



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



SENTENCIA N°: 75 /2022

Expte. N°: 131/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 10 días del mes de Mayo de 2022, reunidos los 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: "INC S.A. s/RECURSO DE APELACIÓN" Expte. Nro. 131/926/2019 y Nro. 55627/376-D-2017 (DGR) y;

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

El Señor Vocal Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

I. A fojas 339/349 del Expte. N° 55627/376-D-2017, Gustavo Grinberg, en nombre y representación de INC S.A. C.U.I.T. N° 30-68731043-4 interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 633/18 de fecha 03/12/2018 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 3443/3446). En ella se resuelve: 1.-**HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación interpuesta por la firma INC S.A. C.U.I.T. N° 30-68731043-4, con domicilio constituido en calle Ayacucho 1055 piso 1° de la ciudad Autónoma de Buenos Aires, al Acta de Deuda N° A 3504-2017, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción, confirmándose la misma conforme nueva planilla denominada "Planilla Determinativa N°: PD 3504-2017 - Acta De Deuda N° A 3504-2017 Etapa Impugnatoria -"; 2.-**INTIMAR** al obligado al pago, a cancelar las obligaciones resultantes de nueva planilla denominada "Planilla Determinativa N°: PD 3504-2017 - Acta De Deuda N° A 3504-2017 Etapa Impugnatoria -"; 3.-**INTIMAR** al cumplimiento de las obligaciones que surgen de planilla denominada "Planilla Determinativa de intereses - Acta De Deuda N° A 3504-2017 Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción - Etapa Impugnatoria" y; 4.-**DEJAR SIN EFECTO** el Sumario instruido N° M 3504-2017 por los considerandos que anteceden.

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

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

El apelante, sostiene que el Fisco incluyó en el ajuste de omisiones, a clientes que se encuentran excluidos o no son inscriptos en la Provincia de Tucumán, cobrándose la percepción no realizada o supuestos intereses resarcitorios.

Agrega, que en el Anexo III acompañado en el CD, se adjunta un listado de los contribuyentes que la propia D.G.R. los indica como no sujetos a percepción, pero igualmente sobre los mismos se ha calculado la percepción o se aplican intereses. Concluye diciendo que en estos términos, no corresponde que la demandada practique percepciones en los términos de la RG 86/00.

Expresa que se incluyen operaciones realizadas fuera de la Provincia de Tucumán, y por lo tanto fuera del poder de imperio del Fisco tucumano, por cuanto ninguna norma puede, sin violar la prohibición constitucional de establecer aduanas interiores, autorizar a una jurisdicción a atribuirse ingresos correspondientes a otra jurisdicción. En consonancia con lo expuesto, afirma que la D.G.R. no puede apropiarse de riqueza atribuible a otra jurisdicción, ya que en el caso de autos se trata de operaciones del contribuyente y del agente realizadas fuera de la Provincia de Tucumán. Se agravia de la falta de vínculo territorial con la Provincia de Tucumán. Finaliza, expresando que las ventas efectuadas a los clientes con entregas fuera de la Provincia de Tucumán no deben ser sujetas a percepción.

Por otro lado, sostiene que es improcedente obligar a INC S.A. al pago de un tributo, el cual fue íntegramente satisfecho por el contribuyente del mismo. Agrega que la presunta deuda reclamada a su mandante se basa en que las percepciones no se realizaron. En este caso, el obligado al pago del tributo es el contribuyente, por ser el obligado principal de dicho pago, y el agente en forma solidaria o sustituta. Afirma que ya sea que se considere a la firma INC S.A. como responsable solidario o sustituto, en caso de que el contribuyente pague el monto del impuesto, este acto beneficia también al agente de percepción respecto del cual el fisco no puede pretender cobrar una deuda que ya fue satisfecha. Expresa que la obligación de INC S.A. de pagar no puede generar en el organismo recaudador el derecho a cobrar una deuda ya satisfecha. Señala que constituiría un enriquecimiento sin causa para el Fisco el cobro de las percepciones omitidas cuando los clientes abonaron un saldo mayor de impuesto por no tomarse cuenta del mismo las sumas que por percepciones el Fisco pretende cobrar.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-6000-9789



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



Además, el apelante solicita la aplicación de la doctrina del fallo “Bercovich S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán s/ Nulidad/Revocación”.

