliados o con jurisdicción*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



GESTIÓN
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

sede en la Provincia de Tucumán a sujetos pasibles inscriptos o con alta en esta jurisdicción, o a contribuyentes domiciliados en la Provincia de Tucumán" (el resaltado no pertenece al original).

Por su parte, conforme al análisis de la documentación obrante en el expediente de autos se observa que en el caso de operaciones por las cuales se omitió percibir, celebradas con sujetos inscriptos en Convenio Multilateral con sede en extraña jurisdicción y alta en la provincia de Tucumán, la deuda determinada se calculó bajo las consideraciones dispuestas por la R.G. (DGR) N° 116/10 – aplicable al momento de la determinación efectuada por el Fisco provincial-.

Conforme lo expuesto, y no habiendo el contribuyente aportado mayores elementos probatorios que permitan corroborar sus alegatos en este punto, la deuda determinada por el Organismo Fiscal se presenta ajustada a derecho.

VII.- En relación a lo alegado por el apelante en cuanto sostiene no poseer responsabilidad por la falta de percepción originada por operaciones efectuadas a través sujetos que actúan como comisionistas, aduciendo que sería a ellos a quien resulta imputable la omisión mencionada, cabe recordar lo dispuesto por las Resoluciones Generales (DGR) N° 136/06 y 138/09 - complementarias de la R.G. 86/00-, en cuanto las mismas establecen que en el caso de operaciones de ventas efectuadas por el recurrente a través de comisionistas que facturan a nombre propio bienes pertenecientes al primero, éstos debieron practicar las percepciones del tributo por cuenta y orden del recurrente.

Así, la R.G. 136/09 dispone en su parte pertinente: *"Quienes vendan en nombre propio bienes de terceros –comisionistas, consignatarios u otros– quedan obligados a actuar como agentes de percepción del impuesto sobre los ingresos brutos por las operaciones de ventas de bienes que realicen de su comitente, en los términos y dentro del régimen establecido por la Res. Gral. D.G.R. 86/00 y sus modificatorias (...) Cuando el comitente revista el carácter de agente de percepción en el referido régimen, los agentes designados en el párrafo anterior quedan exceptuados de actuar como tales por las operaciones de ventas de bienes que realicen del citado comitente, quien resulta ser el sujeto obligado a actuar como agente de percepción en el régimen que dicha norma establece. En dicho caso, los comisionistas y los consignatarios deberán practicar la percepción por cuenta y orden de su comitente, en oportunidad de formalizar la venta de los*

bienes del agente de percepción, adicionando en la factura o documento equivalente la percepción a la cual se encuentra sujeta la operación en forma discriminada del precio neto de venta."

De esta forma, el apelante reviste el carácter de responsable respecto a las percepciones omitidas por los comisionistas con los cuales tiene relación comercial, por ser quien reviste el carácter de agente de percepción del tributo, y es por lo tanto, a quien corresponde el ingreso de las percepciones que debieran realizarse.

Por ello, no habiendo el agente aportado prueba alguna que permita dilucidar que las percepciones correspondientes a las operaciones celebradas por sus comisionistas fueron depositadas al Fisco provincial, considero corresponde confirmar la deuda determinada.

VIII.- En cuanto a lo sostenido por el apelante donde manifiesta que si el contribuyente principal ingresó el tributo correspondiente el agente, éste queda liberado de su responsabilidad solidaria, corresponde determinar cuáles son las normas aplicables, a los efectos de determinar la veracidad del agravio efectuado. De esta forma, cabe destacar que la relación jurídico-tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas que regulan las obligaciones tributarias que permiten al Fisco -como sujeto activo- la pretensión de una prestación tributaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo.

Por fuera del sujeto pasivo que asume la condición de contribuyente por haber realizado el hecho imponible previsto en la Ley, existen otros sujetos que, si bien son ajenos al hecho imponible, se encuentran obligados al pago del tributo en virtud de una disposición legal. Esta coexistencia se rige por el régimen de solidaridad tributaria y los terceros intervinientes son denominados "*responsables por deuda ajena*" (art. 29 C.T.P.), dentro de los cuales se inscriben los agentes de retención y de percepción.

En virtud de esta solidaridad el Fisco puede exigir indistintamente al obligado principal como al solidario la totalidad de la deuda. Si el agente no cumple con el deber de percibir, es responsable del ingreso del impuesto debido, pero puede librarse de tal obligación mediante la acreditación que el contribuyente directo ingresó las sumas respectivas.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

J.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-8000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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

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

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

No obstante lo expuesto, en base al análisis de la documentación obrante en el expediente de autos se observa que el Organismo Fiscal procedió en la etapa impugnatoria a analizar el estado de cuenta de los contribuyentes principales, detrayendo de la deuda reclamada las operaciones realizadas con aquellos que presentaron sus correspondientes declaraciones juradas, motivo por el cual la firma verificada quedó liberada del ingreso del monto de las operaciones omitidas. Por otro lado, en relación a aquellas operaciones realizadas con los sujetos que no presentaron sus correspondientes declaraciones juradas a título personal, el agente queda obligado en forma solidaria a ingresar los montos correspondientes a dichas operaciones, procediendo de esta forma el Organismo Fiscal a efectuar la planilla determinada de deuda denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3069-2017 – ACTA DE DEUDA N° A 3069-2017 – ETAPA IMPUGNATORIA". Cabe además, agregar que el contribuyente dispuso en todo momento de la oportunidad de aportar la prueba que considerare pertinente a los efectos de demostrar sus alegatos.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-ST06



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

De esta forma, conforme se desprende de la lectura de la documentación obrante en autos, a fs. 47/48 del expediente de cabecera obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, donde se ordenó abrir la causa a prueba por el término de 20 días.

Abierta la causa a prueba el contribuyente ofreció prueba instrumental e informativa, las que fueron aceptadas y no producidas. Por ello, a fs. 62 del expediente de cabecera, obra informe en el cual se deja constancia de la clausura del periodo probatorio, sin que el agente hubiera aportado la prueba ofrecida en su escrito apelatorio.

De esta manera, cabe expresar que corresponde el rechazo del planteo efectuado en este punto.

IX.- Respecto a las operaciones celebradas mediante notas de débito, por las cuales el agente sostiene no corresponde percepción, ya que fueron posteriormente canceladas mediante notas de crédito, corresponde recordar en este punto lo establecido por la R.G (DGR). 86/00, en su artículo 5°, el cual dispone: *"La percepción deberá practicarse en el momento de la emisión de la factura o documento equivalente, adicionándola en forma discriminada al precio neto de la venta, locación o prestación, bajo las condiciones señaladas; el instrumento será constancia suficiente de la percepción practicada."* (El resaltado no pertenece al original).

Por su parte, el artículo 6° del mencionado digesto normativo establece: *"A efectos del presente régimen se considera precio neto al importe total facturado, por todo concepto, al que se detraerá únicamente el impuesto al valor agregado y las sumas correspondientes a bonificaciones y descuentos efectivamente acordados y debidamente discriminados en la factura o documento equivalente, como así también, se deberá otorgar a las notas de débito igual tratamiento que el correspondiente a las facturas o documentos equivalentes."* (El resaltado me pertenece).

Conforme lo expuesto supra, es dable señalar que en el caso de autos la normativa correspondiente es clara en afirmar que las notas de débito emitidas por el apelante respecto a las operaciones comerciales resultan documentos supletorios de las facturas de venta, produciendo -a los efectos tributarios- idénticos efectos legales que las mismas.

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
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



No obstante lo expresado en los párrafos precedentes, de la lectura de la documentación obrante, se observa que el Fisco provincial oportunamente procedió a analizar la prueba aportada por el apelante a los fines de corroborar sus alegatos en este punto, procediendo a ajustar la deuda respecto a las operaciones en las cuales el agente logró demostrar efectivamente la operatoria comercial descripta, subsistiendo deuda solo por las operaciones donde no le resultó posible vincular las notas de débito emitidas con anticipos de clientes.

Por lo expuesto en los párrafos que anteceden, considero corresponde el rechazo del planteo efectuado por el apelante en este punto.

X.- En relación a lo alegado por el agente en cuanto aduce que el Organismo Fiscal incluyó en la deuda determinada operaciones que fueron cobradas mediante cheques emitidos por sus clientes, los cuales fueron rechazados, es pertinente expresar que de la lectura de la documentación obrante en el expediente de autos se desprende que el apelante no aportó documentación suficiente que permita corroborar lo alegado en este punto, ante lo cual el agravio expuesto debe ser rechazado.

XI.- En cuanto a lo aducido por el recurrente alegando que resulta pertinente en esta etapa la apertura a prueba del procedimiento a los fines de poder incluir la documentación que considerare pertinente a los fines de resolver la controversia, ya que la prueba aportada en etapa impugnatoria no fue debidamente valorada por el Organismo Fiscal, corresponde expresar que de la lectura del expediente de autos puede observarse que la prueba aportada fue debidamente considerada por el Fisco provincial a los fines de determinar la deuda reclamada.

Prueba de lo expresado es que el Organismo Fiscal procedió a efectuar los ajustes pertinentes a la deuda determinada, generando la planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3069-2017 – ACTA DE DEUDA N° A 3069-2017 – ETAPA IMPUGNATORIA".

No obstante lo expuesto, y con el objeto de dilucidar la controversia este Tribunal dispuso la apertura a prueba de la causa a fin de que el agente aporte la prueba que considerare conducente a los efectos de corroborar sus alegatos.

En conformidad con lo expresado, se observa que a fs. 47/48 del Expte. 235/926/2019 obra Sentencia Interlocutoria N° 796/19 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación, por





GESTION
DE LA CALIDAD

RI-6008-9769



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



constituido el domicilio, por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, y se ordena abrir la causa a prueba por el término de 20 días.

Abierta la causa a prueba el contribuyente ofreció prueba instrumental e informativa, las que fueron aceptadas y no producidas. Por ello, a fs. 62 del expediente de cabecera, obra informe en el cual se deja constancia de la clausura del periodo probatorio, y se dispone autos para sentencia, sin que el agente hubiera aportado la prueba ofrecida.

Por lo expuesto, corresponde el rechazo del planteo efectuado en este punto.

XII.- Con relación al planteo efectuado por el apelante en cuanto a los intereses resarcitorios, corresponde destacar que los intereses calculados tienen efectivamente un carácter resarcitorio, en tanto constituyen una indemnización debida al Fisco por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Los intereses resarcitorios se justifican por tratarse de una indemnización al acreedor cuyo derecho de crédito se lesionó al no satisfacerse las deudas en el plazo establecido.

Según lo normado por el artículo 50 del C.T.P.: *"La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio. En caso de cancelarse total o parcialmente la deuda principal sin cancelarse al mismo tiempo los intereses que dicha deuda hubiera devengado, éstos, transformados en capital, devengarán desde ese momento los intereses previstos en este artículo. El Ministro de Economía establecerá la tasa del interés previsto en el primer párrafo, la que no podrá ser superior al doble del interés vigente que perciba por operaciones normales de adelanto en cuenta corriente el Banco de la Nación Argentina. La obligación de abonar estos intereses subsiste sin necesidad de intimación o determinación alguna por parte de la Autoridad de Aplicación, no obstante la falta de reserva de esta última al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para su cobro".*

Los intereses resarcitorios son en sí mismos, una consecuencia de la relación jurídica preexistente -la deuda tributaria del contribuyente o responsable-, de manera que acreditado en autos su incumplimiento, los intereses derivan como resultado lógico de tal situación de irregularidad fiscal.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



GESTIÓN
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

Por otra parte, corresponde destacar el carácter automático de la mora en lo que a los intereses respecta, en tanto los mismos surgen sin necesidad de interpelación alguna -no siendo necesario juicio o sumario previo-. Para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que no le es imputable, mientras que en el caso de autos, el agente en ninguna instancia ofrece prueba alguna que justifique o acredite esto.

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

XIII.- Analizada la correspondencia de los agravios respecto a los intereses resarcitorios reclamados por el Organismo Fiscal, corresponde efectuar la aclaración de los intereses calculados en relación a las operaciones efectuadas con los sujetos que presentaron sus correspondientes declaraciones juradas a título personal.

Al respecto, en el expediente administrativo el Fisco aclara que luego de realizados los ajustes pertinentes detrayendo de la deuda reclamada las operaciones realizadas entre el agente y dicho contribuyente, procedió a calcular intereses moratorios *“desde la fecha de vencimiento de las DDJJ del agente hasta la fecha de la cancelación de la obligación tributaria”*, ante lo cual corresponde en este punto aclarar que si bien la implementación de los regímenes de retención/percepción en la fuente, tienen como doble finalidad la recaudación anticipada de los tributos por parte del Organismo Fiscal y a su vez, constituyen una herramienta para evitar o atenuar la evasión fiscal -se presume que a través de ellos el Fisco toma conocimiento previo de la existencia de la operación sujeta a dichos regímenes y que esto minimiza o anula el riesgo de que el sujeto pasible no la declare posteriormente en oportunidad de determinar el tributo correspondiente-, no es menos cierto que la retención/percepción constituye para el sujeto pasible un ingreso a cuenta de la obligación final del período de que se trate.

En este contexto, si la retención/percepción en la fuente no fue oportunamente efectuada y el sujeto pasivo del tributo -contribuyente- cumplió con su obligación





GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-3769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-450 9001:2015



de ingresar el impuesto en su justa medida a través de la presentación de la declaración jurada correspondiente, entonces la obligación tributaria se encuentra satisfecha en cabeza de quien se verifica el hecho imponible sujeto al pago del impuesto. Por ello, mal podría exigirse al agente de retención/percepción, con posterioridad al acaecimiento de dicha circunstancia, el ingreso de una suma (capital) a cuenta de una obligación tributaria que ya se encuentra plenamente cumplida.

Ello no obsta sin embargo, a que el Fisco pueda reclamar a los agentes de percepción 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.

Si el contribuyente ingresa el impuesto a la fecha de su vencimiento -que es posterior al vencimiento del agente-, la cuestión no suscita ningún inconveniente. Ahora bien, si el ingreso se produce en forma posterior al vencimiento, el contribuyente debe abonar un interés por cada día de mora en el cumplimiento de sus obligaciones.

En estos casos, como el contribuyente abona un interés moratorio por el tiempo de demora en el efectivo ingreso del impuesto -desde la fecha de su vencimiento-, la pretensión de la D.G.R. de exigir al agente el pago de un interés por el mismo período que le exige al contribuyente implica una doble imposición que no puede ser soslayada por este Tribunal.

En el caso de los agentes, se establece con el Fisco un doble vínculo de obligación cuyo objeto -la prestación tributaria- es único. Es por ello, que el interés que genera esa prestación tributaria -pago del impuesto- no puede serle exigido acumuladamente a cada uno de los sujetos que integran la relación jurídica tributaria.

Es decir, a partir del vencimiento de la obligación del contribuyente, es éste el que debe pagar el interés moratorio, ya que el perjuicio que acarrea al Fisco la falta del ingreso en tiempo y forma del impuesto, es imputable al mismo. No puede

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-9759



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

pretenderse que el agente abone un interés moratorio a partir de dicha fecha, ya que no solo existiría una doble imposición por parte de la D.G.R., sino que dicha pretensión carecería de causa.

En razón de lo expuesto, sostengo que los intereses que adeuda el agente de percepción, 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 expuesto, los intereses resarcitorios reclamados mediante planilla denominada "PLANILLA ANEXA DE INTERESES RESARCITORIOS – ACTA DE DEUDA N° A 3069-2017 – ETAPA IMPUGNATORIA" deben ser re-liquidados en lo que respecta a los sujetos que presentaron sus correspondientes declaraciones juradas a título personal.

XIV.- Por lo expresado, considero corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS S.A., CUIT N° 30-50119925-3 contra la Resolución N° D 117/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 04/04/2019, y en consecuencia, CONFIRMAR las obligaciones tributarias que surgen de la planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3069-2017 – ACTA DE DEUDA N° A 3069-2017 – ETAPA IMPUGNATORIA", y DEJAR SIN EFECTO la planilla de intereses denominada "PLANILLA ANEXA DE INTERESES RESARCITORIOS – ACTA DE DEUDA N° A 3069-2017 – ETAPA IMPUGNATORIA". DISPONER que la D.G.R. proceda a re-calcular los intereses resarcitorios, y en consecuencia confeccionar nueva planilla de intereses resarcitorios conforme los considerandos expuestos en el punto XIII del presente voto.

El señor vocal **Dr. José Alberto León** dijo:

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I° al XII°, del voto que precede y las conclusiones a las que arriba, pero formulo disidencia parcial en relación con los intereses resarcitorios reclamados al agente de percepción por las operaciones que fueron excluidas de la determinación impositiva, expuesta en el punto XIII°. Ello, por los fundamentos que analizaré a continuación:



II.- Sin negar el vínculo de solidaridad existente entre el agente y sus proveedores, este Vocal considera que estamos frente a dos obligaciones distintas con el Fisco. Por un lado, la del agente de percepción 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 pague, 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 entonces 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, y que fue realizado con posterioridad al vencimiento de su obligación directa; intereses que deberán ser calculados hasta el momento del efectivo pago de la deuda.

Por todo lo expresado, propongo se dicte la siguiente resolución: NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS S.A., CUIT N° 30-50119925-3, en contra de la Resolución D-117/19 de fecha 04/04/2019 emitida por la Dirección General de Rentas conforme lo expuesto y, en consecuencia, CONFIRMAR la misma.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. José Alberto León y vota en igual sentido.



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-8769



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



Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

- 1.- **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS S.A., CUIT N° 30-50119925-3**, en contra de la Resolución D-117/19 de fecha 04/04/2019 emitida por la Dirección General de Rentas conforme lo expuesto y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma.
- 2.- **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados, y **ARCHIVAR**.

HACER SABER

C.R.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (Disidencia)

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTÓBAL ANCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN