



GESTION DE LA CALIDAD

R1-9006-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Industria Extractera

SENTENCIA N° 88/2022

Expte. N° 01/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 4 días del mes de JUNIO 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: "COTEC SUD SASE" s/RECURSO DE APELACIÓN Expte. Nro. 01/926/2019 y Nro. 36837/376-D-2014 (DGR) 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 a fs. 01/08 del Expte. de Cabecera el Dr. Fernando Matías Colombres, apoderado de la firma COTEC SUD SASE, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 648/18 de fecha 06/12/2018 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 444/445 del Expte. DGR). En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación presentada por la firma COTEC SUD SASE - CUIT N° 30-57787365-4, con domicilio constituido en Avenida Salta 106 de esta ciudad, al Acta de Deuda N° A 1382-2017, practicada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Agente de Percepción y PLANILLA ANEXA DE INTERESES RESARCITORIOS ACTA DE DEUDA N° A 1382-2017, confirmándose las mismas.

Considera que la Resolución N° D 648/18 dictada por la D.G.R. debe ser declarada nula, por carecer la misma de fundamentos y por contar con una fundamentación aparente, ya que no se hace cargo en forma seria de los numerosos argumentos brindados por el apelante al momento de presentar su impugnación. Amplía sus argumentos, advirtiendo un déficit de la D.G.R. en la producción de la prueba en dicha instancia.

Plantea la inconstitucionalidad del régimen de percepción de Ingresos Brutos contenido en la Resolución 86/00 y modificatorias por violación del principio de legalidad. Manifiesta que dicho régimen incurre en exceso reglamentario al afectar

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

"2021-Año del Bicentenario de la Fundación de la  
Industria Tucumana"

elementos estructurales del impuesto que deben venir establecidos por ley formal.

Cita jurisprudencia.

Se agravia que la D.G.R. pretenda imponerle una carga probatoria en forma maliciosa, invirtiendo la misma.

Advierte que respecto de lo determinado por operaciones realizadas con sujetos pasibles de percepción que no registran la presentación de las DDJJ del impuesto sobre los Ingresos Brutos y de sujetos que habiendo presentado las mismas no ingresaron el impuesto pertinente o lo ingresaron en forma parcial, los parámetros usados para efectuar esta determinación violan palmariamente el principio de territorialidad. En este sentido dice, en forma genérica, que es la D.G.R. quien debe demostrar y detallar la realización de las operaciones en territorio tucumano y no el contribuyente el que tenga que demostrar lo contrario.

Respecto de la planilla anexa de intereses, expresa que la misma es nula por falta de integración al procedimiento de los obligados principales al pago de los mismos. Expone que si no existe deuda, mal puede responder el agente solidariamente por una obligación fiscal inexistente. Si nada debe el contribuyente, menos aún puede deber el responsable.

Entiende que no existió una integración de la relación jurídica tributaria, ni una participación activa del contribuyente para establecer la existencia de una deuda que pudiera ser subsidiariamente exigida como responsable solidario. Será con la previa verificación del principal obligado que opere la responsabilidad solidaria.

Ofrece prueba y hace reserva federal del caso.

II. A fs. 14/20 de autos, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

En consideración al planteo realizado sobre la nulidad del procedimiento, expresa que resulta evidente la improcedencia de los argumentos a los fines de lograr la nulidad del Acta de Deuda N° A 1382-2017 y Resolución N° D 648-18, toda vez que la sanción de nulidad, reviste tal gravedad, que se requiere la acreditación efectiva y fehaciente de un vicio de trascendencia tal que haya, a su vez, provocado un menoscabo o lesión cierta en el ejercicio del derecho de defensa de la parte afectada. Además, sostiene que el apelante debe acreditar el interés de los litigantes para dicha pretensión, ya que no cabe declarar nulidades que carecen de objeto práctico. Finaliza afirmando que siendo insuficientes los



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9009-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

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

argumentos utilizados a los fines de lograr la sanción de nulidad de los actos administrativos, los cuales se presumen legítimos, corresponde rechazar el planteo de nulidad intentado por el Agente.

Respecto al planteo de inconstitucionalidad de la R.G. (D.G.R.) 86/00 invocado por la firma impugnante, la D.G.R. afirma que tal defensa no es válida en esta instancia administrativa. Agrega que respecto del control de constitucionalidad de las leyes, nuestro país se enrola dentro del sistema jurisdiccional el que debe ser realizado por tribunales dependientes del Poder Judicial. Concluye que la inconstitucionalidad de una ley no puede estar a cargo de un órgano administrativo de carácter sublegal como lo es el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia, por lo que el planteo de la recurrente resulta inadmisibles. Sin perjuicio de ello, efectúa un análisis y defensa del Régimen de percepción cuestionado por el apelante, concluyendo en que es en definitiva el Código Tributario Provincial el que instituye la figura del agente de retención, percepción y recaudación, limitándose la Autoridad de Aplicación a disponer, quienes, como y en qué condiciones deberán actuar los mismos.

Con relación a las operaciones con sujetos pasibles de percepción que no presentaron las DDJJ y de sujetos que habiendo presentado las mismas, no ingresaron el impuesto correspondiente, manifiesta que la determinación de oficio practicada se ajusta estrictamente a la normativa vigente que regula el régimen de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Señala que el planteo de falta de integración de los contribuyentes principales e inexistencia de deuda, debe ser rechazado atento a que se han considerado los pagos efectuados por los sujetos pasibles conforme a los datos obrantes en el sistema informático de la D.G.R.

Por último, defiende el trámite dado a la prueba requerida por el impugnante en la instancia ante la D.G.R., justificando el carácter de dilatoria a la prueba ofrecida por la firma recurrente. Con relación a la prueba pericial contable, afirma que la misma no ha ofrecido ajustes a la determinación tributaria.

Por todo lo expuesto, solicita el rechazo total del recurso de apelación interpuesto.

III. A fs. 27/28 del Expte. de Cabecera obra Sentencia N° 321/2019 de fecha 08/04/2019, notificada el 16/05/2019 dictada por este Tribunal Fiscal, donde se

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P. 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

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

tiene por presentado en tiempo y forma el recurso, se declara la cuestión de puro derecho y se dispone poner los 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.

Respecto a la nulidad alegada por el recurrente, corresponde 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.

De acuerdo al análisis de las actuaciones obrantes, se observa que la resolución impetrada 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 nulidad 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.

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 su 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.

Conforme lo expresado precedentemente, resulta evidente que la resolución emitida por la Autoridad de Aplicación cumple con todos los requisitos previstos en el Código Tributario Provincial. Tanto el Acta de Deuda como la Resolución apelada, se encuentran debidamente fundamentadas, dado que en las mismas se explica suficientemente la documentación tenida en cuenta, las conclusiones que surgen a partir de su análisis, el motivo que origina la determinación impositiva practicada, las alícuotas aplicadas y las normas legales tenidas en cuenta,



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-2000-3769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Industria Argentina

considerando que la misma se ajusta a derecho cumpliendo con todos los recaudos previstos en el art. 102° del C.T.P.

Atento a esto, el acto administrativo atacado se encuentra ajustado a derecho, resultando improcedente la nulidad planteada por el apelante. Por ello, corresponde rechazar los agravios del recurrente en este punto.

V. Con relación al planteo que efectúa el apelante sosteniendo la inconstitucionalidad del régimen de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos contenido en la Res. 86/00 y sus modificatorias por violación del principio de legalidad, debo expresar primeramente que dicha cuestión, excede la posibilidad de análisis de este Tribunal Fiscal. El control de constitucionalidad de una norma legal es competencia exclusiva de los órganos judiciales.

Si bien el art. 161 del C.T.P. establece: "El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma", corresponde efectuar la aclaración que en el sistema constitucional argentino las sentencias que dictan los jueces carecen -en principio- de efectos "erga omnes".

Sus alcances se circunscriben al caso concreto sobre el cual han recaído y no obligan sino en las causas para las cuales se han dictado.

La declaración de inconstitucionalidad de las normas legales es una atribución del Poder Judicial, y los cambios en la plataforma fáctica y jurídica de los casos, aún cuando fuesen mínimos, no autorizan al Poder Ejecutivo a extender los efectos del precedente judicial. Sin perjuicio de ello, sostengo que ante una claridad inaudita de razonamiento y una cantidad de precedentes de considerable magnitud, sobre un tema determinado, podrían configurarse los extremos para la aplicación de la norma referida, lo cual, claramente no acontece en el caso de autos.

VI. En lo que respecta a la aducida 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD

RI-9906-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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

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.



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-5768



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Instituto Argentino"

Como es el 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESA  
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

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Provincia de 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, resultaría prueba suficiente para hacer lugar al planteo del apelante.

Tal como lo sostuvo la D.G.R. en el Acta de Deuda cuestionada, del análisis efectuado al detalle de operaciones de ventas que conforman la determinación de oficio practicada, surgen:

A- operaciones realizadas con sujetos pasibles de percepción que no registran la presentación de las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de sujetos que habiendo presentado las mismas, 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 Acata de Deuda N° A 1382-2017.



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-3769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

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

B- Operaciones de ventas efectuadas con sujetos pasibles de percepción que registran presentación de la DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y cancelación total de su obligación tributaria, motivo por el cual la firma verificada queda liberada del ingreso del monto de las percepciones omitidas del referido impuesto, correspondiendo a la misma ingresar los intereses resarcitorios correspondientes.

Por lo tanto, la determinación practicada solo contiene operaciones con sujetos que no registran la presentación de Declaración Jurada y/o no cancelaron el Impuesto, situación que fue debidamente verificada en autos. Es por este motivo que no corresponden los planteos de falta de integración de los contribuyentes principales.

Nótese que la prueba ofrecida por el apelante estuvo dirigida puntualmente a que se requiera a los contribuyentes, respecto de los cuales se había determinado la omisión de practicar las percepciones, para que informen si presentaron y abonaron en tiempo y forma las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los períodos 2013-2014. Esta prueba fue rechazada por este Tribunal Fiscal, mediante Resolución N° 312/19, por considerarse a la misma dilatoria, ya que dicha información ya había sido considerada por el Fisco en la etapa de determinación de oficio, según consta en soporte magnético (CD) de fs. 232 del Expte. D.G.R. N° 36837/376/D/2014.

De esta manera, con los hechos acreditados en autos, 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, por lo que cabe rechazar el agravio de falta de integración al procedimiento de los contribuyentes obligados al pago, como así también los intereses aplicados.

Debe hacerse notar aquí también, que la alegada infracción al sustento territorial de las operaciones que se incluyen en el Acta de Deuda, claramente no ha sido demostrada.

Resulta claro que ninguna provincia puede establecer un gravamen que transponga sus límites territoriales; aun cuando técnicamente el impuesto haya sido concebido y el hecho imponible haya sido redactado con absoluto respeto del marco territorial, al ser que la base de medición "los ingresos brutos totales"

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9060-9769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-460 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Industria Argentina

caerían dentro de ese hecho imponible (correcta y legalmente definida) ingresos obtenidos en otra jurisdicción.

Este análisis preliminar debe necesariamente ser realizado, por cuanto si al contribuyente no se le atribuye la actividad gravada por IIBB de Tucumán, no nacerá la obligación de responder solidariamente por parte del agente de percepción, dado que este debe acompañar hasta el límite del impuesto omitido y sus intereses por la falta de ingreso a término. Y si no se ha devengado el impuesto para el contribuyente, menos aún ha nacido la obligación de percibir, la de que por si es accesoria la primera.

En este sentido se ha dicho que: "Para otorgar sustento territorial los gastos deben tener una vinculación con las actividades interjurisdiccionales, con la aptitud suficiente para exteriorizar la magnitud o el volumen de la actividad cumplida en cada jurisdicción" (Giuliani Fonrouge y Navarrine, "Impuesto a los Ingresos Brutos", Editorial Depalma, 1983. Y realizando una interpretación a contrario sensu:" Si una actividad se ejerce enteramente dentro de una jurisdicción, nadie más que el poder estatal donde se localiza, puede gravarla. Si en cambio se extiende entre dos o más jurisdicciones todas ellas podrían sujetarla (parcialmente) a impuesto y solo en este caso es de aplicación el Convenio Multilateral. Las normas de Convenio no atribuyen jurisdicción, sino a la inversa, solo es aplicable el Convenio, si hay concurrencia de facultades locales sobre la misma materia gravada". (Mario E. Althabe, "El convenio Multilateral – Análisis Teórico y Aplicación Práctica" –Editorial La Ley).

En el caso de autos, el apelante no ha desplegado actividad probatoria alguna para desvirtuar lo sostenido por la Autoridad de Aplicación en la resolución cuestionada. No ha demostrado que alguna operación de las contempladas en el Acta de Deuda, se encuentren excluidas de lo dispuesto por la RG (D.G.R.) N°116/10, constituyendo ésta una carga procesal que pesa sobre el impugnante conforme arts. 98 y 120 del C.T.P. En tal sentido, su agravio debe ser rechazado.

VII. Con respecto a la aplicación de intereses por parte del Organismo Fiscal en la deuda determinada, se defiende la procedencia de los mismos, pues los intereses calculados tienen efectivamente un carácter resarcitorio, 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



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-5000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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

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 art 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.

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 de algún modo que el incumplimiento no le es imputable.

Ahora bien, la implementación de los regímenes de retención/percepción en la fuente, tienen como doble finalidad la recaudación anticipada de los tributos por parte del Organismo Fiscal y a su vez, constituyen una herramienta para evitar o atenuar la evasión fiscal (se presume que a través de ellos el Fisco toma conocimiento previo de la existencia de la operación sujeta a dichos regímenes y

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD

RI-9008-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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

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 y tal como se dijo a lo largo de la presente resolución, si la retención/percepción en la fuente no fue oportunamente efectuada y el sujeto pasivo del tributo (contribuyente) cumplió con su obligación de ingresar el impuesto en su justa medida a través de la presentación de la DD.JJ., entonces la obligación tributaria se encuentra satisfecha en cabeza de quien se verifica el hecho imponible sujeto al pago del impuesto. Y mal podría exigirse al agente de retención/percepción, con posterioridad al acaecimiento de dicha circunstancia, el ingreso de una suma (capital) a cuenta de una obligación tributaria que ya se encuentra plenamente cumplida.

Ello no obsta, 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 de Percepción, 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.

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

En dichos casos, como el contribuyente abona un interés moratorio por el tiempo de demora en el efectivo ingreso del impuesto (desde la fecha de su vencimiento), la pretensión de la D.G.R. de exigir al Agente el pago de un interés por el mismo período que le exige al contribuyente, implica una doble imposición que no puede ser soslayada por este Tribunal. Ya he sostenido en esta Resolución que en el



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD  
RI-9006-3789



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-450 2004:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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

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.

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. Ahora bien, no puede 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 y por lo tanto, resultaría nula.

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 ello, concluyo que corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación Interpuesto por COTEC SUD SASE - CUIT N° 30-57787365-4, contra la Resolución N° D 648/18 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 06/12/2018, únicamente en lo que se refiere a la impugnación de la planilla anexa "Planilla Anexa De Intereses Resarcitorios Acta De Deuda N° A 1382-2017 y CONFIRMAR el Acta de Deuda N° A 1382-2017, practicada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Agente de Percepción.

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 VII. 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 VII, 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

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



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

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

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.

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



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-000-5769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

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

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 Anexa de Intereses Resarcitorios Acta de Deuda N° A 1382-2017" por haber sido cancelada la obligación tributaria en cabeza del obligado principal. Por ello propongo el dictado de la siguiente resolución: NO HACER LUGAR al Recurso de apelación interpuesto por COTEC SUD SASE C.U.I.T. N° 30-57787365-4 en contra la Resolución N° D 648/18 de fecha 06/12/2018, emitida por la Dirección General de Rentas y en consecuencia CONFIRMAR el Acta de Deuda N° A 1382-2017 practicada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción y la "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios Acta de Deuda N° A 1382-2017" en virtud de los considerandos que anteceden.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

### EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

#### RESUELVE:

**1. NO HACER LUGAR** al Recurso de apelación interpuesto por **COTEC SUD SASE C.U.I.T. N° 30-57787365-4** en contra la Resolución N° D 648/18 de fecha 06/12/2018, emitida por la Dirección General de Rentas y en consecuencia **CONFIRMAR** el Acta de Deuda N° A 1382-2017 practicada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción y la "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios Acta de Deuda N° A 1382-2017" en virtud de los considerandos que anteceden.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-0769

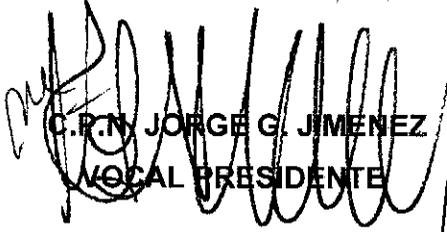


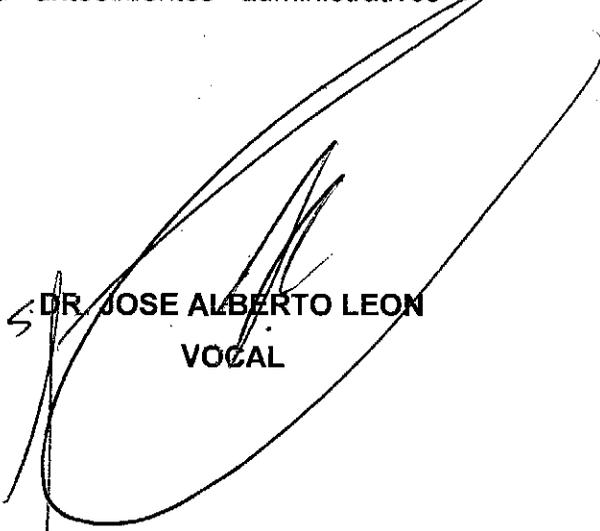
Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015

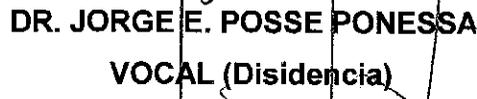
**TRIBUNAL FISCAL**  
DE APELACION TUCUMÁN

"201-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Industria Aviaera"

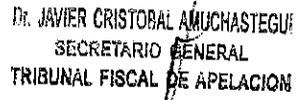
**2. REGISTRAR, NOTIFICAR y devolver los antecedentes administrativos  
acompañados y ARCHIVAR.**

  
**C.R.M. JORGE G. JIMENEZ**  
**VOCAL PRESIDENTE**

  
**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
**VOCAL**

  
**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
**VOCAL (Disidencia)**

**ANTE MI**

  
**Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI**  
**SECRETARIO GENERAL**  
**TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**