Ofrece prueba documental e informativa.

II. Que a fojas 384/388 del Expte. N° 55627/376-D-2017 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

En lo que respecta a lo planteado sobre las operaciones efectuadas en puntos de ventas de extraña jurisdicción y con sujetos no inscriptos en Tucumán, afirma que resulta aplicable lo tratado en la etapa impugnatoria, donde se expuso:

(...)Sujetos no inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Tucumán, cuyas operaciones se efectuaron desde puntos de ventas ubicados fuera de Tucumán, pero que registran domicilio en Tucumán, según información aportada por la AFIP; es decir, en dicho Anexo I no se incluye sujetos que hayan comprado en extraña jurisdicción y que no tengan domicilio en Tucumán o alta en el ISIB en Tucumán(...)

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Con respecto a lo manifestado por el apelante respecto a la improcedencia del cobro de percepciones cuando se abonó el impuesto, inexistencia de perjuicio fiscal y enriquecimiento sin causa reitera que, conforme expuso en la Resolución N° D 633/18, INC S.A. efectúa una lectura desacertada del Acta de Deuda atacada. Sostiene que en el fundamento de la misma surge que se consideró respecto de cada sujeto incluido en la determinación de oficio, si registra o no presentación de declaraciones juradas, como así también si canceló o no el impuesto sobre los ingresos brutos pertinente, a raíz de lo cual, fue liberado de su responsabilidad solidaria en caso de constatarse operaciones celebradas con sujetos pasibles que registran presentación de declaraciones juradas y cancelación total de la obligación tributaria.

En cuanto al pedido de aplicación de la doctrina del fallo “Bercovich S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán s/ Nulidad/Revocación”, expresa que cabe resaltar que en materia de procedimientos de determinación de oficio, el Código Tributario Provincial establece que la carga de la prueba le corresponde al impugnante. Agrega que la doctrina judicial invocada por el agente no se encuentra en consonancia con la dictada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo de fecha 2 de Octubre de 2015 en autos caratulados “San Juan S.A. (TF

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-2006-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

29.974-1) c/DGI”, donde el máximo tribunal nacional consideró “Que la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquel que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma, circunstancia que en el caso la apelante ni siquiera ha intentado probar”.

En lo atinente a la prueba, destaca que la prueba documental se tuvo presente conforme lo expuesto precedentemente. En cuanto a la prueba informativa señala que la misma resulta idéntica a la ofrecida en la etapa impugnatoria a la cual, conforme se expuso, la D.G.R. hizo lugar y sin embargo el agente no la produjo, por lo que producir la misma en esta etapa resultaría dilatorio.

III. A fs. 11/13 del Expte. 131/926/2019 obra sentencia N° 316/2019 de fecha 05/04/2019, notificada el 15/05/2019 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso y se dispone abrir la causa a prueba por el termino de 20 (Veinte) días a partir del día siguiente a la recepción de la última notificación.

A fs. 16 del Expte. N° 131/926/2019 se informa que el contribuyente ofreció prueba documental (aceptada), prueba informativa (aceptada y NO producida); y la D.G.R. ofreció prueba documental (aceptada).

Por último, se informa que el periodo probatorio se encuentra concluido y se provee 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 emitir opinión.

En relación a la falta de integración de la relación jurídica tributaria por no dar participación en el procedimiento al contribuyente obligado principal, considero importante destacar lo siguiente:

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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-8760



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

título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a él. Por fuera del sujeto pasivo que asume la condición de contribuyente por haber realizado el hecho imponible previsto en la ley, existen otros sujetos en los que la ley, sin excluir de la relación tributaria al contribuyente, coloca a su lado a un tercero que si bien es ajeno al hecho imponible, se encuentra obligado 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.

En sentido coincidente con la postura del apelante, si el Agente de Percepción 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.

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 (...)".*

La Corte Suprema de Tucumán, en autos "José Farías E Hijos S.R.L. vs. Gobierno de la provincia de Tucumán DGR s/revocación" (22-12-2008, Sentencia N° 1316) y también en "Bercovich S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán s/Nulidad/Revocación" (14-3-2014, Sentencia N° 185), siguiendo a Héctor B. Villegas ("Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Desalma, Buenos Aires, 1998, págs. 255 y vta.) señaló que son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria: a) el contribuyente, que es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo en sí mismo. Como es el

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-0769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio; b) el sustituto, que es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible que, sin embargo, por disposición de la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por lo tanto, quien paga "en lugar de"; c) Responsable solidario es el tercero, también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de este. A diferencia del anterior, no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de "contribuyente". El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está "al lado de".

Al abordar el tema de los responsables solidarios, manifiesta que si la ley crea un responsable solidario, el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente. Surge entonces un doble vínculo de obligación cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Ambos vínculos (fisco con contribuyente y fisco con responsable solidario) son autónomos pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto. Por eso, ambos vínculos, si bien autónomos (en el sentido que el fisco puede exigir indistintamente a ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria), son interdependientes, en el sentido que extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro (cfr. ob. cit., pág. 259).

En cuanto al tema específico de los agentes de retención o percepción expresa que ambos son sujetos de la relación jurídica tributaria principal por deuda ajena, y que no se puede decir a priori si son responsables solidarios o sustitutos. Si el legislador los crea, pero a su lado deja al contribuyente, serán responsables solidarios, siendo este el criterio general que impera en la legislación argentina. Pero si el contribuyente no los acompaña en la sujeción pasiva, serán sustitutos (cfr. ob. cit., pág. 260).

El carácter solidario del agente que incumple su obligación de percibir, descarta la pretensión de que la administración deba efectuar previamente el control del pago del impuesto por parte del obligado principal, y solo en tal caso proceda el reclamo al agente.



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-0789



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Aclarado el carácter solidario de la obligación, éste Tribunal considera que pesa en cabeza del Agente la responsabilidad de acreditar dicho extremo.

En las presentes actuaciones, se trata el caso de percepciones no practicadas, y dado que las operaciones sujetas a percepción representan para el sujeto pasible, costos o gastos vinculados a sus ingresos por ventas locaciones o prestaciones de servicios gravados, resulta una tarea de extrema complejidad verificar si dichas operaciones de compra o gastos se encuentran o no reflejadas en los ingresos **del mismo período** por el cual el contribuyente presentó la correspondiente Declaración Jurada, ya que **pueden configurar ingresos de períodos posteriores**.

En otras palabras, y a título ejemplificativo, las unidades compradas (sujetas a percepción) efectuadas en un determinado período podrán:

- 1) Enajenarse totalmente en el mismo período.
- 2) Enajenarse parcialmente en el mes de compra, y el resto en los períodos posteriores.
- 3) Enajenarse totalmente en períodos posteriores al mes de compra.

De allí la complejidad para efectuar la correlación "costo de compra" o gastos versus ingresos por ventas o locaciones y prestaciones de servicios gravados, a la que hacía antes referencia.

Por ello concluyo que en los regímenes de percepción, cuando el sujeto obligado a actuar como tal incumplió con su obligación, la sola demostración por parte del sujeto pasible de percepción de haber presentado la correspondiente declaración jurada y haber ingresado el tributo por cada período involucrado en la determinación tributaria, resulta prueba suficiente para hacer lugar al planteo del apelante.

