

SENTENCIA Nro. 106 /20

Expte. N° 228/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los....22.... días del mes de.....JUNIO.....de 2020, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de tratar el expediente caratulado: "YARA ARGENTINA S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 228/926/2019 y Expte. N° 34042/376/D/2011 (DGR)" 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:

1.- Que a fs. 1270/1300 del expte 34042/376-D-2011 se presenta el Sr. Darío Gustavo Unrein en carácter de apoderado del agente YARA ARGENTINA S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 58/19 de fecha 18/02/2019, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 1251/1263 de esos actuados.

En ella se resuelve, en su art. 1°, hacer lugar parcialmente a la impugnación efectuada por el mencionado agente en contra del Acta de deuda N° A 398-2013 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción; en sus arts. 2° y 3°, intimar al cumplimiento de las obligaciones tributarias conforme las planillas obrantes a fs. 1253/1263; y en su art. 4°, dejar sin efecto el sumario instruido n° M 398-2013.

El apelante manifiesta que la resolución resulta nula por ausencia de los elementos esenciales del acto administrativo. Considera que no se le dio debido fundamento a la causa del ajuste que realizara el fisco. Además de ello no tuvo en cuenta las respuestas a los oficios brindados por sus clientes por meras cuestiones formales y tampoco consideró la pericial contable por la supuesta falta de certificación por el colegio. El Fisco tampoco habría permitido que en la etapa impugnatoria, el apelante pruebe que los puntos de ventas que poseía en esta provincia, ya no existen; como lo manifiestan sus clientes en las contestaciones a los oficios. La resolución también deviene nula porque la DGR no verificó la efectiva omisión de ingreso del impuesto sobre los Ingresos Brutos por parte del contribuyente directo.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

El apelante se agravia de que la inspección adoleció de vicios y que es la DGR quien debe acreditar que el hecho imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos se verificó respecto de sus clientes a fin de que corresponda la percepción en las operaciones. Resulta vulnerado su derecho de defensa al no poder contar con la debida apertura de las operaciones incluidas en la determinación.

Bajo el título de "Presunta existencia de puntos de venta en la Provincia de Tucumán", el apelante manifiesta haber acreditado que dichos puntos de ventas no se encuentran operativos, a través de las contestaciones de sus clientes donde manifestaron que la mercadería era entregada en la ciudad de San Nicolás, provincia de Buenos Aires.

Seguidamente el apelante se agravia que el Fisco no habría verificado la inexistencia del ingreso del impuesto sobre los Ingresos Brutos por los obligados directos al pago de dicho impuesto. Argumenta a su favor, la teoría de la carga dinámica de la prueba, así como lo resuelto en el fallo Bercovich.

El agente plantea la inconstitucionalidad de la Resolución General N° 86/00, conforme pacífica jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia. Considera vulnerados los principios de legalidad y razonabilidad en materia tributaria.

En forma subsidiaria, para el caso que se declare constitucional el régimen, plantea impugnación contra la determinación tributaria, agraviándose de la pretensión del Fisco de exigirle el impuesto por la sola falta de presentación de las constancias (ya se a de inscripción, o de exención o de no percepción) exigidas por la DGR.

También se agravia de que en los casos en que el agente realiza ventas a través de intermediarios, ya sean comisionistas o consignatarios, la percepción es efectuada por ellos e ingresada en forma directa a la DGR; por lo que no puede el Fisco pretender incluir la determinación a estas operaciones. Manifiesta que este accionar responde a lo establecido por la Resolución General N° 138/2009.

Manifiesta adjuntar junto con el recurso, copias de comprobantes líquido producto con Ámbito Das S.A., Ganadera Salliquelo S.A., Emerger Fertilizantes S.A. y Lartitigoyen y Cia S.A. Ofreció como prueba informativa para acreditar sus dichos, que se libren oficio a dichos intermediarios a fin de que informen si le realizaron percepciones sobre las operaciones con los clientes y si emitieron notas de débito; también ofrece entre los puntos de pericia sobre los que deberían expedirse los peritos, que informen si los mismos intermediarios realizaron operaciones bajo líquido producto con el apelante y cómo se encuentran registradas dichas operaciones en los libros de Yara Argentina S.A. Finalmente, manifiesta que resulta improcedente el cálculo de los intereses en la liquidación en atención a que la mora no le es imputable.

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

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

III.- A fs. 17/18 obra Sentencia Interlocutoria N° 697/19 del 26/08/2019 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación y se dispone la apertura a prueba por veinte días.

Dicha sentencia fue debidamente notificada a ambas partes.

A fs. 42/50, obran contestaciones a los oficios remitidos.

A fs. 52/71, obran los informes de los peritos contadores y las observaciones realizadas por el perito de parte al informe del perito de la DGR.

Al encontrarse vencido el plazo probatorio, se ordenó en fecha 04/11/2019: 1- A la presentación efectuada por el perito contador designado por el contribuyente a fs. 66/78, resérvese para definitiva. 2- Pasen los autos a despacho para resolver.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución D 58/19 resulta ajustada a derecho.

Adelanto que esta parte comparte los argumentos con que se defiende el Fisco en su contestación del art. 148 del C.T.P.

En relación con la supuesta nulidad de la resolución, por adolecer de falta de causa y motivación, el planteo no debe ser atendido, ya que corresponde considerar lo que efectivamente establece la Ley 4537 de Procedimiento Administrativo de la Provincia. El

art. 43 de dicha Ley expresa: "Son requisitos esenciales del acto administrativo:

1. *Que emane de autoridad competente;*

2. *Que tenga sustento en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa;*

3. *Que su objeto sea cierto y física y jurídicamente posible; debe decidir todas las cuestiones articuladas, pero puede comprender otras no propuestas, previa audiencia del interesado y siempre que ello no afecte derechos adquiridos;*

4. *Que se observen, antes de su emisión, los procedimientos sustanciales y adjetivos previstos en esta Ley y los que resultaren expresa o implícitamente del ordenamiento*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BOSSE PONESSE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

jurídico. Sin perjuicio de lo que establezcan normas especiales, considerase también esencial el dictamen jurídico cuando el acto pudiere afectar derechos subjetivos o intereses legítimos;

5. Que dé cumplimiento a la finalidad que resulte de las normas que otorgan las facultades pertinentes al órgano emisor, sin poder perseguir encubiertamente otros fines públicos o privados, distintos de los que justifican el acto, su causa y objeto. Las medidas que el acto involucre deben ser proporcionalmente adecuadas a aquella finalidad;

6. Que se exteriorice por instrumento idóneo, expresamente y por escrito, indicando lugar y fecha de su emisión. Sólo por excepción y si las circunstancias lo permitieren, podrá utilizarse una forma distinta.

En principio los actos administrativos deben ser motivados, expresándose los requisitos señalados en los incisos 2 y 5 y la consideración de los principales argumentos y cuestiones propuestas, en tanto fueren conducentes a la solución del caso. Excepcionalmente, no requerirán motivación aquellos actos que ni directa ni indirectamente puedan incidir en las relaciones jurídicas con los administrados. (el subrayado me pertenece).

Cuando la ley requiere que un acto administrativo; como lo es el que se ataca en las presentes actuaciones, tenga "causa", se refiere que para dictar ese acto la Autoridad de Aplicación basó su decisión en hechos y antecedentes. La Administración está obligada a comprobar adecuadamente los hechos y a calificarlos para subsumirlos en el presupuesto de derecho que autoriza la actuación. No puede la Administración, dictar actos fundados en hechos que no han sido comprobados. Así en el presente caso, en el curso de la inspección, se acreditó que el agente debía percibir por las operaciones de ventas realizadas a contribuyentes del impuesto sobre los Ingresos Brutos con domicilio en esta Provincia (ya sea como contribuyentes locales o de Convenio Multilateral con sede en Tucumán), o con contribuyentes de Convenio con sede en extraña jurisdicción y alta en ésta; y con sujetos cuya inscripción o alta en el impuesto en cuestión haya sido cancelada de oficio. Habiendo sido acreditada esta situación de hecho, correspondía percibir, y conforme las constancias de los registros con que cuenta la DGR; no lo hizo. Es decir, resultaba procedente la percepción y el agente no la realizó; expresando tanto en el Acta de deuda como en la Resolución dictada, en forma exhaustiva los motivos que lo llevaron a elaborar la determinación.

En conclusión, el acto administrativo fue dictado en cumplimiento de todos los requisitos previstos por el citado art. 43 de la ley 4537; y como tal se reputa acto válido y no nulo, como mal pretende el apelante en su recurso.

En las actuaciones, la DGR, para poder determinar la deuda que se le reclama a Yara Argentina S.A., tuvo en cuenta toda la documentación que fue presentada por el agente, la cual no solamente incluía los Libros IVA Ventas; y además consideró los registros informáticos con que cuenta la repartición.

El derecho de defensa que el apelante pretende resultó vulnerado; no fue afectado de ninguna manera. El agente pudo presentar en debido tiempo y forma la impugnación contra el Acta de Deuda y ahora el Recurso de Apelación contra la Resolución emitida por el Fisco. Inclusive en el Acta de deuda se detalló claramente cómo se llegó al monto determinado, cuáles fueron las operaciones tenidas en cuenta (lo cual se detalla en el CD que fue notificado junto con el Acta) y las alícuotas correspondientes a cada caso de acuerdo a la normativa aplicable.

Lo mismo ocurrió con la resolución apelada la cual, al ser notificada, iba acompañada de un nuevo CD con los ajustes realizados en la etapa impugnatoria.

En relación con los puntos de ventas en nuestra Provincia, durante la fiscalización el agente presentó el formulario F.446/C donde constaba que los puntos de ventas 19, 20 y 21 correspondían a la localidad de Colombres, Provincia de Tucumán. Si bien Yara Argentina S.A. manifestó que dichos puntos no se encuentran operativos desde octubre/2009. Por su parte, en la etapa impugnatoria, el agente ofreció como prueba informativa que se libre oficio a la AFIP a fin de que remita listado de los puntos de venta informados para los períodos 2009 a 2012 y que indique si Yara dio de baja los puntos 19, 20, 21 y 22 y desde qué fecha.

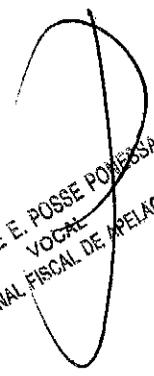
A pesar de que la DGR abrió la causa a prueba, el apelante no produjo la misma.

En la presente etapa recursiva, ofrece nuevamente como prueba informativa que se libre oficio a AFIP a fin de que se expida sobre la presunta existencia de los puntos de venta 19, 20 y 21 e indique a quienes pertenecen. Abierta la causa a prueba, tampoco confeccionó el oficio que fuera solicitado por él y acogido por este T.F.A. Sin embargo, adjunta a fs. 72/79, al contestar las observaciones realizadas por el perito de la DGR, un print de pantalla de AFIP. Esta información no modifica en forma alguna la determinación realizada; en primer lugar, porque se trata de una información adjuntada en copia simple, sin constancia alguna de la veracidad de su contenido; y en segundo lugar, porque tampoco consta desde qué momento los puntos de venta allí reflejados se encuentran en los domicilio enunciados.

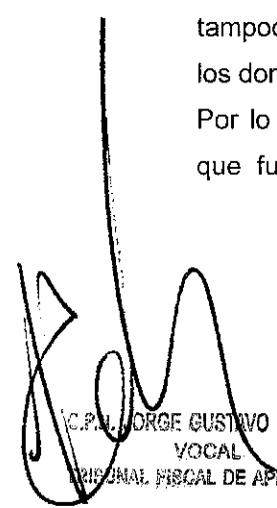
Por lo tanto, este Vocal entiende que solo puede considerarse como válido el F.446/C que fuera adjuntado oportunamente por el agente y efectivamente verificado por el



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

funcionario actualmente durante la fiscalización donde consta que los puntos de venta 19, 20 y 22 corresponden a nuestra provincia, no siendo posible desvirtuarla con lo que adjunta en esta oportunidad y correspondiendo percibir respecto de todas las operaciones que fueran realizadas desde dichos puntos de venta, en aplicación a lo establecido por la Resolución General N°86/00.

Respecto a que el Fisco no habría verificado el ingreso del impuesto sobre los Ingresos Brutos por parte de los clientes del apelante, en la Resolución N° D 58/19, se expone claramente que se efectuó un análisis del detalle de las operaciones contenidas en el soporte óptico obrante en las actuaciones, de donde pudo constatarse ventas efectuadas a sujetos pasibles que sí presentaron las DDJJ, habiendo algunos cancelado la totalidad del impuesto y otros, solo una parte. Atento a lo expuesto, este Vocal considera que el Fisco efectivamente verificó el ingreso del impuesto por parte de sus clientes y ello puede verificarse en el CD que fuera adjuntado con la resolución apelada, que contiene el listado de las operaciones, en cuya columna R "Estado DJ" se consigna si canceló o no el impuesto. Es lo suficientemente claro para que el agente pueda saber cuáles son las operaciones que siguen incluidas en la determinación y cuales no lo están más.

En relación con el planteo de inconstitucionalidad de la Resolución General N° 86/00, corresponde tener en cuenta que el art. 161 del CTP establece que: *"El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma."*

Atento a ello, cabe considerar que las circunstancias fácticas de los fallos citados no resultan idénticas alas del presente caso; amén de que no configuran la cantidad necesaria para modificar el criterio sostenido por este TFA y considerarse jurisprudencia aplicable en función del citado art. 161.

En relación con el argumento intentado por el apelante respecto a que el Fisco le exige la presentación y conservación de las constancias de sus clientes; el mismo no debe ser tenido en cuenta por este Tribunal, ya que como quedó expuesto tanto en el Acta de Deuda como en la Resolución atacada, se tuvo en cuenta la condición de los clientes a los efectos de calcular la alícuota a aplicar a la base imponible del impuesto y también si se trataba de algún contribuyente exento o con constancias de no percepción.

Respecto a la forma en la que debe actuar el agente cuando vende a través de intermediarios, corresponde aplicar, como bien manifiesta el apelante, lo establecido por la Resolución N° 138/2009, en cuyo art. 1 prevé: *"Los agentes de percepción del régimen establecido por la RG (DGR) N° 86/00 y sus modificatorias, se encuentran obligados a actuar como tales cuando realicen sus operaciones de venta de bienes a través de*

intermediarios – comisionistas, consignatarios u otros- que vendan en nombre propio los citados bienes.- En tal supuesto, los comisionistas y consignatarios, en oportunidad de emitir el documento equivalente al cual se refiere el artículo 9º de la RG (AFIP) N° 1415/03 y sus modificatorias, en el caso, la cuenta de venta y líquido producto o el formulario C.1116“C” (nuevo modelo), entre otros documentos equivalentes que pudieran corresponder, deberán incluir en dichos documentos la percepción practicada por cuenta y orden de sus comitentes, quienes, en su carácter de agentes de percepción deberán dar cumplimiento a lo dispuesto por el artículo 7º de la RG (DGR) N° 86/00 y sus modificatorias, en los plazos y condiciones allí establecidos.”

El art. establece exactamente lo opuesto a lo pretendido por el apelante. Los agentes de percepción siguen estando obligados a actuar como tales cuando realizan operaciones de venta a través de intermediarios que venden por nombre propio y a cuenta del agente. Para esos casos, los intermediarios (que en estos autos serían Ambito Das S.A., Ganadera Salliquelo S.A., Emerger Fertilizantes S.A. y Lartirigoyen y Cia S.A.) al momento de emitir el documento equivalente previsto en el art. 9 de la RG (AFIP) N° 1415/03 (cuenta de venta y líquido producto), deberán discriminar en dichos documentos la percepción por cuenta y orden del agente (comitente). A su vez dichos agentes deberán dar cumplimiento con lo establecido por el rta. 7 de la RG (DGR) N° 86/00; es decir cumplir con la presentación de las declaraciones juradas en la forma y los plazos que establece dicha resolución e ingresar de igual manera las percepciones.

Corresponde tener en cuenta que inclusive el apelante no logra probar sus dichos, ya que expresa adjuntar copia de los comprobantes líquido producto y lo mismos resulta falso; ya que no consta en las actuaciones, ninguno de dichos documentos.

Por otra parte, en relación con la prueba informativa, en la contestación al oficio remitido a Ambito Das S.A., el mismo manifiesta no haber realizado percepciones sobre operaciones celebradas con Yara Argentina ni haber emitido notas de débito al apelante. Las firmas Ganadera Salliquelo S.A. y Lartirigoyen y Ca S.A., al contestar los oficios informan que Yara Argentina no le efectuó percepciones en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos y que no se han emitido notas de débito; igualmente al no haberse presentado estos informes con la correspondiente certificación por parte del colegio profesional, no deben ser tenidas en cuenta.

La prueba informativa no arroja en relación con este punto ninguna modificación a la determinación del Fisco.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSI POWESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por último, en relación con la pericia contable realizada, el CPN Fernando Guillermo Alvarez expresa que las operaciones con Ambito Das S.A., Ganadera Salliquelo S.A., Emerger Fertilizantes S.A. y Lartirigoyen y Cia S.A. fueron registradas bajo la modalidad de líquido producto. Esta expresión en modo alguno lo exime al agente de su obligación de percibir, como quedó demostrado en párrafos anteriores.

En relación con el planteo de la improcedencia de la exigencia de los intereses, lo relacionado con dicho instituto está reglado en el art. 50 del Digesto Tributario. El mismo establece en su primer párrafo, expresamente: "La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devenará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio" (el subrayado me pertenece). Este párrafo del art. 50, legisla sobre el interés resarcitorio que se torna exigible por el solo pago fuera de término, sin necesidad de interpelación alguna por parte del Fisco; es decir, sin verificación de si la mora le es imputable o no. Agente que ingresa las percepciones después de la fecha de su vencimiento, debe abonar un adicional por el pago tardío realizado.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución:

NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por YARA ARGENTINA S.A., CUIT N° 30-68310903-3, en contra de la Resolución D 58/19 de fecha 18/02/2019 emitida por la Dirección General de rentas en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Percepción, y en consecuencia CONFIRMAR la misma en todos sus términos en atención a los considerandos que anteceden.

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

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

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

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

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, 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.,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

entonces la obligación tributaria se encuentra satisfecha en cabeza de quien se verifica el hecho imponible sujeto al pago del impuesto. Y mal podría exigirse al agente de retención/percepción, con posterioridad al acaecimiento de dicha circunstancia, el ingreso de una suma (capital) a cuenta de una obligación tributaria que ya se encuentra plenamente cumplida.

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

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

Ahora bien, con respecto a los intereses cobrados como consecuencia del ingreso del tributo por el contribuyente principal considero importante destacar lo siguiente: mantener como fecha de inicio del cómputo de los intereses, la fecha de vencimiento de la obligación del Agente. En un reexamen de la cuestión, adelanto el cambio de criterio que esta vocalía ha sostenido desde el precedente "Siner S.A. s/Recurso de Apelación" Expte. N° 8876/376/D/12, reiterado en "Panpack S.A. s/Recurso de Apelación" Sentencia N° 296/17, "Massalin Particulares S.R.L. s/Recurso de Apelación" Sentencia N° 560/17 y "PBBPolisur S.A. s/Recurso de Apelación" Sentencia N° 147/17, entre otras, en la determinación de la fecha hasta la cual, debe practicarse la planilla de intereses que debe abonar el Agente.

En los antecedentes mencionados se sostuvo que los intereses debían calcularse hasta la fecha del efectivo ingreso del impuesto por parte del contribuyente (obligado principal). Reexaminando el tema, observo que si el contribuyente ingresa el impuesto a la fecha de su vencimiento (que es posterior al vencimiento del agente), la cuestión no suscita ningún inconveniente. Ahora, si el ingreso se produce en forma posterior al vencimiento, el contribuyente debe abonar un interés por cada día de mora en el cumplimiento de sus obligaciones.

En dichos casos, como el contribuyente abona un interés moratorio por el tiempo de demora en el efectivo ingreso del impuesto (desde la fecha de su vencimiento), la pretensión de la D.G.R. de exigir al Agente el pago de un interés por el mismo período que le exige al contribuyente, implica una doble imposición que no puede ser soslayada por este Tribunal. En el caso de los 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 lo expuesto, concluyo que corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por la firma YARA ARGENTINA S.A. 30-68310903-3 contra la Resolución N° D 58/19 de fecha 18/02/2019 en lo que respecta a los intereses de planilla "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 398-2013 - Etapa Impugnatoria" conforme lo expuesto en la presente resolución; EN CONSECUENCIA dejar firme el Acta de Deuda N° A 398-2013 emitida en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción conforme surge de "Planilla Determinativa N° PD 398-2013 Acta de Deuda N° A 398-2013 – Etapa Impugnatoria" por \$564.069,97 (Pesos Quinientos Sesenta y Cuatro Mil Sesenta y Nueve con 97/100) conforme lo expuesto en la presente resolución y DISPONER que la D.G.R. proceda a reliquidar los intereses resarcitorios correspondientes a la planilla denominada "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 398-2013 - Etapa Impugnatoria" conforme lo expuesto en la presente resolución.

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

Por ello:

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

- 1- **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **YARA ARGENTINA S.A.**, CUIT N° 30-68310903-3, en contra de la Resolución D 58/19 de fecha 18/02/2019 emitida

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

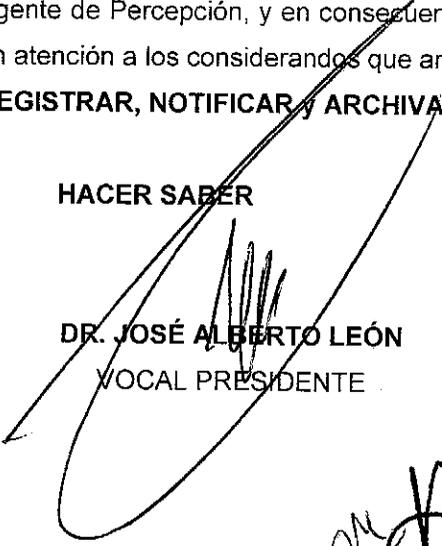
Dr. JORGE E. POSSE RONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

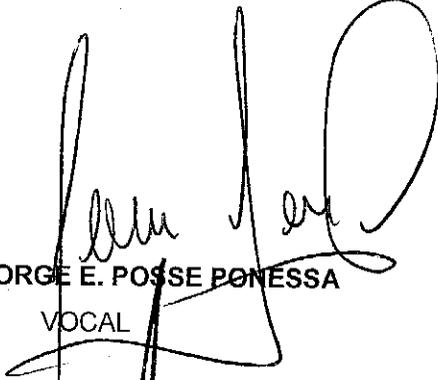
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

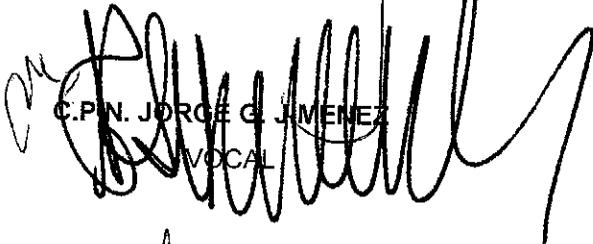
por la Dirección General de rentas en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos-
Agente de Percepción, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos
en atención a los considerandos que anteceden.

2- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

HACER SABER


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION