

SENTENCIA N°: 318 /2023

Expte. N°: 372/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 15 días del mes de Diciembre de 2023, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de tratar el expediente caratulado: **“AGRO LAJITAS S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 372/926/2020 y Expte. N° 11454/376/D/2018 (DGR)”** y;

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

CONSIDERANDO:

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El **Dr. José Alberto León** dijo:

I.- Que a fs. 335/339 del expte 11454/376-D-2018 se presenta el Dr. Leandro Stok en carácter de apoderado del agente AGRO LAJITAS S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 239/20, de fecha 16/07/2020, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 330/333 de dichos actuados.

En ella se resuelve, rechazar la impugnación efectuada por el mencionado agente en contra del Acta de Deuda n° A 749-2018 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción.

El recurrente manifiesta que la resolución resulta improcedente porque no fueron integrados los obligados principales en el ingreso del impuesto ni tampoco fueron acompañados los estados de cuenta solicitados, violando de esa manera su derecho de defensa y correspondiendo se declare la nulidad de la resolución.

Identificado con el título “La certificación contable”, el apelante se agravia del análisis que realizara la DGR de la certificación contable presentada en la etapa impugnatoria, expresando que la misma es contundente al dejar en evidencia las inconsistencias del ajuste, ya que realizó su pericia en base a los estados contables del agente, los que no fueron objetados por parte de la Autoridad de Aplicación.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Como "Notas de débito por cheques rechazados", el apelante manifiesta que el perito contador certificó que las notas de débito detalladas en el Anexo IV tuvieron origen en cheques rechazados y que las facturas por las que recibieron dichos cheques contuvieron las percepciones de Ingresos Brutos, indicando que para llegar a esa conclusión cotejó las facturas, notas de débito y crédito que surgen del libro IVA Ventas, las notas de débito detalladas en los Anexos III y IV de la impugnación.

Identificado como "Clientes sin sustento territorial", el apelante se agravia que el Fisco pretende la procedencia de percepciones sobre operaciones de clientes que no realizaron actividad alguna en nuestra jurisdicción y respecto de los cuales las entregas de bienes se realizaron fuera de Tucumán; es decir no existe sustento territorial. Considera que la Autoridad de Aplicación desestimó de manera arbitraria las notas de los clientes de extraña jurisdicción porque "las mismas poseen el valor de un simple testimonio de los sujetos pasibles". No realiza la DGR una verdadera búsqueda de la verdad material.

En "Baja de oficio" sostiene que si el contribuyente directo recuperó su condición de inscripto fue por haber regularizado su situación en cuanto a la presentación de las declaraciones juradas, aunque haya sido hecha en forma tardía; por lo que entiende que no existiría explicación para reclamarle al agente las percepciones si su cliente ya ingresó el gravamen y recuperó su condición. Asimismo expresa que las percepciones fueron realizadas con la consulta de las constancias de inscripción de todos sus clientes al momento de emitir la factura correspondiente.

Bajo el título "Intereses resarcitorios" manifiesta que resulta improcedente el cálculo de los intereses en la liquidación; atento a que, si la obligación fue cancelada por el pago realizado por sus clientes no percibidos, los efectos de dicha cancelación se transmiten al agente. Ergo, si para los obligados principales no le son exigibles los intereses, tampoco lo son para el agente de percepción. Finalmente, ofrece prueba informativa.

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

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición

asumida por el contribuyente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad. Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 15/16 obra Sentencia Interlocutoria N° 185/2023 del 09/08/2023 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación y se dispone la apertura a prueba por veinte días.

Dicha sentencia fue debidamente notificada a ambas partes, y en fecha 20/09/2023 fue contestado el oficio oportunamente librado.

A pesar de no encontrarse vencido el plazo probatorio, pero contestado el cumplimiento de la única prueba ofrecida, se ordenó en fecha 21/09/2023: Tener presente el informe actuarial que antecede. En su mérito se provee: Pasen los autos a despacho para resolver.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° D 239/20 resulta ajustada a derecho.

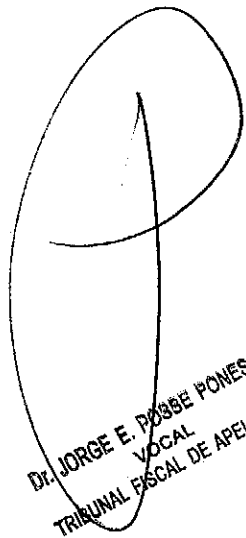
Adelanto que este Vocal comparte los argumentos con que se defiende el Fisco en su contestación del art. 148 del CTP.

En relación con la supuesta nulidad de la resolución, por no haber dado participación a los clientes a fin de verificar que hubiesen ingresado el impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente sin haberse computado las percepciones no efectuadas por el agente; no resulta tal.

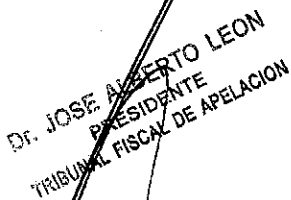
En la Resolución N° D 239/20 y también en el Acta de deuda N° A 749-2018, se expone claramente que se efectuó un análisis del detalle de las operaciones contenidas en el soporte óptico obrante en las actuaciones, de donde pudo constatarse ventas efectuadas a sujetos pasibles de percepción que no presentaron las DDJJ correspondientes al impuesto sobre los Ingresos Brutos, ventas a sujetos pasibles que sí presentaron las DDJJ, habiendo algunos cancelado la totalidad del impuesto y otros, solo una parte.

La Autoridad de Aplicación si bien no adjuntó los estados de cuenta que solicitara el entonces impugnante en su ofrecimiento de prueba (la que no fuera producida por el agente); igualmente realizó un análisis de las DDJJ presentadas o no por los clientes del apelante.

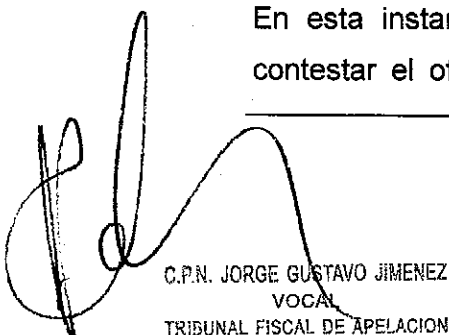
En esta instancia y como consecuencia de la prueba producida, la DGR al contestar el oficio remitido, informó a qué clientes de la firma apelante se les



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

realizó una determinación de oficio en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos; sin perjuicio de que esta situación fue considerada al momento de confeccionar el Acta de Deuda N° A 749-2018. En la mencionada contestación la Autoridad de Aplicación también manifiesta que no puede remitir los estados de cuenta solicitados por resultar amparados en el secreto fiscal previsto en el art. 110 del CTP.

En conclusión, no existen vicios que conlleven a la nulidad de la resolución.

Respecto del planteo realizado en torno a la pericia contable presentada en la etapa probatoria de la impugnación, comparto la opinión de la DGR, en relación con las planillas que adjuntara el profesional que solo contienen la identificación de Facturas de ventas y Notas de débito, razón social y una provincia distinta de Tucumán, cuando el lugar de facturación y remito no están en discusión ya que todos esos sujetos denotan sustento territorial por desarrollar actividad en la provincia; por lo que no reviste interés ni modifica de modo alguno a la determinación.

Corresponde realizar un análisis de lo establecido por la Resolución General N° 86/00. Así el art. 1 de la misma establece: *“Los sujetos pasivos del impuesto sobre los ingresos brutos que se indican en el artículo siguiente, quedan en todos los casos obligados a actuar como agentes de percepción del citado tributo por las operaciones de ventas, locaciones y prestaciones que efectúen en el año calendario a contribuyentes y/o responsables del gravamen, con las excepciones, alcances y formalidades establecidas en la presente resolución general.*

Corresponderá percibir cuando las operaciones de ventas, locaciones y prestaciones se efectúen en el ámbito de la provincia de Tucumán con sujetos pasibles de percepción, inscriptos o no en el tributo como (expresión suprimida por Resolución General N° 106/15 vigente desde el 01/10/2015) contribuyentes locales o extrajurisdiccionales, cualquiera sea su domicilio fiscal.

A tal efecto se considerara celebrada en el ámbito de la provincia de Tucumán toda venta, locación o prestación efectuada sobre bienes cosas o personas que se recepcionen o sitúen en sedes, depósitos, establecimientos, locales o cualquier otro tipo de asentamiento dentro del ámbito territorial de la provincia de Tucumán.

También corresponderá practicar la percepción cuando las operaciones de ventas, locaciones y prestaciones se efectúen fuera del citado ámbito, siempre

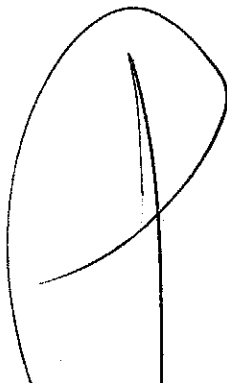
que sean realizadas por agentes de percepción domiciliados o con jurisdicción sede en la provincia de Tucumán a sujetos pasibles inscriptos o con alta en esta jurisdicción, o a contribuyentes domiciliados en la provincia de Tucumán" (expresión anterior a la modificación introducida por la Resolución General N° 106/15 vigente desde el 01/10/2015: "sujetos domiciliados en la provincia de Tucumán, inscriptos o no en el tributo").

De la exegética del artículo puede concluirse que los agentes de percepción deben actuar como tales cuando se realice operaciones de ventas, locaciones o prestaciones de servicios en el ámbito de la provincia, independientemente del domicilio fiscal del cliente a percibir (segundo párrafo del art. 1°).

También debe actuar como agente de percepción, a pesar de que las operaciones se realicen fuera del ámbito de la provincia de Tucumán, siempre que el agente tenga domicilio o jurisdicción sede en esta Provincia y se trate de clientes inscriptos o con alta en esta jurisdicción o domiciliados en la misma. (Cuarto párrafo del art. 1°).

Por lo tanto todas las operaciones de ventas realizadas por Agro Lajitas S.A. incluidas en la determinación fueron realizadas a sujetos a los que se le debía realizar la percepción correspondiente, sin perjuicio de que las mismas hayan sido concretadas fuera del ámbito de la provincia de Tucumán, ya que el agente en cuestión tiene jurisdicción sede en la misma y los clientes, algunos están inscriptos como locales, otros dentro del régimen de convenio multilateral, con sede o alta en Tucumán. Es decir las percepciones debían ser efectuadas por el agente no resultando razones suficientes para no hacerlo las expuestas por el perito en su informe pericial.

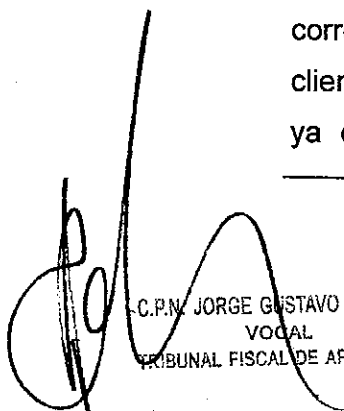
Respecto a los sujetos pasibles de percepción, que poseen baja de oficio, y conforme lo establece el art. 4 de la Resolución General N° 3/2013, les corresponde un tratamiento especial que incluía la percepción a una alícuota agravada. La DGR constató la situación de clientes que al momento de la determinación poseían baja de oficio y que con posterioridad la recuperaron, respecto de ello, el Fisco procedió a recalcular la percepción a la alícuota correspondiente (no agravada). El apelante pretende que en relación con dichos clientes, no correspondería reclamarle el ingreso de las percepciones al agente, ya que ellos recuperaron su condición en el impuesto precisamente porque



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

presentaron las declaraciones juradas, liquidando el impuesto correspondiente; razón por la que considera que nada puede serle reclamado. Es aquí donde el mismo se equivoca, ya que conforme lo establecía la Resolución General N° 03/2013, los contribuyentes para recuperar su condición de inscriptos debían presentar las declaraciones juradas omitidas. Solo requiere la presentación de las mismas, no siendo necesaria la cancelación del impuesto resultante. Por lo tanto y al no estar acreditado con la sola recuperación de la condición, que el obligado principal canceló el impuesto sobre los Ingresos Brutos, no puede por ese solo hecho resultar el agente desobligado.

En relación con el planteo de la improcedencia de la exigencia de los intereses, por la solidaridad existente entre el agente y sus clientes, y sin negar dicho vínculo, este Vocal considera que estamos frente a dos obligaciones con el Fisco. Por un lado la del agente de percepción 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. Es estos autos, en ciertos casos, el agente no cumplió con su obligación, ya que no efectuó la percepción correspondiente, por lo que a posteriori de la fecha de vencimiento del período en cuestión comienzan a devengarse intereses resarcitorios conforme lo establece el art. 50 del CTP. Por otra parte el contribuyente directo del impuesto, también tiene un vencimiento para el ingreso del mismo; ante lo cual pueden presentarse las siguientes situaciones: 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 corresponde el pago de 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 percepción 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 la deuda.

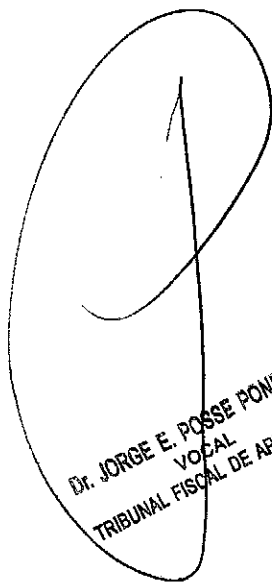
En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por AGRO LAJITAS S.A., C.U.I.T. 30-70797695-7, en contra de la Resolución N° D 239/20 de fecha 16/07/2020 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, y en consecuencia CONFIRMAR la misma en todos sus términos en atención a los considerandos que anteceden.

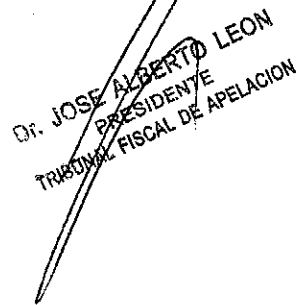
El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo:

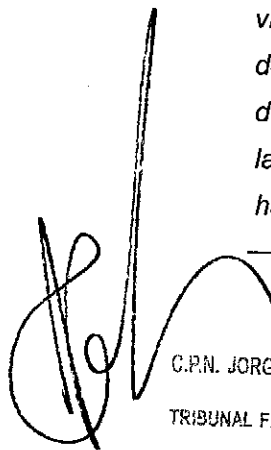
I.- Comparto y adhiero las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, Dr. José Alberto León, en lo que refiere a los antecedentes de autos. Formulo disidencia únicamente con los considerandos respecto a los intereses y consiguiente resolución del caso, en merito a los fundamentos 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"*.


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


Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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

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

Por otra parte, corresponde destacar el carácter automático de la mora en lo que a los intereses respecta, en tanto los mismos surgen sin necesidad de interpelación alguna -no siendo necesario juicio o sumario previo-. Para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que no le es imputable, situación no probada en autos.

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

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

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

El origen de los intereses intimados por la D.G.R. en la planilla "*Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios Acta de Deuda N° A 749—2018*" corresponde a dos cuestiones:

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

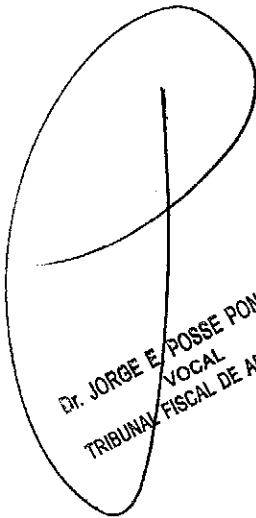
Con respecto a los primeros, coincido con el criterio adoptado por la Autoridad de aplicación en lo que respecta a las bases y plazos utilizados para el cálculo de los mismos.

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

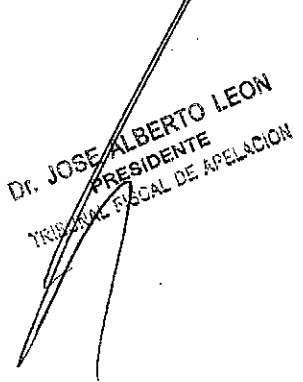
En dichos casos, como el contribuyente abona un interés moratorio por el tiempo de demora en el efectivo ingreso del impuesto (desde la fecha de su vencimiento), la pretensión de la D.G.R. de exigir al Agente el pago de un interés por el mismo período que le exige al contribuyente, implica una doble imposición que no puede ser soslayada por este Tribunal. En el caso de los Agentes, se establece con el Fisco un doble vínculo de obligación cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Y es por ello, que el interés que genera esa prestación tributaria (pago del impuesto) no puede serle exigido acumuladamente a cada uno de los sujetos que integran la relación jurídica tributaria.

En razón de lo expuesto, sostengo que los intereses que adeuda el Agente de Percepción incluidos en planilla "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios Acta de Deuda N° A 749—2018" como consecuencia de operaciones en donde el contribuyente determinó, declaró e ingresó el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente en su justa medida, los mismos deben computarse desde la fecha de vencimiento de su obligación de ingresar la Percepción, hasta el vencimiento de la obligación del contribuyente de ingresar el impuesto.

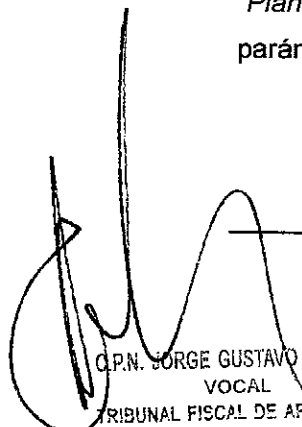
Por lo expresado; propongo la siguiente resolución: HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por AGRO LAJITAS S.A. C.U.I.T. 30-70797695-7 contra la Resolución N° D 239/20 y en consecuencia, DISPONER que la D.G.R. proceda a reliquidar los intereses resarcitorios correspondientes a la planilla denominada planilla "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios Acta de Deuda N° A 749—2018" conforme los parámetros expuestos en el considerando II de este voto.



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

El señor vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José A. León, vota en igual sentido.

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:

- 1. NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **AGRO LAJITAS S.A., C.U.I.T. 30-70797695-7**, en contra de la Resolución N° D 239/20 de fecha 16/07/2020 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos en atención a los considerandos que anteceden.
- 2. REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.
HACER SABER.


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE


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


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION