

SENTENCIA N° 308 /2023

Expte. N° 489/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 13 días del mes de NOVIEMBRE de 2023 se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el CPN Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como: "COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN SA S/ RECURSO DE APELACION", Expte. N° 489/926/2021 (Expte. DGR N° 4282/376/D/2020); y

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

El CPN Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. El agente de retención COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN SA CUIT 30-71555371-2, deduce Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 139/21 de fecha 12/11/2021, obrante a fs. 1990/2007 del Expte. DGR N° 4282/376/D/2020. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación presentada contra el Acta de Deuda N° A 547-2020, practicada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmándose la misma conforme a "Planilla Determinativa N° PD 547-2020- Acta de Deuda N° A 547-2020 - Etapa Impugnatoria" y "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios - Acta de Deuda N° A 547-2020 - Etapa Impugnatoria"; intimando asimismo al cumplimiento de las obligaciones tributarias emergentes de ambas planillas. Resuelve asimismo APLICAR por el Sumario N° M 547-2020, por la infracción prevista en el art. 85 del Código Tributario Provincial, una multa por un monto que asciende a la suma de \$3.159.804,62 equivalente al 50% de las retenciones omitidas en las posiciones mensuales consignadas en "Planilla Anexa Base para el Cálculo de la Multa - Acta de Deuda N° A 547-2020", de acuerdo a la graduación establecida por el art. 85 del CTP.-

Solicita se deje sin efecto la resolución recurrida por resultar arbitraria, atento a que resuelve la cuestión en clara violación de las constancias de autos, a la normativa vigente y a la jurisprudencia de los tribunales nacionales y provinciales.-

Realiza una descripción del encuadre legal del agente de retención, que reviste la calidad de obligado solidario -ajeno a la relación principal- diferenciándolo del obligado directo. Añade que -durante el procedimiento administrativo de determinación impositiva- la Autoridad de Aplicación no procede a la integración la relación jurídica tributaria, ya que omite citar a los deudores principales. Agrega que ello resulta imprescindible a efectos de verificar que la deuda no se encuentre extinguida por el sujeto pasible.-

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

Afirma que la DGR pretende poner en cabeza del agente la prueba de que las operaciones pasibles de retención se encuentran declaradas en las bases imponibles del proveedor y satisfecho e ingresado el respectivo impuesto por aquel. Sostiene que tal constatación debería ser realizada por el propio fisco, en ejercicio de sus facultades de verificación y fiscalización.-

Manifiesta que los argumentos de dificultad en la individualización resultan insuficientes para eludir el deber de búsqueda de la verdad material que corresponde la DGR; y no constituyen sustento razonable para no otorgar la debida participación en las actuaciones a los sujetos que integran la relación jurídica tributaria. Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso.-

Sostiene que la falta de integración del proceso determinativo con los contribuyentes directos genera la nulidad del Acta de Deuda N° A 547-2020 y todos los actos que son su consecuencia, incluida la Resolución D 139/21. Deriva tal sanción de la violación de la defensa en juicio y del debido proceso.-

Expresa que el organismo fiscalizador incurre en irregularidades, tales como errores en los cálculos de las alícuotas de determinados proveedores, que identifica en forma específica.-

Afirma que solo se hace lugar a la impugnación interpuesta en relación al proveedor Emilio Luque, denegándola respecto del resto de los proveedores. Observa que muchos de ellos contestaron mediante informes haber dado cumplimiento con el impuesto. Indica que la DGR considera insuficientes los datos brindados por los contribuyentes directos o que los mismos no logran justificar que la operación omitida se encuentre declarada y posteriormente pagado el impuesto. Sostiene que la administración abdica de sus facultades de fiscalización y renuncia a la búsqueda de la verdad material.-

Aduce que la DGR relega toda la carga probatoria en el agente, a pesar de tener las facultades y atribuciones suficientes -incluso para actuar de oficio- y obtener todos los elementos necesarios para alcanzar el correcto esclarecimiento de la situación. Indica que corresponde al fisco recabar la información pertinente, de oficio y en ejercicio de sus facultades, a fin de evitar un enriquecimiento sin causa.-

Sostiene que la nulidad debe prosperar por la falta de integración de la relación jurídica tributaria con los contribuyentes directos durante el proceso determinativo. Funda tal resultado en la omisión de actuar conforme al principio de verdad material, en virtud de haber renunciado al ejercicio de sus facultades de verificación y fiscalización, de las que no puede lícitamente desistir.-

Se agravia por la imposición de intereses resarcitorios, alegando que no existe certeza alguna de la omisión del tributo por el contribuyente directo, por lo que la aplicación de los accesorios resulta contraria a derecho. Agrega que los montos calculados por intereses

resultan exorbitantes y se encuentran erróneamente computados, ya que la base de cálculo contiene créditos expresamente excluidos por la DGR.-

Respecto de la multa sostiene que resulta excesiva y contraria a derecho por haberse computado montos que fueron abonados por los proveedores, como es el caso de Emilio Luque. De igual modo, plantea la prescripción de la sanción por aplicación del plazo establecido por la normativa penal.-

Afirma que no se le puede aplicar una sanción cuando no está probado que exista un daño al bien jurídico protegido, ya que ello conculcaría los principios establecidos por los art. 16, 17 y 19 CN e implicaría un enriquecimiento ilícito para el fisco. Requiere se declare la nulidad de la multa impuesta por carecer de sustento jurídico.-

No ofrece medios probatorios en esta instancia. Concluye solicitando que se haga lugar al recurso y se declare la nulidad de la resolución impugnada.-

II. A fojas 13/23 del expediente de cabecera la Dirección General de Rentas contesta el traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.-

Con relación al agravio de falta de integración de la relación tributaria y responsabilidad solidaria del agente de retención, expresa que la cuestión se encuentra debidamente tratada en la resolución impugnada. Sin perjuicio de ello, realiza aclaraciones respecto de los argumentos del apelante.-

Sostiene que existe una lectura desacertada de lo actuado en las instancias administrativas, ya que durante la fiscalización se verificó la información obrante en los sistemas informáticos de la Autoridad de Aplicación, referida a cada uno de los sujetos pasibles de retención incluidos en la determinación de oficio. Indica que ello se profundizó durante la instancia impugnatoria, mediante la producción de prueba informativa dirigida al fisco, en la que se informó respecto de cada sujeto pasible sobre la presentación o no de las declaraciones juradas como contribuyente directo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y sobre la cancelación o no del gravamen. Cita igualmente la producción de la prueba informativa dirigida a los contribuyentes directos, cuya valoración fue debidamente expuesta en la resolución impugnada, en la que se procedió a liberar al apelante de las retenciones omitidas por las operaciones efectuadas con Emilio S. Luque.-

Afirma que las pruebas mencionadas implican la debida participación a los sujetos pasibles de retención a fin de acreditar la presentación de la DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la inclusión de la operación sujeta a retención en la base imponible declarada y el pago del tributo por parte de los contribuyentes directos. Agrega que tal situación implica la inexistencia de causales de nulidad en la resolución recurrida.-

En relación a la responsabilidad solidaria de los agentes de retención


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

-derivada de no haber actuado como tales o haberlo hecho en forma deficiente- considera que corresponde al deudor acreditar la existencia de un hecho extintivo, consistente en el pago por parte de los contribuyentes directos. Cita jurisprudencia que considera aplicable al caso.-

Con respecto al error en la aplicación de alícuotas a proveedores determinados, manifiesta que tal cuestionamiento no fue realizado durante la etapa impugnatoria; por lo que debe ser considerado un argumento nuevo en los términos del art.134 CTP, procediendo a analizar los casos planteados. Realiza ajustes en las alícuotas de los contribuyentes Rodríguez, Fausto Roberto CUIT 20-12247240-0 y Trio Trans SA CUIT 30-71004005-9; desestimándolos para el resto de los casos. Procede a confeccionar la planilla correspondiente a los ajustes realizados.-

Expresa que no resulta atendible el agravio relativo a la falta de consideración de los informes de cumplimiento del tributo remitidos por diversos proveedores, ya que los mismos fueron debidamente analizados por la resolución impugnada. Indica que en ella se exponen los motivos por los que no resultan suficientes para liberar al agente de retención de su responsabilidad solidaria.-

Afirma que los intereses resarcitorios constituyen la indemnización debida al Fisco como resarcimiento de la mora incurrida por el responsable en la cancelación de sus obligaciones, justificada como reparación del uso del capital ajeno durante el plazo de retardo, y con base legal en el art. 50 CTP. Ratifica el correcto cálculo de los intereses de acuerdo a la planilla anexa de intereses resarcitorios oportunamente practicada.-

Respecto de la multa aplicada en los términos del art. 85 CTP, destaca la constitucionalidad del art. 54 del mencionado digesto, que establece la prescripción quinquenal de la acción punitiva. Agrega que la materia tributaria reviste carácter de derecho público local, por lo que su regulación resulta competencia privativa del Estado Provincial.-

Considera que la delegación contenida en el artículo 75 inc. 12 CN alcanza única y estrictamente a las materias allí enumeradas (legislación común en materia civil, comercial, penal, minería y del trabajo y seguridad social). Agrega que conforme a la línea de interpretación iuspublicista, la CSJN admite la regulación de cuestiones patrimoniales en el ámbito del derecho público local como poderes retenidos por las provincias. Por otra parte, indica que la Corte Federal admite que la delegación para dictar el Código Civil y Comercial tiene por objeto lograr la uniformidad del derecho privado, y no del derecho público, en tanto ésta última materia no fue asignada a la Nación. Realiza cita en extenso de jurisprudencia.-

Manifiesta que dentro de sus poderes reservados, las provincias pueden crear impuestos y contribuciones, por lo que resulta obvio que puedan reglar las formas de extinción de las obligaciones tributarias en sus diversas manifestaciones, incluida la prescripción. Añade que

dicho régimen es igualmente aplicable a las sanciones respectivas, ya que se encuentran íntimamente ligadas a la cuestión tributaria; y representan del ejercicio del poder coercitivo tendiente al cumplimiento tempestivo de las obligaciones fiscales.-

Afirma que la regulación de la prescripción de las obligaciones y sanciones tributarias es competencia de la legislación provincial, por lo que las disposiciones del CTP que regulan la materia resultan plenamente validas.-

Sostiene que el art. 54 CTP guarda consonancia con lo establecido por el art. 56 primera parte de la Ley 11.683. Indica que el plazo de 5 años establecido en el CTP resulta razonable y se presenta armónico y conforme con la regulación establecida por la normativa federal.-

Destaca que en el caso no media prescripción de la acción para aplicar la sanción contenida en la resolución apelada, toda vez que fue aplicada dentro del plazo de cinco años contados desde la comisión del hecho.-

En relación al planteo de inconstitucionalidad deducido por el contribuyente considera que no puede ser tratado en esta instancia y fuero, ya que el control de constitucionalidad es competencia exclusiva del Poder Judicial. Cita Jurisprudencia.-

Ofrece Prueba Instrumental consistente en el expediente administrativo y sus constancias.-
Formula reserva del Caso Federal en los términos del art. 14 Ley 48.-

Concluye requiriendo se haga lugar al recurso solo en la parte aceptada en su responde, de acuerdo a lo establecido por la "Planilla Determinativa PD 547-2020 - Acta de Deuda N° A 547-2020 - Etapa Recursiva", obrante a fs. 2029/2038 y "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios - Acta de Deuda N° A 547-2020 - Etapa Impugnatoria", obrante a fs. 2007.-

III. A fojas 34 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria N° 141/22 de este Tribunal, de fecha 12/08/2022, debidamente notificada, donde se declara la cuestión de puro derecho. En consecuencia, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del CTP.-

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 139/21 de fecha 12/11/2021, resulta ajustada a derecho.-

1) Primer agravio: nulidad de la resolución por violación de los principios de verdad material, debido proceso y derecho de defensa.-

A) Falta de integración de la relación tributaria:

El recurrente afirma que el procedimiento de determinación de oficio prescinde de la debida integración de la relación tributaria por falta de participación de los contribuyentes directos. En consecuencia sostiene que la resolución impugnada es nula, por violación de las formas esenciales, del debido proceso y de la defensa en juicio.-

Entre los sujetos pasivos de la obligación tributaria podemos distinguir a los obligados por deuda propia y aquellos cuya sujeción deriva de deuda ajena. En el primer género encontramos al contribuyente, en quien se verifica el hecho imponible y resulta el destinatario legal del tributo (art. 26 CTP). En el segundo se encuentran todos aquellos que sin tener el carácter de contribuyentes, no son realizadores del hecho imponible; pero por disposición expresa de la ley deben cumplir las obligaciones atribuidas a aquellos, como consecuencia de un vínculo jurídico o económico con el obligado principal (art. 29 CTP).-

Dentro de esta última categoría se encuentra el agente de retención, que es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que este deber recibir, lo que le da la posibilidad de detraer lo que corresponde en concepto de tributo. (García Belsunce, Horacio; "Tratado de la Tributación – Derecho Tributario"; Ed. Astrea; Tº 1; pg. 149).-

El régimen de responsabilidad del agente por el incumplimiento del deber legal de retener, está contemplado por el art. 33 CTP; que establece su carácter solidario.-

Los efectos de la solidaridad se encuentran normados por el art. 25 CTP 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. 3. El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás cuando sea de utilidad para el sujeto activo que los otros obligados lo cumplan (...) 6. En las relaciones privadas entre contribuyentes y responsables, la obligación se divide entre ellos; y quien efectúa el pago puede reclamar de los demás el total o una parte proporcional, según corresponda. Si alguno fuera insolvente, su porción se distribuirá a prorrata entre los otros".-

El carácter solidario de la obligación del agente que incumple la retención, da por tierra con la pretensión de que la administración deba efectuar el previo control del pago del impuesto por el obligado principal, y solo en tal caso proceder a su reclamo al agente.-

Tal pretensión implica sostener que el agente de retención poseería un beneficio de excusión similar al establecido por el art. 1583 del Código Civil y Comercial; beneficio que resulta inaplicable al deudor solidario.-

Al respecto se ha observado que la responsabilidad de los agentes de retención surge sin necesidad de intimación previa al contribuyente, de allí que su responsabilidad no goza del denominado "beneficio de excusión" y puede ser dejada sin efecto únicamente si los propios agentes demuestran el cumplimiento de la obligación por parte del deudor principal (Jarach, Dino; "Curso Superior de Derecho Tributario"; Ed. Liceo Profesional Cima; pg. 205).-

Con relación al fundamento de la responsabilidad del agente de retención, el Superior Tribunal de la Nación ha decidido al respecto: *"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 ingresó esa suma"*. Excma. 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).-

Tampoco resulta atendible el argumento que pretende la existencia de un enriquecimiento sin causa por parte del fisco. El apelante sostiene que se le estaría reclamando el ingreso del tributo no retenido, que a la vez sería ingresado por el obligado principal, produciéndose una duplicación del cobro por un mismo concepto. A partir de tal afirmación, concluye que el fisco estaría obligado a la previa verificación del incumplimiento por parte del contribuyente, para recién exigir el impuesto al agente que no retuvo.-

Al respecto corresponde señalar que la pretensión fiscal dirigida contra el agente incumplidor, no tiene como consecuencia la duplicación del pago. La cuestión subyacente tiene una implicancia diversa, que se reduce a la carga de la prueba respecto del cumplimiento del impuesto por parte del contribuyente a quien el agente no retuvo.-

La estructura económico-tributaria de una operación sujeta a retención por parte del agente representa para el contribuyente un ingreso por ventas, locación o prestación de servicios. Por ello, para liberarse de responsabilidad, el agente que omitió retener debe acreditar que el sujeto pasivo del tributo sí cumplió con su obligación de presentar la declaración jurada del impuesto sobre los Ingresos Brutos; que las operaciones no retenidas integran la base imponible de tal declaración jurada, y que se ha ingresado el gravamen correspondiente.

Solo de este modo cesa la responsabilidad solidaria del agente que no retuvo; como consecuencia del efectivo pago del impuesto por el obligado por deuda propia.-

En relación a la eximición de responsabilidad del agente que omitió la retención se ha resuelto: *"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 respectiva"*. Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* "Cintafon S.R.L. s/Recurso de Apelación "; Sentencia del 03/04/1986 (Fallos 308:442).-

Resulta claro que el apelante puede liberarse de su responsabilidad solidaria acreditando fehacientemente, y por medios de prueba idóneos, que el impuesto no retenido se encuentra cancelado por el proveedor. La carga de la prueba pesa en cabeza del agente que no

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

cumplió su obligación de retener; por lo que el incumplimiento de dicha carga acarreará indefectiblemente la efectivización de su responsabilidad solidaria originada en tal conducta omisiva.-

Respecto de la carga de la prueba referida a las retenciones omitidas por el agente se ha decidido: *"Desde esa perspectiva, y teniendo en cuenta que el origen de la deuda se relaciona con el incumplimiento de la firma concursada respecto de su obligación de efectuar las retenciones dispuestas por la normativa vigente -lo que por sí mismo reviste el carácter de hecho constitutivo de la deuda- no es irrazonable interpretar que era el deudor quien debía acreditar la existencia de un hecho extintivo, como lo es el pago de alguno de esos mismos conceptos por parte de los deudores solidarios (contribuyentes directos en este caso), en especial cuando la firma Bioenergética dejó firme esas actuaciones administrativas, sin aportar en esa instancia o en esta instancia judicial elementos que permitan presumir la existencia de algún pago imputable a esos conceptos por parte de los contribuyentes directos (vinculados comercialmente a la firma concursada) (...) Es decir, receptar el planteo de la concursada implicaría que debe considerarse que el supuesto acreedor debía probar un hecho negativo, el no pago por los deudores principales, sin ningún elemento que permita precisar, la existencia siquiera, de esos pagos (...) En efecto, en la especie, donde no existe siquiera indicio de pagos por parte de contribuyentes directos, no puede dudarse de la existencia y legitimidad de un crédito por la sola posibilidad de que un codeudor lo hubiera pagado".* Excma. Corte Suprema De Justicia de Tucumán - Sala Civil y Penal *in re* "Compañía Bioenergética La Florida SA s/ Concurso Preventivo. Incidente de Revisión promovido por la Concursada" (Expte: C1471/13-I9), Sentencia N° 1782 del 08/10/2019.-

Según se deduce de las constancias de autos, el presente caso tiene origen en un procedimiento de fiscalización, donde el inspector actuante otorga al agente la posibilidad de acompañar toda la información y documentación necesaria, respecto de las retenciones practicadas y las razones por las que omitió retener o retuvo en defecto el impuesto sobre los ingresos brutos a sus proveedores. Se verifican los requerimientos realizados al agente (fs. 03/06; 136, 342/445 Expte. DGR) así como el relevamiento de la documentación (fs. 95/96 y 127/135 Expte. DGR).-

De igual modo, se formula requerimiento de información y documentación a los contribuyentes directos del tributo, en relación a las retenciones practicadas por el agente (fs.17/56 Expte. DGR), posteriormente reiteradas ante el incumplimiento de los sujetos pasibles (fs. 137/196 Expte. DGR).-

Como resultado del procedimiento de fiscalización se emite el Acta de Deuda N° A 547-2020 y planillas anexas (fs.1076/1103 Expte. DGR), en las que se determina una deuda en

concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, por las retenciones omitidas o practicadas en defecto.-

Abierto el periodo de impugnación, se otorga al agente la posibilidad de ofrecer y producir pruebas a efectos de justificar el incumplimiento total o parcial de las retenciones y/o que las mismas fueron posteriormente canceladas por sus proveedores. Mediante resolución de fecha 28/04/2021 (fs.1150 Expte. DGR) se proveen los medios probatorios ofrecidos por el impugnante, consistentes en prueba informativa solicitada al área pertinente de la DGR; prueba informativa remitida a los contribuyentes detallados en el acta de deuda N° A 547-2020 y prueba pericial contable.-

La prueba informativa requerida a la DGR se encuentra debidamente producida por la Autoridad de Aplicación (fs. 1163/1164 Expte. DGR). La prueba pericial contable resulta igualmente producida en autos (fs. 1604/1612 Expte. DGR).-

Respecto de la prueba informativa dirigida a los contribuyentes directos se adjuntan y despachan en 113 oficios (fs. 1165/14011 Expte. DGR), con constancia de diligenciamiento (fs. 1426/1590 Expte. DGR). De igual modo se constata la agregación de las contestaciones de los proveedores que dan cumplimiento a la requisitoria (fs. 1591/1930 Expte. DGR).-

Cerrado el periodo probatorio se dicta la Resolución N° D 139/21 (fs. 1990/1996 Expte. DGR), en la que se valora la prueba producida y se hace lugar parcialmente a la impugnación deducida. Como resultado se detraen de la determinación las sumas correspondientes a las retenciones omitidas o practicadas en defecto, que fueron justificadas y/o efectivamente ingresadas por los contribuyentes.-

La Planilla Anexa al Acta de Deuda N° A 547-2020, establece que las retenciones no practicadas o practicadas en defecto ascienden a la suma de \$6.319.609,25; que al adicionar los intereses importan un total de \$14.371.009,70 (fs. 1083/1092 Expte. DGR). A su turno la Planilla Determinativa N° PD 547-2020 Acta de Deuda N° A 547-2020 – Etapa Impugnatoria, establece que las mencionadas retenciones ascienden a la suma de \$885.668,82; y al adicionar los accesorios importan un total de \$2.152.383,13 (fs. 1997/2006 Expte. DGR). Se verifica una reducción sustancial en el monto de la determinación, derivada de la pruebas producidas por el agente en la etapa impugnatoria.-

Notificada la resolución, se abre la etapa recursiva, donde nuevamente se otorga a las partes la posibilidad de ofrecer y producir pruebas. El agente no ejerce tal facultad, ya que al deducir la apelación no ofrece pruebas (fs. 01/07 Expte. de cabecera). Al formalizar su responde la Autoridad de Aplicación ofrece prueba instrumental consistentes el expediente administrativo (fs. 13/23 Expte. de cabecera).-

De lo dicho se constata el otorgamiento al agente de la posibilidad de ofrecer y producir las pruebas tendientes a acreditar los extremos que lo liberen de la responsabilidad solidaria

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

derivada de la omisión de retener el tributo. Consta igualmente que dicha prueba es efectivamente valorada, con incidencia directa sobre la determinación impositiva.-

Asimismo, se verifica que -con carácter previo a hacer efectiva la responsabilidad solidaria del agente- se posibilita la adecuada integración del procedimiento determinativo con los contribuyentes directos, mediante los requerimientos remitidos durante la etapa de verificación y las pruebas despachadas durante la etapa impugnatoria.-

En este sentido, no resulta acatada la respuesta a la pregunta 3) contenida en la pericia contable (fs. 1604/1612 Expte. DGR) donde el perito sostiene *"A mi criterio la DGR no le dio intervención a los contribuyentes directos, ya que NO emitió 'solicitud de información' alguna a los proveedores del Complejo Azucarero Concepción, solicitando se les indique si este último les efectuó las retenciones correspondientes en los pagos efectuados por las operaciones de los pedidos fiscales 2017/2018, en caso de no haberlas efectuado cual fue el motivo y que indique si las operaciones de ventas que originaban dichas retenciones fueron declaradas en las declaraciones juradas de Ingresos Brutos de dichos proveedores y debidamente abonadas, de lo cual hubiese surgido como análisis la obligación de pagar o no que tendría el Complejo Azucarero, y así evitar que la DGR perciba dos veces por el mismo concepto"*.-

De las constancias de autos surge todo lo contrario, ya que la Autoridad de Aplicación formula requerimiento de información y documentación a los contribuyentes directos del tributo (fs.17/56 Expte. DGR) y lo reitera (fs. 137/196 Expte. DGR). Surge igualmente la producción de la prueba informativa dirigida a dichos contribuyentes (fs. 1165/14011; 1426/1590 y 1591/1930 Expte. DGR), así como la producción de la prueba informativa dirigida a la DGR (fs. 1163/1164 Expte. DGR) y en forma coadyuvante la producción de la prueba pericial contable (fs. 1604/1612 Expte. DGR); todas ellas con el objeto de otorgar participación e integrar el procedimiento con los proveedores del agente.-

Se puede colegir que el procedimiento determinativo cumple con lo establecido por el art. 3 inc. 3 de la Ley Nº 4.537 de Procedimientos Administrativos, ya que se otorga al agente la posibilidad de ofrecer pruebas, que son debidamente producidas y valoradas en resolución fundada. De igual modo, se comprueba el cumplimiento del art. 43 inc. 4 de la mencionada norma, ya que la resolución impugnada se dictada observado el debido procedimiento previo a su emisión, de acuerdo a las normas adjetivas contenidas en el CTP.-

En consecuencia, la pretendida falta de integración del proceso determinativo con los contribuyentes directos debe ser descartada.-

B) Diferencias en el cálculo de retenciones de proveedores específicos:

Sin perjuicio de lo dicho, corresponde abocarse a los agravios puntuales relativos a las diferencias específicas de alícuotas aplicadas a contribuyentes determinados. -

En relación al proveedor Rodríguez Fausto Roberto, CUIT 20-12247240-0, la retención corresponde a una operación instrumentada en Factura N° A 0002-00000072 del 04/09/18 por \$62.411,14 más IVA (Libro IVA Compras periodo 9/2018 fs. 12, acompañado en soporte óptico fs. 203 Expte. DGR). La operación se abona mediante orden de pago de fecha 26/09/2018 (listado de órdenes de pago aportado por el agente en soporte óptico fs. 203), aplicando el agente una alícuota 1,5% (DDJJ IIBB - Agente correspondiente al periodo 09/2018, fs. 1, Orden N° 15 contenida en soporte óptico fs. 16).-

En el listado de las retenciones omitidas y practicadas en defecto correspondientes al acta de deuda (soporte óptico fs. 1103) y de la etapa impugnatoria (soporte óptico fs. 1946), la DGR aplica una alícuota del 1,75%. Sin embargo en la etapa recursiva, procede a verificar la alícuota según padrón del 3er trimestre 2018, constatando que corresponde la aplicación del 1,5% por ser contribuyente de Convenio Multilateral (soporte óptico fs. 2022). En consecuencia se ajusta la alícuota inicialmente determinada, fijándola en el 1,5%.-

Respecto del proveedor Alabarce Víctor Manuel, CUIT 20-27401994-9, la retención corresponde a operaciones instrumentadas en Facturas N° A 0001-00000424 y N° A 0001-00000427, ambas del 09/10/17 por un total de \$190.278,37 más IVA (Libro IVA Compras periodo 10/2017 fs. 18, acompañado en soporte óptico fs. 203 Expte. DGR). Las operaciones se abonan mediante orden de pago de fecha 26/09/2018 (listado de órdenes de pago aportado por el agente en soporte óptico fs. 203), aplicando el agente una alícuota 3,5% respecto de la primera factura y de 2,5 respecto de la segunda (DDJJ IIBB - Agente correspondiente al periodo 10/2017, fs. 2, Orden N° 63 y 64 contenida en soporte óptico fs. 16).-

En el listado de las retenciones omitidas y practicadas en defecto correspondientes al acta de deuda (soporte óptico fs. 1103), de la etapa impugnatoria (soporte óptico fs. 1946), y de la etapa recursiva (soporte óptico fs. 2022) la DGR aplica una alícuota del 3,5% correspondiente al contribuyente local. El agente no justifica la retención en defecto por aplicación de la alícuota menor, por lo que no corresponde ajuste al respecto.-

En referencia al proveedor Trio Trans SA, CUIT 30-71004005-9, la retención corresponde a una operación instrumentada en Factura N° A 0005-00000503 del 22/11/17 por \$25.630,20 más IVA (Libro IVA Compras periodo 12/2017 fs. 4, acompañado en soporte óptico fs. 203 Expte. DGR). La operación se abona mediante orden de pago de fecha 10/01/2018 (listado de órdenes de pago aportado por el agente en soporte óptico fs. 203), aplicando el agente una alícuota 1,75% (DDJJ IIBB - Agente correspondiente al periodo 01/2018, fs. 5, Orden N° 224 contenida en soporte óptico fs. 16).-

En el listado de las retenciones omitidas y practicadas en defecto correspondientes al acta de deuda (soporte óptico fs. 1103) y de la etapa impugnatoria (soporte óptico fs. 1946), la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

DGR aplica una alícuota del 2,5%. Sin embargo en la etapa recursiva, verifica que corresponde la alícuota del 1,75 atento a estar inscripto en Convenio Multilateral (soporte óptico fs. 2022). En consecuencia se ajusta la alícuota inicialmente determinada, fijándola en el 1,75%.-

Con relación al proveedor Welding Alloys Argentina SA, CUIT 30-70760723-4 la retención corresponde a una operación instrumentada en Factura N° A 0004-00003099 del 04/01/18 por \$62.270,32 más IVA (Libro IVA Compras periodo 01/2018 fs. 10, acompañado en soporte óptico fs. 203 Expte. DGR). La operación se abona mediante orden de pago de fecha 12/01/2018 (listado de órdenes de pago aportado por el agente en soporte óptico fs. 203), sin que el agente haya informado la realización de retención alguna (verificación de DDJJ IIBB - Agente correspondiente al periodo 01/2018, contenida en soporte óptico fs. 16).- En el listado de las retenciones omitidas y practicadas en defecto correspondientes al acta de deuda (soporte óptico fs. 1103), de la etapa impugnatoria (soporte óptico fs. 1946), y de la etapa recursiva (soporte óptico fs. 2022) la DGR aplica una alícuota del 1,75% por ser sujeto inscripto en Convenio Multilateral. El agente no justifica la omisión de retener, por lo que no corresponde ajuste al respecto.-

Respecto del proveedor Abraham Felipe Miguel, CUIT 20-12450391-5 la retención corresponde a una operación por la que no se emitió factura (verificación Libro IVA Compras acompañado en soporte óptico fs. 203 Expte. DGR). La operación se abona mediante orden de pago de fecha 10/07/2018 (listado de órdenes de pago aportado por el agente en soporte óptico fs. 203), sin que el agente realice retención sobre la misma (verificación DDJJ IIBB - Agente correspondiente al periodo 7/2018 contenida en soporte óptico fs. 16).-

En el listado de las retenciones omitidas y practicadas en defecto correspondientes al acta de deuda (soporte óptico fs. 1103), de la etapa impugnatoria (soporte óptico fs. 1946), y de la etapa recursiva (soporte óptico fs. 2022) la DGR aplica una alícuota del 3,5% por ser sujeto inscripto como contribuyente local. El agente no justifica omisión de retener, por lo que no corresponde realizar ajuste.-

En referencia al proveedor D. Weinstock SRL, CUIT 30-52821448-3 la retención corresponde a una operación instrumentada en Factura N° A 0008-00040963 del 25/06/18 por \$77.000,00 más IVA (Libro IVA Compras periodo 06/2018 fs. 27, acompañado en soporte óptico fs. 203 Expte. DGR). La operación se abona mediante orden de pago de fecha 23/07/2018 (listado de órdenes de pago aportado por el agente en soporte óptico fs. 203), sin que el agente haya informado la realización de retención alguna (verificación de DDJJ IIBB - Agente correspondiente al periodo 07/2018, contenida en soporte óptico fs. 16).-

En el listado de las retenciones omitidas y practicadas en defecto correspondientes al acta de deuda (soporte óptico fs. 1103), de la etapa impugnatoria (soporte óptico fs. 1946), y de

la etapa recursiva (soporte óptico fs. 2022) la DGR aplica una alícuota del 1,75% por ser sujeto inscripto en Convenio Multilateral. El agente no justifica la omisión de retener, por lo que no corresponde ajuste al respecto.-

De acuerdo al análisis realizado, se hace lugar al recurso respecto de las diferencias de cálculo en las retenciones correspondientes a los proveedores Rodríguez Fausto Roberto, CUIT 20-12247240-0 y Trio Trans SA, CUIT 30-71004005-9; ajustando las mismas conforme a lo considerado.-

C) Análisis de la prueba informativa requerida a proveedores:

Corresponde ahora verificar la situación de los proveedores que contestan los requerimientos formulados por la Autoridad de Aplicación y/o responden los oficios derivados de la prueba informativa ofrecida por el agente (fs. 1591/1930 Expte. DGR).-

El análisis resulta necesario por cuanto el apelante sostiene que la Autoridad de Aplicación realiza una inadecuada valoración de tales informes al momento de dictar la resolución apelada.-

El proveedor Emilio Salvador Luque, CUIT 20-08579919-4, contesta requerimiento a fs. 1591/1603. A dicha respuesta, el Agente agrega un "informe especial de contador público independiente" emitido por el CPN Adrián Mazziotti (MP 3559), debidamente legalizado por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Tucumán.-

Tomando como base la respuesta del proveedor, complementado por el análisis de registros y documentación contable del proveedor y del agente; el profesional informa que no surgen hallazgos que afecten el cumplimiento de la sociedad con lo requerido por la Dirección General de Rentas de Tucumán. La Autoridad de Aplicación concluye que el impuesto correspondiente a las operaciones realizadas entre el agente y el proveedor Emilio Salvador Luque se encuentra cancelado. Ello así por cuanto las transacciones están incluidas en la base imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos y el gravamen debidamente cancelado por el proveedor. En consecuencia, dichas operaciones son excluidas de la determinación de oficio en la etapa impugnatoria.-

Tal situación tiene incidencia diversa respecto de la responsabilidad solidaria del agente por el tributo no retenido; la responsabilidad del agente por los intereses devengados en el plazo existente entre la omisión de la retención y el efectivo ingreso del tributo por el proveedor y la responsabilidad infraccional de aquel por la omisión de retener; según se analizará *infra*.-

El proveedor García, Daniel Antonio, CUIT 20-12733446-4, evacúa el requerimiento a fs. 1613/1635 Expte. DGR. Informa que en dicho periodo realizó dos operaciones con el agente, aunque solo se le practicaron retenciones en una de ellas, sin justificar la omisión.-

Sin embargo, la documentación acompañada por el proveedor -en copia simple- (fs. 1626/1633 Expte. DGR) no acredita que el impuesto no retenido por el agente, haya sido

declarado e ingresado al fisco por el sujeto pasible. Ello así por cuanto las DDJJ acompañadas exponen montos globales mensuales, sin discriminar las operaciones incluidas en cada una de ellas, por lo que no existe prueba del efectivo pago del impuesto no retenido.-

A fs. 1637/1662 Expte. DGR responde el proveedor Paz y Posse Ltd. SA, CUIT 30-71555371-2. La autoridad de Aplicación corrobora que no corresponde realizar ajuste, atento a que no se determinó crédito a favor de la DGR derivado de las operaciones realizadas por el agente con dicha empresa.-

El proveedor Automación Micromecánica SAIC, CUIT 30-52043884-6 contesta la requisitoria a fs. 1664 Expte. DGR, sin acompañar documentación que permita verificar la inclusión del impuesto en la base imponible de la DDJJ y su efectivo pago. Se aclara que solo existe una operación con diferencia a ingresar a favor de la DGR por la suma de \$475,43; originada en un ajuste de la base sujeta a retención que no fue justificada. Por ello no se modifica la resolución en este aspecto.-

A fs. 1665/1669 Expte. DGR obra la contestación del proveedor Jorge José Sleiman, CUIT 20-07884744-2, acompaña copias simples de las constancias de retenciones realizadas por el agente. Sin embargo, la documentación adjuntada no justifica que el contribuyente directo haya ingresado el saldo del impuesto correspondiente a la operación cuya retención fue practicada en defecto por la suma de \$ 682,50. En consecuencia, se mantiene la resolución en este punto.-

El proveedor Dimater SA, CUIT 30-70716864-8, cumple el requerimiento a fs. 1670/1676 Expte. DGR. La autoridad de Aplicación corrobora que no corresponde realizar ajuste, atento a que no se determinó crédito a favor de la DGR derivado de las operaciones del agente con dicha empresa.-

A fs. 1677/1684 Expte. DGR obra la respuesta brindada por el proveedor Expreso Bisonte SRL, CUIT 30-56864959-8, acompaña planilla de las operaciones realizadas con el agente. Sin embargo la mera exposición de la planilla de operaciones no resulta suficiente para justificar que la única operación en la que se omitió retener el impuesto por la suma de \$395,89, fue incluida en la base imponible de la DDJJ del gravamen y que el impuesto haya sido ingresado. Por ello no se modifica la resolución al respecto.-

El proveedor El Carmelo SRL, CUIT 30-71555371-2, contesta la requisitoria a fs. 1685/1727 Expte. DGR. Acompaña copia simple de las DDJJ correspondientes a los anticipos e impuesto anual de los pedidos 2017 y 2018, copias de facturas, comprobantes de retención y listado de retenciones y percepciones. La contestación contiene un error en la información brindada, atento a que refiere datos de retenciones y percepciones derivadas de operaciones realizadas por la firma Agroservicios San Cayetano SRL CUIT 30-63695605-4.

Por otro lado, la documentación acompañada no logra justificar falta de retención en la única operación omitida por la suma de \$503,60; como tampoco que la misma haya sido incluida en la base de su DDJJ y el impuesto efectivamente pagado. No corresponde modificar la resolución apelada en este punto.-

A fs. 1728/1802 Expte. DGR contesta el requerimiento el proveedor AgroserVICIOS San Cayetano SRL CUIT 30-63695605-4. Adjunta copia simple de las DDJJ correspondientes a los anticipos e impuesto anual de los pedidos 2017 y 2018, copias de facturas, comprobantes de retención y listado de retenciones y percepciones. A pesar de ello, la documentación ajunta no justifica la retención en defecto por aplicación de una alícuota menor a la que corresponde en las ocho operaciones objeto de determinación. Atento a que las DDJJ exponen montos globales, no puede verificarse que el proveedor haya abonado la diferencia mediante la inclusión de las operaciones en sus DDJJ y que el impuesto haya sido efectivamente pagado. En consecuencia se mantiene la resolución en este aspecto.-

El proveedor Elimport SRL, CUIT 30-64995001-2 contesta el requerimiento a fs. 1803/1919 Expte. DGR. Acompaña copia simple de facturas de operaciones realizadas con el agente, certificados de retención, cheques, recibos de cobros y planilla de retenciones. Sin embargo, de la documentación acompañada no logra justificar que la única operación en la que se omitió retener el impuesto por la suma de \$10.253,87, haya sido incluida en la base imponible de la DDJJ del gravamen por el contribuyente directo, y que el impuesto haya sido ingresado. Por ello no se modifica la resolución al respecto.-

Finalmente, a fs. 1944/1930 Expte. DGR, obra la contestación del proveedor Felipe Miguel Abraham, CUIT 20-12450391-5. Acompaña copia simple de un certificado de retención y de contratos participativos de maquila. La documentación adjuntada no justifica la única operación en la que se detectó omisión de retener el impuesto por la suma de \$ 131,24, como tampoco que el proveedor haya incluido dicha operación en la base de su DDJJ y que haya ingresado el tributo correspondiente. No corresponde modificar la resolución apelada en este punto.-

Con relación a la prueba idónea para liberar al agente de la responsabilidad solidaria por la falta de retención del impuesto, el Tribunal Fiscal de la Nación ha sostenido: *"la demostración del pago del impuesto no retenido o percibido por la actora debe resultar de las declaraciones mismas de los contribuyentes, en donde aparezca perfectamente discriminado el pago efectuado, la persona que lo ha hecho y el importe respectivo, elementos necesarios para establecer la obligación declarada que debió sufrir la retención o percepción. Más aún, tampoco cabría eximir al agente si el titular hubiera manifestado que incluyó la suma sujeta a retención o percepción en la declaración jurada en forma global -es*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

decir, sin aquellos recaudos". (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala A; in re "Apache SA s/ recurso de apelación - IVA"; Sentencia del 29/05/2000. Cita Online: AR/JUR/4844/2000).-

D) Análisis de la prueba pericial contable:

Resulta pertinente ponderar las conclusiones expuestas en el dictamen pericial contable que obra a fs. 1604/1612 Expte. DGR. El apelante sostiene que la Autoridad de Aplicación realiza una inadecuada valoración de la prueba en la resolución impugnada.-

Se ha caracterizado a la prueba pericial como "aquella que es suministrada por terceros que, a raíz de un encargo judicial, y fundados en los conocimientos científicos, artísticos o prácticos que poseen, comunican al juez las comprobaciones, opiniones, o deducciones extraídas de los hechos sometidos a su dictamen. Se acude a este medio probatorio cuando la comprobación de un hecho controvertido, o la determinación de sus causas o efectos, requieren la posesión de conocimientos técnicos ajenos al saber específicamente jurídico del juez. Tal circunstancia determina la necesidad de que este último sea auxiliado, en la apreciación de este tipo de hechos, por personas especializadas en alguna ciencia, arte, industria o actividad técnica, y a quienes se denomina peritos (Bourguignon – Peral, "Código Civil y Comercial de Tucumán, Concordado Comentado y Anotado", Bibliotex, Tº I B, pg. 138).-

En el procedimiento administrativo sustanciado ante la Autoridad de Aplicación, la prueba pericial contable ostenta caracteres diferenciales relevantes que la distinguen del medio probatorio análogo regulado en el ámbito judicial.-

De la comparación entre la prueba pericial regulada por los arts. 12/15 del Decreto N° 167/3-ME-2018 y la establecida por los arts. 339/352 CPCCT y arts. 382/352 NCPCT, surgen las siguientes diferencias sustanciales: A) Carácter y designación del perito: en el procedimiento administrativo el perito es designado por elección directa y libre del contribuyente, y la DGR se encuentra en principio impedida de realizar designación, debiendo limitarse a recabar informes de sus agentes y oficinas técnicas. Por el contrario, en el proceso judicial el perito es un auxiliar de la justicia que ostenta cualidades de independencia e imparcialidad, ya que es designado por sorteo de una lista que al efecto elabora el Poder Judicial. Cada litigante se encuentra facultado para designar libremente un perito de parte, en calidad de consultor técnico. B) Unilateralidad o bilateralidad de la pericia: en el procedimiento administrativo la pericia es realizada en forma unilateral por el perito designado por el contribuyente, y el dictamen pericial no es objeto de traslado ni puede ser impugnado. Mientras tanto en el proceso judicial, la pericia debe ser realizada bajo el control del juez y de las partes a través de sus consultores técnicos; el dictamen es objeto de traslado a los litigantes, que pueden solicitar aclaraciones, realizar observaciones y formalizar su impugnación. El perito debe responder en todos los casos.-

El principio de la sana crítica en la apreciación de la prueba rige tanto en el procedimiento administrativo como en el proceso judicial (art. 129 CTP; art. 351 CPCCT y art. 397 NCPCT). Sin embargo, las facultades de apreciación y análisis del dictamen pericial contable por parte de este Tribunal se ven notablemente acrecentadas. Ello se debe a las limitaciones ya referenciadas en la producción de pericia contable en sede administrativa; a las facultades instructorias otorgadas a este Cuerpo por el art. 18 CTP y a la idoneidad técnica de sus miembros, derivada de su integración con profesionales de las ciencias económico-contables, en los términos del art. 14 CTP.-

En función de lo dicho, procedemos a verificar el contenido y fundamentos del dictamen pericial, a efectos de analizar el agravio referido a su deficiente valoración.-

En primer lugar, el perito designado por el agente de retención informa que realiza su tarea sobre los siguientes elementos, suministrados por el Complejo Azucarero Concepción SA: a) DDJJ Agente de Retención de IIBB año 2017 a 10/2018, acuses de presentación y comprobantes de pago; b) Papel de trabajo obtenido de SIRETPER; c) Libros IVA Compras año 2017 a 10/2018; d) Ordenes de pago de las operaciones involucradas; e) Certificados de retenciones practicadas; y f) Padrón de contribuyentes de DGR.-

La pregunta 1) del cuestionario requiere al perito que informe si durante los períodos fiscales 2017 y 2018 el Complejo Azucarero Concepción actuó como agente de retención en los términos de las resoluciones que reglamentan la materia. El Perito responde que durante los periodos fiscales 2017 hasta el 10/2018, en que fue dado de baja como agente, la firma actuó como agente de retención siguiendo las normas dictadas en la RG 23/02 de la DGR.-

Sin perjuicio de lo ya señalado por la Autoridad de Aplicación -en el sentido de que la determinación de oficio corresponde a los anticipos 06/2017 a 09/2018 y no a los periodos fiscales anuales- la respuesta es general y no agrega elementos de juicio respecto de cada una de las operaciones cuya retención fue omitida o practicada en defecto.-

La pregunta 2) solicita al perito que informe si del Expte. Administrativo N° 4282-376-D-2020, surge cuáles fueron los clientes incluidos en la base imponible confeccionada en la resolución determinativa y en caso afirmativo, indique nombre y CUIT de los clientes. El perito responde que los contribuyentes se encuentran detallados en el Acta de Deuda N° A 547-2020.-

De la observación del acta de deuda de fs.1076/1082 Expte. DGR y planillas anexas de fs. 1083/1102 Expte. DGR; se constata que aquellas no contienen la enumeración nominal de los contribuyentes directos identificados por nombre o razón social y CUIT, sino que dicha nomina se encuentra en el soporte óptico - CD de fs. 1107 Expte DGR. Dicho soporte contiene -para el período objeto de determinación- un total de 4.140 operaciones, realizadas por el agente con 958 proveedores.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

La pregunta 3) requiere al perito que informe si en el procedimiento llevado a cabo por la DGR, se dio debida intervención a los contribuyentes. El perito afirma que -a su criterio- la DGR no dio intervención a los contribuyentes directos, ya que no emitió solicitud de información alguna a los proveedores en cuestión, para solicitar que se indique si el agente les realizó las retenciones correspondientes en los pagos efectuados por las operaciones de los periodos fiscales 2017 y 2018; en caso de no haberlas efectuado cual fue el motivo; y que indique si las operaciones de venta que originaban dichas retenciones fueron declaradas en las DDJJ de Ingresos Brutos de dichos proveedores y fueron debidamente abonadas; de lo cual hubiese surgido como análisis la obligación de pagar o no pagar que tendría el agente, y así evitar que la DGR perciba dos veces por el mismo concepto.-

La respuesta del perito no resulta ajustada a la realidad de los hechos ni a las constancias del expediente, según el análisis realizado en el punto A) del presente acápite, donde remitimos *brevitatis causae*. Allí se demuestra que la Autoridad de Aplicación otorga al agente la posibilidad de una adecuada integración del procedimiento determinativo con los contribuyentes directos del tributo.-

La pregunta 4) pide al perito que realice un análisis del expediente tramitado ante la DGR. A partir de tal relevamiento, solicita que informe si es posible determinar con absoluta certeza que los contribuyentes detallados en el anexo del Acta de Deuda N° A 547-2020, no ingresaron el concepto reclamado mediante la presentación y pago de sus respectivas DDJJ. El Perito responde que no es posible -a partir de las constancias obrante el en expediente- determinar si los contribuyentes principales, detallados en el anexo del acta de deuda, procedieron o no al ingreso de los conceptos reclamados, mediante la presentación de sus declaraciones juradas y su correspondiente pago.-

Según se dijo, el agente de retención solo puede liberarse de su responsabilidad solidaria, cumpliendo con la carga de acreditar que el proveedor sí cumplió con su obligación de presentar la declaración jurada del impuesto sobre los Ingreso Brutos; que las operaciones no retenidas integran la base imponible de tal declaración jurada, y que se ha ingresado el gravamen correspondiente.-

Resulta evidente que el objeto sobre el cual el perito desarrolla su tarea, consistente en los libros y documentación contable del agente de retención y las constancias del expediente administrativo, resultan inidóneos para aportar la información relevante a efectos de verificar que cada uno de los proveedores haya dado cumplimiento con el tributo que no fuera retenido por el agente.-

En consecuencia, la prueba pericial realizada sobre los mencionados elementos no resulta conducente para acreditar la base fáctica que permitiría al agente liberarse de su responsabilidad solidaria.-

La pregunta 5) solicita al Perito que informe si al encontrarse concursado el proveedor Emilio S. Luque CUIT 20-08519979-4, correspondía que el agente le practicara retención y que le sea reclamado al agente o si el crédito debía ser reclamado en el concurso del proveedor. El Perito informa que el agente no efectuó retención alguna por las operaciones reclamadas por la DGR con el contribuyente Emilio S. Luque por los periodos fiscales 2017 y 2018, ya que las mismas fueron objeto de compensaciones con fecha posterior a la entrada en vigencia de la RG N° 23/02, art. 8 inc. c. Afirma que en caso de duda, la Autoridad de Aplicación debió solicitar información al proveedor respecto del pago del impuesto de las operaciones en cuestión, y que en caso de falta de pago, la DGR debía proceder a verificar el crédito en el concurso preventivo del contribuyente principal.-

Corresponde señalar que no es tarea del perito contador pronunciarse sobre cuestiones jurídicas, ya que la interpretación del derecho se encuentra fuera de su idoneidad técnica y constituye la materia sobre la cual debe pronunciarse este Tribunal en oportunidad de dictar sentencia. Sin perjuicio de lo dicho, la cuestión resulta abstracta por cuanto la Autoridad de Aplicación procedió a excluir de la determinación de oficio a las operaciones realizadas por el agente con el proveedor en cuestión.-

La pregunta 6) requiere al Perito que informe la situación de cada uno de los contribuyentes incluidos en el acta de deuda, detallando si revisten la calidad de contribuyente locales o de convenio y los montos que correspondía retener en cada caso específico. El Perito presenta una planilla con un total de 113 contribuyentes, conteniendo razón social, CUIT, condición ante DGR e importes sin retener.-

El dictamen pericial no contiene información específica respecto a la inclusión del monto no retenido por el agente en las DDJJ de cada uno de los proveedores y el efectivo pago del impuesto por cada uno de ellos.-

La pericia no aporta ningún elemento de juicio que permita liberar al apelante de su responsabilidad solidaria. En consecuencia, el dictamen pericial resulta inatendible para la solución del caso, y luce correctamente valorado por la Autoridad de Aplicación en la resolución impugnada.-

La atendibilidad de la prueba hace referencia a la eficacia de aquella para crear, en el caso concreto, la convicción del juez sobre la existencia o inexistencia de los hechos alegados por las partes. La atendibilidad supone la valoración de la prueba producida en el proceso, y se realiza en la sentencia definitiva.-

Respecto a la inatendibilidad de la prueba se ha decidido *"la selección de pruebas realizada por el Juzgador se efectúa en el marco del cuadro probatorio computable y en ese contexto la actividad probatoria tiende a la demostración de que la situación de hecho, alegada e invocada para la aplicación de una norma jurídica, realmente existe. Cuando no se prueba,*

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

el juez se halla impedido de actuar de derecho y por consiguiente de declarar el efecto pedido o esperado; las demás pruebas, si el hecho base o hecho principal o relevante o como dijimos antes el núcleo fáctico del proceso, no fue demostrado, carecen de atendibilidad; por ende los jueces de la causa no tienen el deber de expresar en sus sentencias la valoración de todas y cada una de las pruebas producidas, sino únicamente las que considera esenciales y decisivas". Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán *in re* "Veliz Víctor Manuel Vs. Robert Bosch Argentina SA s/Cobro ordinario" Sentencia N° 966 del 27/12/1996.-

Por lo expuesto, el agravio referido a la nulidad de la resolución por violación de los principios de verdad material, debido proceso y derecho de defensa será rechazado, haciendo salvedad de los ajustes particulares establecidos respecto de los proveedores Rodríguez Fausto Roberto, CUIT 20-12247240-0 y Trio Trans SA, CUIT 30-71004005-9.-

2) Segundo agravio: Improcedencia de la aplicación de intereses resarcitorios.-

El apelante se agravia por la aplicación de intereses resarcitorios sobre los el monto determinado en calidad de impuesto no retenido. Afirma que, al no existir certeza de que los montos no hayan sido abonados por el contribuyente directo, resulta improcedente la pretensión fiscal de cobrarlos.-

En el acápite anterior se realizó un análisis pormenorizado respecto de la procedencia del cobro de las retenciones omitidas o practicadas en defecto. Acreditada la existencia de la deuda tributaria, resulta su necesaria consecuencia el devengamiento de intereses, que tienen base legal y constituyen el resarcimiento por la privación del capital que padece el Estado por la falta de pago del tributo.-

El art. 50 CTP establece: "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".-

De la planilla que obra a fs. 2029/2038 surge la correcta aplicación de los intereses legales correspondientes a las retenciones omitidas o practicadas en defecto, desde la fecha de la

mora y hasta la fecha de cálculo de dicha planilla (18/02/2021), por lo que no se desestima el agravio y se confirma la resolución en este punto.-

Respecto del agravio específico relativo a la aplicación de intereses sobre las retenciones omitidas al proveedor Emilio Salvador Luque CUIT 20-08579919-4, corresponde remitir al análisis realizado al tatar el primer agravio. Allí se dijo que DGR valora la prueba informativa producida por el mencionado proveedor y el "informe especial de contador público independiente" emitido por el CPN Adrián Mazziotti (fs. 1591/1603 Expte. DGR).-

En función de la documentación reseñada, la Autoridad de Aplicación excluye de la determinación de oficio las operaciones realizadas entre el agente y el proveedor.-

Sin embargo, existe una diferencia temporal entre la fecha de vencimiento en que el agente debió ingresar las retenciones, y la fecha en que posteriormente el tributo es debidamente declarado e ingresado en termino por el contribuyente directo (fs.1591/ 1603 Exte DGR).

Este retardo en el ingreso de la retención implica para el Fisco una privación del capital correspondiente al impuesto no retenido, y genera el legítimo devengamiento de intereses a cargo del agente, derivado de la falta de cumplimiento de su obligación legal.-

El cálculo de los intereses devengados por este concepto se encuentra plasmado en la planilla anexa de intereses resarcitorio - Acta de Deuda N° A 4547-2020 - etapa Impugnatoria (fs. 2007).-

Respecto de la procedencia de la aplicación de intereses sobre los tributos omitidos, el Superior Tribunal de la Provincia ha decidido "*Los intereses de las obligaciones fiscales son de carácter legal, pues están fijados por leyes, decretos, y resoluciones. Consisten en intereses moratorios y punitivos, pues su causa radica en el resarcimiento por la privación del capital que padece el Estado por la falta de pago del tributo (...) Sin perjuicio de los fines que el Estado pueda invocar, lo indiscutible es que la falta de pago del tributo en cuestión en tiempo y forma, provoca la pérdida del ingreso del dinero en las arcas estatales, por lo que el Estado debe cubrir el faltante recurriendo al mercado de capitales*". Excma. Corte Suprema De Justicia - Sala Civil y Penal *in re* "Oscar Barbieri S.A. Vs. Concurso Preventivo s/ incidente de revisión" Sentencia N° 533 del 06/08/2010.-

En función de las consideraciones realizadas, no se hace lugar al agravio y se confirma la resolución impugnada en este punto.-

3) Tercer agravio: Calculo y prescripción de la multa.-

Se agravia el recurrente al sostener que la multa aplicada en los términos del art. 85 CTP resulta ilegítima. Sostiene que la misma se calcula sobre una base indebidamente ampliada, por cuanto incluye los montos correspondientes a las retenciones omitidas al proveedor Emilio S. Luque. Aduce, además, que la sanción se encuentra prescripta.-

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Al comparar el listado de operaciones – Acta de Deuda N° A 547/2020 contenida en soporte óptico a fs. 1103 Expte. DGR con el listado de operaciones - etapa impugnatoria contenida en soporte óptico de fs. 1946, que fundamenta la resolución N° D 139/21; se verifica que la DGR excluye de la base de cálculo de la determinación de oficio, las operaciones celebradas entre el agente y el proveedor Emilio Salvador Luque CUIT CUIT 20-08579919-4.-

Según se dijo, tal exclusión deriva de haber verificado que el impuesto no retenido por el agente, fue luego ingresado por el proveedor.-

El art. 75 CTP establece “Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 78. La graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con el grado de culpa o dolo del infractor”.-

A su turno, el art. 85 del digesto, vigente al momento de la comisión de la infracción establecía “El que omitiera el pago de impuestos y/o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el cien por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 86 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención, percepción o recaudación que omitieran actuar como tales”.-

Respecto de la infracción de omisión prevista para los agentes se ha dicho que *“la modalidad prevista en la norma radica en la falta de actuación del infractor, en su condición de agente de retención o percepción prevista por una norma en forma previa. Para que se configure la infracción es necesario que el sujeto omita retener o percibir mediante la formulación de informaciones o declaraciones inexactas; omita actuar como agente de retención o percepción, independientemente de que medie la presentación de declaración jurada que se produzca una inexactitud u omisión de actuar como tal, originada en una actividad negligente o culposa (...) La configuración de la conducta culposa se presume con el incumplimiento, con la omisión de actuar como agente de retención y/o percepción o de informar con declaraciones inexactas, solo podría eximirse de esa responsabilidad ante la existencia de error excusable”*. (Altamirano, Alejandro; “Derecho Tributario – Teoría General”; Marcial Pons; pg. 707).-

La infracción se configura por la transgresión de la obligación legal de actuar como agente de retención, y la multa se aplica como sanción por dicho incumplimiento, con independencia de que el tributo sea luego ingresado por el contribuyente directo.-

Debe distinguirse la responsabilidad solidaria del agente por el tributo no ingresado derivada de los arts. 32, 33 y concordantes CTP; de la responsabilidad infraccional de aquel, originada en la violación de las normas tributarias de carácter sustancial o formal establecida por los arts. 70, 75 y concordantes CTP.-

En el presente caso, el agente se libera de la responsabilidad solidaria de ingresar el impuesto no retenido, de acuerdo a lo establecido por el art. 25 inc. 2 CTP, que establece "Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique el mismo hecho imponible. En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley. Los efectos de la solidaridad son: (...) 2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás..."-

Sin embargo, las consecuencias del incumplimiento de su obligación de retener subsisten, y deben ser analizadas en forma independiente, en relación a sus propias causales de liberación.-

De las constancias de autos surge que el agente omite realizar retenciones a sus proveedores por la suma de \$3.159.804,62, correspondientes a los anticipos 06 a 12/2017 y 01 a 09/2018. El detalle de las retenciones omitidas surge de la planilla anexa de base de cálculo para la multa – Acta de Deuda N° A 547-2020 (fs. 1093/1102 Expte. DGR).-

En el tipo infraccional omisivo la conducta penada consiste en el incumplimiento culpable o negligente del deber material del agente de retención de actual como tal. A diferencia de la figura dolosa, donde el elemento subjetivo requiere la acreditación directa o por medio de indicios presuncionales; en el campo infraccional culposo, la liberación de responsabilidad solo puede justificarse por la existencia de una concreta causal de excusación legal, cuya acreditación se encuentra a cargo del infractor.-

De las constancias de autos no surge que el apelante haya invocado -ni mucho menos probado- la existencia de una causal subjetiva de eximición de responsabilidad por la omisión de actuar como agente de retención. Toda su defensa se circunscribe a sostener la inexistencia de perjuicio fiscal, derivada del posterior ingreso del tributo por los proveedores no retenidos. Sin embargo dicha situación no constituye una causal de liberación de las consecuencias de su conducta violatoria de las normas tributarias.-

Respecto de la liberación de la responsabilidad infraccional se ha decidido "Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente. Si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra

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

en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente". Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Casa Elen Valmi de Claret y Garelo c/ DGI", Sentencia del 31/03/1999, (Fallos 322:519).-

Finalmente, sostiene que la multa que se le pretendió aplicar se encontraría prescripta, de acuerdo al plazo de extinción de la acción establecido por el código penal.-

Al respecto corresponde manifestar que el art. 54 CTP con vigencia al momento de la comisión de las infracciones objeto de la litis establece "Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios regidos por este Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años".-

No existe pronunciamiento alguno del Superior Tribunal de la Nación o de la Provincia que declare la inconstitucionalidad de la norma citada, por lo que este Tribunal se encuentra limitado en su jurisdicción por el art. 161 CTP. Dicha norma solo autoriza la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias cuando exista jurisprudencia en tal sentido, emanada de los mencionados órganos judiciales; situación que no se presenta en el presente caso.-

Por lo expuesto, no se hace lugar al agravio, confirmando la multa impuesta por la resolución apelada.-

Por las consideraciones que anteceden propongo: HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación deducido por el contribuyente COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN SA CUIT 30-71555371-2, contra la Resolución N° D 139/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 12/11/2021, y en consecuencia CONFIRMAR la deuda determinada en su artículo 1° fijando su contenido en la suma de Pesos Dos Millones Doscientos Treinta y Cinco Mil Seiscientos Sesenta y Ocho con 37/100 (\$2.235.668,37) conforme a la "Planilla Determinativa N° PD 547-2020 - Acta de Deuda N° A 547-2020 - Etapa Recursiva" obrante a fs. 2029/2038 Expte. DGR y en la suma de Pesos Veinticinco Mil Setenta y Ocho con 90/100 (\$25.078,90) conforme a la "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios - Acta de Deuda N° A 547-2020 - Etapa Impugnatoria" obrante a fs. 2007 obrante a fs. 2022 Expte. DGR. La Autoridad de Aplicación deberá calcular los accesorios establecidos en el art. 50 CTP hasta el efectivo pago. Asimismo corresponde CONFIRMAR la sanción de multa impuesta en su artículo 3° por la suma de Pesos Tres Millones Ciento Cincuenta y Nueve Mil Ochocientos Cuatro con 62/100 (\$3.156.804,62) derivada del Sumario N° M 547-2020, equivalente al 50% de las retenciones omitidas en las posiciones mensuales consignadas en "Planilla Anexa de Base de Cálculo de la Multa -

Acta de Deuda N° A 547-2020 obrante a fs. 1093/1102 Expte. DGR, establecida con base en el artículo 85 CTP. 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 Jimenez, en lo que refiere a los antecedentes de autos. Formulo disidencia únicamente con los considerandos respecto a los intereses y consiguiente resolución del caso, en merito 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.

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

Ahora bien, la implementación de los regímenes de retención/percepción en la fuente, tienen doble finalidad. Por un lado la recaudación anticipada de los tributos por parte del Organismo Fiscal y por otro, 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.

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 retener y transferir esa retención a la D.G.R., a la fecha de su vencimiento de la obligación de presentar la Declaración Jurada que como Agente de Retención.

El origen de los intereses intimados por la D.G.R. en la planilla "*Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios Acta de Deuda N° A 547-2020 - Etapa Impugnatoria*" corresponden a operaciones donde el contribuyente (sujeto pasible de retención) determinó, declaró e ingresó el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente en su justa medida.

Es criterio de este vocal que si el contribuyente mencionado en párrafo anterior, 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 Retención incluidos en planilla "*Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios Acta de Deuda N° A 547—2020 – Etapa Impugnatoria*", deben computarse desde la fecha de vencimiento de su obligación de ingresar la Retención, 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 deducido por el contribuyente COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCION SA CUIT 30-71555371-2, contra la Resolución N° D 139/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 12/11/2021, y en consecuencia CONFIRMAR la deuda determinada en su artículo 1° fijando su contenido en la suma de Pesos dos Millones Doscientos Treinta y Cinco Mil Seiscientos Sesenta y Ocho con 37/100 (\$ 2.235.668,37) conforme planilla "*Planilla determinativa N° PD 547-2020 – Acta de Deuda N° A 547-2020 – Etapa Recursiva*" obrante a fs. 2029/2038 Expte. DGR 4282-376-D-2020. 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 547—2020 – Etapa Impugnatoria*" conforme los parámetros expuestos en el considerando II de este voto. CONFIRMAR la sanción de multa impuesta en su artículo 3° por la suma de Pesos Tres Millones Ciento Cincuenta y Nueve Mil Ochocientos Cuatro con 62/100 (\$3.159.804,62) derivada del Sumario N° M 547-2020, equivalente al 50% de las retenciones omitidas en las posiciones mensuales consignadas en "*Planilla Anexa de Base de Cálculo de la Multa – Acta de Deuda N° A 547-2020*" obrante a fs. 1093/1102 expte 4282-376-D-2020 DGR, establecida con base en el artículo 85°.

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 presente acuerdo

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación deducido por el contribuyente COMPLEJO AZUCARERO CONCEPCIÓN SA CUIT 30-71555371-2, contra la

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

Resolución N° D 139/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 12/11/2021, y en consecuencia **CONFIRMAR** la deuda determinada en su artículo 1° fijando su contenido en la suma de Pesos Dos Millones Doscientos Treinta y Cinco Mil Seiscientos Sesenta y Ocho con 37/100 (\$2.235.668,37) conforme a la "Planilla Determinativa N° PD 547-2020 - Acta de Deuda N° A 547-2020 - Etapa Recursiva" obrante a fs. 2029/2038 Expte. DGR y en la suma de Pesos Veinticinco Mil Setenta y Ocho con 90/100 (\$25.078,90) conforme a la "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios - Acta de Deuda N° A 547-2020 - Etapa Impugnatoria" obrante a fs. 2007 obrante a fs. 2022 Expte. DGR. La Autoridad de Aplicación deberá calcular los accesorios establecidos en el art. 50 CTP hasta el efectivo pago.-

2. **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta en su artículo 3° por la suma de Pesos Tres Millones Ciento Cincuenta y Nueve Mil Ochocientos Cuatro con 62/100 (\$3.159.804,62) derivada del Sumario N° M 547-2020, equivalente al 50% de las retenciones omitidas en las posiciones mensuales consignadas en "Planilla Anexa de Base de Cálculo de la Multa - Acta de Deuda N° A 547-2020 obrante a fs. 1093/1102 Expte. DGR, establecida con base en el artículo 85 CTP.-

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

HAGASE SABER


DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE


CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL


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

ANTE MÍ


Dr. CARLOS EDUARDO CUOZZO
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES