

SENTENCIA N°233 /2023

Expte. N° 631/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los ...22... días del mes de ~~SEPTIEMBRE~~ de 2023, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge G. Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada **"DELOTTE S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN"** – Expte. N° 631/926/2019 (Expte. Nro. 28427/376-D-2018 DGR)" y;

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.- Que a fs. 392/397 del Expte. Nro. 28427/376-D-2018 DGR, se presenta el apoderado del contribuyente DELOTTE S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 287/19 de fecha 20/09/2019, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 386/389 del expediente DGR.

En ella se resuelve, Rechazar la impugnación interpuesta por la firma DELOTTE S.A., C.U.I.T. N° 30-65990906-1 en contra del Acta de Deuda N° A 2232-2018 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmándose la misma.

En su exposición de agravios el apoderado plantea la nulidad del ajuste por considerar que la DGR insiste en el ajuste por supuestas retenciones que no se habrían realizado a distintos proveedores.

Plantea también la falta de integración del procedimiento con los obligados directos. Sostiene que de la lectura del texto de la resolución queda claro que la DGR admite la posición jurisprudencial que sostiene que el responsable por deuda ajena puede librarse de su obligación en la medida que pruebe que el



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

contribuyente ha ingresado las sumas de dinero que a él le corresponden en concepto de principal obligado.

Expresa que no surge de autos la integración al procedimiento de los sujetos obligados, no obstante la DGR insiste en que sea el Agente quien integre al proceso a los principales obligados en el momento de la producción de la prueba. Señala que con la impugnación se solicitó que la DGR adjunte los Estados de Cuenta de todos los sujetos incluidos en el presente ajuste, sin embargo, no lo hizo en una evidente violación al derecho de defensa y al principio de la búsqueda de la verdad material del caso concreto.

Bajo el título "Baja de Oficio", expresa que se procedió a efectuar un ajuste con respecto a aquellos sujetos que recuperaron su condición de inscriptos, sin embargo, considera que la DGR intimó de cobro por las retenciones omitidas que resultan una vez descontados los importes oportunamente declarados e ingresados por dichas operaciones, lo que entiende no resultaría correcto ya que si el proveedor ingresó su gravamen "nada puede adeudarse a cuenta de lo que ya pagó".

Expresa que conforme surge de la RG N° 3/2013, solo pueden recuperar su condición de inscriptos quienes presentan sus declaraciones juradas e ingresan el tributo correspondiente.

Bajo el título "Intereses resarcitorios" expresa que se ha intimando al agente al ingreso de intereses resarcitorios –obligación accesoria- de las retenciones omitidas –obligación principal- que no son ni fueron reclamados al contribuyente, - obligado principal. Sostiene que si la obligación fue cancelada por el pago que realizó el principal obligado, los efectos fueron también atribuibles al obligado solidario. Por lo tanto, extinguida la deuda principal (por el pago espontáneo), ya nada se le puede reclamar al agente, menos aún una deuda en concepto de intereses.

Bajo el título "Ofrece Prueba", señala que ofrece prueba documental (constancias obrantes en autos) y prueba informativa, solicitando se libre oficio a la DGR a fin de que informe si realizó a los proveedores incluidos en la presente determinación algún ajuste como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y adjunte estados de cuenta de todos los sujetos incluidos en el ajuste practicado en el Acta de Deuda N° A 2232-2018.

Por último, el apoderado de la firma solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se revoque la resolución apelada.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

En primer lugar, la DGR destaca que si bien el apelante no plantea la prescripción para determinar y/o reclamar el impuesto correspondiente a cada posición, de igual manera, realiza un análisis de ésta y destaca que en el presente caso no media prescripción. De igual manera destaca que por las posiciones contenidas en el Acta de Deuda N° A 2232-2018 se emitió Certificado de Deuda N° 742-2018, y en fecha 04/11/2019 se inició demanda de Embargo Preventivo, la cual tramita ante el Juzgado de Cobros y Apremios II Nom. Provincia de Tucumán – Expte. Judicial N° 5331/2019, conforme surge a fs. 399/402 de marras.

Respecto a lo planteado sobre la Nulidad del Ajuste por las retenciones que no se realizaron, la DGR cita jurisprudencia aplicable al presente caso.

Destaca que la determinación de oficio practicada se ajusta estrictamente a la normativa vigente que regula el Régimen de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Tucumán, considerando lo dispuesto por la RG (DGR) N° 23/02, sus modificatorias y complementarias, por lo que el acto administrativo en cuestión debe considerarse válido y ajustado a derecho.

Sostiene la DGR que el agente no ha acreditado con documentación respaldatoria pertinente que los contribuyentes no retenidos hayan ingresado el impuesto, pretendiendo trasladar la carga de la prueba al organismo recaudador, por lo que entiende que corresponde rechazar las manifestaciones vertidas al respecto.

Destaca que si bien la DGR cuenta con un sistema en el cual se puede verificar la presentación y el pago de las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles, dicha información al consignar importes globales no resulta por si sola prueba suficiente para que el Fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas DDJJ.

De igual manera señala que los estados de cuenta incluyen información global mensual y por rubros respecto de bases imponibles, alícuotas, impuestos determinados, acreditaciones computadas y saldos de impuesto a favor del contribuyente o del Fisco, resultando material y técnicamente imposible a partir de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

esa información conocer si la operación por la cual se emitió la Determinación de Oficio se encuentra o no incluida en la base imponible declarada por el contribuyente directo (sujeto pasible), en consecuencia con esta única prueba el agente no queda liberado de su responsabilidad solidaria, respecto de las retenciones omitidas de practicar o practicadas en defecto.

Señala que debe tenerse en cuenta que en el supuesto caso de existir una verificación impositiva al contribuyente directo (sujeto pasible de retención) tampoco el fisco lograría constatar por las operaciones incluidas en la Determinación de Oficio (orden de pago) cual fue la factura de venta emitida y que la misma se consideró en el armado de la Declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del contribuyente, y esto es así, por una sencilla razón, no se conoce la vinculación existente entre la Orden de Pago y la factura emitida, hecho conocido solamente por el Agente de Retención.

Expone que no se pudo liberar al Agente de Retención de su responsabilidad solidaria respecto de las retenciones omitidas o practicadas en defecto, atento a que no se demostró que las operaciones incluidas en la Determinación de Oficio atacada hayan conformado la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos declarado por el contribuyente directo (sujeto pasible de retención) y menos aún que se haya cancelado el impuesto pertinente.

En cuanto a lo manifestado por el apelante bajo el título "Baja de Oficio", señala la DGR que procede el rechazo de este planteo atento a la errada interpretación efectuada por el apelante.

Destaca que la recuperación de la condición de inscripto en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para los sujetos que registraban "Bajas de Oficio" implica recuperar la alícuota de retención aplicable conforme la condición de inscripto como local o bajo el Régimen de Convenio Multilateral del sujeto pasible, lo cual en nada se relaciona con la responsabilidad solidaria que subsiste por las retenciones omitidas o practicadas en defecto, de la cual solo se liberará si demuestra que el contribuyente directo canceló el Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de cada una de las operaciones incluidas en la determinación de oficio.

Sostiene que respecto al ajuste vinculado a las bajas de oficio y a los sujetos que no acreditan inscripción, dicha situación ya fue tratada en la determinación de oficio atacada y no se asistió razón al impugnante.

En relación al planteo formulado en contra de los intereses resarcitorios, señala la DGR que corresponde el rechazo del planteo formulado, en el sentido de considerar que los intereses calculados tienen efectivamente un carácter resarcitorio, por lo que constituyen una indemnización debida al fisco por resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias, encontrando su justificativo, no sólo por constituir una reparación por el uso del capital ajeno, sino también por tratarse de una indemnización al acreedor, cuyo derecho de crédito se ve lesionado al no satisfacerse la deuda en el plazo establecido.

Respecto al punto "Ofrece Prueba", señala la DGR que el apelante ofrece la prueba documental agregada a las presentes actuaciones y ofrece la misma prueba informativa ofrecida en la instancia anterior, la cual fuera rechazada oportunamente y reitera los argumentos expuestos en aquella instancia.

Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba instrumental, hace reserva del caso federal y solicita confirmar la resolución apelada.

III.- A fs. 15/16 obra Sentencia Interlocutoria N° 297/2021 del 30/08/2021 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado, en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

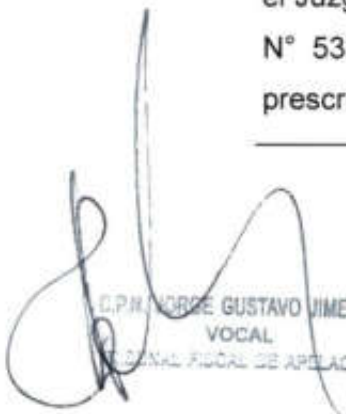
Atento a ello, se encuentra la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el art. 151 del CTP.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° D 287/19 resulta ajustada a derecho.

En primer lugar, se debe señalar que tal que como consta a fs. 399/402 del Expediente DGR N° 28427/376/D/2018, por las posiciones contenidas en el Acta de Deuda N° A 2232-2018 se emitió Certificado de Deuda N° 742-2018, y en fecha 04/11/2019 se inició demanda de Embargo Preventivo, la cual tramita ante el Juzgado de Cobros y Apremios II Nom. Provincia de Tucumán – Expte. Judicial N° 5331/2019. Dicha demanda interrumpió en tiempo oportuno los plazos de prescripción que se encontraban corriendo.

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

Con relación al planteo de nulidad efectuado por el apelante debemos señalar que la jurisprudencia tiene dicho que "no existe "la nulidad por la nulidad misma", por lo que debe existir indefensión real de la parte interesada en la declaración de nulidad; a lo cual cabe agregar que las nulidades procesales son todas relativas resultando preciso para la admisión de la misma, que existan vicios que afecten a los sujetos o elementos del proceso".

Con relación a los planteos tales como "La responsabilidad solidaria que es subsidiaria" o "La prueba de que el principal obligado presentó sus DDJJ e ingresó el gravamen" lo que se deduce es que el Apelante pretende que, con la información sobre la presentación y pago de las declaraciones juradas de los proveedores, sea la Administración quien determine el cumplimiento de las obligaciones que como Agente de Retención le corresponde al Apelante.

Ello es totalmente erróneo, y a su vez de imposible realización por parte del Fisco, ya que no resulta posible establecer con precisión si en la base imponible de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los proveedores (sujetos a retención) está incluida y declarada la operación que fue susceptible de la retención no practicada y por ende, si el tributo correspondiente a la misma fue satisfecho e ingresado por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir, el propio proveedor.

Teniendo en cuenta lo detallado anteriormente, los planteos intentados por el Agente con el fin de lograr la nulidad del acto, son improcedentes porque no se encuentran acreditados.

Es importante destacar que el apelante debe acreditar el interés de los litigantes para dicha pretensión, ya que no cabe declarar nulidades que carecen de objeto práctico (Alsina Hugo, Derecho Procesal, Ed Ediar 1961, Tomo IV). En el mismo sentido 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 como del perjuicio que la ocasionado el acto presuntamente irregular; "...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, ed. Abeledo Perrot, 1992, Tomo IV)

Cabe destacar que la actividad probatoria en contra de los actos dictados por el Fisco exige, por parte de quien impugna un Acto de la Administración, mucho más que sólo su discrepancia o negación; exige aportar prueba concluyente y contundente, lo que no sucede en el presente caso.

Asimismo, es importante recordar que la norma general que rige la carga de la prueba en materia tributaria, es el segundo párrafo del art.120 del CTP que establece *"Los actos y resoluciones de la Administración Pública se presumen verídicos y válidos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante"*.

Con relación a que no se integró al procedimiento a los sujetos incluidos en la verificación, cabe destacar que la implementación del Régimen de Retención en la fuente tiene una doble finalidad como es la recaudación anticipada de tributos, por parte del Organismo Fiscal y evitar o atenuar la evasión fiscal por parte del sujeto pasible, revistiendo para el mismo el carácter de impuesto ingresado que será computado como pago a cuenta de la obligación final por las operaciones por las que deberá tributar el gravamen.

Este Vocal comparte lo expuesto por la Dirección General de Rentas, en cuanto a la forma en que el Apelante pretende justificar su accionar respecto de las operaciones en las que no actuó como agente de retención o en las que actuó en defecto, lo que no resulta conducente porque la vinculación entre la operación de venta del proveedor y el pago por parte del agente es solamente conocida por Delotte S.A., que es quien emite la respectiva Orden de Pago por cada operación de compra.

Se puede observar que, a lo largo de toda la etapa administrativa correspondiente a la de Determinación impositiva realizada al Agente, éste no produjo prueba alguna conducente a eximirse de responsabilidad por la falta de ingreso del tributo en su carácter de Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Asimismo, es válido destacar que si bien el Organismo fiscal cuenta con un sistema en el cual puede verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles, dicha información al consignar importes globales no resulta por si sola prueba suficiente para que el Fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

sujetas a retención integran o no la base imponible de las mencionadas declaraciones juradas.

La vinculación entre la factura de venta de los sujetos pasibles de retención y el correspondiente pago realizado por el agente es de vital importancia, ya que existe una correlación directa entre la operación sujeta a retención y la base imponible del tributo en cabeza del sujeto pasible. Es por ello que debe establecerse con precisión si en la base imponible de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los proveedores está incluida y declarada la operación susceptible de retención y que por ende el tributo correspondiente a la misma ya fue satisfecho e ingresado por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir el propio proveedor.

Con respecto a las pruebas ofrecidas se debe señalar que el apelante ofrece la prueba documental agregada a las presentes actuaciones y ofrece la misma prueba informativa ofrecida en la instancia anterior.

En relación a esto, en fecha 07/01/2019 la DGR notificó el auto de Apertura a Prueba, por el término de 20 días hábiles y dicho plazo venció en fecha 01/03/2019, sin que el impugnante efectuara la producción de las mismas.

En virtud de lo manifestado, se advierte un accionar negligente por parte del contribuyente en la producción de las pruebas ofrecidas durante la etapa impugnatoria, pretendiendo suplir dicha negligencia en su accionar en esta etapa apelatoria. En consecuencia, se dispuso, la no apertura de las mismas.

Con relación a los intereses calculados, cabe destacar lo que señala el artículo 50 del Código Tributario Provincial: "La falta de pago total o parcial de retenciones... devengarán desde la fecha de vencimiento de la obligación y hasta la fecha de pago de la misma, sin necesidad de interpelación alguna, el interés mensual en función del tiempo transcurrido". Asimismo el mismo artículo sostiene que: "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."

Estos intereses tienen efectivamente un carácter resarcitorio, por lo que constituyen una indemnización debida al fisco por el resarcimiento en la mora incurrida.

Con respecto a esto, corresponde destacar el carácter automático de la mora. Así lo tiene dicho el Tribunal Fiscal de la Nación en los autos "Valle de las Leñas SA" (Sala C- 29/11/02) en los siguientes términos: "Los intereses surgen sin necesidad de interpelación alguna, no siendo necesario un juicio o sumario previo, ni la constitución en mora del deudor".

El artículo 509 del Código Civil, vigente al momento de notificar el Acta de Deuda, establecía en su parte pertinente que: "En las obligaciones a plazo, la mora se produce por su solo vencimiento", que es la situación verificada en el presente caso, ya que cada una de las obligaciones mensuales de los Agentes tienen expresamente establecido el plazo de vencimiento respecto de las obligaciones a su cargo, tal como se puede observar en la planilla anexa al Acta de Deuda.

El mencionado artículo expresaba: "...Para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor deberá probar que no le es imputable"

Comparto lo expresado por la Autoridad de Aplicación cuando expresa que "el artículo 91 del CTP, bajo ningún aspecto libera al principal obligado del cumplimiento integral de su obligación, razón por la cual corresponde el ingreso del capital más los intereses resarcitorios"

Se debe destacar que respecto al ajuste vinculado a las bajas de oficio y a los sujetos que no acreditan inscripción, dicha situación ya fue tratada en la determinación de oficio atacada y no se asistió razón al impugnante.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **DELOTTE S.A., C.U.I.T N° 30-65990906-1**, en contra de la Resolución N° D 287/19, de fecha 20/09/2019, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, confirmándose la misma en su totalidad


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

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El **Dr. José Alberto León** dijo:



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

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Visto el resultado del precedente acuerdo,

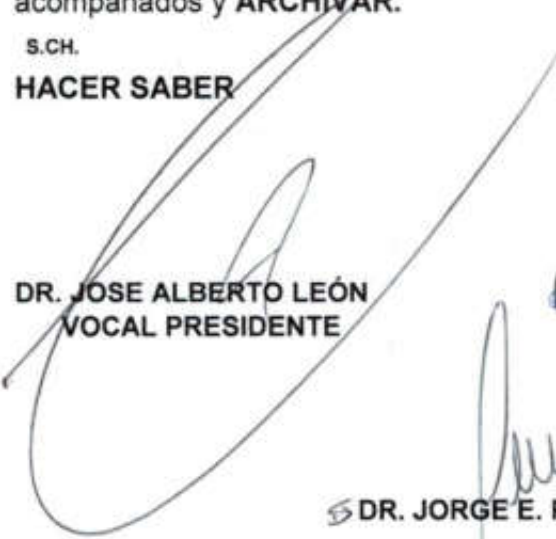
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

1. NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por **DELOTTE S.A.**, CUIT N° 30-65990906-1, en contra de la Resolución N° D 287/19, de fecha 20/09/2019, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, confirmándose la misma en su totalidad, conforme a los considerandos que anteceden.

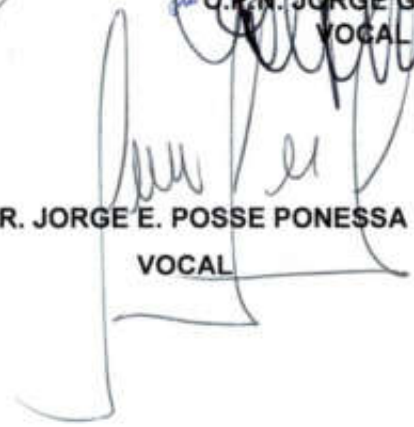
2. REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

S.CH.

HACER SABER


DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE


C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION