

SENTENCIA N° 982/19

Expte. N° 881/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 26 días del mes de diciembre de 2019 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Tucumán, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado "SYNGENTA AGRO S.A." SI RECURSO DE APELACIÓN, Expte. Nro. 881/926/2018 y Nro 58886/376-D-2017(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 1038/1056 del Expte. N° 58886/376-D-2017 Diego Mockel, apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 610/18 de fecha 23/11/2018 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 1022/1024). En ella se resuelve **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación interpuesta por la firma SYNGENTA AGRO S.A. C.U.I.T. 30-64632845-0, con domicilio en Avenida Libertador N° 1855, Piso 2°, Vicente López, Provincia de Buenos Aires, al Acta de Deuda N° A 3702-2017, confirmándose la misma según nueva planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3702-2017 – ACTA DE DEUDA N° : A 3702-2017 – ETAPA IMPUGNATORIA-"; **INTIMAR** al cumplimiento de las obligaciones tributarias que surgen de la planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD: 3702-2017 – ACTA DE DEUDA N° A 3702-2017- ETAPA IMPUGNATORIA –"; **INTIMAR** al cumplimiento de las obligaciones tributarias que surgen de la planilla denominada "Planilla Determinativa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 3702-2017- Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción – Etapa Impugnatoria –"; **DEJAR SIN EFECTO** al Sumario instruido N° M 3702-2017.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Plantea la nulidad del procedimiento por dos motivos, en primer lugar sostiene que el fisco debió extender la iniciación del procedimiento determinativo y sumarial a todos los presuntos involucrados a los efectos de hacer efectiva la presunta responsabilidad que se le pretende imputar. Cita fallo de la CSJT y de este Tribunal aplicables al caso y; el segundo por el principio de "la carga dinámica de la prueba", se queja que la administración pretende sea él quien acredite la existencia o no de una deuda tributaria y esto representaría una improcedente inversión de la carga probatoria que se torna en una prueba de muy difícil producción.

Considera que exigir el ingreso de un tributo que ya fue cancelado por el contribuyente principal devendría en un enriquecimiento sin causa por parte del organismo recaudador.

Manifiesta que el fisco no valoró la prueba aportada y producida (documental y pericial) en el proceso de determinación de oficio que tienden a acreditar su correcto accionar como agente, desestimándola sin ofrecer justificación alguna.

Por último agrega que la pretensión del cobro de intereses resarcitorios resulta improcedente. Y, en todo caso, correspondería el cobro de intereses desde la fecha de vencimiento del plazo para abonar presuntas percepciones omitidas hasta la fecha del efectivo ingreso por parte de los contribuyentes del gravamen.

Por lo expuesto solicita se declare la nulidad de la Resolución N° D 610/2008 ó en subsidio se revoque la misma.

Ofrece prueba y hace reserva federal del caso.

II. Que a fojas 1064/1070 del Expte. N° 58886/376-D-2017 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

En primer lugar realiza un análisis de la prescripción para determinar y/o reclamar el impuesto correspondiente, concluyendo que no opera la misma en ninguno de los periodos incluidos en el Acta de Deuda N° A 3702-2017.

Señala que el Acta de Deuda N° A 3702-2017 y la Resolución N° D 610/2018 se emitió teniendo en cuenta si los sujetos a los cuales la firma no le practicó percepciones presentaron y pagaron sus declaraciones juradas. En consecuencia la integración pretendida por la firma resulta improcedente toda vez que lo que pretende acreditar ya surge de las constancias de autos y que dicha información

es conocida por el apelante y se encuentra expuesta en soporte óptico obrante a fojas 764 y en soporte óptico de fojas 1003 notificados conjuntamente con el Acta de Deuda N° A 3702-2017 y la Resolución N° D 610/2018 respectivamente.

Manifiesta que los argumentos usados para fundar el pedido de nulidad, son simplemente una expresión de disconformidad con la metodología aplicada, lo cual es prueba de que en ejercicio de su derecho de defensa pudo apelar el acto administrativo. Cita abundante doctrina y jurisprudencia aplicable al caso.

Expresa que el Acta de Deuda N° A 3702-2017 atacada se encuentra debidamente fundamentada, dado que en la misma se explica suficientemente la documentación tenida en cuenta, las conclusiones que surgen a partir de su análisis, el motivo que origina la determinación impositiva practicada, la conformación de las bases imponibles, las alícuotas aplicadas y las normas legales tenidas en cuenta, considera que la misma se ajusta a derecho, motivo por el cual el planteo de nulidad interpuesto en este punto merece el rechazo liso y llano.

Con respecto a la carga de la prueba cita los fallos "San Juan S.A. (TF 29.974-1) c/ DGI" y "Cintafon SRL s/impuesto" de la Corte Suprema de Justicia de La Nación donde se concluye que es el agente el que tiene el deber de acreditar que los contribuyentes principales ingresaron el tributo correspondiente. Por ello sostiene que su postura cuenta con el aval de la doctrina sentada por la CSJN y corresponde el rechazo de este planteo.

En cuanto al agravio referido a la valoración de la prueba aportada y producida expresa lo siguiente:

- Prueba documental obrante a fs. 926/937 del expte. administrativo consistente en reimpressiones de notas de débito, facturas y documentos internos, fue debidamente analizada conforme consta en Resolución N° D 610/18 expresando que del análisis de dicha documentación el agente no logra probar la no percepción de las operaciones, por lo que no corresponde practicar ajustes.
- La prueba informativa ofrecida no fue producida por el impugnante, a pesar de haberse iniciado el proceso de apertura a prueba notificado el día

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

16/05/2018 y operando el vencimiento de los 20 días hábiles otorgados el 14/06/2016.

- La prueba Pericial Contable ofrecida fue producida por el impugnante arrojando "*CERTIFICACION CONTABLE SOBRE REGISTRACION DE FACTURAS*" obrante a fs. 980/982 de estos actuados, habiendo sido debidamente analizada en Resolución N° D 610/18. Aclara que dicha prueba no responde a los puntos de pericia ofrecidos en su escrito impugnatorio, en contradicción a lo dispuesto en el artículo 13 del anexo del Decreto 167/3 (ME)-2018, por lo que resultaría improcedente. No obstante ello, de su análisis no surgieron ajustes técnicos a practicar.

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

Ofrece prueba y hace reserva federal del caso.

Por lo expuesto solicita se rechace el recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D 610/18.

III. A fs. 42/44 del expte. 881/926/21018 obra Sentencia N° 293/19 del 04/04/2019 dictada por este Tribunal, notificada el día 16/05/2019 donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso, y se dispone abrir la causa a prueba por el término de 20 (Veinte) días a partir del día siguiente a la recepción de la última notificación.

A fs. 52 del expte. N° 881/926/2018 se informa que el contribuyente ofreció prueba documental (aceptada), prueba pericial (no aceptada) y prueba informativa (aceptada y producida parcialmente); por parte de la D.G.R. se ofreció prueba documental (aceptada).

Por último, se informa que el periodo probatorio se encuentra concluido y se provee pase de 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.

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



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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 periodo** por el cual el contribuyente presentó la correspondiente Declaración Jurada, ya que **pueden configurar ingresos de periodos posteriores.**

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

- 1) Enajenarse totalmente en el mismo periodo.
- 2) Enajenarse parcialmente en el mes de compra, y el resto en los periodos posteriores.
- 3) Enajenarse totalmente en periodos 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 hacia antes referencia.

Por ello concluyo que en los regimenes 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 periodo involucrado en la determinación tributaria, resulta prueba suficiente para hacer lugar al planteo de los apelantes.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO LIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En concordancia a lo expuesto precedentemente, considero importante destacar lo expresado en la Resolución N° D 610/18 que aquí se discute: "...en el Acta de Deuda atacada se dejó constancia que"...Del análisis efectuado al detalle de operaciones de ventas que conforman la determinación de oficio practicada surge:..." "...A-Operaciones realizadas con sujetos pasibles de percepción que no registran la presentación de las DD.JJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de sujetos que habiendo presentado la misma no ingresaron el impuesto pertinente o lo ingresaron en forma parcial, motivo por el cual la firma verificada queda obligada en forma solidaria a ingresar los montos de percepciones del impuesto sobre los Ingresos Brutos Omitidas..." y "...B- operaciones de Ventas efectuadas con sujetos pasibles de percepción que registran presentaciones de las DD.JJ en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y cancelación total de la obligación tributaria, motivo por el cual la firma verificada queda liberada del ingreso del monto de la percepción referida omitida del referido impuesto; correspondiendo a la misma a ingresar los intereses resarcitorios determinados desde la fecha de vencimiento de la DD.JJ del agente hasta la fecha del efectivo ingreso del saldo resultante de la DD.JJ del sujeto...", es decir, que en la Determinación de oficio fue debidamente considerado si el sujeto pasible presentó o no su DD.JJ en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los periodos atacados, así como si el gravamen fue cancelado o no. Esta situación es conocida por la firma impugnante, atenta que en la misma se encuentra expuesta en soporte óptico CD obrante a fs. 764, del cual se remitió copia a la firma impugnante..."

Se observa entonces que en la determinación practicada surge que la Autoridad de Aplicación solo incluye operaciones realizadas con sujetos pasibles que no registran presentación de declaración jurada y aquellos que habiendo presentado no ingresaron el impuesto pertinente o lo ingresaron de forma parcial, excluyendo de la misma a los sujetos pasibles de percepción que registran presentación de la declaración jurada en el impuesto sobre los Ingresos Brutos y cancelación total de la obligación tributaria, en concordancia a la Sentencia dictada por este Tribunal en el expediente caratulado "Sinner 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, de enriquecimiento sin causa y de aplicación de "teoría de las cargas probatorias dinámicas".

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. Advierto que, en las presentes actuaciones administrativas, existió actividad probatoria del apelante. En la etapa impugnatoria, la Autoridad de Aplicación dispuso la apertura a prueba, acto debidamente notificado. Como consecuencia de la misma, se aportó prueba documental y se produjo prueba pericial, la que, a mi entender, fue debidamente analizada por la Autoridad de Aplicación, no surgiendo de ellas conclusiones que permitan efectuar ajustes a la determinación practicada. Ya en esta etapa recursiva, también se dispuso la apertura de la causa a prueba. Con respecto a la prueba informativa producida en esta instancia por la firma (fs 48/50 y fs.55/56) la misma no cumple los requisitos requeridos por el artículo 19 del R.P.T.F.A., donde se determina que los informes deberán ser presentados mediante Certificación Contable expedida por profesional independiente y legalizada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas. En estos casos – informes donde se detallan datos referidos a la contabilidad y registros de un contribuyente – lo expuesto en el mencionado artículo tiene carácter excluyente y es por ese motivo que los informes no serán objeto de análisis.

Habiendo sido otorgada la posibilidad de producir prueba en la etapa impugnatoria y una nueva posibilidad en esta etapa recursiva, los vicios en el procedimiento alegados por el apelante son inexistentes.

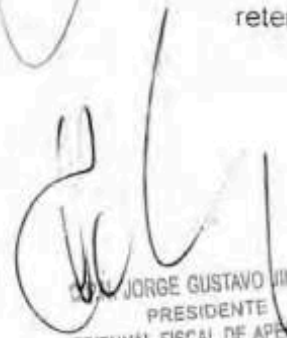
Es decir, el apelante tuvo la oportunidad de probar el efectivo ingreso de las retenciones por parte de los contribuyentes principales (proveedores) en las



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

etapas administrativas pertinentes y/o demostrar la no aplicación del régimen de percepción establecido por RG (DGR) N° 86/00 sus modificatorias y complementarias, situación que no fue aprovechada por el mismo.

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

Según lo normado por el 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 periodo 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.

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,

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 Syngenta Agro S.A., en contra de la Resolución N° D 610/18 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 23.11.2018, únicamente en lo que se refiere a la impugnación de la planilla anexa "Planilla determinativa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 3702-2017 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción- Etapa Impugnatoria" y CONFIRMAR la planilla anexa "Planilla Determinativa N° PD 3702-2017 Acta de Deuda N° A 3702-2017 – Etapa Impugnatoria".

Así voto.

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

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I°, II°, III°, IV°, V°, del voto que precede y las conclusiones a las que arriba, y formulo disidencia parcial con relación al encuadre jurídico de la cuestión sometida a debate expuesta en el punto VI°. 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 VI, este Vocal no está de acuerdo con la manera de calcular dichos intereses.

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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 periodo 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 puede 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:

- 1- NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por SYNGENTA AGRO S.A., C.U.I.T. 30-64632845-0, en contra de la Resolución D-610/18 de fecha 23/11/2018 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción y en consecuencia CONFIRMAR la misma en todos sus términos por los motivos expuestos en los considerandos que anteceden.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José Alberto León, 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 SYNGENTA AGRO S.A., C.U.I.T. 30-64632845-0, en contra de la Resolución D-610/18 de fecha 23/11/2018 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos por los motivos expuestos en los considerandos que anteceden.

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

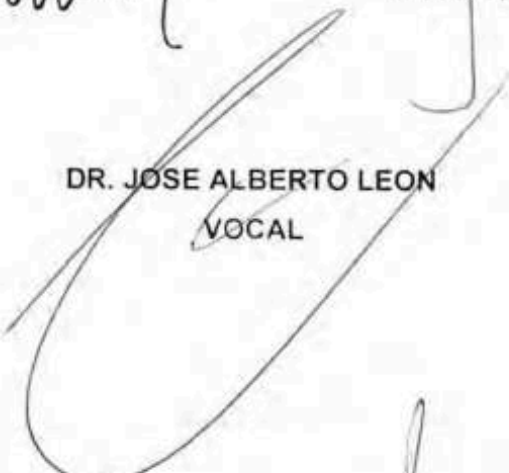
**HACER SABER**



C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ  
VOCAL PRESIDENTE



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



DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION