

SENTENCIA N° 83/2020

Expte. N° 700/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 16 días del mes de JUNIO de 2020 reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**GALINDO CONSTRUCCIONES S.R.L.**" S/ RECURSO DE APELACIÓN, Expte. Nro. 700/926/2018 y Nro. 48859/376-D-2017(DGR) y;

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

Por ello,

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

I. A fojas 2472/2487 del Expte. N° 48859/376-D-2017, Arturo Valentín Lazarte, apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 368/18 de fecha 10/08/2018 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 2458/2462). En ella se resuelve **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación interpuesta por el agente GALINDO CONSTRUCCIONES S.R.L., CUIT 30-66047243-2, con domicilio constituido en calle Buenos Aires N° 563, Planta Baja, Oficina D, de esta ciudad, contra el Acta de Deuda N° A 2647-2017, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmándose la misma según planillas "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 2647-2017 – ACTA DE DEUDA N° A 2647-2017 – ETAPA IMPUGNATORIA" y "PLANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES – ACTA DE DEUDA N° A 2647-2017 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – AGENTE DE RETENCION - ETAPA IMPUGNATORIA", **DEJAR SIN EFECTO** el Sumario instruido N° M 2647-2017.

Entiende que corresponde la nulidad del acto administrativo de determinación de oficio ya que se tiene en cuenta únicamente las compras – ni siquiera los pagos realmente efectuados – realizadas a sus proveedores para llegar a un terrible monto, que resulta desproporcionado y sin sustento alguno, como consecuencia de un apetito fiscal desmedido y sin límites. Sostiene que lo que se persigue es un enriquecimiento sin causa por parte del fisco al pretender crear un tributo a través de un procedimiento administrativo.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

También plantea la nulidad por vicios en el procedimiento, por no haber dado intervención al contribuyente obligado principal.

Como consecuencia de lo mencionado, es que el acto de determinación de oficio resulta carente de motivación

Le sorprende que la administración pretenda rechazar la nulidad, debidamente fundada y con indicación de interés y perjuicio, por no haber mencionado la norma legal omitida.

Expresa que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no es un impuesto que tributa por operación, sino por periodos mensuales. El contrario implica gravar las operaciones individuales y no los ingresos brutos de la norma.

Se queja de que el organismo sostenga que no es este el ámbito administrativo adecuado para resguardar normas de índole constitucional y convencional debiendo recurrir por la vía jurisdiccional. Considera que un procedimiento que pretende verificar el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos debe necesariamente dar intervención al contribuyente obligado a su pago y la responsabilidad de demostrar lo mencionado es cargo de la DGR.

Considera que la resolución determina una doble imposición, ya que debe afrontar por un lado el impuesto sobre los Ingresos Brutos y por el otro un impuesto sobre sus compras.

Se queja de que la administración pretenda cobrarle intereses por retenciones no efectuadas y por pagos que aún no han sido realizados. Agrega que si la relación jurídica tributaria es una sola – por la existencia de un solo objeto – el impuesto no se debe hasta su vencimiento *estricto sensu*. De esta manera los pagos anticipados deberían ser bonificados con la misma tasa que son penalizados los pagos tardíos, otro entendimiento implica la obligación de los particulares de financiar al estado.

Pretende que se practique retenciones a profesionales que se encuentran exentos del régimen de retención.

La determinación practicada, reiteradas veces incurre en errores materiales al consignar un monto de factura erróneo.

Realiza una serie de observaciones sobre las cuales, según el apelante, la determinación tributaria habría sido erróneamente practicada:

- Cómputo en un período de operaciones realizadas en años anteriores.
- Operaciones económicas que fueron realizadas a través de pagos parciales, aplicándose la retención correspondiente en el 100% en una sola oportunidad;
- Pagos a planes de ahorro de vehículos que fueron tomados como pagos a proveedores, cuando en los mismos no corresponde efectuar retención alguna;
- Operaciones que en su totalidad fueron realizadas fuera de la provincia;

- Operaciones que fueron anuladas o revertidas con cheques devueltos y sin computar las notas de crédito efectuadas en el mismo periodo;
- Operaciones computadas incorrectamente por resultar inferiores al mínimo imponible.

Se queja de la prueba informativa ofrecida por el, que se referían a informes a cargo de la D.G.R. y ésta no la produjo.

Por último se agravia que el fisco no tuvo en cuenta el informe especial del contador presentado antes del dictado de la Resolución recurrida.

Ofrece prueba y hace reserva federal del caso.

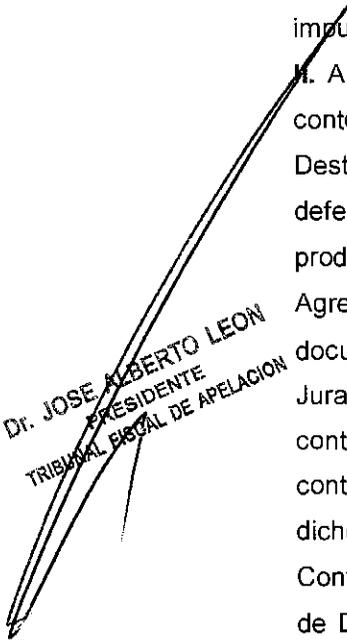
Por todo lo expuesto, solicita se revoque la resolución recurrida, declarando la nulidad de la misma, dejando sin efecto la boleta de deuda y declarando que nada adeuda por el impuesto referido.

M. A fojas 2515/2525 del Expte. N° 48859/376-D-2017 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

Destaca que no caben dudas que en todo momento mantuvo en resguardo el derecho de defensa del recurrente. Que se dispuso la apertura a prueba y fue el agente quien al no producir la prueba, no procedió a la integración de los sujetos pasibles de retención.

Agrega que tuvo en cuenta toda la información que surge de sus sistemas y toda la documental aportada por Galindo Construcciones S.R.L. Aclara que las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles de retención contienen importes globales, lo que imposibilita poder conocer si las operaciones contenidas en la determinación practicada conforman las bases imponibles por la cual dichos sujetos ingresaron el impuesto.

Contrarresta el planteo de nulidad realizado por el contribuyente, aduciendo que el Acta de Deuda cumple con todos los requisitos establecidos por el artículo 102 del Código Tributario Provincial. Encontrándose debidamente fundamentada, dado que en la misma se explica suficientemente la documentación tenida en cuenta, el origen de la base imponible, como se obtuvo la misma, habiéndose citado las normas legales tenidas en cuenta. Que en el caso en autos, el recurrente efectúa meras invocaciones sin el debido respaldo documental y sin aportar, ni en la etapa de inspección ni en la etapa impugnatoria, elemento probatorio alguno que permita contradecir la pretensión fiscal. En tal sentido, los antecedentes fácticos tenidos en cuenta por el inspector en el curso de la fiscalización desarrollada, han servido de base y fundamento a la determinación de la deuda tributaria que aquí recurre. Enumera las condiciones que tienen que cumplirse



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

para que la nulidad pretendida sea procedente, situación que considera no acaecida en autos. Cita jurisprudencia y doctrina que respaldan sus dichos.

Ante la queja de que la determinación no puede ser un acto administrativo que tenga en vista únicamente fiscalizar los libros de compras del agente de retención, realiza un detalle de los requerimientos efectuados con solicitud de cierta información, la cual fue tenida en cuenta por la Administración, como así también la documentación que surge de sus sistemas.

Se remite a la Resolución N° D 368/18 para indicar el procedimiento realizado al analizar la información aportada por el agente en la etapa impugnatoria, de la cual no obtuvo nuevas conclusiones.

En cuanto a la omisión de verificar si existió ingreso directo del impuesto previo a pretender hacer valer la responsabilidad solidaria. Determina la jurisprudencia y normativa aplicable, concluyendo que es obligación del agente demostrar que el contribuyente ingresó el impuesto correspondiente en su justa medida.

Defiende la procedencia de los intereses que pretende cobrar.

Con respecto a los errores marcados en el penúltimo agravio del recurso de apelación, sostiene que todos guardan similitud con los planteos expuestos en la etapa impugnatoria y que se encuentran analizados en extenso en los considerandos de la Resolución N° D 368/18.

Indica que a pesar de que la prueba de las Declaraciones Juradas y los Estados de Cuenta de los sujetos pasibles, no fueran incorporadas en soporte papel, si se procedió a analizar la información que poseen dichas pruebas, la cual informa importes globales y, conforme ya se expuso, imposibilita conocer si las operaciones contenidas en la determinación practicada conforman las bases imponibles declaradas en los periodos mensuales por la cual dichos sujetos ingresaron el impuesto.

Le resultan falsas las manifestaciones de la firma acerca de que la DGR no considera el informe especial del contador bajo la excusa que no fue incluida en el auto de apertura a prueba. Prescinde de la información contenida en dicha certificación contable porque al efectuar el cotejo entre la primera certificación contable (fs. 1306/1308) la cual mediante resolución N° 22-18 (fs. 1337) se solicitó fuera intervenida por el colegio de graduados de ciencias económicas; y la segunda certificación contable (fs. 2239/2244) que consigna la intervención de dicho colegio, se detectaron las inconsistencias descriptas en la Resolución apelada.

Ofrece prueba y hace reserva federal del caso.

III. A fs. 18/19 del Expte. 700/926/2018 obra sentencia N° 711/19 de fecha 09/11/2019, notificada el 12/19/2019 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso y se dispone abrir la causa a prueba por el termino de 20 (Veinte) días a partir del día siguiente a la recepción de la última notificación.

A fs. 31 del Expte. 700/926/2018 se informa que el contribuyente ofreció prueba instrumental (aceptada), prueba testimonial (no aceptada) y prueba informativa (aceptada y parcialmente producida); y la D.G.R. ofreció prueba documental (aceptada).

Por último, se informa que el periodo probatorio se encuentra concluido y se provee autos para sentencia.

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, cabe resolver si corresponde hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto por Galindo Construcciones S.R.L.

Para el análisis del planteo que la D.G.R. solo basó la determinación en el libro IVA compras, es importante traer a colación lo dispuesto en el artículo 96° del C.T.P.: *"La determinación se practicará sobre base cierta cuando el contribuyente o responsable suministren a la Dirección General de Rentas todos los elementos comprobatorios de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imponibles o cuando este Código u otra Ley establezcan taxativamente los hechos y las circunstancias que la Autoridad de Aplicación debe tener en cuenta los fines de la determinación.*

Cuando no se cumplan las condiciones establecidas en el párrafo anterior o los elementos comprobatorios aportados por los contribuyentes resultaren impugnables, la Dirección General de Rentas practicará la determinación de oficio sobre base presunta".

De acuerdo a lo establecido en el artículo mencionado, la D.G.R. cuenta con las facultades necesarias para poder practicar una determinación sobre base presunta ante situaciones donde el contribuyente no aporte documentación necesaria y suficiente, circunstancia que se presenta en autos. Amén a ello, del expediente surge que la Administración tuvo en consideración toda la prueba documental aportada por el agente, como así también toda la información que surge de sus sistemas. Motivo por el cual corresponde el rechazo

V. Con respecto a la pretendida inconstitucionalidad que reclama el apelante, coincido con lo señalado por la DGR y advierto al apelante que el art. 161 del mencionado Digesto establece: *"El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias (...)".* En tanto lo expuesto, excede la competencia de este Tribunal

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

la declaración de inconstitucionalidad de las leyes, existiendo entonces una imposibilidad jurídica de atender el pedido del apelante.

Al respecto la jurisprudencia señala "que el control sobre la constitucionalidad de las normas se caracteriza por ser judicial, porque se trata de una facultad exclusiva y excluyente del Poder Judicial de la que no participan los restantes poderes; difuminado, ya que es ejercido indistintamente por todos los Magistrados y Tribunales que integran el Poder Judicial, quienes se encuentran habilitados para juzgar sobre la constitucionalidad de las leyes y demás normas generales que resulten aplicable al asunto donde intervienen (cfr. Artículo 122 de la Constitución local); y concreto, en cuanto solo procede ante un caso o causa judicial respecto del cual, exclusivamente surtirá efecto la eventual declaración de inconstitucionalidad (cfr. Artículo 24 in fine de la Carta Magna Tucumana)".- HONEY & SUGAR S.R.L C/ PROVINCIA DE TUCUMAN- DGR- S/ INCONSTITUCIONALIDAD", Sentencia N° 97, 18.02.2018, Exma. Cámara Contencioso Administrativo Sala I.

VI. En cuanto a la falta de integración de la relación jurídica tributaria al 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 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.

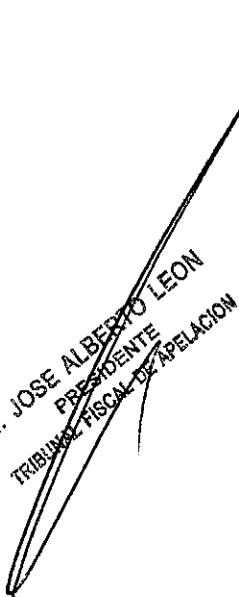
En sentido coincidente con la postura del apelante, si el Agente de Retención no cumple con el deber de retener, es responsable del ingreso del impuesto debido pero puede librarse de tal obligación mediante la acreditación que el contribuyente directo ingresó las sumas respectivas.

Lo dicho tiene sustento en los artículos 33 y 25 del C.T.P. que respecto a la responsabilidad de los agentes y los efectos de su relación solidaria con el obligado principal establecen:

Artículo 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 Artículo 25 del C.T.P. en los siguientes términos: *"1. La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo, 2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás (...)"*.

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


Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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


D.P.N. JOSE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 retener, 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. Aclarado el carácter solidario de la obligación, éste Tribunal considera que pesa en cabeza del Agente la responsabilidad de acreditar dicho extremo sin posibilidad de trasladarlo a la Autoridad de Aplicación. Quien si bien puede verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas presentadas por los sujetos pasibles del impuesto, carece de la posibilidad de conocer si los montos de las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas declaraciones juradas. Ello es así, por cuanto lo que debe probarse es la correlación entre la operación que debió ser objeto de retención, con la base imponible determinada y declarada por el proveedor en su carácter de contribuyente directo.

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

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

Así lo resolvió la CSJN en los autos *"Cintafon S.R.L. s/Recurso de Apelación"*, Sentencia del 03/04/1986 (Fallos 308:442): *"El agente de retención que voluntariamente o por propia negligencia no cumple con el deber de retener, deviene responsable del ingreso*

del impuesto debido, previéndose como única dispensa, la acreditación de que el contribuyente ingresó las sumas respectivas”.

En autos, observo que la cuestión se reduce a la carga de la prueba respecto del cumplimiento del impuesto por parte del contribuyente no retenido.

Al respecto el máximo tribunal ha resultado 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 aquél que es responsable del ingreso del tributo queda sometido a consecuencias de carácter patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingreso esa suma”*. Excm. Corte Suprema de Justicia de la Nación in re *“San Juan S.A. (TF 29974-I) c/ DGI s/Recurso de Hecho”*, Sentencia del 27/10/2015 (Fallos 338:1156).

Respecto de la carga de la prueba y su incumplimiento se ha decidido: *“Ha destacado esta Corte Suprema de Justicia que a tenor de lo dispuesto por el art. 308 del CPCC, incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido, y cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho del dispositivo que invoque como presupuesto de su pretensión, defensa o excepción. De esta forma, el digesto procesal local ha adoptado como criterio para distribuir la carga de la prueba, aquél que atiende a la posición en que se encuentra cada una de las partes con respecto a la norma jurídica cuyos efectos le son favorables en el caso concreto (cfr. CSJTuc., sentencia N° 79 del 27/02/2001).*

En el mismo sentido, se sostuvo que *‘La carga probatoria es un imperativo del propio interés, con lo cual su incumplimiento supone soportar el riesgo de dejar indemostrado el hecho que convenga al interés de la parte remisa’ (CSJT, “Richardet Arnoldo Julio vs. Marquez Antonio Ramon S/Desalojo”, sent n° 550 del 28/06/2000)*. Excm. Corte Suprema de Justicia de Tucumán - Sala Laboral y Contencioso Administrativo, in re *“Zeitune Isabel Sara vs. Caja de Previsión y Seguridad Social de Abogados y Procuradores de Tucumán s/ Sumario”*, Sentencia N° 1565 del 13/12/2016.

Coincido con lo expuesto por la DGR en cuanto a que es responsabilidad del agente demostrar lo expuesto en los párrafos precedentes. El artículo 120 del C.T.P., en su segundo párrafo, determina que 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, en este caso al Agente de Retención

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

A más de la jurisprudencia citada, en virtud del art. 121 del C.T.P. “Los actos y resoluciones de la Administración Pública se presumen verídicos y validos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante.”

En conclusión, la carga de la prueba pesa exclusivamente en cabeza del agente incumplidor, por lo que el incumplimiento de dicha carga acarreará indefectiblemente la efectivización de su responsabilidad solidaria originada en la omisión de retener el tributo.

VII. 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 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, 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 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 sin embargo, a que el Fisco pueda reclamar a los Agentes de 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 retener y transferir esa retención a la D.G.R., a la fecha de su vencimiento.

Sin embargo, manteniendo como fecha de inicio del cómputo de los intereses, la fecha de vencimiento de la obligación del Agente, en un reexamen de la cuestión, adelanto el cambio de criterio que esta vocalía ha sostenido desde el precedente "Siner S.A. s/Recurso de Apelación" Expte. N° 8876/376/D/12, reiterado en "Panpack S.A. s/Recurso de Apelación" Sentencia N° 296/17, "Massalin Particulares S.R.L. s/Recurso de Apelación" Sentencia N° 560/17 y "PBB Polisor S.A. s/Recurso de Apelación" Sentencia N° 147/17, entre otras, en la determinación de la fecha hasta la cual, debe practicarse la planilla de intereses que debe abonar el Agente.

En los antecedentes mencionados se sostuvo que los intereses debían calcularse hasta la fecha del efectivo ingreso del impuesto por parte del contribuyente (obligado principal).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Reexaminando el tema, observo que si el contribuyente 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 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 Retención, deben computarse desde la fecha de vencimiento de su obligación de ingresar la percepción, hasta el vencimiento de la obligación del contribuyente de ingresar el impuesto

Por lo expuesto corresponde DISPONER que la D.G.R. proceda a reliquidar los intereses resarcitorios correspondientes a la planilla denominada "*Planilla Determinativa De Intereses – Acta De Deuda N° A 2647-2017 – Impuesto Sobre Los Ingresos Brutos - Agente De Retención – Etapa Impugnatoria-*".

VIII. En búsqueda de la verdad objetiva establecida en el artículo 3 de la Ley 4.537, éste Tribunal procedió a rever la documentación que obra en autos y cotejar la misma con las operaciones incluidas en soporte óptico CD (fs. 2435 del expte 48859/376-D-2017)

Con respecto al agravio referido a diversas observaciones sobre las cuales la determinación habría sido practicada erróneamente, todos guardan similitud con los expuestos en la etapa impugnatoria y que se encuentran analizados en extenso en los considerandos de la Resolución N° D 368/18 a fs. 2461, conclusiones a las que me adhiero en su totalidad y a la cuales me remito: "*Profesionales exentos: que habiendo*

corroborado en el sistema, la inscripción de los mismos y su correspondiente actividad, se procedió a ajustar las operaciones efectuadas con los profesionales detallados por el impugnante, los cuales cumplen con las condiciones para estar exceptuados del pago del impuesto sobre los ingresos Brutos.-

B.-Errores en los montos de facturas utilizadas como base imponible y c.-se computó facturas anuladas y no pagadas: Algunas facturas anuladas y rectificadas fueron computadas dos veces. Y se computaron notas de crédito como pago: podemos decir que dichos errores se subsanaron con el análisis efectuado a la nueva documentación proporcionada según puntos 1,2 y 3 desarrollados en el presente acto, habiéndose efectuado los ajustes pertinentes según lo ya expuesto.

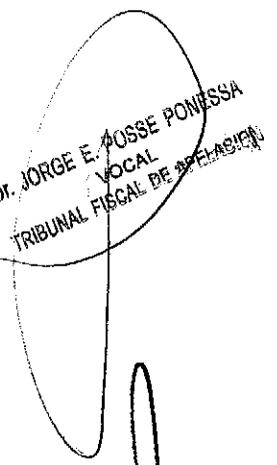
d.- Se pretenden retenciones sobre pagos no efectuados y cuyas deudas han sido incluidas en los respectivos balances como deudas y h.- Deudas incluidas en los balances: corresponde remitirnos a lo ya advertido en los últimos dos párrafos del título anterior, por lo que atento a las inconsistencias verificadas en la información aportada en esta etapa, entendemos que corresponde el rechazo de los agravios expresado en estos puntos.-

e.- Se pretende se practique retenciones a sujetos que se encuentran excluidos del régimen de retención y g.- Se incluyeron operaciones cuyos montos no alcanzan los mínimos a partir de los cuales corresponde practicar la retención: correspondiendo decir que habiéndose corroborado en el sistema de esta DGR las condiciones para los proveedores detallados en los mencionados puntos, se procedió a efectuar los ajustes correspondientes, consistiendo en la exclusión de las operaciones efectuadas con los mismos de la determinación de oficio notificada oportunamente.

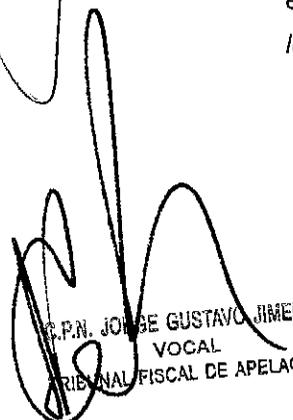
f.- Se pretende se practique retenciones a sujetos que han sido excluidos o dados de baja de oficio, y por lo cual cita la firma LOMA NEGRA CIA SA a título de ejemplo: en lo particular podemos advertir que la firma mencionada se encontraba incorporada a la Resolución General (DGR) N° 32/11 con Exclusión permanente, la cual tuvo vigencia hasta 31/08/2014, razón por la cual se determinaron correctamente las operaciones de pago posteriores a dicha fecha. Por lo expresado en el párrafo precedente, entendemos que corresponde el rechazo de los agravios expresados en este punto. Que con respecto al análisis general de lo



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

expuesto por el impugnante, vale remitirse a lo señalado en los puntos e.- y g. del presente acto, encontrándose subsanados dichos planteos.-

i.- Planes de ahorro: Incluso se incluyeron como retenciones no efectuadas, planes de ahorros que se encuentran a nombre de otras personas, citando a la firma AGROPLAN , CUIT 30-70866046-5: referido a este punto podemos afirmar que dicha firma en cuestión no se encuentra circunscripta en un régimen de exclusión o no retención de este Organismo, como así tampoco se proporciona documentación que respalde el punto de viste del impugnante, razón por la cual corresponde el rechazo de los agravios expresados en este punto.-

j.- Operaciones realizadas fuera de la provincia con flete a cargo de Galindo: en el mencionado punto cita a la firma TEKNO BOMBA S.A. CUIT 30-69624722-2 el cual registra inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen Convenio Multilateral con alta en la jurisdicción Tucumán, por lo que el argumento expuesto resulta incorrecto”

IX. Ya en etapa recursiva, éste Tribunal, dispuso la apertura a prueba acogiendo la prueba informativa ofrecida por GALINDO CONTRUCCIONES S.R.L. en la etapa de impugnación y reiterada en su escrito recursivo. De esta manera se diligencio oficio a la DRG solicitando lo siguiente: *“a- Remita a este Tribunal copia certificada de las declaraciones juradas de los sujetos alcanzados por Ingresos Brutos a los cuales el organismo a su cargo sostiene que no se les efectuaron las retenciones correspondientes por parte de Galindo instrucciones SRL durante los periodos 2013, 2014 y 2015.*

b.- Remita estados de Cuenta de esos Contribuyentes con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos al día de la fecha, indicando en su caso si respecto a alguno de los periodos antes mencionados se están llevando a cabo procedimientos administrativos o judiciales de determinación y cobro (...).”

Dicho oficio fue cumplimentado a fs. 27 del expte. 700/926/2018, y expresa que la información solicitada se encuentra amparada por el Secreto Fiscal establecido en el artículo 110 del Código Tributario Provincial, conforme surge del dictamen producido por la División Asesoría Legal y Técnica dependiente del Departamento Técnico Legal que corre agregado a fs. 3.

A pesar de lo contestado por la DGR considero importante 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 DD.JJ. del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de este 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 solamente conocido por el Agente de Retención.

Por tal razón, la prueba deficientemente ofrecida, pero agregada por la D.G.R., resulta insuficiente para acreditar el ingreso del impuesto no retenido por parte de los contribuyentes.

Con respecto a la información consistente en los estados de cuentas de los sujetos identificados en las planillas acompañadas en el soporte óptico, la misma no resulta suficiente como tampoco idónea, a fin de probar que el sujeto pasivo del tributo, ha pagado en forma directa el impuesto correspondiente en los períodos reclamados.

Esto es así, debido a que la información suministrada por la D.G.R. contiene datos globales por períodos, lo que no permite establecer una relación entre las operaciones correspondientes a la determinación del agente de retención y las bases imponibles de Impuesto sobre los Ingresos Brutos del obligado principal en el periodo verificado. Para ello, es necesario demostrar que cada proveedor ingresó el impuesto no retenido en su justa medida, lo que implica que las operaciones incluidas en la determinación que aquí se discute, se encuentren registradas en los libros de cada proveedor, que en las bases imponibles de las declaraciones juradas correspondientes al impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por estos se incluyan las operaciones mencionadas y, por último, que los tributos correspondientes a estas Declaraciones Juradas se encuentren ingresados.

Es por ello, que a pesar que la DGR hubiera contestado la prueba informativa conforme fuera solicitada por GALINDO CONSTRUCCIONES S.R.L., resultaría inconducente para la dilucidación de la cuestión que se debate en autos, toda vez que el requisito exigido para eximir al agente de retención no queda cubierto por la información obtenida.

Con respecto al informe especial del contador, que corre agregado a fs. 2419/2433 del expte. 48859/376-D-2017 de la lectura y análisis del mismo, no se obtienen conclusiones que puedan llegar a generar algún tipo de ajuste distinto a los realizados por la Autoridad de Aplicación en la etapa impugnatoria.

Se observa entonces en autos que la postura asumida por la D.G.R. cuenta con el aval de la doctrina sentada por la CSJN y 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 esta provincia. En ese sentido, a los fines de determinar las alícuotas procedentes, determinar la base sujeta a retención, las exclusiones del régimen, se consideró lo dispuesto por la RG (DGR) N° 23/02, sus modificatorias y

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

complementarias, por lo que el acto administrativo en cuestión debe considerarse válido y ajustado a derecho

Por lo expuesto, concluyo que corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por la firma GALINDO CONSTRUCCIONES S.R.L. 33-66047243-2 contra la Resolución N° D 368/18 de fecha 10/08/2018 en lo que respecta a los intereses de planilla "*Planilla Determinativa de Intereses – Acta de Deuda N° A 2647-2017 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención – Etapa Impugnatoria*" conforme lo expuesto en la presente resolución; EN CONSECUENCIA dejar firme el Acta de Deuda N° A 2647-2017 emitida en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención conforme surge de "*PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 2647-2017 – ACTA DE DEUDA N° A 2647-2017 – ETAPA IMPUGNATORIA*" por \$303.008,22 (Pesos Trescientos Tres Mil Ocho con 22/100) conforme lo expuesto en la presente resolución y DISPONER que la D.G.R. proceda a reliquidar los intereses resarcitorios correspondientes a la planilla denominada "*Planilla Determinativa de Intereses – Acta de Deuda N° A 2647-2017 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención – Etapa Impugnatoria*" conforme lo expuesto en la presente resolución.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I°, II°, III°, IV°, V°, VI°, VIII° y IX° del voto que precede y las conclusiones a las que arriba, pero formuló disidencia parcial con relación al encuadre jurídico de la cuestión sometida a debate expuesta en el 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 está de acuerdo con la manera de calcular los intereses resarcitorios adeudados por el agente en relación con las operaciones que fueran excluidas de la determinación por haber sido canceladas por los contribuyentes (obligados principales del impuesto).

La DGR considera que deben calcularse los intereses que transcurren desde el vencimiento de la obligación a cargo del agente de retención hasta la fecha del efectivo ingreso del impuesto por parte del contribuyente (proveedores 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) y hasta la fecha del vencimiento de la obligación de los proveedores para ingresar el impuesto.

Este Vocal comparte criterio con la DGR, ya que, estamos frente a dos obligaciones con el Fisco. Por un lado la del agente de retención con la DGR y por el otro, la del

contribuyente directo del impuesto con la DGR. Es decir, existen dos obligaciones tributarias diferentes.

Cada una de dichas obligaciones tiene un vencimiento diferente para efectivizar su cumplimiento. En estos autos, en ciertos casos, el agente no cumplió con su obligación, ya que no efectuó la retención correspondiente, por lo que a *posteriori* de la fecha de vencimiento del periodo 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: que no abone el mismo, que lo haga en tiempo y forma o que lo haga, pero con posterioridad al vencimiento de su obligación, en cuyo caso corresponden los intereses resarcitorios.

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 retención hasta la fecha del efectivo ingreso del impuesto por parte del contribuyente, el que fue realizado con posterioridad al vencimiento de su obligación directa; intereses que deberán ser capitalizados hasta el momento del efectivo pago de los mismos.

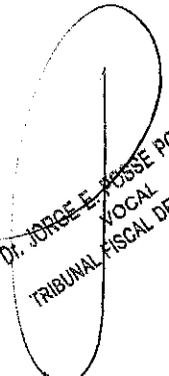
Por todo lo expresado, propongo se dicte la siguiente resolución: **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por la firma GALINDO CONSTRUCCIONES S.R.L., C.U.I.T. 33-66047243-2, contra la Resolución N° D-368/18 de fecha 10/08/2018 de la Dirección General de Rentas y, en consecuencia, **DEJAR FIRME** el Acta de Deuda N° A 2647-2017 emitida en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención conforme surge de “PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 2647-2017 – ACTA DE DEUDA N° A 2647-2017 – ETAPA IMPUGNATORIA” por \$303.008,22 (Pesos Trescientos Tres Mil Ocho con 22/100); y “PLANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES – ACTA DE DEUDA N° A 2647-2017 – IMPUESTOS SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – AGENTE DE RETENCIÓN- ETAPA IMPUGNATORIA” conforme los considerandos que anteceden. Así voto.

El Dr. José Alberto León dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.
Visto el resultado del precedente acuerdo,



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

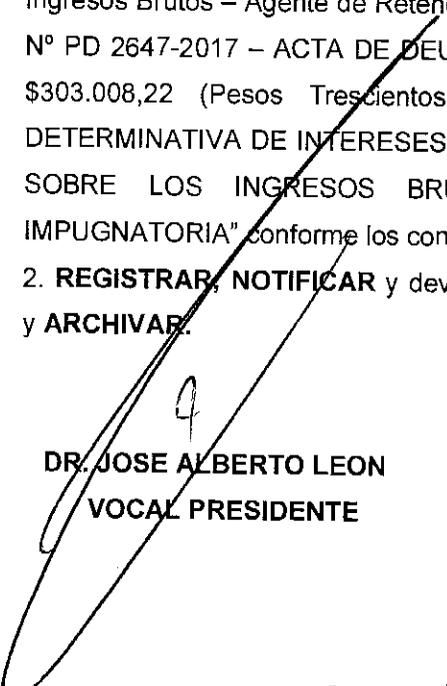


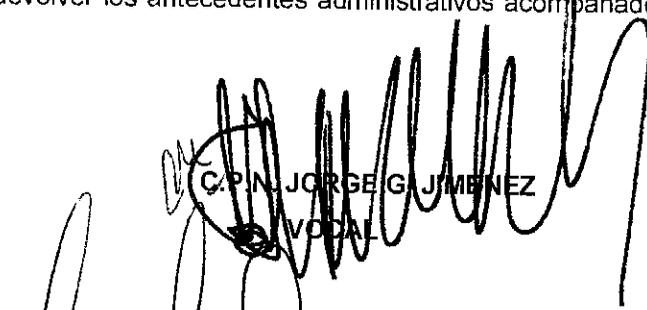
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

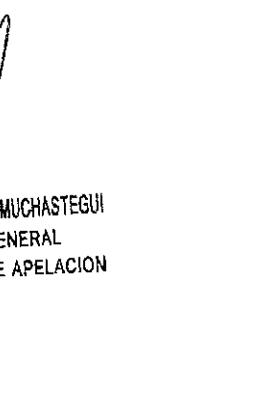
- 1. NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por la firma GALINDO CONSTRUCCIONES S.R.L., C.U.I.T. 33-66047243-2, contra la Resolución N° D-368/18 de fecha 10/08/2018 de la Dirección General de Rentas y, en consecuencia, DEJAR FIRME el Acta de Deuda N° A 2647-2017 emitida en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención conforme surge de “PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 2647-2017 – ACTA DE DEUDA N° A 2647-2017 – ETAPA IMPUGNATORIA” por \$303.008,22 (Pesos Trescientos Tres Mil Ocho con 22/100); y “PLANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES – ACTA DE DEUDA N° A 2647-2017 – IMPUESTOS SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – AGENTE DE RETENCIÓN- ETAPA IMPUGNATORIA” conforme los considerandos que anteceden.-
- 2. REGISTRAR, NOTIFICAR** y devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE


C. PIN JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION