

SENTENCIA N° 303/17

Expte. N° 570/926/2016

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los... *26* ..... días del mes de... *Junio* ..... de 2017, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**MONSANTO ARGENTINA S.A.I.C. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 570/926/2016 (Expte. N° 16014/376/D/2011 (D.G.R.)** y;


**CONSIDERANDO:**

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

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 1288/1356 se presenta el Sr. Diego Vazquez en carácter de apoderado del contribuyente **MONSANTO ARGENTINA S.A.I.C.** e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 179/12 de fecha 04.12.2012, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 1280/1285 de estos actuados.

En ella se resuelve, en su art. 1°, hacer lugar parcialmente a la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 1281-2011 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Percepción, conforme a la planilla determinativa de fs. 1284/1285; en su art. 2° intimar al cumplimiento de las obligaciones tributarias; y, en su art. 3°, reencuadrar la conducta del agente en la infracción prevista en el art. 85 del CTP y aplicar multa por el sumario N° M 1281-2011.



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

En su exposición de agravios el contribuyente manifiesta que las acciones del Fisco para determinar y reclamar el impuesto y accesorios por los períodos 01 a 11/2006 se encuentran prescriptas.

Argumenta en su exposición que el ajuste confirmado por la resolución es ilegítimo por no haber verificado e intimado a los sujetos pasivos del impuesto; amén de que considera improcedente dichos ajustes, porque no se configuran los supuestos que habilitan la aplicación del régimen de percepción, ya que no correspondía la percepción en dichos casos, por tratarse de notas de débitos, ya sea, porque dichas notas fueron emitidas por el IVA diferido en operaciones de canje o por diferencias de cambio. Expresa que los formularios F.1116/B que acreditan la recepción de granos son documentos equivalentes a las facturas y los mismos fueron incluidos para la base de cálculo para el cómputo de las percepciones. En relación con los documentos emitidos por ajustes vinculados a operaciones de canje, expresa que como se relaciona con operaciones ya facturadas, las percepciones ya fueron efectuadas. Manifiesta que por error, el Fisco incluyó en la base sujeta a percepción a las facturas de compras y por último que se incluyó en forma improcedente, en dicha base, al IVA.

Como otro agravio, expresa el apelante, que la aplicación de la alícuota del 1.25% a los contribuyentes inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral, resulta correcta y no la pretendida por el Fisco del 2.5%.

Argumenta que resulta improcedente la aplicación de intereses e ilegítima la multa aplicada.

Ofrece prueba documental, informativa y pericial contable.

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

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

asumida por el contribuyente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad.

Sin perjuicio de ello, realizó un nuevo ajuste en la determinación impositiva, en virtud a la condición que revisten los contribuyentes percibidos; considerando que corresponde aplicar la alícuota del 1,25%, según estén inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral, con alta en esta jurisdicción y del 2,5% para sujetos inscriptos como locales, por un monto de \$238.005,76 (Pesos doscientos treinta y ocho mil cinco con 76/100), que incluye las posiciones 01 a 12/2006 del impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción.

En relación con la sanción de multa aplicada, el Organismo Fiscal expresa que, conforme lo establecido por el penúltimo párrafo del art. 7 de la Ley 8873, el apelante queda de oficio eximido de sanción.

Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III. A fojas 25/30 obra Sentencia Interlocutoria N° 157/17 del 05/05/2017 dictada por este Tribunal, en donde se tienen por radicadas las presentes actuaciones, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

IV.- En relación con la prescripción planteada por el contribuyente en su recurso, cabe poner de resalto que por imperio de la Ley 8520 (con las modificaciones introducidas por la Ley 8720, especialmente por su art. 7, inciso f), segundo párrafo) las obligaciones tributarias correspondientes a los anticipos 01 a 11 de 2006 han quedado condonadas de oficio, toda vez que –según se desprende de los antecedentes y constancias de autos- al 15 de octubre de 2014 el curso de la prescripción de la acción para perseguirlas no estaba interrumpido.

Pues bien, los períodos 01 a 11 de 2006 quedaron condonados de oficio por imperio de la ley 8520 (con las modificaciones de la ley 8720), y la demanda judicial (acto interruptivo del curso de la prescripción que se encontraba

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

suspendida por la mencionada notificación) que tuvo lugar el 27/12/2012 (fs. 1524), solo surtió efectos sobre el período 12/2006.

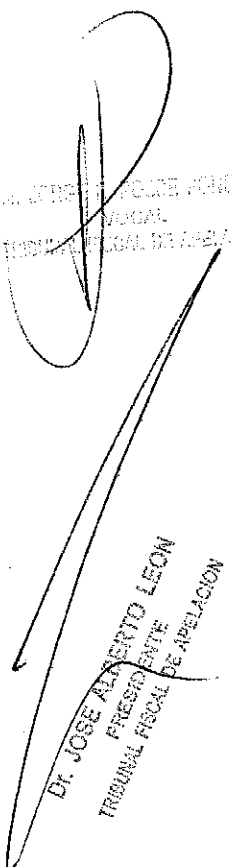
V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 179-12 de fecha 04.12.2012 resulta ajustada a derecho.

En primer lugar se comparte el ajuste propuesto por la DGR en su escrito de contestación de traslado en virtud del cual por la posición 12/2006 (la única que no resulta condonada por la Ley 8520 con la modificación de la Ley 8720) del monto de \$20.002,68 (Pesos veinte mil dos con 68/100) que surge de la "Planilla Determinativa N°: PD 1281-2011 Acta de deuda N°: A 1281-2011 Etapa Impugnatoria", se realiza un ajuste de \$9.549,68 (Pesos nueve mil quinientos cuarenta y nueve con 68/100), proveniente de aplicar la alícuota del 1,25%, según que los contribuyentes principales estén inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral, con alta en esta jurisdicción y del 2,5% para sujetos inscriptos como locales. Por lo tanto la diferencia a ingresar sería de \$10.453 (Pesos diez mil cuatrocientos cincuenta y tres), conforme "Planilla Determinativa N°: PD 1281-2011 Acta de deuda N°: A 1281-2011 Etapa Recursiva"

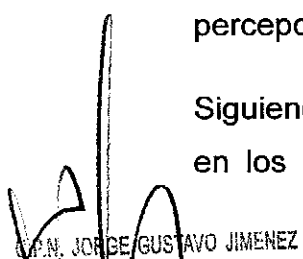
No obstante ello, en este caso particular se consideró oportuno en búsqueda de la verdad objetiva, respetando la igualdad de las partes, celeridad y economía procesal, dictar una medida para mejor proveer, despejando las dudas con que tropieza el convencimiento de este Tribunal, particularmente en lo que hace a la prueba instrumental obrante en autos y que no resulta suficientemente esclarecedora.

Es así que se consideró necesaria la constatación o verificación de información que obra en poder de la Dirección General de Rentas de la Provincia, tendiente a verificar la acreditación del ingreso del tributo por parte de los sujetos pasibles de percepción, involucrados en el Acta de Deuda N° A 1281-2011.

Siguiendo los lineamientos de la Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán, en los casos de agente de percepción, el recaudo de integrar debidamente la



DR. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



M.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ


relación tributaria en sede administrativa, constituye un imperativo insoslayable, toda vez que hace al debido proceso administrativo en los términos del art. 3º de la Ley 4.537 de Procedimientos Administrativos de Tucumán.

Que la debida constatación del ingreso del tributo resulta imprescindible para dictar un acto administrativo válido, ya que “la falta de integración en debida forma de la relación jurídica tributaria, con la participación del contribuyente, descalifica al acto de determinación practicado y lo vicia de nulidad en los términos del art. 48 de la ley 4.537 ya que fue emitido en violación a las formas esenciales del proceso, transgrediéndose así el derecho de defensa en juicio y debido proceso de raigambre constitucional (art. 18 de la Constitución Nacional) aplicable también en sede administrativa. (Sent. 709/06 C.C.A. Sala Iª).

En sentido concordante resulta esencial para la debida fundamentación y sustento legal de la Resolución que resuelva el presente recurso, dictar una medida para mejor proveer, de acuerdo a lo dispuesto por la C.S.J.T. a partir de los antecedentes jurisprudenciales explayados en “Fariás” y “Bercovich”.-

En estos fallos se expresó que “...si ambos son sujetos pasivos en forma solidaria de la relación jurídica tributaria, no parece descaminado lo resuelto por el pronunciamiento en recurso, en tanto el reproche consiste en que no se ha dado participación en el procedimiento oficioso de determinación impositiva a los principales contribuyentes” (C.S.J.T., en autos: JOSE FARIAS E HIJOS S.R.L. C/GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN -D.G.R.- S/ NULIDAD/REVOCACION Sentencia Nro. 1316/08 Fecha: 22/12/2008)

Por otra parte, en el caso “Bercovich” (Sent. N° 185/2014) se expresó en sentido coincidente: “No cabe duda, entonces, que en el presente caso en el cual la determinación de oficio de la deuda que se impugna obedece a la falta de percepción, la referida disposición en su última parte deja al lado del agente de percepción al contribuyente, por lo que ambos son responsables solidarios de la obligación tributaria, siéndolo aquél por deuda ajena y no propia, como el contribuyente. Ello así, entonces, si ambos son sujetos pasivos en forma solidaria



DR. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

de la relación jurídica tributaria, no parece descaminado lo resuelto por la Cámara, en tanto el reproche consiste en que no se ha dado participación en el procedimiento oficioso de determinación impositiva a los principales contribuyentes, que eran personas determinables, respecto de las cuales la DGR cuenta con registros propios de esta jurisdicción impositiva”.

Bajo éstos lineamientos, este Tribunal dispuso como “Medida para mejor proveer” (fs. 25/30) que la DGR informe si los sujetos pasibles de percepción involucrados en la determinación tributaria practicada mediante Acta de Deuda N° A 1281/2011 – IB AP presentaron las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes al período fiscal 12/2006 contenidos en la mencionada Acta de Deuda.

En respuesta a dicha medida, la Autoridad de Aplicación remitió un soporte óptico detallando la información solicitada (fs. 41).

Adelanto mi opinión que el recurso debe prosperar parcialmente respecto la determinación tributaria correspondiente al período 12/2006 contenido en el Acta de Deuda N° A 1181/2011.

Ello por cuanto, si 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 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 de la misma un ingreso a cuenta de la obligación final del período de que se trate. Y, en ese contexto, si bien la retención/percepción en la fuente no fue oportunamente efectuada, si el sujeto pasivo del tributo cumplió con su obligación de determinación e ingreso a través de la presentación de la correspondiente Declaración Jurada auto determinativa, entonces la obligación

TRIBUNAL FISCAL DE APELACION TUCUMAN

D. JORGE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

tributaria final 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.

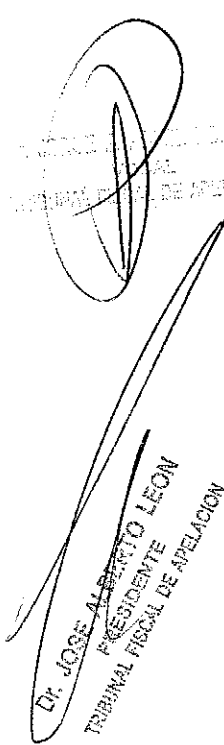
En las presentes actuaciones, se trata el caso de percepciones no practicadas, y dado que las operaciones sujetas a percepción representan para el sujeto pasible, costos o gastos vinculados a sus ingresos por ventas, locaciones o prestaciones de servicios gravados, resulta una tarea de extrema complejidad 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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



DR. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL

determinación tributaria, resulta prueba suficiente para hacer lugar al planteo del apelante.

Ello no obsta sin embargo, que el Fisco pueda reclamar a los Agentes de Percepción los intereses resarcitorios y sancionar con multa, la falta del ingreso oportuno a las arcas fiscales de las obligaciones en cabeza de los sujetos que debiendo actuar como tales, no lo hicieron.

Por ello corresponde disponer que sobre los importes por los cuales se hace lugar, la DGR proceda a liquidar los intereses resarcitorios correspondientes desde la fecha de vencimiento del ingreso de los importes dejados de percibir hasta la fecha del efectivo ingreso del impuesto por parte del contribuyente (obligado principal).

Luego de realizar un análisis minucioso de la información contenida en el soporte magnético remitido por la DGR en respuesta a la medida de mejor proveer, se arribó a la siguiente conclusión con respecto a la determinación tributaria correspondiente a las posición 12/2006.

- **Hacer Lugar Parcialmente** a los planteos efectuados por el contribuyente con respecto a aquellos sujetos pasibles de percepción que **presentaron** sus declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del período 12/2006, por un importe de \$10.242,04 (Pesos diez mil doscientos cuarenta y dos con 04/100).
- **No Hacer Lugar** a los planteos realizados en el recurso de apelación respecto de aquel sujeto pasible de percepción que **No Presentó** su declaración jurada del impuesto sobre los Ingresos Brutos del período 12/2006; de acuerdo al detalle de contribuyentes del nuevo soporte óptico confeccionado por este Tribunal, por un importe de \$210,96 (Pesos doscientos diez con 96/100).

Por todas las consideraciones expuestas propongo como conclusión:



I) DECLARAR que, por imperio de la Ley 8520 (con las modificaciones introducidas por la Ley 8720, especialmente por su art. 7, inciso f), segundo párrafo), las obligaciones tributarias correspondientes a los períodos 01 a 11/2006 han quedado condonadas de oficio.

II) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 179/12 por un monto de \$19.791,72 (Pesos diecinueve mil setecientos noventa y uno con 72/100), proveniente de : **1)** \$9.549,68 (Pesos nueve mil quinientos cuarenta y nueve con 68/100), por la aplicación de la alícuota del 1,25%, según que los contribuyentes principales estén inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral, con alta en esta jurisdicción y del 2,5% para sujetos inscriptos como locales; **2)** \$10.242,04 (Pesos diez mil doscientos cuarenta y dos con 04/100) respecto de los sujetos pasibles de percepción que presentaron sus Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del período 12/2006 contenido en el Acta de Deuda N° A 1281/2011. **DEJAR FIRME** la determinación por el monto de \$210,96 (Pesos doscientos diez con 96/100) conforme detalle obrante en planilla que como anexo se adjunta a la presente resolución e integra la misma, correspondiente al sujeto pasible de percepción que no presentó la Declaración Jurada del período 12/2006.

III) DISPONER que la DGR proceda a liquidar los intereses resarcitorios correspondientes al importe por el cual se hace lugar al presente recurso conforme lo mencionado, por cada uno de los contribuyentes que cumplimentaron con su obligación de presentar las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes al período 12/2006, calculados desde la fecha de vencimiento del ingreso de los importes dejados de percibir hasta la fecha del efectivo pago del impuesto por parte del contribuyente (obligado principal).

IV) DECLARAR que, por imperio de la Ley 8873, art. 7, penúltimo párrafo, la sanción de multa aplicada resulta eximida de la misma. Así lo propongo.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que comparte el voto emitido por el Dr. José Alberto León.

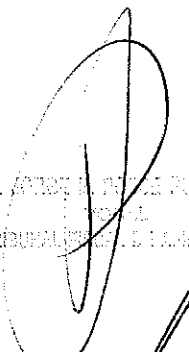
## EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

### RESUELVE:

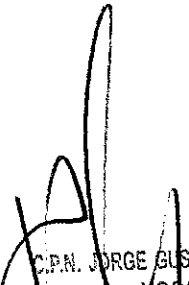
1. **DECLARAR** que, por imperio de la Ley 8520 (con las modificaciones introducidas por la Ley 8720, especialmente por su art. 7, inciso f), segundo párrafo), las obligaciones tributarias correspondientes a los períodos 01 a 11/2006 han quedado condonadas de oficio.

2. **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 179/12 por un monto de \$19.791,72 (Pesos diecinueve mil setecientos noventa y uno con 72/100), proveniente de : 1) \$9.549,68 (Pesos nueve mil quinientos cuarenta y nueve con 68/100), por la aplicación de la alícuota del 1,25%, según que los contribuyentes principales estén inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral, con alta en esta jurisdicción y del 2,5% para sujetos inscriptos como locales; 2) \$10.242,04 (Pesos diez mil doscientos cuarenta y dos con 04/100) respecto de los sujetos pasibles de percepción que presentaron sus Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del período 12/2006 contenido en el Acta de Deuda N° A 1281/2011. **DEJAR FIRME** la determinación por el monto de \$210,96 (Pesos doscientos diez con 96/100) conforme detalle obrante en planilla que como anexo se adjunta a la presente resolución e integra la misma, correspondiente al sujeto pasible de percepción que no presentó la Declaración Jurada del período 12/2006.

3. **DISPONER** que la DGR proceda a liquidar los intereses resarcitorios correspondientes al importe por el cual se hace lugar al presente recurso conforme lo mencionado, por cada uno de los contribuyentes que cumplimentaron con su obligación de presentar las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes al período 12/2006, calculados desde la fecha



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAI

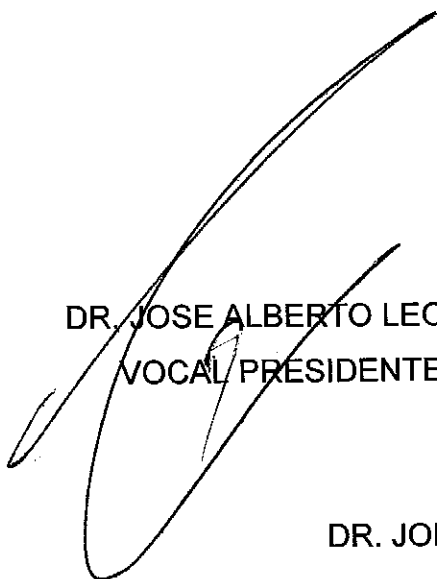
de vencimiento del ingreso de los importes dejados de percibir hasta la fecha del efectivo pago del impuesto por parte del contribuyente (obligado principal), procediendo a su tramitación.

**4. DECLARAR** que, por imperio de la Ley 8873, art. 7, penúltimo párrafo, la sanción de multa aplicada resulta eximida de la misma.

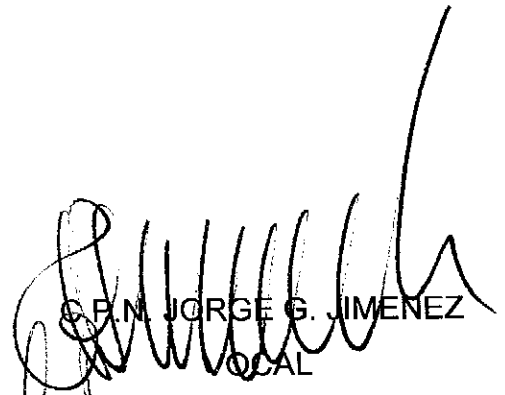
**5. REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE,** oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVÉSE.**

M.F.L.

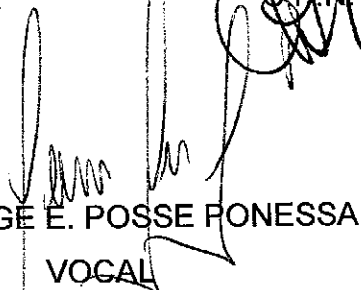
**HAGASE SABER**



DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE

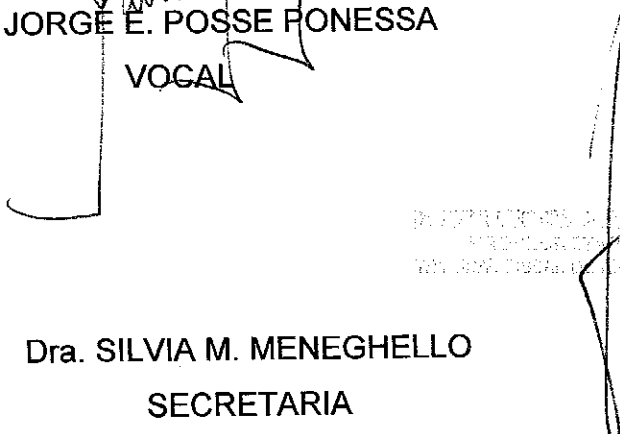


DR. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONEZZA  
VOCAL

**ANTE MI**



Dra. SILVIA M. MENEGHELLO  
SECRETARIA

TRIBUNAL FISCAL DE APELACION TUCUMAN  
CALLE 14 N° 1000  
5400 TUCUMAN, ARGENTINA

**Planilla Anexa Sentencia N°**  
**Contribuyentes que no presentaron DDJJ de IIBB**

<b>CONTRIBUYENTE</b>	<b>CUIT</b>
Fica S.A.	30-50835894-2



DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MÍ

Dra. SILVIA M. MENEGHELLO  
SECRETARIA



EN TUCUMÁN, EL 20 DE JUNIO DE 2017  
FOLIO 100 DE 100  
MONTAÑA, 2017