En su responde, la DGR reitera que: *"(...) conforme se expuso en la resolución atacada, el mismo efectúa una lectura desacertada del Acta de Deuda atacada, pues en el fundamento de la misma surge que se consideró respecto de cada sujeto incluido en la determinación de oficio, si registra o no presentación de declaraciones juradas, como así también si canceló o no el impuesto sobre los Ingresos Brutos pertinente, atento a lo cual, fue liberado de su responsabilidad solidaria en caso de constatare operaciones celebradas con sujetos pasibles que*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

S.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-460 3001:2015



registran presentación de DDJJ y cancelación total de la obligación tributaria, contrario sensu se mantuvo dicha responsabilidad solidaria en caso de:

“A-Operaciones realizadas con sujetos pasibles de percepción que no registran la presentación de las DDJJ y de sujetos que habiendo presentado la misma no ingresaron el impuesto pertinente o lo ingresaron en forma parcial, motivo por el cual la firma verificada queda obligada en forma solidaria a ingresar los montos de percepciones omitidas, conforme surge de la “Planilla Anexa Acta de Deuda N° A 3504-2017”, los cuales ascienden a la suma de \$834.854,09(...) determinados para los períodos mensuales 01/2013 a 12/2015, según detalle contenido en CD adjunto...”-

Que por lo expuesto en la determinación de deuda atacada, sí se tuvo en cuenta si los contribuyentes principales presentaron la DDJJ y efectuaron el correspondiente pago de su obligación tributaria, razón por la cual se expuso queda liberado el agente del ingreso de las percepciones omitidas, siendo evidente la lectura e interpretación desacertada del acto administrativo por parte del presentante. Atento a lo expuesto corresponde el rechazo liso y llano del planteo interpuesto en ese punto (...).”

De esta manera la postura asumida por la D.G.R. cuenta con el aval de la doctrina sentada por la CSJN y la determinación de oficio practicada se ajusta estrictamente a la normativa vigente que regula el régimen de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de esta provincia. Motivo por el cual no corresponden los planteos de falta de integración de los contribuyentes principales.

V. Con respecto a los planteos efectuados por la falta de sustento territorial en ciertas operaciones y sobre las cuales presenta distintos Anexos, considero lo siguiente:

Anexos I y II se observa son idénticos a los aportados en la etapa impugnatoria.

En cuanto al Anexo I, referido a que el fisco incluyó en el ajuste de operaciones a clientes que se encuentran excluidos o no inscriptos en la provincia de Tucumán, la D.G.R. al emitir la resolución los tuvo en cuenta e indicó lo siguiente: *“Que respecto a que en la determinación de oficio se habrían incluido operaciones por percepciones omitidas a clientes que se encontrarían excluidos o no estarían*



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

inscriptos en la Provincia de Tucumán, cabe destacar que de la lectura de la información incluida en el Anexo I aportado, se constata que son:

- Sujetos inscriptos en Convenio Multilateral con alta en Tucumán y sede en extraña jurisdicción, y que en caso de que las operaciones se hayan efectuado desde puntos de venta ubicados fuera de Tucumán, se aplicó lo dispuesto en la R.G. (D.G.R.) N° 116/10.;
- Sujetos no inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Tucumán, pero cuyas operaciones se efectuaron desde puntos de venta ubicados en Tucumán, y;
- Sujetos no inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Tucumán, cuyas operaciones se efectuaron desde puntos de ventas ubicados fuera de Tucumán, pero que registran domicilio en Tucumán, según información aportada por la A.F.I.P., es decir, en dicho Anexo I no se incluyen sujetos que hayan comprado en extraña jurisdicción y que no tengan domicilio en Tucumán o alta en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en Tucumán."

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

No aportando el apelante nuevas constancias o pruebas que intenten justificar sus dichos, corresponde no hacer lugar al planteo efectuado en este punto.

En cuanto a lo expuesto en el Anexo III se observa que lo expresado por la firma es correcto. En la determinación, según se puede observar en CD adjunto a fs. 307 del expte. 55627/376-D-17 se incluyen operaciones con sujetos que se encuentran excluidos de Nómina Padrón de 2015/01 a 2015/06 y excluidos de Nómina Padrón de 2015/07 a 2015/12 motivo por el cual se procede a efectuar los ajustes correspondientes, excluyendo dichas operaciones de la determinación practicada. Es por ello que corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de Apelación interpuesto por la firma por \$ 10.441,76 (Pesos Diez Mil Cuatrocientos Cuarenta y Uno con 76/100) en concepto de obligaciones tributarias incluidas en planilla "Planilla Determinativa N° PD 3504-2017 Acta de Deuda N° A 3504-2017 – Etapa Impugnatoria" y \$ 2826,30 (Pesos Dos Mil Ochocientos Veintiséis con 30/100) en concepto de intereses incluidos en planilla denominada "Planilla Determinativa de Intereses – Acta de Deuda N°A 3504-2017 Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción- Etapa Impugnatoria".

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-0769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APÉLACION TUCUMÁN

En cuanto a lo indicado en el Anexo IV, se verifica son sujetos incluidos en Anexo I, por lo que corresponde remitirse a lo resuelto en párrafos precedentes con respecto a ese punto.

VI. Con respecto a la pretensión de cobro de intereses por parte de la DGR, se defiende la procedencia de los mismos, pues 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.

Coincidió con lo resuelto por la D.G.R. en la Resolución N° D 633/18 donde indica que se constata que son contribuyentes con alta en Tucumán, y que presentaron y pagaron sus DDJJ, tal como se expone en el fundamento del Acta de Deuda.

Ahora bien, el origen de los intereses intimados por la D.G.R. en la planilla *"Planilla Determinativa de Intereses – Acta de Deuda N° A 3504-2017 Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción- Etapa Impugnatoria"* corresponde a dos cuestiones:

- Operaciones de pago efectuadas con sujetos pasibles de percepción que recuperaron su condición de inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
- Operaciones donde el contribuyente presentó la declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y canceló totalmente la obligación tributaria.

Con respecto a los primeros, coincido con el criterio adoptado por la Autoridad de aplicación en lo que respecta a las bases y plazos utilizados para el cálculo de los mismos.

En cuanto a los segundos, 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.



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-9766



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

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 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 considero que corresponde: 1.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D 633/18 de fecha 03/12/2018 interpuesto por la firma INC S.A. C.U.I.T. N° 30-68731043-4 por un importe de \$10.441,76 (Pesos Diez Mil Cuatrocientos Cuarenta y Uno con 76/100) en concepto de obligaciones tributarias incluidas en planilla "Planilla Determinativa N° PD 3504-2017 Acta de Deuda N° A 3504-2017 – Etapa Impugnatoria" CONFIRMAR la misma por un importe \$531.863,92 (Pesos Quinientos Treinta Y Un Mil Ochocientos Sesenta Y Tres con 92/100) . Así mismo, se condena al pago de los intereses legales correspondientes hasta la fecha de su efectivo ingreso; 2.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D 633/18 de fecha 03/12/2018 interpuesto por la firma INC S.A. C.U.I.T. N° 30-68731043-4 por un importe de \$2.826,30 (Pesos Dos Mil Ochocientos Veintiséis con 30/100) en concepto de intereses incluidos en planilla denominada "Planilla Determinativa de Intereses – Acta de Deuda N° A 3504-2017 Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción- Etapa Impugnatoria" y, DISPONER que la D.G.R. proceda a reliquidar los intereses resarcitorios correspondientes a la planilla denominada "Planilla Determinativa de Intereses – Acta de Deuda N° A 3504-2017 Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción- Etapa Impugnatoria" conforme los parámetros expuestos en el considerando VI de este voto.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE BONESSA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. 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

Así voto.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo:

I- Comparto y adhiero las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, Dr. Jorge E. Posse Ponessa, en lo que refiere a los antecedentes de autos. Formulo disidencia con los considerandos respecto al punto VI. Ello, por los fundamentos que analizaré a continuación:

II- En el caso bajo análisis, en relación con lo tratado por el Vocal preopinante como apartado VI, este Vocal no comparte lo expresado respecto del procedimiento propuesto a los fines de calcular los intereses resarcitorios adeudados por el agente en relación con las operaciones que fueran excluidas de la determinación por haber sido canceladas por los contribuyentes (obligados principales del impuesto).

La D.G.R. considera que deben calcularse los intereses que transcurren desde el vencimiento de la obligación a cargo del agente de percepción hasta la fecha del efectivo ingreso del impuesto por parte del contribuyente- obligado principal que son los clientes del agente.

El Vocal preopinante manifiesta que, en cambio, dichos intereses deben computarse desde la fecha de vencimiento de la obligación a cargo del agente (mismo punto de partida) hasta la fecha del vencimiento de la obligación de los clientes para ingresar el impuesto.

Este Vocal comparte el criterio adoptado por la D.G.R., ya que, estamos frente a dos obligaciones distintas para con el Fisco. Por un lado la del agente de percepción y por el otro, la del contribuyente directo del impuesto con la D.G.R. Es decir, se trata de dos obligaciones tributarias diferentes.

Cada una de dichas obligaciones tiene un vencimiento distinto para efectivizar su cumplimiento. En estos autos, el agente incurrió en omisiones de practicar percepciones del IIBB en operaciones de ventas efectuadas a sujetos pasibles de percepción, 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.



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 otra parte el contribuyente directo del impuesto, también tiene un vencimiento para el ingreso del mismo; ante lo cual pueden presentarse las siguientes situaciones: 1) que abone el impuesto en tiempo y forma, 2) que no lo abone o que lo haga pero con posterioridad al vencimiento de su obligación, en cuyo caso corresponde también el ingreso de intereses resarcitorios por la mora incurrida.

Para los supuestos en los que el agente no actuó como tal, pero el contribuyente directo presentó la declaración jurada correspondiente e ingresó la totalidad del impuesto resultante de la misma, pero con posterioridad al vencimiento previsto en el calendario impositivo; resulta procedente el reclamo al agente de los intereses devengados desde el vencimiento de la obligación a cargo del agente de percepción hasta la fecha del efectivo ingreso del impuesto por parte del contribuyente (obligado principal); intereses que deberán ser capitalizados hasta el momento del efectivo pago de los mismos. A diferencia de lo que opina el vocal preopinante que sostiene que los intereses resarcitorios deben ser calculados hasta la fecha del vencimiento de la obligación del sujeto pasible de percepción.

En conclusión adhiero al procedimiento adoptado por la DGR a los efectos de calcular los intereses resarcitorios por los sujetos excluidos de la determinación de oficio practicada, los cuales se encuentran contenidos en la denominada "*Planilla Determinativa de Intereses -Acta de Deuda N° A 3504-2017- Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción- Etapa Impugnatoria*" por haber sido cancelada la obligación tributaria en cabeza del obligado principal. Por ello propongo el dictado de la siguiente resolución: 1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D 633/18 de fecha 03/12/2018 por la firma INC S.A. N° 30-68731043-4 por un importe de \$ 10.441,76 (Pesos Diez Mil Cuatrocientos Cuarenta y Uno con 76/100) en concepto de obligaciones tributarias incluidas en la planilla "*Planilla Determinativa N° PD 3504-2017 Acta de Deuda N° A 3504-2017- Etapa Impugnatoria*" CONFIRMAR la misma por un importe de \$531.863,92 (Pesos Quinientos Treinta y Un Mil Ochocientos Sesenta y Tres con 92/100). Asimismo se condena al pago de los intereses legales correspondientes hasta la fecha de su efectivo ingreso. 2. HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D 633/18 de fecha 03/12/2018 por la firma INC S.A. N° 30-68731043-4 por un importe de \$2.826,30 (Pesos Dos Mil

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Ochocientos Veintiséis con 30/100) en concepto de intereses incluidos en la Planilla denominada "Planilla Determinativa de Intereses- Acta de Deuda N° A 3504-2017- Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción- Etapa Impugnatoria" todo ello en virtud de los considerandos que anteceden.

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

Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D 633/18 de fecha 03/12/2018 por la firma INC S.A. N° 30-68731043-4 por un importe de \$ 10.441,76 (Pesos Diez Mil Cuatrocientos Cuarenta y Uno con 76/100) en concepto de obligaciones tributarias incluidas en la planilla "Planilla Determinativa N° PD 3504-2017 Acta de Deuda N° A 3504-2017- Etapa Impugnatoria" **CONFIRMAR** la misma por un importe de \$531.863,92 (Pesos Quinientos Treinta y Un Mil Ochocientos Sesenta y Tres con 92/100). Asimismo se condena al pago de los intereses legales correspondientes hasta la fecha de su efectivo ingreso.-

2.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D 633/18 de fecha 03/12/2018 por la firma INC S.A. N° 30-68731043-4 por un importe de \$2.826,30 (Pesos Dos Mil Ochocientos Veintiséis con 30/100) en concepto de intereses incluidos en la Planilla denominada "Planilla Determinativa de Intereses- Acta de Deuda N° A 3504-2017- Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción- Etapa Impugnatoria" todo ello en virtud de los considerandos que anteceden.



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9709



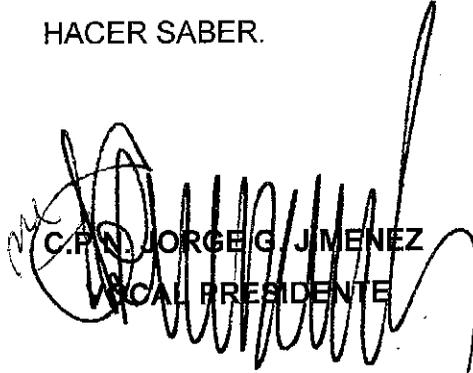
Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015

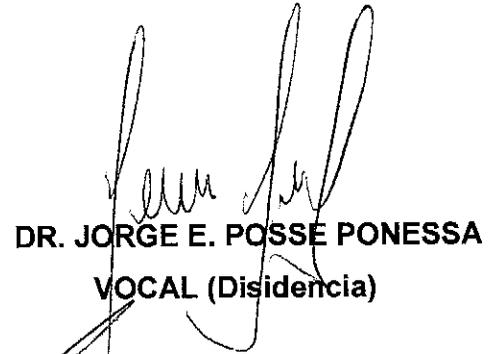


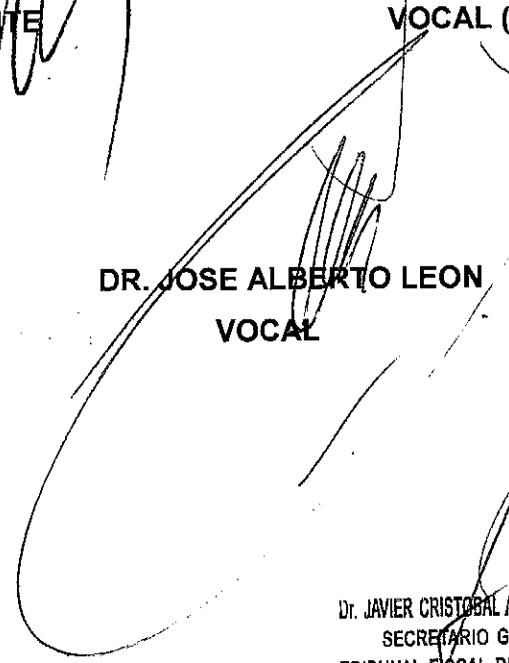
TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

3.- REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

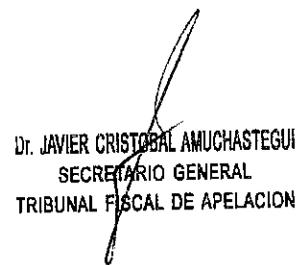
HACER SABER.


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


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (Disidencia)


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MÍ


DR. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION