

SENTENCIA N° 78 /20

Expte. N° 198/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 11 días del mes de JUNIO de 2020 reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**SCANIA ARGENTINA S.A.**" S/ RECURSO DE APELACIÓN, Expte. Nro. 198/926/2019 y Nro. 31153/376-D-2014(DGR) y; Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

Por ello,

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

I. A fojas 1819/1826 del Expte. N° 31153/376-D-2014, Leandro Stok, apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 19/19 de fecha 07/01/2019 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 1806/1809). En ella se resuelve **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación efectuada por SCANIA ARGENTINA S.A., CUIT N° 30-51742430-3, domicilio constituido en Calle 25 de Mayo N° 433 de esta ciudad, al Acta de Deuda N° A 649-2016 confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción - confirmándose la misma conforme a planillas anexas denominadas "*Planilla Determinativa N° PD 649-2016 Acta de Deuda N° A 649-2016 – Etapa Impugnatoria-*" y "*Planilla anexa de intereses Resarcitorios - Acta de Deuda N° A 649-2016 – Etapa Impugnatoria –*".

Se agravia de la falta de integración del procedimiento con los obligados directos. Considera que no existe ningún informe y/o constatación de la D.G.R. acerca de la existencia de algún tipo de reclamo formulado a los clientes de Scania Argentina S.A. en su carácter de contribuyente.

Expresa que las únicas ventas concretadas con empresas concesionarias fueron las realizadas a Automotores del Atlántico S.A. y esta no tiene domicilio en la jurisdicción de la Provincia de Tucumán ni tuvieron sustento territorial en la provincia. Las restantes operaciones fueron a consumidores finales y/o particulares con destino de bienes de uso y, por lo tanto, se encuentran excluidos

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

del régimen de percepción. Agrega que si debiera haber realizado percepciones por todas las ventas que realizaba en los periodos ajustados, no comprende el significado de la existencia del anexo III de la RG N° 86/00 por el cual establecía que solo debería realizar percepciones por las ventas realizadas a concesionarias.

Las operaciones detalladas en el anexo I de la impugnación – todos los sujetos incluidos en el ajuste menos Autos Pesados S.A. – adquirieron rodados para uso particular y no como bienes de cambio. Ello se acreditó con las constancias de inscripción de los sujetos pasibles de las percepciones de las cuales surge que estas no tienen como actividad la compraventa de automotores. Por este motivo no correspondería realizar percepción alguna.

Sostiene la improcedencia de los intereses resarcitorios que pretende cobrar la D.G.R. basándose en la causa "Siner S.A." dictada por este Tribunal. Ello por cuanto el obligado principal al cancelar su deuda de manera espontánea, los intereses resarcitorios que podrían haberse generado como consecuencia del pago tardío, se encuentran condonados por aplicación del artículo 91 de la Ley 5121.

Con respecto al supuesto incumplimiento de la R.G. N° 3/2013 sostiene que cuando el contribuyente presentó sus DD.JJ por el periodo que estuvo dado de baja, liquidó el impuesto correspondiente a dicho periodo con la alícuota que le corresponde según su actividad. En consecuencia, habiendo el cliente regularizado la situación, mal puede pretender la D.G.R. dejar subsistente un ajuste por supuestas percepciones, ya que no existe explicación jurídica ni económica, si el cliente ingresó su gravamen – y por eso recuperó su condición- nada puede adeudarse a cuenta de lo que ya pagó. Insiste en lo establecido por el artículo 91 del C.T.P., que sostiene que aunque el contribuyente hubiere regularizado tardíamente su situación, ello hizo desaparecer la obligación de la firma, que funciona a título de responsable solidario. Agrega que los intereses que pretende cobrar la D.G.R. por las operaciones antes mencionadas resultan también improcedentes.

Se agravia que no surge de la resolución quienes fueron los sujetos que supuestamente ingresaron el gravamen y quienes no lo hicieron, ya que la misma no los detalla, ni tampoco se le dio vista de ningún soporte óptico CD, por lo que se violaría su derecho de defensa.

Le resulta sumamente gravoso la falta de consideración por parte de la D.G.R. de la prueba documental e informativa aportada y ofrecida al momento de realizar la impugnación, indicando que le provoca un indudable estado de indefensión y que ello acarrearía la nulidad del acto administrativo.

Sostiene que en ciertas operaciones, sus clientes no efectuaron gasto en la jurisdicción de la Provincia de Tucumán y que no se efectuaron percepciones por la falta de sustento territorial necesaria para realizar la misma.

Le resulta improcedente el hecho de que el IVA integre la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Ofrece prueba informativa.

Por todo lo expuesto sostiene que debe revocarse la Resolución N° D 19/19.

II. Que a fojas 1838/1844 del Expte. N° 31153/376-D-2014 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

Respecto al planteo de nulidad opuesta por el apelante, el mismo no puede ser acogido, pues no se advierten circunstancias que acarreen tal consecuencia, ni intereses jurídicos ni garantía lesionada. Tampoco perjuicio concreto acreditado, teniendo en cuenta que el objetivo de las nulidades procesales es el resguardo de la garantía constitucional de la defensa en juicio. Los argumentos utilizados para fundar el pedido de nulidad del procedimiento seguido por esta DGR, son simplemente una expresión de disconformidad con la metodología aplicada, lo cual es prueba de que en ejercicio de su derecho de defensa pudo recurrir el acto administrativo.

Sostiene que el apelante realiza una lectura desacertada de las actuaciones, ya que desde la notificación del Acta de Deuda N° A 649-2016 se consideró la información emergente del sistema informático sobre cada una de las operaciones incluidas en ella, sobre si los sujetos pasibles (contribuyentes principales del tributo) registraban o no presentaciones de las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, así como si el gravamen fue cancelado o no.

Expresa que la determinación se ajusta a lo expresado en fallo "Siner S.A. s/Recurso de Apelación" Expte. N° 18876/376-D-2012 y por ello rechaza el planteo efectuado de falta de integración del contribuyente principal.

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

Agrega que de la consulta en su sistema, la firma se encuentra inscripta bajo el padrón N° 290128 desde 01/04/1999 conforme la RG (D.G.R.) N° 55/98 anterior a la RG (D.G.R.) 86/00 sus modificatorias y complementarias, por lo que obligatoriamente debe actuar bajo el régimen normativo de esta última, teniendo en cuenta que el artículo 13 establece derogar cualquier otra disposición que se oponga a la misma.

Expresa que sea cual fuere el anexo por el cual se incorpore al agente al régimen de percepción, tiene la obligación de actuar conforme la RG (D.G.R.) N° 86/00 sus modificatorias y complementarias en su totalidad, esto es, debe cumplir con todos los anexos de la misma.

En cuanto al punto referido a venta de bienes de uso, la condición de “consumidor final” de los sujetos denunciados en el anexo I presentado en la instancia impugnatoria no fue constatada, *contrario sensu*, todos los sujetos incluidos en la determinación de oficio atacada no revisten la condición de consumidor final desde el punto de vista impositivo. Todos son sujetos inscriptos.

Le resulta importante destacar respecto a este Anexo I (constancias de inscripción arrimadas por Scania S.A.) que en la instancia precedente fue debidamente analizado, y que dicho anexo fue presentado con el fin de demostrar que los sujetos no eran concesionarios y no como pretende en este recurso desviar la atención a esas constancias de inscripción hacia el propósito de que con ellas demostró que los sujetos “*adquirieron los rodados para uso particular y no como bienes de cambio*”. Situación no planteada ni demostrada en la instancia anterior, como tampoco en la presente.

En cuando al subtítulo “*El IVA no integra la base imponible*”, se remite a lo ya expuesto en la Resolución N° D 19/19.

Defiende su pretensión de cobrar intereses resarcitorios, basándose en diversa jurisprudencia.

En relación a la prueba del punto 1 apartado “a” ofrecida por el recurrente, sostiene que el hecho de que al contribuyente directo se le hubiese practicado algún ajuste en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos no implica en forma directa que en dicha determinación impositiva se haya considerado la operación incluida en la Determinación de Oficio atacada, y ello porque esa operación representa para el contribuyente directo del impuesto un “costo” o “gasto” y formará parte del costo de mercadería vendida, o costo de servicios prestados, gasto de

comercialización, de administración, etc. pero nunca constituirá un ingreso sujeto al impuesto sobre los Ingresos Brutos. En la determinación de oficio atacada ya se contempló respecto de cada uno de los sujetos y las operaciones con ellos realizadas, la presentación o no de las declaraciones juradas y cancelación o no del impuesto.

Respecto a lo ofrecido en el punto "1" apartado b, donde el apelante solicita se libre oficio a la D.G.R. a fin que adjunte estados de cuentas de todos los sujetos incluidos en Acta de Deuda N° A 649-2016, siendo también una prueba nueva no ofrecida en la instancia anterior, resultando improcedente conforme artículo 134 del C.T.P., ya que en esa instancia pide información sobre sujetos incluidos en Acta de Deuda N° A 649-2016, mientras que en instancia impugnatoria lo hacía según sujetos del anexo VI. Sin embargo agrega que en el soporte magnético CD de fs. 1380 cuya copia se notificó conjuntamente con el acta de deuda se expone en la columna titulada "Estado DJ" la información referida a la presentación y cancelación de las obligaciones tributarias. Atento a ello la información necesaria disponible en los estados de cuentas ya fue considerada.

Ofrece prueba y hace reserva federal del caso.

Por lo expuesto entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D 19/19.

III. A fs. 16/17 del expte. 198/926/2019 obra sentencia N° 624/19 de fecha 27/06/2019, notificada el 08/08/2019 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso y se dispone abrir la causa a prueba por el termino de 20 (Veinte) días a partir del día siguiente a la recepción de la última notificación.

A fs. 22 del Expte. N° 198/926/2019 se informa que el contribuyente ofreció prueba informativa (aceptada y no producida); y la D.G.R. ofreció prueba documental (aceptada).

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

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir opinión.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. POSSE DIONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE GUILLERMO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

En relación a la falta de integración de la relación jurídica tributaria por no dar participación en el procedimiento al contribuyente obligado principal, considero importante destacar lo siguiente:

La relación jurídico tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas que regulan las obligaciones tributarias que permiten al fisco - como sujeto activo- la pretensión de una prestación tributaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a él. Por fuera del sujeto pasivo que asume la condición de contribuyente por haber realizado el hecho imponible previsto en la ley, existen otros sujetos en los que la ley, sin excluir de la relación tributaria al contribuyente, coloca a su lado a un tercero que si bien es ajeno al hecho imponible, se encuentra obligado al pago del tributo en virtud de una disposición legal. Esta coexistencia se rige por el régimen de solidaridad tributaria y los terceros intervinientes son denominados *responsables por deuda ajena* (art. 29 C.T.P.) dentro de los cuales se inscriben los agentes de retención y de percepción.

En virtud de esta solidaridad, el Fisco puede exigir indistintamente al obligado principal como al solidario la totalidad de la deuda.

En sentido coincidente con la postura del apelante, si el Agente de 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 (...)"*.

La Corte Suprema de Tucumán, en autos "José Farías E Hijos S.R.L. vs. Gobierno de la provincia de Tucumán DGR s/revocación" (22-12-2008, Sentencia N° 1316) y también en "Bercovich S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán

s/Nulidad/Revocación" (14-3-2014, Sentencia N° 185), siguiendo a Héctor B. Villegas ("Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Desalma, Buenos Aires, 1998, págs. 255 y vta.) señaló que son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria: a) el contribuyente, que es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo en sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio; b) el sustituto, que es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible que, sin embargo, por disposición de la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por lo tanto, quien paga "en lugar de"; c) Responsable solidario es el tercero, también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de este. A diferencia del anterior, no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de "contribuyente". El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está "al lado de".

Al abordar el tema de los responsables solidarios, manifiesta que si la ley crea un responsable solidario, el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente. Surge entonces un doble vínculo de obligación cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Ambos vínculos (fisco con contribuyente y fisco con responsable solidario) son autónomos pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto. Por eso, ambos vínculos, si bien autónomos (en el sentido que el fisco puede exigir indistintamente a ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria), son interdependientes, en el sentido que extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro (cfr. ob. cit., pág. 259).

En cuanto al tema específico de los agentes de retención o percepción expresa que ambos son sujetos de la relación jurídica tributaria principal por deuda ajena, y que no se puede decir a priori si son responsables solidarios o sustitutos. Si el legislador los crea, pero a su lado deja al contribuyente, serán responsables solidarios, siendo este el criterio general que impera en la legislación argentina.

Pero si el contribuyente no los acompaña en la sujeción pasiva, serán sustitutos (cfr. ob. cit., pág. 260).

El carácter solidario del agente que incumple su obligación de percibir, descarta la pretensión de que la administración deba efectuar previamente el control del pago del impuesto por parte del obligado principal, y solo en tal caso proceda el reclamo al agente.

Aclarado el carácter solidario de la obligación, éste Tribunal considera que pesa en cabeza del Agente la responsabilidad de acreditar dicho extremo.

En las presentes actuaciones, se trata el caso de percepciones no practicadas, y dado que las operaciones sujetas a percepción representan para el sujeto pasible, costos o gastos vinculado a sus ingresos por ventas locaciones o prestaciones de servicios gravados, resulta una tarea de extrema complejidad verificar si dichas operaciones de compra o gastos se encuentran o no reflejadas en los ingresos **del mismo período** por el cual el contribuyente presentó la correspondiente Declaración Jurada, ya que **pueden configurar ingresos de períodos posteriores**.

En otras palabras, y a título ejemplificativo, las unidades compradas (sujetas a percepción) efectuadas en un determinado período podrán:

- 1) Enajenarse totalmente en el mismo período.
- 2) Enajenarse parcialmente en el mes de compra, y el resto en los períodos posteriores.
- 3) Enajenarse totalmente en períodos posteriores al mes de compra.

De allí la complejidad para efectuar la correlación "costo de compra" o gastos versus ingresos por ventas o locaciones y prestaciones de servicios gravados, a la que hacía antes referencia.

Por ello concluyo que en los regímenes de percepción, cuando el sujeto obligado a actuar como tal incumplió con su obligación, la sola demostración por parte del sujeto pasible de percepción de haber presentado la correspondiente declaración jurada y haber ingresado el tributo por cada período involucrado en la determinación tributaria, resulta prueba suficiente para hacer lugar al planteo del apelante.

En su responde, la DGR manifiesta que desde la notificación del Acta de Deuda N° A 649-2016 considera la información emergente de sus sistemas informáticos sobre cada una de las operaciones incluidas en ella si los sujetos pasibles

registraban o no presentación de las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por parte del contribuyente directo del mismo y que la determinación de oficio subsistente expuesta en “ Planilla Determinativa N° PD 649-2016 Acta de Deuda N° A 649-2016 – Etapa Impugnatoria”, anexa a la Resolución N° D 19/19, contiene únicamente operaciones con sujetos que no registran la presentación de Declaración Jurada y/o no cancelaron el Impuesto, situación que fue debidamente verificada en autos en concordancia a la Sentencia dictada por este Tribunal en el expediente caratulado “Siner SA s/Recurso de Apelación. Expte. N° 39/926/2016 (Expte. D.G.R. N° 18876/376-D-2012)”. Es por este motivo que no corresponden los planteos de falta de integración de los contribuyentes principales.

La postura asumida por la D.G.R. cuenta con el aval de la doctrina sentada por la CSJN y la determinación de oficio practicada se ajusta estrictamente a la normativa vigente que regula el régimen de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de esta provincia. En ese sentido, a los fines de determinar las alícuotas procedentes, determinar la base sujeta a percepción y las exclusiones del régimen, se consideró lo dispuesto por la RG (DGR) N° 86/00, sus modificatorias y complementarias, por lo que el acto administrativo en cuestión debe considerarse válido y ajustado a derecho.

V. La Resolución General (DGR) N° 179/2010 con vigencia a partir del 03/01/2011, en su artículo 2 expresa:“(…)Los agentes de percepción se encuentran obligados a actuar como tales por la totalidad de las operaciones por ellos realizadas con los sujetos pasibles de percepciones, independientemente de las operaciones correspondientes a las actividades específicas que originaron la obligación de su inscripción o de que hayan sido designados por esta Autoridad de Aplicación mediante su incorporación en el Anexo I (…)”. Lo expuesto elimina cualquier tipo de dudas respecto de las operaciones sobre las cuales un Agente debe actuar como tal. Coincido con la D.G.R. cuando en su responde expresa que sea cual fuere el anexo por el cual se incorpore al agente al régimen de percepción, tiene la obligación de actuar conforme la RG (D.G.R.) N° 86/00 sus modificatorias y complementarias en su totalidad, esto es, debe cumplir con todos los anexos de la misma.

Con respecto a la inclusión del IVA considero que el apelante se confunde al realizar un análisis de los artículos 221 y 222 de la Ley 5.121, ya que los mismos determinan cómo se conforma la Base Imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En este caso lo que se discute es la condición de la firma Scania Argentina S.A. como Agente de Percepción, y no su obligación como contribuyente principal, por lo que la normativa a analizar es la Resolución General (DGR) N° 86/00, sus modificatorias y complementarias. De este modo, lo que se determina en esta RG es la Base Imponible sujeta a percepción, sobre la cual se aplican distintas alícuotas y cuyo resultado consiste en un pago a cuenta del futuro Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Por ello no encuentro inconsistencias entre el Régimen de Percepción establecido por la RG (DGR) 86/00, modificatorias y complementarias y el Código Tributario Provincial con respecto a este tema.

Por otro lado y en concordancia con lo expuesto, se puede concluir que un Agente de Percepción debe actuar como tal en todas las operaciones de ventas, locaciones y prestaciones que efectúe en el año calendario a contribuyentes y/o responsables del gravamen, salvo las excepciones establecidas en la misma (artículo 4), no encontrándose las operaciones referentes a los bienes de uso, como insiste el apelante, motivo por el cual no le asiste razón al apelante en este punto.

En cuanto al agravio referido a las ventas efectuadas a consumidores finales, se observa que la mayoría de las operaciones incluidas en la determinación fueron efectuadas con comprobantes tipo "A", de manera que el apelante no puede sostener que fueron realizadas a sujetos con esa condición fiscal. Respecto a aquellas operaciones donde no se puede constatar el tipo de comprobante utilizado, el apelante no aporta documentación suficiente para sostener sus dichos.

En cuanto a los clientes que recuperan su condición de inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y para los cuales el apelante insiste en que una vez regularizada la situación por parte del contribuyente principal nada puede pretender cobrar la D.G.R. al agente, corresponde aclarar que la RG (DGR) N° 03/2013, en la cual basa su reclamo, en su artículo 5 establece: "(...) a los fines de recuperar la condición de inscripto o el alta en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en oportunidad de la presentación del formulario 900 (F.900) los sujetos

deberán acreditar el cumplimiento de la presentación de toda declaración jurada omitida(...) ".De la lectura de la norma surge que para que el contribuyente recupere su condición de inscripto y regularice su situación frente a la D.G.R., solo exige la presentación de las Declaraciones Juradas con las que se encuentra en falta, no requiriendo que se ingrese el saldo derivado de ellas. Por ese motivo, y al ser este un requisito imprescindible para poder desplazar al agente de su calidad de responsable solidario, corresponde rechazar este planteo.

Advierto que, en las presentes actuaciones administrativas, ha existido actividad probatoria del apelante en la etapa impugnatoria. Ya en esta etapa, este Tribunal, volvió a abrir a prueba el proceso, acto debidamente notificado, sin que la firma recurrente haya incorporado prueba alguna.

En búsqueda de la verdad objetiva establecida en el artículo 3° de la Ley 4.537, éste Tribunal procedió a rever la documentación que obra en autos y las operaciones incluidas en CD óptico adjunto a fs. 1775.

Es importante aclarar la que la carga de la prueba pesa en cabeza del agente. En ese sentido, coincido con la D.G.R., cuando en su responde expresa la insuficiencia probatoria para demostrar la ausencia de sustento territorial para Tucumán, pues no detallaron la documentación utilizada para arribar a esa conclusión, tampoco explicaron el procedimiento utilizado con Scania para la compra de bienes o la prestación de servicios. Todas las respuestas se refieren a presentaciones de declaraciones juradas en la jurisdicción Tucumán, situación que fue contemplada por el fisco al practicar los ajustes técnicos (presentación de declaración jurada y cancelación del impuesto por parte del sujeto pasible).

VI. Respecto a la carencia de sustento para la aplicación de intereses por parte del Organismo Fiscal en la deuda determinada, se defiende la procedencia de los mismos, pues los intereses calculados tienen efectivamente un carácter resarcitorio, en tanto constituyen una indemnización debida al Fisco por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Los intereses resarcitorios se justifican por tratarse de una indemnización al acreedor cuyo derecho de crédito se lesionó al no satisfacerse las deudas en el plazo establecido.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSA PONESIA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Según lo normado por el art 50° del C.T.P.: *“La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio. En caso de cancelarse total o parcialmente la deuda principal sin cancelarse al mismo tiempo los intereses que dicha deuda hubiera devengado, éstos, transformados en capital, devengarán desde ese momento los intereses previstos en este artículo. El Ministro de Economía establecerá la tasa del interés previsto en el primer párrafo, la que no podrá ser superior al doble del interés vigente que perciba por operaciones normales de adelanto en cuenta corriente el Banco de la Nación Argentina. La obligación de abonar estos intereses subsiste sin necesidad de intimación o determinación alguna por parte de la Autoridad de Aplicación, no obstante la falta de reserva de esta última al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para su cobro”.*

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

Por otra parte, corresponde destacar el carácter automático de la mora en lo que a los intereses respecta, en tanto los mismos surgen sin necesidad de interpelación alguna -no siendo necesario juicio o sumario previo-. Para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que no le es imputable, mientras que en el caso de autos, el Agente en ninguna instancia ofrece prueba alguna que justifique o acredite de algún modo que el incumplimiento no le es imputable.

Ahora bien, la implementación de los regímenes de retención/percepción en la fuente, tienen como doble finalidad la recaudación anticipada de los tributos por parte del Organismo Fiscal y a su vez, constituyen una herramienta para evitar o atenuar la evasión fiscal (se presume que a través de ellos el Fisco toma conocimiento previo de la existencia de la operación sujeta a dichos regímenes y que esto minimiza o anula el riesgo de que el sujeto pasible no la declare posteriormente en oportunidad de determinar el tributo correspondiente), no es menos cierto que la retención/percepción constituye para el sujeto pasible un ingreso a cuenta de la obligación final del período de que se trate. En este

contexto y tal como se dijo a lo largo de la presente resolución, si la retención/percepción en la fuente no fue oportunamente efectuada y el sujeto pasivo del tributo (contribuyente) cumplió con su obligación de ingresar el impuesto en su justa medida a través de la presentación de la DD.JJ., entonces la obligación tributaria se encuentra satisfecha en cabeza de quien se verifica el hecho imponible sujeto al pago del impuesto. Y mal podría exigirse al agente de retención/percepción, con posterioridad al acaecimiento de dicha circunstancia, el ingreso de una suma (capital) a cuenta de una obligación tributaria que ya se encuentra plenamente cumplida.

Ello no obsta, 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.

Entiendo que en el presente caso, los intereses que se determinan al Agente de Percepción, encuentra 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.

Por último en relación con el planteo de la improcedencia de la exigencia de los intereses en virtud a lo establecido en el artículo 91 C.T.P, 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 transcripta 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 un perdón al pago de los

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

intereses por la cancelación del impuesto fuera de término (por más espontánea y voluntaria que fuera).

Lo relacionado con los intereses resarcitorios esta reglado en el artículo 50 del Digesto Tributario, en el Capítulo V "Extinción de las Obligaciones Tributarias", Sección Primera "Pago". Es decir, se está refiriendo a las obligaciones tributarias y no a las sanciones. Este artículo, 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 hay pago espontáneo o pago voluntario (como afirma el apelante), no asistiéndole razón al apelante.

VII. Con respecto a los intereses cobrados como consecuencia del ingreso del tributo por el contribuyente principal considero importante destacar lo siguiente: 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. Ya he sostenido en esta Resolución que en el caso de los Agentes, se establece con el Fisco un doble vínculo de obligación cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Y es por ello, que el interés que

genera esa prestación tributaria (pago del impuesto) no puede serle exigido acumuladamente a cada uno de los sujetos que integran la relación jurídica tributaria.

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

En razón de lo expuesto, sostengo que los intereses que adeuda el Agente de 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.

Por ello, concluyo que corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de apelación Interpuesto por Scania Argentina S.A. C.U.I.T. N° 30-51742430-3, contra la Resolución N° D 19/19 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 07/01/2019, únicamente en lo que se refiere a la impugnación de la planilla anexa "Planilla anexa de intereses Resarcitorios - Acta de Deuda N° A 649-2016 - Etapa Impugnatoria -" y CONFIRMAR la planilla anexa "Planilla Determinativa N° PD 649-2016 Acta de Deuda N° A 649-2016 - Etapa Impugnatoria-"

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo:

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I°, II°, III°, IV°, V° y VI°, 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 VII°. Ello, por los fundamentos que analizaré a continuación:

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

La DGR considera que deben calcularse los intereses que transcurren desde el vencimiento de la obligación a cargo del agente de percepción hasta la fecha del efectivo ingreso del impuesto por parte del contribuyente (clientes 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 clientes 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 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. En 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 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 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.

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

NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por SCANIA ARGENTINA S.A., C.U.I.T N°. 30-51742430-3, en contra de la Resolución N° D 19/19 de fecha 07/01/2019 emitida por la Dirección General de Rentas y, en

consecuencia, CONFIRMAR las planillas anexas denominadas "Planilla Determinativa N° PD 649-2016 Acta de Deuda N° A 649-2016- Etapa Impugnatoria" y "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 649-2016- Etapa Impugnatoria" en atención a los considerandos que anteceden.

El Señor Vocal **Dr. José Alberto León** dijo:

Que comparte los fundamentos expuestos por el señor vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, vota en igual sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1.- NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por SCANIA ARGENTINA S.A., C.U.I.T N°. 30-51742430-3, en contra de la Resolución N° D 19/19 de fecha 07/01/2019 emitida por la Dirección General de Rentas y, en consecuencia, CONFIRMAR las planillas anexas denominadas "Planilla Determinativa N° PD 649-2016 Acta de Deuda N° A 649-2016- Etapa Impugnatoria" y "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 649-2016- Etapa Impugnatoria" en atención a los considerandos que anteceden.

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

HACER SABER

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

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

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION