

SENTENCIA N° 197 /2023

Expte. N° 584/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 29. días del mes de... ~~AGOSTO~~... de 2023, se reúnen los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) para tratar el expediente caratulado "SANDVIK ARGENTINA S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN" Expte. Nro. 584/926/2019, Expte. DGR N° 27138/376/T/2019, y N° 9042/376/D/2018;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 590/609 del expediente N° 27138/376/T/2019 el contribuyente "SANDVIK ARGENTINA S.A", CUIT N° 33-61200544-9, a través de sus apoderados, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 289/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 27/09/2019 obrante a fs. 579/583 mediante la cual resuelve: 1) RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 643-2018, confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de percepción, confirmándose la misma.

El apelante plantea como primer agravio la nulidad de la Resolución recurrida por cuanto considera que la misma se encuentra carente de causa y motivación, requisitos esenciales de todo acto administrativo.

Sostiene que los ajustes efectuados corresponden a supuestas omisiones de percepciones por operaciones efectuadas con sujetos inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral con sede en extraña jurisdicción y alta en la provincia de Tucumán cuyo coeficiente unificado en esta provincia es igual a 0; con contribuyentes locales de la provincia de Tucumán; con sujetos que registran cancelación de oficio de su inscripción y con sujetos que no acreditan su inscripción en los términos de la RG (DGR) N° 176/10. En ninguno de los casos la D.G.R demostró que efectivamente correspondía practicar la percepción; ni informó cuáles fueron las operaciones efectuadas con sujetos domiciliados en la provincia de Tucumán y/o con sujetos inscriptos en CM; tampoco acreditó el

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

elemento territorial que diera fundamento y potestad a la provincia para gravar o imponer la percepción a operaciones sobre las cuales se aplicó la RG 116/2010. Que no existe un análisis pormenorizado de por qué procedería la percepción en cada una de las operaciones ajustadas sino que la Resolución solo se limita a indicar que en el CD acompañado se encuentran los fundamentos y que el agente debe conocer. Tampoco brinda las razones por las cuales fue cancelada de oficio la inscripción de los contribuyentes ni en qué fecha fueron canceladas, trasladando la carga de la prueba de verificar dicha situación al agente dejándolo sin posibilidad de ejercer correctamente su derecho de defensa.

Por ello considera que el Acta de Deuda se encuentra afectada de vicios que ameritan su declaración de nulidad.

Agrega que las percepciones son pagos a cuenta del Impuesto que correspondería en su caso, abonar a los clientes de Sandvik Argentina S.A por las operaciones gravadas en la jurisdicción Tucumán. Por ello, recae sobre la D.G.R la obligación de demostrar que los ingresos obtenidos por los clientes - contribuyentes- derivados de los bienes adquiridos a Sandvik Argentina S.A debían tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en esta jurisdicción.

Sin sustento legal, el fisco presume la existencia de ingresos por la supuesta posterior reventa o incorporación de los "insertos" por parte de los clientes en su proceso productivo y consiguientemente, la existencia del sustento territorial necesario.

Manifiesta que pretender que sea el agente quien pruebe el ingreso del impuesto a las arcas fiscales implicaría una indebida inversión de la carga de la prueba, la cual solo procede en los casos en que la propia ley así lo disponga mediante la creación de presunciones legales. En igual sentido, a la luz de las teorías modernas de la carga dinámica, el fisco es quien debe reputarse como el encargado de llevar a cabo la prueba de la falta de pago del Impuesto reclamado por parte del contribuyente directo.

Por otro lado, se agravia que el fisco haya omitido, sin fundamento válido alguno, considerar las certificaciones contables aportadas en la etapa de prueba, mediante las cuales demostró que los contribuyentes "Herramental de Corte S.R.L", "Ayimic S.R.L" y "Proin S.R.L" abonaron en forma directa el impuesto y sin tomarse como pago a cuenta percepción alguna efectuada por Sandvik Argentina

S.A. De esta forma, y respecto de estas operaciones, dio pleno cumplimiento a lo resuelto en el fallo "Cintafon S.R.L" citado por la D.G.R, en el cual se indica que el agente debe acreditar el ingreso del impuesto por parte del contribuyente principal.

No obstante ello, el fisco continúa considerando que no debe rectificar el ajuste atento a que los contribuyentes mencionados no registran -en ciertos periodos- presentación de DDJJs del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el aplicativo SIAPRE. Al respecto, manifiesta que el SIAPRE es únicamente informativo para el fisco provincial ya que del mismo se importan los datos al sistema denominado SIFERE que es el sistema previsto para emitir las DDJJs de los contribuyentes de Convenio Multilateral.

Que el hecho de haber demostrado que los contribuyentes directos presentaron su CM03 y abonaron el impuesto sin computarse percepciones por parte de Sandvik Argentina S.A lo libera de responsabilidad por dichas operaciones.

Seguidamente, se agravia que la Autoridad de Aplicación no haya verificado en forma previa si los contribuyentes abonaron el impuesto en forma directa endilgando directamente la responsabilidad al supuesto responsable por deuda ajena. Convalidar dicho proceder equivale a admitir que se obligue a Sandvik a ingresar un gravamen que probablemente carezca de causa.


Sostiene que el contribuyente directo es en quien se configura el hecho imponible y quien detenta la capacidad contributiva, por lo tanto aun cuando eventualmente podrían encontrarse configurados los requisitos para que el agente actuara como tal, ello no implica que sea el obligado principal al pago. De ahí que no pueda atribuirle, como pretende la D.G.R, responsabilidad solidaria si no se ha demostrado en forma fehaciente la falta de ingreso del impuesto por parte del obligado principal. En todo caso, Sandvik responde "junto al" obligado principal, lo cual no puede entenderse como sustituto del obligado principal.

El agente sólo será responsable en el supuesto caso de que el obligado principal no haya ingresado la gabela correspondiente y siempre y cuando el Fisco no haya probado fehacientemente tal omisión. Cita fallo Bercovich.

Por otro lado, expresa que existe una clara vulneración al principio constitucional de legalidad por parte de la provincia de Tucumán al delegar en la Administración la definición o delineamiento de aspectos sustanciales de la obligación tributaria



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

en cabeza de los agentes de recaudación, a través del dictado de la RG 86/00 y que por ello debe declararse la nulidad de todo lo actuado.

Asimismo, sostiene que el ajuste cuenta con una clara violación al principio de razonabilidad toda vez que parte del ajuste es efectuado en base a la RG 03/2013, la cual no tiene rango de ley, y en el caso, se otorga mayor jerarquía a la constancia de una página web que a una constancia de inscripción. Que además la RG 77/14 dispuso la derogación de la RG 03/2013, es decir, del régimen de control y aplicación de alícuotas mayores a contribuyentes que tenían esta cancelación de oficio. Deja planteada la inconstitucionalidad del mencionado régimen por cuanto aplicar una mayor alícuota no tiene fundamento razonable alguno, por lo que solicita se deje sin efecto el ajuste practicado en virtud de la RG 03/2013.

Se agravia que el Fisco determine intereses no sólo por las obligaciones tributarias presuntamente adeudadas por Sandvik Argentina S.A sino también por aquellas operaciones de ventas efectuadas a sujetos pasibles que registran presentación y cancelación total de la obligación tributaria, lo cual resulta irrazonable. Tampoco indica en la planilla anexa cuáles son los contribuyentes con estas características ni la fecha en la cual cancelaron dichos importes, por lo que el agente no puede verificar si los intereses fueron calculados en forma correcta.

Plantea que si el contribuyente directo abonó el impuesto en forma total, con posterioridad al vencimiento de su DDJJ, dicho importe debió haber sido cancelado con intereses resarcitorios, por lo que el perjuicio ocasionado al fisco ya fue subsanado, consecuentemente pretender intimar al agente nuevamente por intereses resarcitorios, implicaría cobrar dos veces el accesorio a un impuesto que ya fue cumplido en forma total por el contribuyente directo.

Menciona el art. 509 del Código Civil que exime al deudor de responsabilidades de la mora cuando prueba que no le es imputable, por lo que en este caso jamás podría pretender intereses por sumas que no se deben y que son reclamadas en contra de las normas vigentes y de los hechos acreditados.

En subsidio solicita la reducción de los mismos, calculados desde la fecha en que Sandvik debió presentar su DDJJ como agente y la fecha en la que debió haber

ingresado el importe el contribuyente directo, de lo contrario se estaría reclamando a dos contribuyentes intereses por un mismo importe.

Respecto a la carga de la prueba, sostiene que la RG 86/00 únicamente pone en cabeza del agente de percepción el deber de percibir y archivar las constancias que reciban de los sujetos con los que celebren operaciones, así como mantenerlas a disposición de la Autoridad de Aplicación. Que el art. 4 de la norma establece que "los sujetos no alcanzados o exentos en virtud de normas legales" serán quienes deberán acreditar su situación de exclusión mediante la presentación de la pertinente resolución o constancia emitida por la DGR. De allí que la carga del agente de conservar y mantener los comprobantes que justifiquen la falta de percepción, queda supeditada a que previamente los sujetos con quienes opera le hagan entrega de los mentados comprobantes.

En atención a ello, solicita se proceda a rectificar la determinación de oficio efectuada, detrayendo de la base imponible aquellas operaciones que hubieran sido incluidas por supuesta omisión de practicar percepción en operaciones efectuadas con sujetos respecto de los cuales no pudo verificar la inaplicabilidad del Régimen de percepción previsto por la RG 86/00, o la exclusión al mismo, en virtud de las causales previstas en el art. 4 de la mencionada norma legal. Asimismo reitera que debe declararse la inaplicabilidad de la RG 116/2010 por la ausencia de potestad tributaria del fisco para gravar dichas operaciones; y de la RG 3/2013 en tanto este régimen especial creado para aquellos casos en que los sujetos se encuentren con una cancelación de oficio es irrazonable e impone al agente una carga sumamente difícil de cumplir.

Ofrece prueba.

II. A fojas 661/678 del Expte. N° 9042/376/D/2018 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

Efectúa un análisis de la prescripción de la posición 01/2014, la más antigua de las posiciones reclamadas en el Acta de Deuda N° A 643-2018 concluyendo que la misma no se encuentra prescripta, por lo cual manifiesta que las restantes obligaciones tributarias se encuentran también vigentes.

Respecto a que la Resolución carecería de causa y motivación, afirma que en la misma se explica suficientemente la documentación tenida en cuenta, las



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

conclusiones que surgen a partir de su análisis, el motivo que origina la determinación impositiva practicada, la conformación de las bases sujetas a percepción, las alícuotas aplicadas, y las normas legales tenidas en cuenta, considerando de esta manera, que el Resolución N° D 289/19 se ajusta a derecho, rechazando el planteo de nulidad interpuesto.

Respecto a que la D.G.R no informa cuales fueron las operaciones efectuadas con sujetos domiciliados en Tucumán, o inscriptos en CM; cuáles fueron las operaciones sobre las cuales se aplicó la RG 116/2010; ni justifica en ningún momento el elemento territorial que diera fundamento y potestad a la provincia a gravar o imponer percepciones, sostiene que en el soporte óptico obrante a fojas 320 del cual se remitió copia con el Acta de Deuda, la firma puede identificar claramente la totalidad de las operaciones, sujetos y periodos incluidos en la determinación de oficio practicada. Asimismo, en la misma planilla se exhibían los sujetos, periodos y operaciones en las que éstos poseían baja de oficio, razón por la que resultan incorrectos sus dichos. Expresa que en la determinación se incluyeron operaciones realizadas con sujetos inscriptos como contribuyentes locales o de CM con sede o alta en Tucumán, es decir que todos denotan actividad y sustento territorial en esta provincia.

En cuanto a que la D.G.R consideró indiscriminadamente todas las operaciones del Libro IVA Ventas sin demostrar que efectivamente correspondía practicar percepción, expresa que mediante Requerimiento N° 0001-00057466 se le requirió que justifique con documentación respaldatoria los motivos por los cuales no actuó como agente de percepción respecto de las operaciones que se detallaban en el Anexo I del CD, a lo cual Sandvik Argentina S.A contestó a fojas 271 que la pretensión de practicar percepciones a las operaciones detalladas en el CD no tenía sustento legal y resultaba irrazonable y desproporcionada, sin justificar lo solicitado. A mayor abundamiento, manifiesta que por los periodos 01/2014 a 12/2015 la firma presentó las DDJJ de agente de percepción sin movimientos, detectándose, del análisis del Libro Iva Ventas, operaciones pasibles de percepción, resultando un crédito a favor del fisco en los periodos mencionados.

En lo atinente a la prueba informativa ofrecida, manifiesta que: "Herramental del Corte S.R.L", "Ayimic S.R.L" y "Proin S.R.L" contestaron los oficios circularizados

aportando mediante certificación contable constancias de presentación y pago del CM03. No obstante ello, todos los sujetos mencionados registran falta de presentación de la DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de esta provincia mediante el aplicativo SIAPRE, razón por la cual no corresponde efectuar ajuste alguno al respecto.

Con respecto a la responsabilidad solidaria, sostiene que dentro de los principales responsables solidarios están los agentes de percepción, según lo establece el art. 32 de la Ley 5.121 y sus modificatorias, como así también el art. 33 cuando dispone: "(...) de no realizar la retención o percepción o recaudación, responde solidariamente..."; debiéndose entender que la responsabilidad es compartida con el contribuyente. 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 pueda exigir indistintamente a cada uno de ellos la totalidad de la deuda.

Respecto de la pretendida aplicación de la doctrina dictada por la CSJT en el fallo "Bercovich", señala que la Corte Suprema de la Nación, en el fallo "Cintafón S.R.L." ha confirmado el deber de los agentes de acreditar el pago por parte de los obligados directos como única forma de eximirse de la responsabilidad que solidariamente sobre ellos pesa. Este criterio resulta obligatorio para la D.G.R y para la Corte Suprema de Justicia de la provincia de Tucumán, por lo que el trabajo determinativo desarrollado cuenta con el aval de la doctrina sentada por la CSJN.

En cuanto a la carga de la prueba en casos de agentes que omiten actuar como tales, la CSJN mantiene un criterio diferente al de la Corte de Tucumán. En los autos "San Juan S.A" el Máximo tribunal 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 políticas de recaudación tributaria, pues aquél 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", circunstancias que en el caso, el apelante ni siquiera intentó probar.



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

Seguidamente efectúa una extensa justificación sobre la declaración de inconstitucionalidad solicitada por el contribuyente concluyendo que el agravio resulta infundado, toda vez que no advierte que el Fisco haya excedido su potestad reglamentaria.

Que resulta absurdo lo planteado en cuanto a que el Régimen de percepción es un "impuesto disímil" del impuesto sobre los Ingresos Brutos, toda vez que la RG N° 86/00 sólo establece una forma de recaudación del citado gravamen mediante un pago a cuenta.

Con respecto a que los intereses resarcitorios serían improcedentes y que la D.G.R no indica cuáles son los sujetos a los cuales no se les habría efectuado percepción y que habrían cancelado en forma total su DDJJ, el Fisco responde que en el CD obrante a fojas 320 se encuentra incluido el archivo "Listado de operaciones" donde claramente en la columna W titulada "Pagado" figuran las operaciones de ventas efectuadas a sujetos pasibles de percepción que registran presentación de DDJJ en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y cancelación total de la obligación tributaria, motivo por el cual el agente se libera del ingreso del monto de la percepción omitida, correspondiendo ingresar los intereses resarcitorios determinados desde la fecha de vencimiento de la DDJJ del agente hasta la fecha del efectivo ingreso del saldo resultante de la DDJJ del sujeto (columna AH titulada "fecha fin").

Conforme lo establecido 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 razón de ello, considera que no le asiste razón al apelante respecto de los agravios planteados en contra de los intereses.

En virtud de todo lo expuesto, concluye que corresponde rechazar el recurso interpuesto en contra de la Resolución N° D 289-19 confirmándose la misma.

III. A fojas 76/77 del expediente N° 584/926/2019 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, donde se dispone la apertura a prueba por el término de 20 días.



A fojas 153 del mencionado expediente, se informa que respecto a las pruebas ofrecidas por el contribuyente: 1) prueba documental: se tiene presente para definitiva; 2) prueba informativa: aceptada y parcialmente producida, y 3) prueba testimonial: aceptada y posteriormente desistida por la parte interesada.

Respecto a la prueba instrumental ofrecida por la D.G.R, se tiene presente para definitiva.

Habiendo concluido el periodo probatorio, pasan los autos a despacho para resolver.

**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.

El apelante plantea en primer lugar la nulidad de la Resolución en virtud a que la misma presentaría, a su criterio, vicios en la causa y en la motivación que le impedirían ejercer correctamente su derecho de defensa atento a que la D.G.R nunca habría informado cuáles serían los sujetos domiciliados en la provincia de Tucumán o inscriptos en CM con sede o alta en esta jurisdicción. Tampoco demostró que efectivamente correspondía practicar percepción así como los casos en que aplicó la RG 03/2013 y las razones por las cuales fue cancelada de oficio la inscripción de los contribuyentes, considerando que la D.G.R aplica mecánicamente la normativa sobre cada operación.

Al respecto, observo que en el Acta de Deuda el Fisco explica la metodología llevada a cabo en la determinación de oficio y las alícuotas aplicadas a cada tipo de cliente, es decir la alícuota correspondiente a los contribuyentes locales, a los inscriptos en el Régimen de CM y a los que presentaban baja de oficio. Junto al Acta de Deuda se notificó el CD que contiene el listado de clientes y de cada una de las operaciones con ellos concertadas que se encuentran incluidas en la determinación, la alícuota aplicada y el motivo dentro de la columna "observaciones", distinguiéndose perfectamente la situación de cada contribuyente y por ende la alícuota de percepción que correspondía aplicar.

Cabe recordar al agente que la RG 86/00 que regula la actividad de los agentes de percepción dispone que *"Los agentes de percepción se encuentran obligados a actuar como tales por la totalidad de las operaciones por ellos realizadas con los sujetos pasibles de percepciones (...)"* por lo que queda claro que Sandvik

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Argentina S.A debía haber actuado como agente de percepción con los sujetos pasibles y su omisión resulta la causa de la determinación de oficio practicada por la Autoridad de Aplicación, situación que surge tanto del Acta de Deuda como de la Resolución N° D 289/19 en tanto la Autoridad de Aplicación expresa: *"Que por los periodos mensuales 01/2014 a 12/2015 la firma presentó las DDJJs del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción sin movimiento, sin embargo del análisis del Libro IVA Ventas aportado durante la inspección se detectaron en dichos periodos operaciones pasibles de percepción.*

*Que conforme lo establecido en la Resolución General (DGR) N° 86/00, sus modificatorias y complementarias, se verifica el incumplimiento de las obligaciones establecidas para los Agentes de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, resultando crédito a favor del fisco en los periodos mensuales 01/2014 a 12/2015."*

En cuanto a que la D.G.R no brinda los casos en los que aplicó la RG 03/2013 ni las razones por las cuales fue cancelada de oficio la inscripción, considero que dicha información carece de relevancia para el agente de percepción ya que lo que a éste interesa para su correcto accionar es simplemente verificar si se encuentra o no con baja de oficio ante la Autoridad de Aplicación, sin importar los motivos que llevaron a su cliente a esta situación.

La obligación de verificar se encontraba establecida en la RG 03/2013 la cual en su art. 4 establecía: *"(...) de regir cancelación de oficio los agentes deberán asignarles a los sujetos pasibles de retención y percepción el carácter de no inscriptos, correspondiendo la aplicación de las alícuotas y porcentajes establecidos para los contribuyentes no inscriptos conforme a las normas que establecen los respectivos regímenes"*.

En consonancia con lo expuesto la Autoridad de Aplicación expresó que a los montos sujetos a percepción se les aplicó la alícuota "(...) del 5% a las operaciones efectuadas con sujetos que conforme lo dispuesto por la Res. Gral. (DGR) N° 03/2013, registran cancelación de oficio de su inscripción o de su alta en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en esta DGR y a las efectuadas con sujetos que no acreditan su inscripción en los términos establecidos por la Res. Gral. (DGR) N° 176/10 y sus modificatorias, según consulta al padrón Web de esta DGR". Siendo ello así, la determinación se encuentra ajustada a derecho.

Cabe precisar respecto a la sanción de nulidad, que teniendo en cuenta la gravedad que reviste una sanción de este tipo, 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. El Dr. Lino Palacio manifiesta que la declaración de nulidad es improcedente si quien la solicita no demuestra la existencia tanto de un interés personal cuanto del perjuicio que le ha ocasionado el acto presuntamente irregular. En este sentido manifiesta que "(...) la respectiva resolución invalidatoria debe responder a un fin práctico (no hay nulidad sin perjuicio) pues resulta inconciliable con la índole y función del proceso la nulidad por la nulidad misma para satisfacer un mero interés teórico" (Lino Palacio, Derecho Procesal Civil, Tomo IV pág. 159).

En el caso de autos, considero que tanto del Acta de Deuda, del CD notificado conjuntamente con ésta, así como de la Resolución N° D 289/19, se encuentran correctamente acreditados los motivos de la determinación de oficio, las operaciones incluidas en cada periodo así como la justificación de las diferentes alícuotas aplicadas a cada sujeto pasible de percepción.


Cabe agregar que en el transcurso de la inspección, la D.G.R solicitó mediante Requerimiento N° 0001-00067176 (fs. 273) que respecto de los periodos 01/2014 a 12/2015 justifique con documentación respaldatoria los motivos por los cuales la firma no actuó como agente de percepción conforme la RG 86/00, respecto de las operaciones que se detallan en el Anexo I del CD. Sin embargo, contrariamente a demostrar las razones de su omisión, el agente en su responde de fojas 297 sólo se expidió sobre la falta de sustento legal de la RG 86/00, dejando planteada la inconstitucionalidad de la misma.

En conclusión, siendo insuficientes los argumentos utilizados a los fines de lograr la sanción de nulidad del Acto Administrativo el cual de acuerdo al artículo 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo de la Provincia se presume legítimo, corresponde rechazar el planteo de nulidad intentado por el apelante.

Seguidamente, el apelante sostiene que la D.G.R omitió tener en consideración que conforme el art. 214 del C.T.P, el impuesto sobre los ingresos brutos grava el ejercicio habitual y a título oneroso de una actividad en jurisdicción de la provincia; que omitió comprobar la existencia de una conexión real entre las operaciones



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

fiscalizadas y la correspondiente atribución de ingresos, es decir, que omitió demostrar que los ingresos obtenidos por los clientes (contribuyentes directos) originados en los bienes adquiridos a Sandvik Argentina S.A debían tributar el impuesto. Que resulta imposible para el agente conocer si los bienes vendidos a sus clientes han sido utilizados por ellos como bien de uso, si han sido revendidos, o incorporados a un proceso productivo formando parte de un nuevo bien que posteriormente ha sido vendido, constituyendo ello una prueba diabólica. Al respecto, corresponde aclarar que el recurrente incurre en un error atento a que lo que se analiza en el presente caso es la actuación de la firma como agente de percepción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de acuerdo a los lineamientos de la RG 86/00, la cual en su art. 2 establece: "(...) los agentes de percepción se encuentran obligados a actuar como tales por la totalidad de las operaciones por ellos realizadas con los sujetos pasibles de percepciones, independientemente de las operaciones correspondientes a las actividades específicas que originaron la obligación de su inscripción(...). La falta de inscripción no libera al agente de percepción de su obligación de actuar como tal (...)". Por su parte, y respecto a los sujetos sobre los cuales los agentes se encuentran exentos de percibir se dispone: "No deberá practicarse la percepción cuando las operaciones se realicen con sujetos no alcanzados por el impuesto o con los siguientes sujetos:

- a) El Estado nacional, los estados provinciales y las municipalidades, sus dependencias, reparticiones autárquicas y descentralizadas, por las prestaciones brindadas en su función de Estado como Poder Público.
- b) Las bolsas de comercio autorizadas.
- c) Las representaciones diplomáticas y consulares de países extranjeros.
- d) Las asociaciones mutualistas constituidas de conformidad con la legislación vigente.
- e) Los enunciados en el inciso 9. del artículo 228 del Código Tributario Provincial, excepto las obras sociales a las cuales se refiere el citado inciso.
- f) Las sociedades cooperativas de trabajo.

Respecto a dichos sujetos excluidos, los agentes de percepción quedan liberados de la obligación de acceder al padrón de contribuyentes al cual se refiere el cuarto párrafo del artículo 3° de la presente resolución general".

En el caso de autos puede observarse en el detalle de operaciones que se tratan de sujetos contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos locales o inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral, o sujetos contribuyentes del impuesto pero que poseen baja de oficio, por lo que los dichos del apelante resultan incorrectos.

Por otro lado, el apelante sostiene que la D.G.R debía indagar previamente, si correspondía que los contribuyentes directos efectuaran el ingreso del impuesto y si efectivamente lo ingresaron ya que no puede atribuirse responsabilidad solidaria al agente si no se ha demostrado en forma fehaciente la falta de ingreso del impuesto por parte del obligado principal. Manifiesta que los agentes responden "junto al" obligado principal y no "en lugar de", citando el fallo "Bercovich S.A.C.I.F.I.A vs. Provincia de Tucumán s/ Nulidad/Revocación" de la CSJ de Tucumán

Tal como éste expresa, la relación entre los contribuyentes directos -sujetos pasivos- y los agentes de percepción se rige por el régimen de solidaridad tributaria, siendo denominados estos últimos responsables por deuda ajena (art. 29 C.T.P.).

No obstante en cuanto a la creencia de que el Fisco provincial debe ir primero contra el contribuyente obligado principal, y solo en caso que éste adeudara alguna obligación tributaria, recién ir contra el responsable solidario, corresponde expresar que se equivoca el apelante en este sentido, por cuanto en virtud del régimen de solidaridad tributaria el Fisco puede exigir indistintamente la totalidad de la deuda tanto al obligado principal como al responsable solidario, teniendo ello 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 (...)"*. A su vez, 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. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Para el caso particular de los agentes de percepción este Tribunal ha aceptado como prueba suficiente la sola demostración que el sujeto pasible de percepción presentó la correspondiente declaración jurada e ingresó el impuesto resultante. Como bien expresa el apelante, ello surge en virtud del criterio adoptado por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán en los autos "José Farías E Hijos S.R.L. vs. Gobierno de la provincia de Tucumán DGR s/revocación" (22-12-2008, Sentencia N° 1316)" así como en "Bercovich S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán s/Nulidad/Revocación" (14-3-2014, Sentencia N° 185).

En el presente caso, en la Resolución N° D 289/19 la D.G.R expresa que del análisis efectuado al detalle de operaciones de ventas que conforman la determinación de oficio practicada surge:

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 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 las percepciones del Impuesto sobre los Ingresos brutos omitidas, conforme surge de la "Planilla Anexa Acta de Deuda N° A 643-2018", los cuales ascienden a la suma de \$116.871,23 para los periodos mensuales incluidos en dicha planilla.

B- operaciones de ventas efectuadas con sujetos pasibles de percepción que registran presentación de la DDJJ y cancelación total de la obligación tributaria, motivo por el cual la firma verificada queda liberada del ingreso del monto de la percepción omitida, correspondiendo ingresar únicamente los intereses resarcitorios.

Ahora bien, es correcto lo manifestado por el apelante en cuanto a que si el obligado principal presentó las DDJJs e ingresó el impuesto resultante, no puede atribuirse responsabilidad solidaria al agente.

En consonancia con lo dispuesto por nuestro máximo Tribunal, es que el agente en su intento de liberarse de culpabilidad, ofreció en la etapa impugnatoria prueba pericial contable de los contribuyentes "Proin S.R.L", "Herramental de Corte S.R.L", y "Ayimic S.R.L", volviendo a ofrecer en esta etapa recursiva prueba informativa y testimonial las cuales fueron aceptadas por este Tribunal, abriéndose el procedimiento a prueba.

A fojas 81 del Expte. N° 584/926/2019 se presenta el Dr. Gonzalo Molina a fin de informar el desistimiento de la prueba testimonial y a fojas 87/89 y 91/93 se acredita el diligenciamiento de los oficios requeridos.

Tanto en las periciales contables presentadas en la etapa impugnatoria como en las respuestas a los oficios diligenciados en esta etapa, los contribuyentes manifiestan que las facturas confeccionadas por Sandvik Argentina S.A no incluyen percepciones de ingresos brutos de la provincia de Tucumán, por lo que no han sido computadas como pagos a cuenta en las DDJJs CM03 y que las mismas han sido presentadas y pagadas.

No obstante, en ningún momento los sujetos hacen referencia o demuestran a través de la documentación pertinente que las DDJJs del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la provincia de Tucumán se encuentran presentadas, constituyendo éste el motivo por el cual el Fisco provincial considera que no corresponde efectuar ajuste a la planilla determinativa.

Por ello, a fojas 157 del Expte. N° 584/926/2019 obra medida para mejor proveer enviada por este Tribunal a la Dirección General de Rentas, para que informe si "Herramental de corte S.R.L", "Proin S.R.L" y "Ayimic S.R.L" registran presentación y pago de las DDJJs del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la provincia de Tucumán en los periodos 01 a 12/2014 y 01 a 12/2015.

En cumplimiento a lo requerido, a fojas 162 la Autoridad de Aplicación informa que de la consulta a su sistema informático surgen las siguientes situaciones:

- "Herramental de corte S.R.L" no registra presentación de las DDJJs mediante sistema SIAPRE en los anticipos 05 a 07/2015, ni presentación de las DDJJ anuales de los periodos fiscales 2014 y 2015. Sin embargo, se verifica que en el sistema SIFERE de la Comisión Arbitral, la firma registra presentación de las DDJJ informativas en los anticipos 01/2014 a 12/2015, todos con saldo a favor del contribuyente.

- "Proin S.R.L": no registra presentación de las DDJJs del Impuesto sobre los Ingresos Brutos mediante SIAPRE en los anticipos 01 a 12/2014 y 01 a 12/2015 ni presentación de las DDJJ anuales de los periodos fiscales 2014 y 2015. Sin embargo, se visualizan pagos en los anticipos 07, 08, 10, 11 y 12/2014, 01, 02, 04, 05, 06, 07, 08 y 10/2015, los cuales son coincidentes con el saldo a ingresar a favor de la DGR.



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



C.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

- "Ayimic S.R.L": no registra presentación de las DDJJs mediante sistema SIAPRE en los anticipos 01 a 12/2014 y 01 a 12/2015, ni presentación de las DDJJs anuales en los periodos fiscales 2014 y 2015, visualizándose un pago en el anticipo 01/2014, el cual es coincidente con el saldo que surge de la DDJJ informativa presentada en el sistema SIFERE de la Comisión Arbitral.

No obstante lo informado, aclara que el art. 1 de la RG (DGR) N° 84/2013 dispone: *"Dejar debidamente aclarado que a partir del periodo fiscal 2014 inclusive, los contribuyentes comprendidos en el Convenio Multilateral, excepto los encuadrados en el art. 8, deberán utilizar el programa aplicativo SIAPRE para la liquidación y determinación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de sus respectivos anticipos correspondiente a la jurisdicción de Tucumán, dentro del marco previsto por el régimen especial de presentación de declaraciones juradas establecido por la RG (DGR) N° 160/11 y sus modificatorias y normas complementarias"*.

En este contexto, cabe resaltar la importancia que posee en el sistema autodeterminativo de impuestos la presentación de las declaraciones juradas ya que es a través de las mismas que el contribuyente pone en conocimiento del organismo fiscal el monto de la obligación tributaria, teniendo por lo tanto, implicancia dentro de los procesos de fiscalización y determinación que efectúan los organismos, y sus consecuencias dentro del régimen sancionador.

Como ya se puso de manifiesto, mediante RG N° 84/2013, la provincia de Tucumán dispuso que la liquidación y determinación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y sus respectivos anticipos correspondientes a esta jurisdicción, deberá efectuarse mediante el aplicativo SIAPRE, por lo que yerra el apelante al sostener que la presentación de la DDJJ mediante este sistema posee carácter meramente formal.

Si bien, la Resolución también dispone que el pago debe efectuarse mediante el sistema SIFERE previsto por la comisión Arbitral, la cual reviste carácter de DDJJ informativa en esta provincia. En el caso de autos, atento a la falta de presentación de las DDJJs del modo dispuesto por la provincia de Tucumán, el impuesto no se encuentra determinado.

De acuerdo a lo informado por el Fisco, los sujetos "Proin S.R.L" y "Ayimic S.R.L" no registran presentación de DDJJs en esta jurisdicción durante los periodos



fiscales 2014 y 2015 como así tampoco las DDJJs anuales. Respecto a "Herramental de Corte S.R.L": se verifica que en la determinación de oficio sólo se incluyen diferencias a ingresar en el periodo 07/2015, en el cual según los registros de la D.G.R, el contribuyente no presentó la DDJJ a través del aplicativo SIAPRE.

En virtud de lo expuesto, concluyo que corresponde no hacer lugar al planteo del apelante en el cual sostiene erróneamente que respecto de los sujetos mencionados, el pago se encuentra acreditado, atento a que no hay registros de la determinación del impuesto en esta jurisdicción, confirmando por tanto, los ajustes efectuados por la Autoridad de Aplicación en este sentido y reclamados mediante Planilla Determinativa Acta de Deuda N° A 643-2018.

Bajo los puntos IV y V, el apelante plantea la inconstitucionalidad de la RG 86/2000 atento a que la misma estaría violando el principio de legalidad, y de la RG 03/2013 por violentar el principio de razonabilidad en materia tributaria. Sin embargo, el ejercicio de control de constitucionalidad recae sobre el Poder Judicial, no siendo el ámbito administrativo el adecuado para su planteo.

Respecto a tal atribución, este Tribunal por disposición específica del art. 161 del C.T.P no resulta competente para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias, razón por la cual el planteo resulta inadmisibles.

En cuanto a la improcedencia de los intereses planteado en su sexto agravio, manifiesta que la DGR no indica en la planilla los contribuyentes directos a los cuales no les habría efectuado percepción y que habrían cancelado en forma total su DDJJ, ni tampoco la fecha en la cual cancelaron dichos importes, por lo que no es posible verificar si los intereses fueron calculados en forma correcta. En discrepancia con ello, y como informa la Autoridad de Aplicación en su escrito de contestación, del "Listado de operaciones" incluido en el CD de fojas 320 notificado en forma conjunta con la Resolución en crisis, puede obtenerse en la Columna W titulada "Pagado?" aquellos contribuyentes que registran cancelación total de la obligación tributaria, por lo cual el agente queda liberado de ingresar el monto de la percepción omitida correspondiendo ingresar únicamente los intereses resarcitorios determinados desde la fecha de vencimiento de la DDJJ del agente hasta la fecha en que el contribuyente directo ingresó el impuesto determinado en su DDJJ. Ambas fechas se encuentran también informadas en la



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

planilla "Listado de operaciones" en las columnas "fecha inicio" y "fecha fin" a las cuales hace referencia la columna de cálculo de los intereses, por lo cual el agente cuenta con toda la información para su control.

Asimismo expresa el Fisco que corresponde ingresar intereses resarcitorios respecto de aquellos sujetos pasibles de percepción que recuperaron su condición de inscriptos en el impuesto, constituyendo la base de cálculo la diferencia que surge entre el monto de las percepciones omitidas determinadas a la alícuota del 5% y el monto de las percepciones omitidas que surgen de aplicar la alícuota del 3,5% (para contribuyentes locales) o del 1,75% (para operaciones efectuadas con contribuyentes inscriptos en CM) calculados desde la fecha de vencimiento de la DDJJ de agente hasta la fecha en que el contribuyente recupera su condición de inscripto.

Corresponde poner de manifiesto que los intereses poseen carácter resarcitorio por cuanto constituyen una indemnización debida al Fisco por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias, encontrando justificación por tratarse de una indemnización al acreedor cuyo derecho de crédito se lesionó al no satisfacerse las deudas en el plazo establecido. Asimismo, poseen carácter automático en tanto el art 50° del C.T.P establece que: *"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"*.

Por su parte, el artículo 509 del Código Civil vigente en los periodos reclamados, establecía que *"En las obligaciones a plazo, la mora se produce por su solo vencimiento"* y respecto a los efectos de la mora dispone que *"Para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que no le es imputable"*, situación que no se logra acreditar en el presente. En virtud de las razones expuestas, corresponde no hacer lugar al planteo de improcedencia de los intereses resarcitorios, confirmándose los incluidos en la "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios Acta de Deuda N° A 643-2018".

Finalmente, el apelante se queja respecto a la carga de la prueba, manifestando que la DGR le trasladó al agente injustamente ya que la falta de las constancias de los "sujetos no alcanzados y/o exentos en virtud de normas legales" es

inimputable al agente y agrega que el fisco, debe demostrar que posee potestad tributaria para gravar las ventas concertadas con sujetos encuadrados en las normas del CM con alta en la jurisdicción Tucumán y exigir las percepciones correspondientes a las mismas.

Respecto a la carga de la prueba, resulta aplicable la jurisprudencia de la CSJN establecida ya desde hace tiempo en los autos "San Juan S.A c/ DGI" en la cual 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".

En cuanto a la falta de comprobantes o constancias de exención al régimen de percepción, contrariamente a lo manifestado, es la condición de los sujetos frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos lo que los hace pasibles de percepción, por lo cual, si el agente no contaba con ninguna documentación que acredite la exclusión del sujeto frente al Régimen de percepción, debería haber actuado como tal, siendo por tanto, erróneo lo expuesto por el apelante.

En este contexto, y como ya se expuso anteriormente, el Fisco solicitó mediante requerimiento que justifique respecto de las operaciones detalladas en el Anexo I del CD, los motivos por los cuales la firma no actuó como agente de percepción, sin obtener respuesta al respecto.

En consecuencia, y en virtud de los fundamentos expuestos concluyo que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por SANDVIK ARGENTINA S.A CUIT N° 33-61200544-9, en contra de la Resolución N° D 289/19, confirmando la misma en atención a las consideraciones que anteceden.

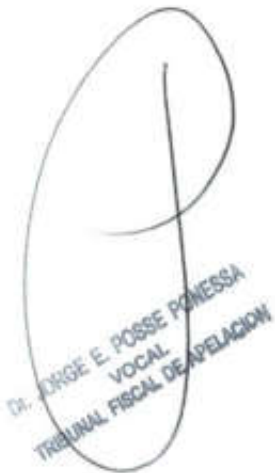
Así Voto.

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

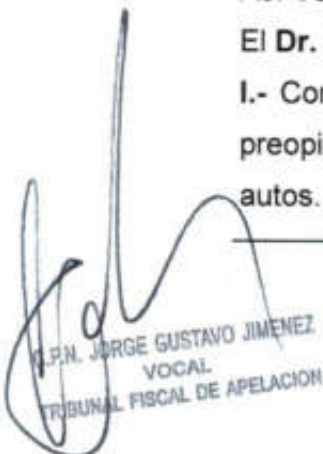
I.- Comparto y adhiero las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, CPN Jorge Gustavo Jiménez, en lo que refiere a los antecedentes de autos. Formulo disidencia únicamente con los considerandos respecto a los



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. J.G. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

intereses y consiguiente resolución del caso, en mérito a los fundamentos que se expondrán en el apartado siguiente de éste voto.

II.- Respecto a la aplicación de los mismos por parte del Organismo Fiscal en la deuda determinada, se defiende la procedencia de los mismos, pues los intereses calculados tienen efectivamente un carácter resarcitorio, en tanto constituyen una indemnización debida al Fisco por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Los intereses resarcitorios se justifican por tratarse de una indemnización al acreedor cuyo derecho de crédito se lesionó al no satisfacerse las deudas en el plazo establecido.

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

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

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, situación no probada en autos.

Ahora bien, la implementación de los regímenes de retención/percepción en la fuente, tienen como doble finalidad la recaudación anticipada de los tributos por parte del Organismo Fiscal y a su vez, constituyen una herramienta para evitar o atenuar la evasión fiscal (se presume que a través de ellos el Fisco toma conocimiento previo de la existencia de la operación sujeta a dichos regímenes y que esto minimiza o anula el riesgo de que el sujeto pasible no la declare posteriormente en oportunidad de determinar el tributo correspondiente). No es menos cierto que la retención/percepción constituye para el sujeto pasible un ingreso a cuenta de la obligación final del período de que se trate. En este contexto, si la retención/percepción en la fuente no fue oportunamente efectuada y el sujeto pasivo del tributo (contribuyente) cumplió con su obligación de ingresar el impuesto en su justa medida a través de la presentación de la DD.JJ., entonces la obligación tributaria se encuentra satisfecha en cabeza de quien se verifica el hecho imponible sujeto al pago del impuesto. Y mal podría exigirse al agente de retención/percepción, con posterioridad al acaecimiento de dicha circunstancia, el ingreso de una suma (capital) a cuenta de una obligación tributaria que ya se encuentra plenamente cumplida.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Ello no obsta sin embargo, a que el Fisco pueda reclamar a los Agentes de Percepción/Retención los intereses resarcitorios por la falta de ingreso oportuno a las arcas fiscales, fundado en el incumplimiento de las obligaciones en cabeza de los sujetos que, debiendo actuar como tales, no lo hicieron.

Entiendo que en el presente caso, los intereses que se determinan al agente, encuentran sustento en el perjuicio financiero que genera al Fisco el incumplimiento de las obligaciones a su cargo, de percibir y transferir esa percepción a la D.G.R., a la fecha de su vencimiento.

El origen de los intereses intimados por la D.G.R. en la planilla "*Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios Acta de Deuda N° A 643—2018*" corresponde a dos cuestiones:

- Operaciones de pago efectuadas con sujetos pasibles que recuperaron su condición de inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
- Operaciones donde el contribuyente determinó, declaró e ingresó el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente en su justa medida.

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

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.

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 expresado; propongo la siguiente resolución: HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por SANDVIK ARGENTINA S.A. C.U.I.T. 3361200544-9 contra la Resolución N° D 289/19 y en consecuencia, DISPONER que la D.G.R. proceda a reliquidar los intereses resarcitorios correspondientes a la planilla denominada "*Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios Acta de Deuda N° A 643—2018*" conforme los parámetros expuestos en el considerando II de este voto.

El **Dr. José Alberto León** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**.

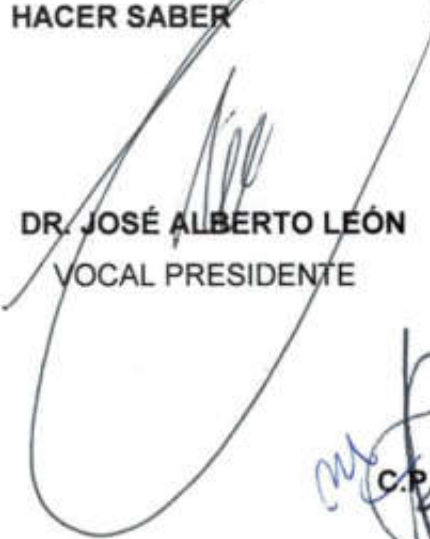
En mérito a ello

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**

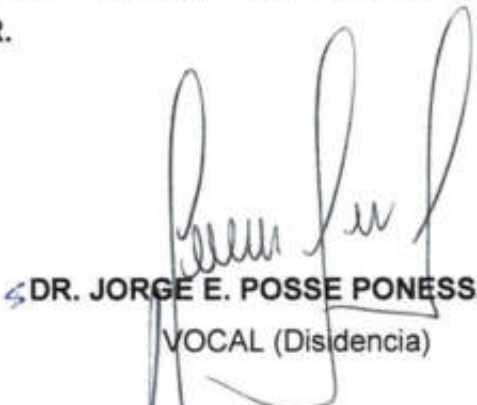
**RESUELVE:**

- 1- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **SANDVIK ARGENTINA S.A CUIT N° 33-61200544-9**, en contra de la Resolución N° D 289/19, confirmando la misma en atención a las consideraciones que anteceden.
- 2- **REGISTRAR**, notificar, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

**HACER SABER**



**DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN**  
VOCAL PRESIDENTE



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



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

**ANTE MÍ**



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION