SENTENCIA Nº: 39 /2022 **Expte. Nº: 283/926/2020**

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 8 días del mes de MARZO de 2022, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"LAS LANZAS S.A. s/Recurso de Apelación" Expte. Nº 283/926/2020 (Expte. DGR Nº 17.670/376-D-2015) y;**

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CONSIDERANDO

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

El **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dijo:

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

I.- Que el contribuyente presentó Recurso de Apelación -fs. 1182/1188 del Expte. N° 17.670/376-D-2015-, por medio de su apoderado Mario A. Salvo, contra la Resolución Nº D 171/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 27/05/2020, obrante a fs. 1174/1177 del Expte. N° 17.670/376-D-2015. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por la firma LAS LANZAS S.A:, CUIT Nº 30-63922112-8, con domicilio fiscal en calle Batalla de Maipú Nro. 50, piso 2, oficina E, de esta ciudad, respecto al Acta de Deuda N° A 422-2018, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmándose la misma conforme planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 422-2018 - ACTA DE DEUDA N°: A 422-2018 - ETAPA IMPUGNATORIA". INTIMAR al cumplimiento de las obligaciones tributarias que surgen de la planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 422-2018 - ACTA DE DEUDA N°: A 422-2018 - ETAPA IMPUGNATORIA". Bajo el acápite *"Nulidad"* el apelante expresa que el Fisco provincial efectuó la determinación recurrida prescindiendo de analizar la documentación aportada en

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

el expediente administrativo, como así también la obrante en sus sistemas informáticos, elaborando la misma sin sustento fáctico. Esto constituye una clara arbitrariedad, lo cual acarrea la nulidad de la determinación efectuada.

En los epígrafes *"Improcedencia del ajuste"* y *"El principal obligado ingresó el gravamen"* manifiesta que la D.G.R. admite la posición jurisprudencial que sostiene que el responsable por deuda ajena puede liberarse de su obligación en la medida que pruebe que el contribuyente principal del gravamen ingresó las sumas de dinero a él correspondientes. Sin embargo el Fisco sostiene que el agente debe integrar el proceso con los principales obligados, cuando en realidad dicha responsabilidad corresponde al Organismo Fiscal.

En el punto *"Intereses resarcitorios"*, aduce que el Fisco provincial pretende que ingrese intereses resarcitorios–obligación accesoria- de las retenciones omitidas, intereses que no fueron reclamados a los obligados principales. Sostiene además, que en los casos en los cuales los contribuyentes personales del gravamen cancelaron su deuda de manera espontánea, los intereses resarcitorios se encuentran condonados por aplicación del art. 91° de la Ley N° 5.121.

II.- A fs. 1/7 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.

Respecto a lo alegado por el recurrente en el acápite *"Nulidad"*, aduce que durante el proceso de fiscalización se solicitó la documentación que permita dilucidar la controversia, la cual no fue debidamente acompañada por el recurrente. Por ello, es evidente que se intentó obtener la información pertinente que permita desligar al agente de su responsabilidad solidaria, debiendo ser rechazado el planteo de nulidad efectuado.

En relación a lo alegado en los epígrafes *"Improcedencia del ajuste"* y *"El principal obligado ingresó el gravamen"* sostiene que lo planteado remite a una cuestión de hecho y prueba. La actividad probatoria exige que el apelante aporte prueba concluyente y contundente de lo que pretende demostrar, siendo en este caso, que el contribuyente directo del gravamen canceló el tributo adeudado, lo cual no fue demostrado en ninguna de las instancias administrativas.

Atento a ello, el agente no quedó liberado de su responsabilidad solidaria respecto de las retenciones omitidas de practicar.

Respecto a lo aducido por el apelante en el punto *"Intereses resarcitorios"*, expresa que intereses calculados tienen efectivamente un carácter resarcitorio, por lo que constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en la que ha incurrido el contribuyente en la cancelación de sus obligaciones tributarias, encontrando su justificativo por tratarse de una indemnización al acreedor cuyo derecho de crédito se ve lesionado al no satisfacerse la deuda en el plazo establecido.

Atento a las consideraciones que anteceden, el Fisco provincial entiende que corresponde no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el agente contra la Resolución N° D 171-20 de fecha 27/05/2020.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

III.- A fs. 13/14 del Expte. 283/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria Nº 71/2021 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 documental, la cual fue aceptada, prueba informativa (no producida), y prueba pericial contable (no producida). La D.G.R. ofreció prueba documental, y designó perito de parte.

A fs. 41 del Expte. 283/926/2020, obra informe en el cual se deja constancia de la clausura del periodo probatorio, y se dispone autos para sentencia.

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

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 emitir opinión:

(i) Respecto a lo planteado por el apelante bajo el acápite *"Nulidad"*, es oportuno enfatizar que para que prospere un planteo de nulidad se requiere que el vicio en cuestión produzca un perjuicio serio e irreparable que no pueda ser subsanado, por lo que no podrá declararse nulo un acto irregular, cuando la irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide.

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

De acuerdo al análisis de las actuaciones obrantes, se observa que la resolución efectuada por la Autoridad de Aplicación satisface el requisito de motivación del acto administrativo, en tanto en la misma se explicita de manera clara las circunstancias de hecho y de derecho que llevaron a su dictado.

No resulta conducente el planteo de falta de motivación del acto administrativo cuando en el mismo surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir la descripción de los hechos que dan origen al ajuste fiscal, la conducta que le es imputable al contribuyente y la normativa aplicable al caso. En consecuencia se observa que el acto discutido emana de autoridad competente, tiene sustento en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, y se exteriorizó por instrumento idóneo.

En el derecho administrativo la nulidad deriva de la imposibilidad del acto de integrarse en un ordenamiento jurídico dado, de la violación objetiva de principios jurídicos, antes que de un elemento suyo viciado o faltante. Las nulidades administrativas no dependen de cuál elemento del acto está viciado, sino de la importancia de la infracción al orden jurídico.

La resolución emitida por la Autoridad de Aplicación cumple con todos los requisitos previstos en el Código Tributario Provincial. En igual sentido se advierte que el Acta de Deuda impugnada, cumple con lo dispuesto en el art. 102° del CTP. Atento a esto, el acto administrativo atacado se encuentra ajustado a derecho, resultando improcedente la nulidad planteada por el apelante.

Por otra parte, de la lectura de la resolución se desprende claramente y en detalle la situación de hecho tenida en cuenta a los fines de la determinación practicada. También se encuentran definidas con claridad las normas legales en las que el Fisco provincial se basó para establecer la resolución atacada. De esta manera, el acto administrativo se encuentra debidamente fundado, quedando claros los motivos de hecho y de derecho que llevaron al Organismo Fiscal a dictaminar la resolución efectuada.

Por lo expuesto, considero que el agravio expresado por el apelante en este punto debe ser desechado.

(ii) En relación a lo aducido por el apelante bajo los epígrafes *"Improcedencia del ajuste"* y *"El principal obligado ingresó el gravamen"*, en cuanto sostiene que en la determinación efectuada la Autoridad de Aplicación no integró en el procedimiento

a los deudores principales del tributo, por lo cual, nada puede serle reclamado en carácter de agente de retención. Resulta pertinente aclarar 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON VOCAL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 retener, es responsable del ingreso del impuesto debido, pero puede librarse de tal obligación mediante la acreditación 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 (...)".* 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 (...)".*

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

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.

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

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.

Se observa en autos que el agente endilga a la Autoridad de Aplicación la verificación del ingreso del impuesto por parte de los proveedores a quienes no se habrían efectuado las correspondientes retenciones. Sin embargo, el Organismo Fiscal carece de la posibilidad de conocer si los montos de las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las declaraciones juradas presentadas por los deudores principales, ya que lo que debe probarse es la correlación entre la operación que debió ser objeto de retención, con la base imponible determinada y declarada por el proveedor en su carácter de contribuyente directo.

Para poder desligarse de la responsabilidad solidaria que pesa sobre el agente, es necesaria la acreditación que cada proveedor ingresó el impuesto no retenido en su justa medida, lo cual implica desmostar:

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

Si bien el Organismo Fiscal cuenta con un sistema que permite verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas por parte de los sujetos pasibles, dicha información solo consigna importes globales lo cual impide que el Fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención integran la base imponible de las citadas declaraciones juradas, como así la efectiva cancelación del impuesto.

Por otra parte, conforme lo establecido por la R.G. N° 23/02 -sus modificatorias y complementarias-, la retención debe practicarse al momento de efectuarse cada

pago, circunstancia que es conocida por el agente. Por ello, liberar al agente de retención de su responsabilidad solidaria respecto de retenciones omitidas remite a una cuestión de hecho y prueba, y ello exige que éste aporte prueba de lo que pretende demostrar, siendo en este caso que el contribuyente directo canceló el tributo reclamado.

Cabe manifestar que en autos se dispuso la apertura a prueba del procedimiento para que el agente aporte la prueba pertinente a fin de liberarse de su responsabilidad solidaria, no obstante el agente omitió la producción de la misma, conforme se menciona en el punto "III" de esta Resolución. Por ello, no logra demostrar que los contribuyentes directos del tributo ingresaron el mismo.

Conforme lo expuesto, corresponde aclarar que en el caso de autos no se demostró de manera alguna que el tributo adeudado por el agente fue ingresado por los deudores principales mediante la presentación y pago de sus declaraciones juradas del impuesto a título personal. Ante ello, corresponde rechazar el agravio efectuado por el apelante.

(iii) Respecto a lo alegado bajo el punto *"Intereses resarcitorios"*, en cuanto manifiesta que no habiéndose constatado deuda por parte del agente debido a la falta de integración de los deudores principales, no pueden serle reclamados intereses resarcitorios, corresponde expresar que, como ya se expuso en el punto "(ii)" de la presente Resolución, si bien el Organismo Fiscal cuenta con un sistema que permite verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas del tributo por parte de los sujetos pasibles, dicha información, al consignar importes globales, no resulta prueba suficiente para determinar que los montos de las operaciones sujetas a retención integran la base imponible de las citadas declaraciones juradas. En el caso de autos no se demostró de manera alguna que el tributo adeudado por el agente fue ingresado por los deudores principales mediante la presentación y pago de sus declaraciones juradas del impuesto a título personal

Por otra parte, 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

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

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.

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 aportó prueba alguna que justifique o acredite ello.

V.- Por lo expuesto corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente LAS LANZAS S.A., CUIT Nº 30-63922112-8, contra la Resolución Nº D 171/20 de fecha 27/05/2020, emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, conforme al Acta de Deuda N° A 422-2018. En consecuencia

confirmar la misma en todos sus términos, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

El señor vocal **Dr. José Alberto León** hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:

1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente LAS LANZAS S.A., CUIT Nº 30-63922112-8, contra la Resolución Nº D 171/20 de fecha 27/05/2020, emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, conforme al Acta de Deuda N° A 422-2018. En consecuencia confirmar la misma en todos sus términos, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

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

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados, y **ARCHIVAR**.

HACER SABER
S.S.

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

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL ARAUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION