

SENTENCIA N° 378/2020

Expte. N° 186/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 28 días del mes de Diciembre 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: **"MONSANTO ARGENTINA S.A.I.C." SI RECURSO DE APELACIÓN, Expte. Nro. 186/926/2019 y Nro. 53977-376-D-17 (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 442/451 del Expte. N° 53977/376-D-2017, Pablo Fernández, en carácter de apoderado de MONSANTO ARGENTINA S.A.I.C., interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 655/18 de fecha 06/12/2018 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 429/431). En ella se resuelve **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación interpuesta por la firma MONSANTO ARGENTINA S.A.I.C. CUIT N° 30-50350872-5, con domicilio constituido en calle Maipú 1210 piso 10° de la ciudad Autónoma de Buenos Aires, al Acta de Deuda N° A 3453-2017, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción, confirmándose la misma conforme surge de nueva planilla denominada *"Planilla Determinativa N°: PD 3453-2017 - Etapa Impugnatoria"* y conforme planilla denominada *"Planilla determinativa de intereses - Acta De Deuda N° A 3453-2017 Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción - Etapa Impugnatoria -"*; **INTIMAR** al cumplimiento de las obligaciones tributarias que surgen de la planilla denominada *"Planilla Determinativa PD 3453 Acta de Deuda N° A 3453-2017 - Etapa Impugnatoria"*; **INTIMAR**, por medio de este acto, al cumplimiento de las obligaciones tributarias que surgen de la planilla denominada *"Planilla Determinativa de intereses - Acta De Deuda N° A 3453-2017"*

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción - Etapa Impugnatoria;

DEJAR SIN EFECTO el Sumario instruido N° M 3453-2017.-

El apelante expresa, en primer lugar, que la Resolución N° D 655/18 de la D.G.R. resulta ilegítima en tanto se sustenta en la aplicación de la R.G. 86/00 la cual es incompatible con las bases de la estructura fundamental del impuesto en cuestión. Agrega que la R.G. 86/00 resulta violatoria del principio constitucional de reserva de ley, razón por la cual la misma deviene inconstitucional. Concluye que la misma incurre en exceso reglamentario al afectar elementos estructurales del impuesto que deben venir establecidos por ley formal.

Por otro lado, afirma que, como adujo oportunamente, el Acta de Deuda N° A 3453-2017 resultó inválida por no haberse dado participación en el procedimiento determinativo a los contribuyentes principales y haberse limitado a formular el ajuste a Monsanto Argentina S.A.I.C., tras constatar supuestas percepciones del impuesto no practicadas por la actora. En efecto, insiste que la resolución en cuanto confirma el acta, presenta idéntico vicio. Además, agrega que la conducta de la D.G.R. vulnera las previsiones del artículo 33 del C.T. y el principio de solidaridad. Sostiene que la C.S.J.T. refutó los argumentos vertidos por la D.G.R. referidos a lo engorroso e impracticable que resultaba la exigencia de incorporar a los contribuyentes principales al procedimiento determinativo. Concluye que la Resolución desentien de la doctrina esbozada por la C.S.J.T. e intenta legitimar el procedimiento cumplido por la D.G.R., cuando su nulidad es insalvable y ha sido declarada por la máxima autoridad judicial provincial.

En el caso de las operaciones cuestionadas por el Acta y confirmadas por la Resolución, considera se corresponden con bienes o servicios prestados por la firma Monsanto Argentina S.A.I.C. en jurisdicciones distintas de la provincia. Añade que así lo sostuvo al impugnar el acta y lo cual no fue rebatido en la Resolución N° D 655/18 de la D.G.R. Siguiendo lo descripto, concluye es indudable que no se generó el hecho imponible del impuesto y tampoco la responsabilidad endilgada a la firma por las operaciones referidas. De adoptarse una interpretación contraria, la provincia excedería el ámbito espacial de su competencia ya que estaría percibiendo anticipadamente un tributo cuyo hecho imponible no tuvo lugar.

Además, expresa que el hecho imponible del IIBB no se configuró respecto de los sujetos no contribuyentes al momento de la operación, con lo cual exigir un pago

a cuenta de aquel implica una flagrante trasgresión a los presupuestos esenciales del impuesto y los parámetros de razonabilidad que debe respetar la provincia al hacer uso de su poder de imposición.

Sostiene que al impugnar el Acta de Deuda N° A 3453 – 2017, acreditó que aquella, indebidamente, formuló el ajuste respecto a las operaciones de ventas de activos fijos efectuadas a Global Remates Sociedad Anónima. Afirma que la venta de bienes de uso no integra la base imponible del impuesto y consecuentemente respecto de tales operaciones tampoco procede la aplicación del régimen y el ajuste practicado. Concluye que la D.G.R. formula un ajuste pese a contar con la documentación de respaldo de la operación que acredita la defensa de Monsanto Argentina S.A.I.C.

Por último, considera que los clientes con quienes el apelante concertó las operaciones que dieron origen a las percepciones que reclama el Acta ingresaron el impuesto que efectivamente les correspondía en tiempo oportuno, liberando de su pago a la compañía como responsable solidario de aquel.

Solicita se le exima del pago de intereses resarcitorios en atención a que la mora no le es imputable.

Ofrece prueba.

II. Que a fojas 484/490 del Expte. N° 53977/376-D-2017 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

Respecto al planteo de inconstitucionalidad de la R.G. (D.G.R.) 86/00 invocado por la firma impugnante, la D.G.R. afirma que tal defensa no es válida en esta instancia administrativa. Agrega que respecto del control de constitucionalidad de las leyes, nuestro país se enrola dentro del sistema jurisdiccional el que debe ser realizado por tribunales dependientes del Poder Judicial. Concluye que la inconstitucionalidad de una ley no puede estar a cargo de un órgano administrativo de carácter sublegal como lo es el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia, por lo que el planteo de la recurrente resulta inadmisibile.

En consideración al planteo realizado sobre la nulidad del procedimiento, expresa que resulta evidente la improcedencia de los argumentos a los fines de lograr la nulidad del Acta de Deuda N° A 3453-17 y Resolución N° D 655-18, toda vez que

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.R. JORGE GUSTAVO JMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

la sanción de nulidad, reviste tal gravedad, que se requiere la acreditación efectiva y fehaciente de un vicio de trascendencia tal que haya, a su vez, provocado un menoscabo o lesión cierta en el ejercicio del derecho de defensa de la parte afectada. Además, sostiene que el apelante debe acreditar el interés de los litigantes para dicha pretensión, ya que no cabe declarar nulidades que carecen de objeto práctico. Finaliza afirmando que siendo insuficientes los argumentos utilizados a los fines de lograr la sanción de nulidad de los actos administrativos, los cuales se presumen legítimos, corresponde rechazar el planteo de nulidad intentado por el Agente.

Expresa que en busca de la verdad material, se procedió a practicar un nuevo análisis donde se observaron operaciones con sujetos incluidos en la determinación de oficio, los cuales no figuran con inscripción en ésta provincia ni como locales ni con alta en la misma y cuyas operaciones se efectuaron en puntos de venta de extraña jurisdicción, procediendo a excluirlas de la determinación ajustándose así la planilla determinativa apelada conforme *“Planilla Determinativa N°: PD 3453 – 2017 Acta De Deuda N° A 3453 – 2017 Etapa Recursiva”* y *“Planilla Anexa De Intereses Resarcitorios Acta De Deuda N°: A 3453 – 2017 Etapa Recursiva”*, agregada a fs. 471 y siguientes de autos y detalles de operaciones, insertos en soporte magnético (CD) de fs. 470.

En cuanto a lo expresado sobre la improcedencia de la percepción del impuesto respecto de sujetos que no resultaban contribuyentes del ISIB de la provincia, la D.G.R. afirma que de la lectura íntegra del Acta de Deuda y de la Resolución ut – supra mencionadas, no se desprende que en las determinaciones de oficio practicadas se incluyeran operaciones con sujetos no contribuyentes, los cuales no deben nunca confundirse con sujetos no inscriptos, con baja de oficio o que perdieron su condición de inscriptos por falta de cumplimiento a los deberes formales establecidos en la R.G. 03/2013, en la cual, de la inteligencia de la misma, se observa que el contribuyente no pierde su condición de sujeto pasivo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, debiendo el mismo continuar con sus obligaciones de presentación de declaraciones juradas y pago, de corresponder, en su situación como contribuyente del Impuesto citado.

En relación a la improcedencia del ajuste del acta confirmado por la resolución respecto de operaciones que constituyen “venta de bienes de uso”, afirma que es claro que el Agente efectúa una lectura parcial de la legislación provincial, atento

a que ignora o decide ignorar lo expresado en la Resolución apelada la cual expresa claramente que se tuvo en cuenta la documentación aportada por el agente y a su vez a lo normado por la R.G. (D.G.R.) N° 86/00, sus modificatorias y complementarias en su artículo 4°.

En respuesta a lo planteado acerca de que el contribuyente directo canceló el ISIB, la D.G.R. considera que "(...) quedando de esta manera aclarado y conforme consta en las presentes actuaciones, que se ha considerado la presentación de las declaraciones juradas y su respectiva cancelación total por parte del sujeto pasible de percepción según los datos obrantes en el sistema informático de ésta dirección general (...)", rechaza los agravios expuestos por el apelante.

En cuanto a los argumentos esgrimidos por la firma bajo el título - Improcedencia de la aplicación de intereses resarcitorios – sostiene que cabe reiterar lo resuelto en la resolución en crisis, correspondiendo confirmar la procedencia de los mismo y el rechazo del planteo de la recurrente. Afirma que los intereses resarcitorios son en sí mismos, una consecuencia de la relación jurídico tributaria preexistente; esto es, la deuda tributaria del contribuyente o responsable, de manera que acreditado en autos su incumplimiento los intereses se derivan como resultado lógico de tal situación de irregularidad fiscal. Para finalizar, agrega que el agente no ofrece prueba alguna ni refiere a alguna circunstancia que justifique o acredite de algún modo que el incumplimiento no le es imputable, por lo que teniendo en consideración la expresa inversión de la carga probatoria que la norma cuya aplicación pretende realizar, corresponde sea rechazada su pretensión por falta de justificación y fundamentación adecuada.

Finalmente, en lo atiente a la prueba, pone de manifiesto que la misma es idéntica a la ofrecida en la etapa impugnatoria, la cual no fue producida, por lo que a todas luces surge que la prueba ofrecida en ésta instancia resulta superflua y meramente dilatoria.

Que por los motivos antes expuestos, corresponde hacer lugar parcialmente a la apelación interpuesta contra la Resolución N° D 655-18, confirmándose la misma conforme surge de nueva planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3453-2017 ACTA DE DEUDA N° A 3453 – 2017 ETAPA RECURSIVA" a los

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSE BONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

efectos de su cobro y PLANILLA ANEXA DE INTERESES RESARCITORIOS ACTA DE DEUDA N° A 3453 – 2017 ETAPA RECURSIVA”, cuyo detalle obra en soporte óptico (CD).-

Ofrece prueba instrumental.

III. A fs. 13/14 del Expte. 186/926/2019 obra sentencia N° 335/2019 de fecha 09/04/2019, notificada el 17/05/2019 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 término de 20 (Veinte) días a partir del día siguiente a la recepción de la última notificación.

A fs. 44 del Expte. N° 186/926/2019 se informa que el contribuyente ofreció prueba documental (aceptada), prueba informativa (parcialmente 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.

En primer lugar corresponde destacar que la D.G.R. al momento de contestar el recurso de apelación interpuesto por la firma expresa que en busca de la verdad material, procedió a practicar un nuevo análisis donde se observaron operaciones con sujetos incluidos en la determinación de oficio, los cuales no figuran con inscripción en ésta provincia ni como locales ni con alta en la misma y cuyas operaciones se efectuaron en puntos de venta de extraña jurisdicción, procediendo a excluirlas de la determinación ajustándose así la planilla determinativa apelada conforme *“Planilla Determinativa N°: PD 3453 – 2017 Acta De Deuda N° A 3453 – 2017 Etapa Recursiva”*, la que obra a fs.471/478 del expte. N° 53977/376-D-2017.

Los ajustes mencionados anteriormente son compartidos por este vocal, por lo que corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso interpuesto por la firma por un importe de \$200.009,98 (Pesos Doscientos Mil Nueve con 98/100).

Lo mencionado ut supra no tiene incidencia en la planilla de intereses *“Planilla Determinativa de Intereses – Acta de Deuda N° A 3453-2017 Impuesto sobre los Ingresos Brutos –Agente de Percepción – Etapa Impugnatoria.*

V. Cabe expresar que el control de constitucionalidad de una norma legal es competencia exclusiva de los órganos judiciales.

Si bien el Art. 161 del C.T.P. establece: *"El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma"*, corresponde efectuar la aclaración que en el sistema constitucional argentino las sentencias que dictan los jueces carecen -en principio- de efectos "erga omnes". Sus alcances se circunscriben al caso concreto sobre el cual han recaído y no obligan sino en las causas para las cuales se han dictado.

La declaración de inconstitucionalidad de las normas legales es una atribución del Poder Judicial, y los cambios en la plataforma fáctica y jurídica de los casos, aún cuando fuesen mínimos, no autorizan al Poder Ejecutivo a extender los efectos del precedente judicial.

Por otra parte, respecto a la nulidad alegada por el recurrente, corresponde enfatizar que para que prospere un planteo de nulidad se requiere que el vicio en cuestión produzca un perjuicio serio e irreparable que no pueda ser subsanado, por lo que no podrá declararse nulo un acto irregular, cuando la irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide.

De acuerdo al análisis de las actuaciones obrantes, se observa que la resolución impetrada por la Autoridad de Aplicación satisface el requisito de motivación del acto administrativo, en tanto en la misma se explicita de manera clara las circunstancias de hecho y de derecho que llevaron a su dictado.

No resulta conducente el planteo de nulidad del acto administrativo cuando en el mismo surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir la descripción de los hechos que dan origen al ajuste fiscal, la conducta que le es imputable al contribuyente y la normativa aplicable al caso.

Se observa que el acto discutido emana de autoridad competente, tiene sustento en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, y se exteriorizó por instrumento idóneo.

En el derecho administrativo la nulidad deriva de la imposibilidad del acto de integrarse en un ordenamiento jurídico dado, de su violación objetiva de principios

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

jurídicos, antes que de un elemento suyo viciado o faltante. Las nulidades administrativas no dependen de cuál elemento del acto está viciado, sino de la importancia de la infracción al orden jurídico.

Conforme lo expresado precedentemente, resulta evidente que la resolución emitida por la Autoridad de Aplicación cumple con todos los requisitos previstos en el Código Tributario Provincial. En igual sentido se advierte que el Acta de Deuda impugnada, cumple con lo dispuesto en el art. 102° del CTP.

Atento a esto, el acto administrativo atacado se encuentra ajustado a derecho, resultando improcedente la nulidad planteada por el apelante. Por ello, corresponde rechazar los agravios del apelante en este punto.

VI. 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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

Se observa que desde la notificación del Acta de Deuda N° A 3453-2017, si considera la información emergente de sus sistemas informáticos sobre cada una de las operaciones incluidas en ella, sobre 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 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.

VII. En cuanto a las operaciones de venta de bienes de uso incluidas en la determinación, coincido con lo expuesto en la Resolución N° D 655/18 emitida por la D.G.R., donde indica "(...)lo que se está verificando es la obligación como agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, que se rige dentro del marco de la R.G. (D.G.R.) N° 86/00 y sus modificatorias y complementarias, la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

cual no prevé en su artículo 4° a las operaciones de venta de bienes de uso como excluidas de percibir, por lo que no le asiste razón a la impugnante(...)”.

VIII. 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.

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, a 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,*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C. J. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con las excepciones que la ley determina en cada caso y en especial en lo referente al Impuesto de Sellos.”

La norma transcrita se encuentra dentro del Capítulo II del C.T.P. 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 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.

IX. Con respecto a los intereses cobrados como consecuencia del ingreso del tributo por el contribuyente principal, 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 lo expuesto corresponde: 1.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de Apelación interpuesto por la firma MONSANTO ARGENTINA S.A.I.C. C.U.I.T. N° 30-50350872-5 contra la Resolución N° D 655/18 de fecha 06/12/2018 emitida por la Dirección General de Rentas por un importe de \$200.009,98 (Pesos Doscientos Mil Nueve con 98/100), y en consecuencia, DEJAR FIRME las obligaciones tributarias incluidas en planilla denominada "*Planilla Determinativa N° PD 3453-2017 Acta De Deuda N° A 3453-2017 Etapa Recursiva*" en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción por un importe de \$1.626.521,40 (Pesos Un Millón Seiscientos Veintiséis Mil Quinientos Veintiuno con 40/100) cuyo detalle analítico obra en CD óptico a fs.66 de autos, el que se encuentra a disposición de las partes en Secretaria General de este Tribunal Fiscal. Asimismo se condena al pago de los intereses legales correspondientes.

2.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de apelación Interpuesto firma MONSANTO ARGENTINA S.A.I.C. CUIT N° 30-50350872-5 contra la Resolución N° D 655/18 de fecha 06/12/2018 emitida por la Dirección General, en lo que se refiere a la planilla anexa "*Planilla Determinativa de Intereses – Acta de Deuda N° A 3453-2017 Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción – Etapa Impugnatoria*" conforme los considerandos expuestos y DISPONER que la D.G.R. proceda a reliquidar los intereses resarcitorios conforme los parámetros expuestos en el punto IX de este voto.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Así voto.

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

I- Comparto y adhiero las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, Dr. Jorge E. Posse Ponessa, en lo que refiere a los antecedentes de autos. Formulo disidencia con los considerandos respecto al punto IX. 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 VIIº, este Vocal no comparte lo expresado respecto del procedimiento propuesto a los fines de calcular los intereses resarcitorios adeudados por el agente en relación con las operaciones que fueran excluidas de la determinación por haber sido canceladas por los contribuyentes (obligados principales del impuesto).-

La D.G.R. considera que deben calcularse los intereses que transcurren desde el vencimiento de la obligación a cargo del agente de retención hasta la fecha del efectivo ingreso del impuesto por parte del contribuyente (proveedores del agente).-

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

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

Cada una de dichas obligaciones tiene un vencimiento diferente para efectivizar su cumplimiento. En estos autos, el agente no cumplió con su obligación, ya que no efectuó la retención correspondiente, por lo que *a posteriori* de la fecha de vencimiento del período en cuestión comienzan a devengarse intereses resarcitorios conforme lo establece el art. 50 del CTP. Por otra parte el contribuyente directo del impuesto, también tiene un vencimiento para el ingreso del mismo; ante lo cual pueden presentarse las siguientes situaciones: que no abone el mismo, que lo haga en tiempo y forma o que lo haga, pero con posterioridad al vencimiento de su obligación, en cuyo caso corresponden los intereses resarcitorios.-

Para los supuestos en los que el agente no actuó como tal, pero el contribuyente directo presentó la declaración jurada correspondiente e ingresó la totalidad del impuesto resultante de la misma, pero con posterioridad al vencimiento previsto en el calendario impositivo; resulta procedente el reclamo al agente de los intereses devengados desde el vencimiento de la obligación a cargo del agente de retención hasta la fecha del efectivo ingreso del impuesto por parte del contribuyente, el que fue realizado con posterioridad al vencimiento de su obligación directa; intereses que deberán ser capitalizados hasta el momento del efectivo pago de la deuda.- Con lo cual adhiero al procedimiento adoptado por la DGR a los efectos de calcular los intereses resarcitorios plasmados en la "Planilla Determinativa de Intereses- Acta de Deuda N° A 3453-2017 - Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción -Etapa Impugnatoria".

Si bien el proyecto de resuelve en su punto 1. Hace lugar parcialmente al recurso interpuesto por Monsanto Argentina S.A. por un importe de 200.009,98 (pesos doscientos mil nueve con 98/100) dejando firme las obligaciones tributarias incluidas en la planilla denominada "Planilla Determinativa N° PD 3453-2017 Acta de Deuda N° A 3453-2017 Etapa Recursiva" en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción por un importe de 1.626.521,40 (pesos un millón seiscientos veintiséis mil quinientos veintiuno con 40/100); debe tenerse presente que las operaciones por las que se hace lugar referidas a las altas y bajas de oficio, no tienen incidencia en el cálculo de los intereses incluidos en la "Planilla Determinativa de Intereses- Acta de Deuda N° A 3453-2017 - Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción -Etapa Impugnatoria" tal como lo expresa el voto del vocal preopinante en el punto IV. último párrafo de los considerandos.

En conclusión propongo el dictado de la siguiente resolución: HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por la firma MONSANTO ARGENTINA S.A.I.C. CUIT N° 30-50350872-5 contra la Resolución N° D 655/18 de fecha 06/12/2018 emitida por la Dirección General de Rentas por un importe de 200.009,98 (pesos doscientos mil nueve con 98/100) dejando firme las obligaciones tributarias incluidas en la planilla denominada "Planilla Determinativa N° PD 3453-2017 Acta de Deuda N° A 3453-2017 Etapa Recursiva" en concepto

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción por un importe de 1.626.521,40 (pesos un millón seiscientos veintiséis mil quinientos veintiuno con 40/100); cuyo detalle analítico obra en CD óptico a fs. 66 de autos, el que se encuentra a disposición de las partes en Secretaría General de este Tribunal Fiscal. Asimismo se condena al pago de los intereses legales correspondientes. CONFIRMAR la planilla anexa denominada "Planilla Determinativa de Intereses- Acta de Deuda N° A 3453-2017 Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción- Etapa Impugnatoria" conforme los considerandos expuestos.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1.- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de Apelación interpuesto por la firma **MONSANTO ARGENTINA S.A.I.C. C.U.I.T. N° 30-50350872-5** contra la Resolución N° D 655/18 de fecha 06/12/2018 emitida por la Dirección General de Rentas por un importe de \$200.009,98 (Pesos Doscientos Mil Nueve con 98/100), y en consecuencia, **DEJAR FIRME** las obligaciones tributarias incluidas en planilla denominada "*Planilla Determinativa N° PD 3453-2017 Acta De Deuda N° A 3453-2017 Etapa Recursiva*" en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción por un importe de \$1.626.521,40 (Pesos Un Millón Seiscientos Veintiséis Mil Quinientos Veintiuno con 40/100) cuyo detalle analítico obra en CD óptico a fs. 66 de autos, el que se encuentra a disposición de las partes en Secretaria General de este Tribunal Fiscal. Asimismo se condena al pago de los intereses legales correspondientes.

2.- **CONFIRMAR** la planilla anexa denominada "Planilla Determinativa de Intereses- Acta de Deuda N° A 3453-2017 Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción- Etapa Impugnatoria" conforme los considerandos expuestos.

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

HACER SABER.

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (Disidencia)

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

