

SENTENCIA N° 84 /20

Expte. N° 621/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 16 días del mes de JUNIO de 2020, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el C.P.N Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **"GASMARKET S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN"**, **Expediente N° 621/926/2018 (Expte DGR N° 14.518/376/D/2013)** y;

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa expresó:

I.- A fs. 1.244/1.259 del Expte. 14.518/376/D/2013 (D.G.R.), el contribuyente GASMARKET S.A., CUIT N° 30-67912865-1, por medio de su apoderado, José Sebastián Calafiore, DNI: 24.671.717, presentó recurso de apelación contra la Resolución N° D 317/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 19/07/2018, obrante a fs. 1.225/1.1227. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE al descargo interpuesto por el agente contra el Acta de Deuda N° A 184-2016, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, confirmando la misma conforme planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 184-2016 - ACTA DE DEUDA N° A 184-2016 – ETAPA IMPUGNATORIA". INTIMAR al cumplimiento de las obligaciones tributarias contenidas en la planilla denominada "PLANILLA DE DETERMINATIVA INTERESES - ACTA DE DEUDA N° A 184-2016 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – AGENTE DE PERCEPCIÓN - ETAPA IMPUGNATORIA".

Bajo el epígrafe *"Una determinación de oficio fundada en normativa declarada inconstitucional por el Máximo Tribunal de la Provincia, carece de causa, por lo*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

que resulta causal de nulidad absoluta e insanable", el apelante alega que resultan nulos los actos dictados por el Fisco provincial sobre la base de disposiciones legales que resultan inconstitucionales, específicamente si dicha inconstitucionalidad concurre en la vulneración del "principio de legalidad" establecido por la Constitución Nacional.

Asevera que los principios constitucionales son categóricos cuando prohíben a otro Poder que el Legislativo, el establecimiento de impuestos. La Constitución Nacional asigna al Poder Legislativo esa facultad, por lo cual, una vez establecido un gravamen, los elementos sustanciales definidos por la Ley no pueden ser alterados por otro de los poderes del Estado.

Conforme lo expresado "ut supra", solicita se declare la nulidad absoluta e insanable de la resolución recurrida y del Acta de Deuda que la precede, en virtud a que su fundamentado reside en una norma inconstitucional, y careciendo el acto administrativo de "causa" que lo sustente.

Bajo los títulos *"Improcedencia del ajuste. De conformarse se verificaría un enriquecimiento sin causa"* y *"Aplicación de la doctrina del fallo "Bercovich"* el recurrente aduce que existiría un claro desacierto en la pretensión de exigirle el ingreso de las sumas que ya fueron pagadas por los contribuyentes a título personal, por cuanto dicha postura produce un enriquecimiento sin causa a favor del Organismo Fiscal.

Agrega que por aplicación de las reglas generales del derecho tributario, con relación a los responsables solidarios, en caso de que el contribuyente -que es quien debe soportar el peso del tributo- pague el monto del impuesto a título personal, este acto extinguiría también la deuda correspondiente al Agente de Percepción. Ante lo cual, el Fisco provincial no puede pretender cobrar una deuda que ya fue satisfecha.

Expresa que si la percepción no se produjo, el contribuyente no pudo detraer tal concepto del tributo a pagar a título personal como pago a cuenta del mismo, y por consiguiente, debió ingresar la totalidad del impuesto. Ante ello, no existe razón jurídica alguna que justifique que el Agente ingrese una suma de dinero que ya fue cancelada por el sujeto pasible de percepción.

En el punto *"Canje valor, cheques rechazados, compensaciones en cuenta corriente y devolución de ventas al contado y con tarjeta de crédito"*, el

recurrente aduce que el Fisco provincial mantiene como gravadas "notas de débito" relativas a los conceptos mencionados, las que indudablemente no se encuentran alcanzadas por el tributo, ya que no se trata de ventas, prestaciones o locaciones de servicios, sino simples ajustes a las operaciones efectuadas.

Alega que la falta de consideración por parte del organismo Fiscal de la documentación respaldatoria aportada en conformidad con este alegato resulta a todas luces injustificada, vulnerándose claramente su derecho de defensa.

Con respecto al título "*Notas de créditos que anulan facturas*", el apelante aduce que la resolución efectuada por el Organismo Fiscal admitió en etapas previas la existencia de "notas de crédito" que anulaban facturas, corrigiendo el error incurrido. Sin embargo, se advierte la subsistencia de algunas operaciones de igual naturaleza que el Fisco provincial mantiene como gravadas en esta etapa.

Sostiene que habiendo sido las "notas de crédito" mencionadas emitidas en el mismo mes que las facturas a las que corresponden -exigencia impuesta por la D.G.R.-, estas operaciones inexistentes carecen de virtualidad jurídico-tributaria, al encontrarse anuladas las mismas.

Por otra parte, en el mismo epígrafe, resalta la existencia de operaciones realizadas con sujetos pasibles que habrían sido objeto de "bajas de oficio", situación que habría generado una especie de penalización encubierta, ya que el Organismo Fiscal, fija para tales operaciones una alícuota del 5% en la determinación de la deuda reclamada. De esta manera, alega que el Fisco pretende a través de la aplicación de una alícuota agravada, suplir la responsabilidad del deudor principal del tributo, colocando dicha carga en cabeza del Agente de Percepción.

Bajo el punto "*IVA considerado como parte de la Base Imponible*", sostiene que la D.G.R. grava las operaciones sujetas con los contribuyentes pasivos que registran "baja de oficio" considerando el total facturado, sin efectuar la correspondiente discriminación entre el monto neto de las facturas y los restantes componentes, que no se encuentran gravados por el tributo, lo cual tiene como base lo dispuesto en el artículo 6° de la RG N° 86/00, ante lo que alega, que más allá de resultar dicha norma inconstitucional por ser violatoria

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

CIPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

del principio de legalidad establecido por la C.N. al no ajustarse a la base imponible prevista en el Código Fiscal, las percepciones omitidas resultan de igual manera improcedentes al no corresponder a operaciones efectuadas en esta jurisdicción.

Con relación al punto *“La situación de Pan American Energy”*, advierte que del análisis del soporte óptico acompañado por el Fisco, se observa que al contribuyente mencionado se le aplica una alícuota de percepción del 5%, indicándose como justificación de dicha situación el hecho de que el mismo no registra presentación de declaraciones juradas. Es decir, que si un sujeto de extraña jurisdicción no acredita su condición de inscripto en la provincia -ya sea bajo el régimen de C.M. o como local-, en la medida que adquieran bienes o servicios en la jurisdicción de Tucumán, se les aplicará la alícuota agravada.

Aduce que en el particular caso de la firma mencionada, las operaciones de venta fueron realizadas en la provincia de Salta, por lo que los requisitos objetivos previstos por la R.G. N° 86/00 para determinar la obligación de percibir no acontecen en el caso por inexistencia de vínculo territorial.

Baje el epígrafe *“Con relación a los intereses resarcitorios liquidados. Se solicita su eximición por no ser culpable la mora atribuida”*, alega que para que los intereses resarcitorios resulten exigibles, es imprescindible la verificación, no solo del requisito objetivo de la mora, sino además que aquella le resulte imputable. Expresa que en este caso en particular no ha operado en forma descuidada o negligente, de manera que se justifique el pago de intereses.

Por otra parte, agrega que el Fisco, de no abonar los intereses resarcitorios liquidados sobre las sumas de capital que habrían sido ingresados por los contribuyentes principales de forma tardía, reclama intereses sobre aquella cifra, lo que implica incurrir en una forma de anatocismo.

Por último, sostiene que, no obstante lo expresado en el párrafo precedente, la responsabilidad de pago de los intereses reclamados por el Fisco provincial queda sin efecto por imperio de lo previsto en el artículo 91° del Código Fiscal, por cuanto la norma aludida señala: *“Los contribuyentes, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas (...) quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al*

cumplimiento de sus obligaciones tributarias (...)", ante lo cual, si la D.G.R. reconoce que el principal obligado presentó su declaración jurada y abonó el impuesto reclamado, el pago efectuado por aquel libera al solidario de recargos por morosidad.

II.- Que a fs. 01/09 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.

En primer lugar, alega que no existe inconstitucionalidad en el régimen de percepción reglamentado por R.G. N° 86/00, ya que el mismo no afecta los elementos estructurares del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. De ningún modo el régimen ha creado o suprimido tributos.

Expresa que el vínculo jurídico tributario que se perfecciona como resultado de la realización del hecho tipificado por la Ley como presupuesto de la obligación tributaria, no ha sido modificado en modo alguno. Los sujetos pasivos y activos de esa relación se encuentran definidos por la Ley y permanecen inalterados, como así también las circunstancias fácticas que originan la pretensión fiscal.

Aduce que la R.G. N° 86/00 pone en cabeza de ciertos agentes la labor de percibir el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, pero sin regular ningún aspecto concerniente a la estructura del tributo. Solo establece la forma de recaudación del citado gravamen mediante un sistema de pago a cuenta del mismo. En consecuencia, afirma que no existe inconstitucionalidad en la R.G. (DGR) 86/00. En cuanto al agravio efectuado por el recurrente en relación a la improcedencia de la atribución de responsabilidad solidaria por parte del Fisco por las percepciones omitidas que fueron abonadas por los contribuyentes principales, aduciendo un enriquecimiento sin causa, alega que en el caso de marras se consideró la presentación de las declaraciones juradas y el pago del tributo relativo a las mismas por parte de los sujetos pasibles de percepción incluidos en la determinación practicada, motivo por el cual la firma verificada quedó liberada del ingreso relacionado con las operaciones en las cuales se verificó el efectivo ingreso por parte de los contribuyentes principales del tributo reclamado.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Con respecto a lo alegado por el apelante bajo el epígrafe *"Facturas que fueron canceladas de manera completa por una nota de crédito"*, aduce que en este punto se procedió a verificar la información vertida por el apelante en el expediente de marras, ante lo cual se pudo apreciar vinculaciones entre "notas de crédito" emitidas por el recurrente con sus respectivas facturas por los periodos reclamados, por lo que se procedió a realizar los ajustes correspondientes, confeccionando la "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 184-2016 - ACTA DE DEUDA N° A 184-2016 – ETAPA RECURSIVA".

En cuanto al apartado *"IVA considerado como parte de la Base imponible"*, alega que la base tomada para efectuar el ajuste se realizó conforme a derecho, dado que los clientes en cuestión son contribuyentes que realizan operaciones en la jurisdicción de Tucumán, no encontrándose inscriptos en la misma.

En relación a la falta de sustento legal respecto a la aplicación de alícuotas diferenciales por operaciones relacionadas con contribuyentes con "bajas de oficio" o "no inscriptos" en la provincia, menciona que las operaciones realizadas con los sujetos mencionados ya fueron tratadas precedentemente y se realizaron los ajustes pertinentes.

Respecto a la ausencia de sustento territorial en cuanto a las operaciones realizadas con la firma "Pan American Energy", aduce que el apelante no aporta documental que permita confirmar sus aseveraciones. Es decir, no logra constatar la ausencia de sustento territorial en la jurisdicción de Tucumán respecto a las operaciones con la firma mencionada.

Por último, en cuanto a lo señalado por el recurrente bajo el epígrafe *"Con relación a los intereses resarcitorios liquidados. Se solicita su eximición por no ser culpable la mora atribuida"*, sostiene que en lo que atañe a los intereses resarcitorios relativos a las operaciones omitidas cuyo impuesto fue luego abonado por el contribuyente, los mismos tienen una causa autónoma, no subordinada la responsabilidad solidaria que invoca el recurrente en virtud del artículo 33° del C.T.P., no asistiéndole razón en este punto.

III. A fojas 19/22 del Expte. 621/926/2018 obra Sentencia Interlocutoria N° 753/18 donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación, por constituido el domicilio, por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, y se ordena abrir la causa a prueba por el término de

20 días.

Abierta la causa a prueba las partes ofrecieron las siguientes: El contribuyente ofreció prueba Documental, Informativa (producida), y Pericial Contable (producida). La D.G.R. ofreció prueba Documental y propuso perito, conforme se observa a fs. 166 del Expediente N° 621/926/2018. A fs. 167 del mencionado expediente, se deja constancia de la clausura del periodo probatorio, y se dispone autos para sentencia.

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 317/18 de fecha 19/07/2018 resulta ajustada a derecho.

IV.a.- En relación al planteo efectuado por el apelante bajo el título *"Una determinación de oficio fundada en normativa declarada inconstitucional por el Máximo Tribunal de la Provincia, carece de causa, por lo que resulta causal de nulidad absoluta e insanable"*, cabe expresar que el control de constitucionalidad de una norma legal es competencia exclusiva de los órganos judiciales.

Si bien el Art. 161 del C.T.P. establece: *"El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma"*, corresponde efectuar la aclaración que en el sistema constitucional argentino las sentencias que dictan los jueces carecen -en principio- de efectos *"erga omnes"*. Sus alcances se circunscriben al caso concreto sobre el cual han recaído y no obligan sino en las causas para las cuales se han dictado. La declaración de inconstitucionalidad de las normas legales es una atribución del Poder Judicial, y los cambios en la plataforma fáctica y jurídica de los casos, aun cuando fuesen mínimos, no autorizan al Poder Ejecutivo a extender los efectos del precedente judicial.

Corresponde expresar que ésta no es la instancia oportuna ni el fuero correspondiente ante el cual debe realizarse el planteo efectuado por el apelante, ya que este Tribunal Fiscal no resulta competente para expedirse

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

sobre un planteo de esa envergadura.

El control de constitucionalidad es una función suprema y fundamental del Poder Judicial. Ello, por cuanto los jueces, en los casos que llegan a su conocimiento deben determinar si las leyes -o actos administrativos-, guardan o no conformidad con los preceptos constitucionales. Dicho control, por imperio constitucional, está reservado a los órganos judiciales -arts. 31 y 116 Constitución Nacional-.

Por lo expresado, corresponde rechazar sus agravios en este punto.

IV.b.- En relación al agravio efectuado por el apelante bajo los títulos *"Improcedencia del ajuste. De conformarse se verificaría un enriquecimiento sin causa"* y *"Aplicación de la doctrina del fallo Bercovich"*, corresponde destacar que la relación jurídico tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas que regulan las obligaciones tributarias que permiten al Fisco -como sujeto activo- la pretensión de una prestación tributaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a él.

Por fuera del sujeto pasivo que asume la condición de contribuyente por haber realizado el hecho imponible previsto en la Ley, existen otros sujetos que si bien son ajenos al hecho imponible, se encuentran obligados al pago del tributo en virtud de una disposición legal. Esta coexistencia se rige por el régimen de solidaridad tributaria y los terceros intervinientes son denominados *"responsables por deuda ajena"* (art. 29 C.T.P.), dentro de los cuales se inscriben los agentes de retención y de percepción.

En virtud de esta solidaridad el Fisco puede exigir indistintamente al obligado principal como al solidario la totalidad de la deuda. En sentido coincidente con la postura del apelante, si el Agente de Percepción no cumple con el deber de percibir, es responsable del ingreso del impuesto debido, pero puede librarse de tal obligación mediante la acreditación que el contribuyente directo ingresó las sumas respectivas.

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

Art. 33: *"Efectuada la retención, percepción o recaudación, el agente es el único*

responsable ante el Fisco, por el importe retenido, percibido o recaudado. De no realizar la retención, percepción o recaudación, responde solidariamente (...)". Los efectos de dicha solidaridad están contemplados en el Art. 25° del C.T.P. en los siguientes términos: "(...) 1. La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo. 2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás (...)".

Siguiendo los lineamientos de la Excm. Corte Suprema de Justicia de Tucumán, en los casos de Agente de Percepción, el recaudo de integrar debidamente la relación tributaria en sede administrativa, constituye un imperativo insoslayable, toda vez que hace al debido proceso administrativo en los términos del art. 3° de la Ley 4.537 de Procedimientos Administrativos de Tucumán.

Si bien la implementación del régimen de percepción en la fuente tiene como doble finalidad la recaudación anticipada de los tributos por parte del Fisco y constituye una herramienta para evitar o atenuar la evasión fiscal, no es menos cierto que la percepción constituye para el sujeto pasible de la misma un ingreso a cuenta de la obligación final del período de que se trate. En ese contexto, si bien la percepción en la fuente no fue oportunamente efectuada, si el sujeto pasivo del tributo cumplió con su obligación e ingresó el tributo correspondiente, entonces la obligación tributaria se encuentra satisfecha en cabeza de quien se verifica el hecho imponible sujeto al pago del impuesto, por lo que mal podría exigirse al Agente de Percepción el ingreso de una suma a cuenta de una obligación tributaria que ya se encuentra plenamente cumplida.

Por ello, concluyo que en los regímenes de percepción, cuando el sujeto obligado a actuar como tal incumplió con su obligación, la sola demostración de que el sujeto pasible de percepción presentó la correspondiente declaración jurada e ingresó el tributo por cada período involucrado en la determinación tributaria, resulta prueba suficiente para liberar al Agente de su responsabilidad solidaria.

En conformidad con lo expuesto, a los fines de acreditar fehacientemente el monto adeudado por el recurrente, en la instancia impugnatoria la Autoridad de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Aplicación procedió a confeccionar una nueva planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 184-2016 - ACTA DE DEUDA N° A 184-2016 – ETAPA IMPUGNATORIA" en la cual se tuvieron en cuenta las operaciones efectuadas con sujetos pasibles de percepción que registran presentación de declaraciones juradas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos –y efectuado el pago de las mismas en caso de corresponder-, considerando la debida integración de la relación jurídico-tributaria entre los contribuyentes y el Fisco provincial.

No obstante lo expuesto, y a los fines de la búsqueda de la verdad material consagrada en el art. 3º de la Ley de Procedimiento Administrativo de Tucumán, se procedió a abrir a prueba el procedimiento con las pruebas ofrecidas por el apelante en la etapa impugnatoria, y reiteradas en su escrito apelatorio, tendientes a demostrar el pago por parte de los contribuyentes directos del tributo reclamado. De esta manera, en el "Punto 2)" de la prueba informativa ofrecida por el recurrente en su escrito apelatorio, solicita se libre oficio a la a la Dirección General de Rentas a fin de que informe si las empresas motivo del ajuste, han presentado las declaraciones juradas respetivas a las operaciones vinculadas con la deuda reclamada e ingresado el impuesto correspondiente.

A fs. 53/54 del expediente de cabecera la D.G.R., en cumplimiento de lo requerido por el Agente, remite soporte óptico con la información solicitada, en el cual se procedió a identificar por los contribuyentes con los cuales se celebraron operaciones reclamadas en la determinación practicada, discriminado entre los que cumplieron o no con sus obligaciones tributarias en carácter de contribuyentes a título personal.

Del análisis del soporte óptico aportado por el Órgano Fiscal, se observa que no surge ninguna diferencia en cuanto al monto reclamado por la D.G.R. mediante planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 184-2016 - ACTA DE DEUDA N° A 184-2016 – ETAPA IMPUGNATORIA", ya que los sujetos que presentaron –y pagaron sus respectivas declaraciones juradas ya fueron depurados en dicha etapa-, subsistiendo deuda solamente con quienes no cumplieron con sus respectivas obligaciones tributarias.

Por lo expuesto, no corresponde hacer lugar al agravio impetrado por el apelante en este punto ya que el mismo ya fue subsanado por la Autoridad de

Aplicación.

IV.c.- En lo relacionado al agravio expresado por el apelante bajo la denominación *"Canje valor, cheques rechazados, compensaciones en cuenta corriente y devolución de ventas al contado y con tarjeta de crédito"*, en cuanto aduce que el Fisco mantiene como gravadas "notas de débito" relativas a los conceptos mencionados, las que indudablemente no se encuentran alcanzadas por el tributo, agregando además, que la falta de consideración por parte del Fisco de la documentación aportada vulneró su derecho de defensa, corresponde manifestar que el principio constitucional de la defensa en juicio en el debido proceso es aplicable en el procedimiento administrativo.

La aplicación al caso de marras conduce a la necesidad imperiosa por parte del Organismo Fiscal de, antes de dictar resolución alguna que afecte al contribuyente, hacerle conocer las conclusiones de las consideraciones efectuadas en el mismo, darle la oportunidad para formular el pertinente descargo, y habiendo puntos de hecho controvertidos, abrir a prueba las actuaciones por el término correspondiente.

Conforme lo expuesto precedentemente, y del análisis de la documentación obrante en el expediente de marras, se observa que el apelante en todo momento dispuso de la oportunidad para oponer las excepciones que le resultaren pertinentes y aportar las pruebas que considerare consecuentes para demostrar sus alegatos. De manera concordante, en la resolución efectuada por el Organismo Fiscal se explicita claramente las causales consideradas para el dictado de la misma.

Ante lo expuesto no se observa vulneración al derecho de defensa del contribuyente mediante el actuar incoado por el Fisco provincial, por lo que cabe descartar el agravio efectuado por el apelante.

Por otra parte, en relación al agravio efectuado por el recurrente alegando una falta de consideración por parte del Organismo Fiscal de la información relativa "notas de débito" relacionadas con operaciones en las cuales no cabe realizar percepción, al tratarse de situaciones en las que se configuraron operaciones no gravadas por el tributo, es menester expresar que del análisis del expediente

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

administrativo se observa que le apelante no aporta documental suficiente que permita desvincular las operaciones mencionadas de la deuda reclamada por el Fisco.

Por lo expuesto, siendo insuficiente la información aportada por el apelante a los fines de acreditar su agravio en este punto corresponde rechazar el mismo, manteniendo la deuda determinada por la Autoridad de Aplicación.

IV.d.- En relación a lo aducido por el apelante bajo el epígrafe "*Facturas que fueron canceladas de manera completa por notas de crédito*", cabe manifestar que conforme se observa de la información obrante en el expediente de marras, el Fisco provincial procedió a verificar la información aportada por el Agente, efectuando la vinculación de cuatro (4) "notas de crédito" emitidas por el recurrente con sus correspondientes facturas, realizando una detracción por el monto de \$5.846,99 (pesos cinco mil ochocientos cuarenta y seis con 99/100) de la deuda reclamada en la determinación practicada, confeccionando la planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 184-2016 - ACTA DE DEUDA N° A 184-2016 – ETAPA RECURSIVA".

IV.e.- Respecto a la falta de sustento legal en relación a la aplicación de alícuotas diferenciales por operaciones relacionadas con contribuyentes con "bajas de oficio" o "no inscriptos" en la jurisdicción de Tucumán, corresponde mencionar que, del análisis de la documentación obrante en el expediente de autos se desprende que –conforme lo expresado por la D.G.R. en la resolución efectuada- en búsqueda de la verdad material –art 3° de la Ley de Procedimiento Administrativo- el Organismo Fiscal procedió a rever la situación de los contribuyentes que recuperaron de manera posterior la situación de inscriptos, por lo que se procedió a practicar el ajuste correspondiente a la determinación practicada, aplicando a la base de cálculo sujeta a percepción la alícuota para operaciones de pagos efectuados con contribuyentes locales de la jurisdicción de Tucumán o para sujetos inscriptos en el régimen de Convenio Multilateral, según corresponda.

Ante lo expuesto, los agravios expresados por el apelante en esta etapa carecen de sentido ya que las operaciones a las cuales refiere ya fueron analizados por el Fisco provincial, y por ende, efectuados los ajustes pertinentes.

IV.f.- Respecto al planteo efectuado en el acápite *"IVA considerado como parte de la Base Imponible"*, en el cual el contribuyente aduce la inconstitucionalidad del accionar impetrado por el Fisco en relación a las operaciones realizadas con contribuyentes que registran "bajas de oficio", al no haberse discriminado componentes que considera no gravados en los montos facturados, alterando de esta manera la base imponible del Impuesto a los Ingresos Brutos, cabe manifestar que esta no es la instancia oportuna ni el fuero correspondiente ante el cual debe realizarse, ya que este Tribunal Fiscal no resulta competente para expedirse sobre un planteo de esa envergadura, conforme ya se expresó en el punto "IV.a." de esta resolución.

El sistema argentino de control de constitucionalidad funciona sobre la base del control judicial, y tal potestad no se extiende, en principio, a los órganos administrativos, sean éstos nacionales, provinciales o municipales.

El control de la constitucionalidad es una función suprema y fundamental del Poder Judicial. Ello, por cuanto los jueces, en los casos que llevan a su conocimiento deben determinar si las leyes -o actos administrativos-, guardan o no conformidad con los preceptos constitucionales. Dicho control, por imperio constitucional, está reservado a los órganos judiciales -arts. 31 y 116 Constitución Nacional-.

Ante lo expuesto precedentemente, corresponde rechazar sus agravios en este punto.

IV.g.- En relación a lo alegado por el apelante bajo el título *"La situación de Pan American Energy"*, en cuanto aduce que la deuda reclamada en relación a las operaciones realizadas con la firma señalada carecen de sentido al no existir sustento territorial en la provincia de Tucumán, corresponde aclarar que el recurrente ofreció en la etapa apelatoria prueba informativa, la cual, en su "Punto 1)" solicita que se remitan oficios a la firma mencionada para que informe si efectivamente las operaciones realizadas entre la misma y el Agente se realizaron fuera del ámbito territorial de esta jurisdicción.

A fs. 60/61 del expediente de cabecera, la firma adjunta certificación contable en la que afirma que las entregas de los productos relacionados con las

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

operaciones celebradas con el recurrente se realizaron fuera de la jurisdicción de Tucumán. También expresó no encontrarse inscripta en esta jurisdicción durante los periodos que son reclamados por el Organismo Fiscal mediante el Acta de Deuda efectuada, por lo cual no existieron presentaciones de declaraciones juradas ante el Fisco provincial por los periodos mencionados. Ante lo expresado "ut supra", resulta menester aclarar que lo manifestado mediante la pericial contable producida no permite desligar al Agente de su responsabilidad para con las operaciones omitidas de percibir con la firma mencionada, ya que la circunstancia de que la misma no se encuentre inscripta en la jurisdicción de Tucumán durante los periodos reclamados, y aún habiendo siendo efectuadas las operaciones de venta fuera de la misma, no permite de manera fehaciente constatar la inexistencia de sustento territorial en esta jurisdicción.

V.a.- En lo que refiere a los intereses, debe advertirse primeramente, que 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. Y en este contexto, si bien la retención/percepción en la fuente no fue oportunamente efectuada, si el sujeto pasivo del tributo -contribuyente- cumplió con su obligación de ingresar el impuesto en su justa medida a través de la presentación las correspondientes declaraciones juradas, entonces la obligación tributaria se encuentra satisfecha en cabeza de quien se verifica el hecho imponible sujeto al pago del impuesto. Por lo cual, 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, que el Fisco pueda reclamar a los Agentes de

Percepción 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.

Respecto a lo manifestado por el apelante, en relación a la existencia de anatocismo en el cálculo de los intereses efectuados por el Organismo Fiscal, entiendo que en el presente caso, los intereses que se determinan al Agente de Percepción, 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.

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

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

Reexaminando el tema, observo que si el contribuyente ingresa el impuesto a la fecha de su vencimiento -que es posterior al vencimiento del Agente-, la cuestión no suscita ningún inconveniente. Ahora, si el ingreso se produce en forma posterior al vencimiento, el contribuyente debe abonar un interés por cada día de mora en el cumplimiento de sus obligaciones.

En dichos casos, como el contribuyente abona un interés moratorio por el tiempo de demora en el efectivo ingreso del impuesto -desde la fecha de su vencimiento-, la pretensión de la D.G.R. de exigir al Agente el pago de un interés por el mismo período que le exige al contribuyente, implica una doble imposición que no puede ser soslayada por este Tribunal. En el caso de los

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Agentes, se establece con el Fisco un doble vínculo de obligación cuyo objeto - la prestación tributaria- es único. Y es por ello, que el interés que genera esa prestación tributaria -pago del impuesto- no puede serle exigido acumuladamente a cada uno de los sujetos que integran la relación jurídica tributaria.

Es decir, a partir del vencimiento de la obligación del contribuyente, es éste el que debe pagar el interés moratorio, ya que el perjuicio que acarrea al Fisco la falta del ingreso en tiempo y forma del impuesto, es imputable al mismo. Ahora bien, no puede pretenderse que el Agente abone un interés moratorio a partir de dicha fecha, ya que no solo existiría una doble imposición por parte de la D.G.R., sino que dicha pretensión carecería de causa y por lo tanto, resultaría nula.

En razón de lo expuesto, sostengo que los intereses que adeuda el Agente de Percepción, deben computarse desde la fecha de vencimiento de su obligación de ingresar la percepción, hasta el vencimiento de la obligación del contribuyente de ingresar el impuesto.

V.b.- Con respecto al planteo de la improcedencia de la exigencia de los intereses en virtud a lo establecido en el art. 91 CTP; cabe tener en cuenta que dicho artículo establece: *"Los contribuyentes y/o responsables, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con las excepciones que la ley determina en cada caso y en especial en lo referente al Impuesto de Sellos"*

La norma transcrita se encuentra dentro del Capítulo II del CTP que trata sobre "Infracciones y Sanciones en particular", por lo que el mismo claramente establece un beneficio que exime de sanción a los contribuyentes que regularicen su situación tributaria sin haber sido compelidos a ello, pero de ninguna manera puede pretender el contribuyente que la norma prevé una eximición al pago de los intereses por la cancelación del impuesto fuera de término.

Lo relacionado con los intereses resarcitorios esta reglado en el artículo 50° del C.T.P. en el Capítulo V “Extinción de las Obligaciones Tributarias”, Sección Primera “Pago”. Por cual, se observa que el mencionado artículo es el que dictamina sobre los intereses relacionados a las obligaciones tributarias. El mismo establece en su primer párrafo, expresamente: *“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”*.

El párrafo mencionado “ut supra”, legisla sobre el interés resarcitorio que se torna exigible por el sólo pago fuera de término, sin necesidad de interpelación alguna por parte del Fisco; es decir, no existe alusión alguna en el mismo a cualquier manera de pago espontáneo o pago voluntario -como afirma el apelante-, no asistiéndole razón.

VI.- Por otra parte, en relación a las pruebas ofrecidas por el apelante en su escrito recursivo -fs. 1.244/1.259 del expediente administrativo-, corresponde en esta instancia efectuar la valoración de las mismas y su conducencia a los fines de desvirtuar la deuda reclamada por el mismo

VI.a.- En cuanto a la “PRUEBA INFORMATIVA” ofrecida por el recurrente en su escrito impugnatorio -y retirada en la apelación efectuada-, en su “Punto 1)” el mismo solicita se libren oficios a algunos de sus clientes a los fines de que aporten información en relación a los siguientes puntos:

- Si las operaciones vinculadas con las facturas y notas de débito relacionadas a operaciones reclamadas se encuentran en sus registros contables.
- Con relación a los periodos mensuales que le son reclamados, si han presentado las pertinentes declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y en caso de corresponder ingresaron el tributo.
- Si se computaron percepciones por los periodos mencionados precedentemente.
- Si cada contribuyente consultado se encuentra inscripto en Convenio Multilateral o como contribuyente local en la jurisdicción de Tucumán

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

durante los periodos reclamados.

Recibida las contestaciones por parte de los clientes circularizados, a los cuales el Agente remitió los oficios pertinentes, y una vez analizadas las respuestas de los mismos, corresponde efectuar una serie de aclaraciones sobre cada uno de ellos en base a las respuestas consignadas en las certificaciones contables acompañadas por los mismos.

El contribuyente "GARAY HNOS. S.R.L.", CUIT N° 30-63879494-9, mediante certificación contable –obrante a fs. 74/75 del Expediente N° 621/926/2018- expresa no haberse computado percepciones contra el Impuesto a los Ingresos Brutos por operaciones realizadas en la provincia de Tucumán. A más de ello, durante los años 2012 y 2013, el sujeto aduce que se encontraba inscripto en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos como contribuyente local de la provincia de Santiago del Estero, no encontrándose inscripto en la jurisdicción de Tucumán.

Cabe manifestar que el hecho de que el contribuyente no haya computado percepciones contra el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la provincia de Tucumán no desliga al Agente de su responsabilidad de percibir. Si el Agente no efectuó percepción alguna respecto al contribuyente, difícilmente pueda el mismo computarse percepciones a su favor al momento de la liquidación del tributo a título personal.

Por otra parte, en cuanto a lo expresado por la firma en relación a que no se encontraría inscripto en la jurisdicción de la provincia de Tucumán en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cabe manifestar que ello de ninguna forma implica la inexistencia de sustento territorial en esta jurisdicción en relación a las operaciones efectuadas con el Agente por los periodos reclamados.

De esta manera, la información aportada no permite desligar al Agente de su obligación de percibir el tributo reclamado en relación a las operaciones realizadas con el mencionado sujeto.

En relación al contribuyente "MIGUEL OLESZUK", CUIT 20-08099812-1", mediante certificación contable –obrante a fs. 81/82 del Expediente N° 621/926/2018- manifiesta que, por los periodos mensuales reclamados por el Fisco al Agente, no ha realizado presentación de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a título personal. Por otra parte, expresa que durante el año 2013 se encontraba inscripto como contribuyente local en la

jurisdicción de Tucumán.

Al respecto cabe expresar que al no haber sido presentadas las correspondientes declaraciones juradas por parte del contribuyente principal – más aun cuando el mismo asegura encontrarse inscripto en la provincia de Tucumán como contribuyente del tributo reclamado- resulta a todas luces evidente que la obligación tributaria no se encuentra satisfecha en cabeza del mismo, por lo que, conforme al carácter de solidario que ostenta el Agente de Percepción, el mismo no se encuentra liberado de su responsabilidad en relación a las percepciones omitidas, manteniéndose firme la deuda reclamada por parte de la Autoridad de Aplicación.

Respecto a la firma "COMPAÑÍA AZUCARERA LOS BALCANES S.A.", CUIT 30-67541508-7, la misma expresa -mediante certificación contable acompañada a fs. 101/103 del Expediente N° 621/926/2018- que presentó las declaraciones juradas correspondientes a los meses que se reclaman en la determinación practicada por el Organismo Fiscal, surgiendo saldo a su favor en los referidos meses, con excepción del periodo 05/2013.

Es de mi entender, que al haber sido presentadas las declaraciones juradas por parte de la firma mencionada, y siendo que las mismas generan saldo a favor por los periodos 01/2013 a 04/2013 y 06/2013 a 12/2013, los cuales se encuentran en la determinación efectuada por el Fisco, la obligación tributaria por los periodos mencionados se encuentra satisfecha por el obligado principal. No obstante ello, del análisis del soporte óptico que acompaña la determinación efectuada por la Autoridad de Aplicación se observa que por los periodos mencionados no se reclama deuda alguna.

El Organismo Fiscal solo reclama el ingreso de percepciones adeudadas correspondientes al periodo 05/2013, por lo cual, siendo este el único de los periodos por los cuales el contribuyente alega no poseer saldo a favor, y no habiendo sido ingresado el pago de la declaración jurada correspondiente al mismo –conforme el contribuyente reconoce en la pericial contable aportada-, la deuda reclamada por el Fisco por las operaciones realizadas con el contribuyente subsiste en cuanto al periodo mencionado.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por último, respecto al contribuyente "ABDALA HERMANOS S.R.L.", CUIT 30-50646337-4, éste expresa -en conformidad con la certificación obrante a fs. 104/141 del Expediente N° 621/926/2018- haber presentado sus correspondientes declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los periodos correspondientes, no habiéndose computado percepciones por parte de la firma recurrente en las mismas, aclarando, por otra parte, que no cuenta con alta en la jurisdicción de Tucumán.

Corresponde en esta instancia nuevamente manifestar que el hecho de que el sujeto pasible del tributo no se encuentre inscripto en la jurisdicción de la provincia de Tucumán, no implica que las operaciones celebradas con el mismo carezcan de sustento territorial en la misma, por lo cual considero corresponde mantener firme la deuda reclamada por la Autoridad de Aplicación.

VI.b.- En el "Punto 2)" de la prueba informativa ofrecida, el apelante solicita se libre oficio a la Dirección General de Rentas a fin de que informe si las empresas con las cuales realizó operaciones comerciales que resultan motivo del ajuste, presentaron las declaraciones juradas que le son correspondientes - e ingresado el tributo en caso de corresponder-, en relación a los periodos reclamados.

A fs. 53/54 del expediente de cabecera, la D.G.R., en cumplimiento de lo requerido, remite soporte óptico con la información solicitada por el recurrente.

Efectuado el correspondiente análisis del soporte óptico aportado por el Organismo Fiscal, se observa que, la información relacionada a los sujetos pasibles que pagaron el tributo reclamado en carácter de deudores a título personal del mismo, coincide con la ya aportada en el soporte óptico que acompaña a la planilla denomina "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 184-2016 - ACTA DE DEUDA N° A 184-2016 – ETAPA IMPUGNATORIA", por lo que, a tenor de ello, se evidencia que las operaciones realizadas con los mencionados sujetos ya fueron debidamente depuradas en dicha etapa.

Ante lo expuesto, la información aportada por el Agente, no produce cambios en la deuda determinada por el Fisco provincial.

VII.- Mediante la "PRUEBA PERICIAL CONTABLE" ofrecida por el apelante y producida conforme se evidencia a fs. 160/162 del expediente de cabecera, solicitó al perito contador oportunamente propuesto que informe sobre los

“ANEXOS” aportados en su escrito impugnatorio y mencionados en su apelación, para que informe sobre los siguientes puntos:

Respecto al “ANEXO I”, solicitó que el perito de parte indique si en el mismo se encuentra información relativa a las operaciones cuestionadas por el Fisco.

De la observación de la documentación contenida en el “ANEXO I” surge que se trata de documental consistente en una nómina de clientes propuestos para efectuar prueba informativa y eventualmente pericias, en donde se consigna razón social, montos globales y CUIT, sin especificar mayores detalles respecto de las operaciones realizados con los mismos, ni las base por la cuales sustenta su pretensión de que los mismos sean detraídos de la deuda reclamada por el Organismo Fiscal, ante lo cual la información aportada resulta inconducente para rebatir la deuda reclamada por el Fisco provincial.

Con relación los “ANEXOS II y III”, el recurrente solicita que el perito de parte indique si la información allí indicada corresponde a la que fuera objeto de la “prevista” efectuada por la D.G.R., y en caso de ser esto afirmativo compare la liquidación original o “prevista” con la deuda reclamada mediante la determinación practicada.

Al respecto, corresponde aclarar que los ajustes proyectados en lo que el apelante denomina “prevista” no son más que una recopilación de información a ser tomada como parámetro para la posterior confección de la determinación de oficio, materializada mediante el Acta de Deuda N° A 184-2016, la cual consiste en la verdadera deuda reclamada por la Autoridad de Aplicación. Ante lo cual, lo ofrecido en este punto no resulta relevante en forma alguna para la resolución del conflicto.

Por último, respecto a la información contendida en el “ANEXO IV”, solicita que el perito informe si la documentación contenida en el mismo corresponde a operaciones que integran la liquidación de la determinación de oficio.

Al respecto, reitero lo expresado precedentemente en relación a lo solicitado respecto al “ANEXO I”. El recurrente aporta planillas enumerando una nómina de clientes, sin especificar mayores detalles respecto de las operaciones realizadas con los mismos, ni las base por la cuales sustenta su pretensión de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

que los mismos sean detraídos de la deuda reclamada por el Organismo Fiscal, resultando la documentación mencionada inconducente para rebatir la deuda reclamada.

Por lo expuesto, considero que corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente GASMARKE T S.A., CUIT N° 30-67912865-1, contra la Resolución N° D 317/18 de fecha 19/07/2018 emitida por la Dirección General de Rentas, por el monto de \$5.846,99 (pesos cinco mil ochocientos cuarenta y seis con 99/100). En consecuencia, confirmar la deuda reclamada mediante planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 184-2016 - ACTA DE DEUDA N° A 184-2016 - ETAPA RECURSIVA" por el monto de \$329.218,33 (pesos treientos veintinueve mil doscientos dieciocho con 33/100). REMITIR las presentes actuaciones a fin de que la Autoridad de Aplicación proceda a re-liquidar los intereses resarcitorios contenidos la planilla denominada "PLANILLA DE DETERMINATIVA INTERESES - ACTA DE DEUDA N° A 184-2016 - IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – AGENTE DE PERCEPCIÓN - ETAPA IMPUGNATORIA", en base a las pautas fijadas en los considerandos que anteceden, en el plazo de quince días a partir de la notificación de este acto, todo ello de conformidad con el art. 162 del C.T.P.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo:

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I°, II°, III°, y IV°, del voto que precede y las conclusiones a las que arriba, pero formulo disidencia parcial con relación al encuadre jurídico de la cuestión sometida a debate expuesta en el punto V°. Ello, por los fundamentos que analizaré a continuación:

II.- En el caso bajo análisis, en relación con lo tratado por el Vocal preopinante como apartado V°, este Vocal no está de acuerdo con la manera de calcular los intereses resarcitorios adeudados por el agente en relación con las operaciones que fueran excluidas de la determinación por haber sido canceladas por los contribuyentes (obligados principales del impuesto).

La DGR considera que deben calcularse los intereses que transcurren desde el vencimiento de la obligación a cargo del agente de retención hasta la fecha del

efectivo ingreso del impuesto por parte del contribuyente (proveedores del agente).

El Vocal preopinante manifiesta que, en cambio, dichos intereses deben computarse desde la fecha de vencimiento de la obligación a cargo del agente (mismo punto de partida) y hasta la fecha del vencimiento de la obligación de los proveedores para ingresar el impuesto.

Este Vocal comparte criterio con la DGR, ya que, estamos frente a dos obligaciones con el Fisco. Por un lado la del agente de retención con la DGR y por el otro, la del contribuyente directo del impuesto con la DGR. Es decir, existen dos obligaciones tributarias diferentes.

Cada una de dichas obligaciones tiene un vencimiento diferente para efectivizar su cumplimiento. En estos autos, en ciertos casos, el agente no cumplió con su obligación, ya que no efectuó la retención correspondiente, por lo que a *posteriori* de la fecha de vencimiento del 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 corresponden los intereses resarcitorios.

Para los supuestos en los que el agente no actuó como tal, pero el contribuyente directo presentó la declaración jurada correspondiente e ingresó la totalidad del impuesto resultante de la misma, pero con posterioridad al vencimiento previsto en el calendario impositivo; resulta procedente el reclamo al agente de los intereses devengados desde el vencimiento de la obligación a cargo del agente de retención hasta la fecha del efectivo ingreso del impuesto por parte del contribuyente, el que fue realizado con posterioridad al vencimiento de su obligación directa; intereses que deberán ser capitalizados hasta el momento del efectivo pago de la deuda.

Por todo lo expresado, propongo se dicte la siguiente resolución:

HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

GASMARKET S.A., C.U.I.T. 30-67912865-1, en contra de la Resolución D-317/18 de fecha 19/07/2018 emitida por la Dirección General de por un importe de \$5.846,99 (pesos cinco mil ochocientos cuarenta y seis con 99/100) conforme lo expuesto en la presente resolución y, en consecuencia, **DEJAR FIRME** la misma por un importe de \$329.218,33 (pesos trescientos veintinueve mil doscientos dieciocho con 33/100) según nueva "PLANILLA DETERMINATIVA ACTA DE DEUDA N° A 184-2016- ETAPA RECURSIVA".

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. José Alberto León.

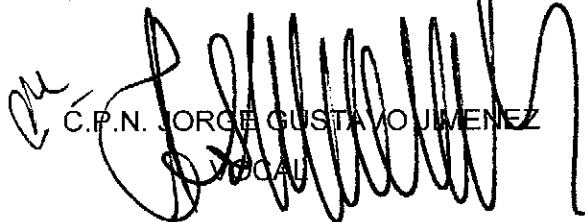
Visto el resultado del presente Acuerdo,

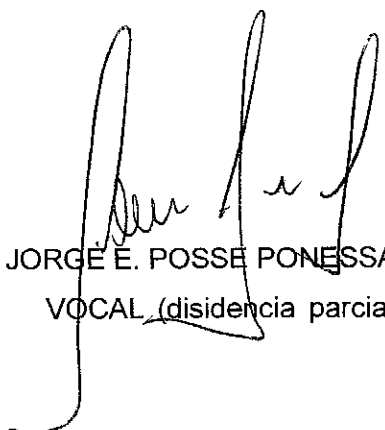
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:**

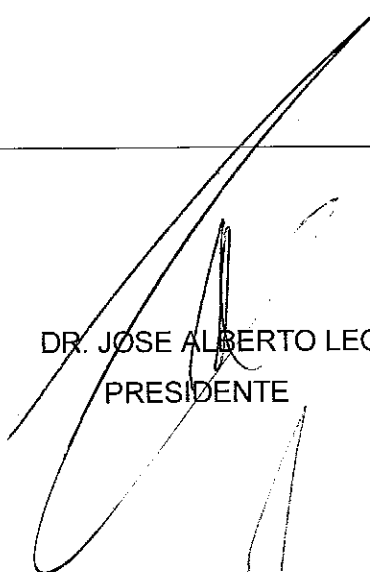
1.- HACER LUGAR PARCIALMENTE, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente GASMARKET S.A., CUIT N° 30-67912865-1, contra la Resolución N° D 317/18 de fecha 19/07/2018 emitida por la Dirección General de Rentas, por el monto de \$5.846,99 (pesos cinco mil ochocientos cuarenta y seis con 99/100). En consecuencia, confirmar la deuda reclamada mediante planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 184-2016 - ACTA DE DEUDA N° A 184-2016 – ETAPA RECURSIVA" por el monto de \$329.218,33 (pesos trescientos veintinueve mil doscientos dieciocho con 33/100), bajo las consideraciones expresadas precedentemente.

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

HACER SABER


C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCAL


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



DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION