SENTENCIA N° 379 /2020 **Expte. N° 121/926/2020**

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 28 días del mes de DICIEMBRE de 2020, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) para tratar el expediente caratulado **"MONSANTO ARGENTINA S.A.I.C" S/ RECURSO DE APELACIÓN, Expte. Nro. 121/926/2020, y Expte. D.G.R Nro. 56153-376-D-2014**;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.
Por ello,

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I. A fojas 3857/3862 del expediente N° 56153/376/D/2014 la Dra. María Sofía Courel, apoderada de la firma MONSANTO ARGENTINA S.R.L CUIT N° 30-50350872-5, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 14/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 30/01/2020 obrante a fs. 3847/3855 mediante la cual resuelve: HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación efectuada por el agente en contra del Acta de Deuda N° A 1-2015 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, conforme se expone en planillas anexas denominadas "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 1-2015 ACTA DE DEUDA N° A 1-2015 ETAPA IMPUGNATORIA", **y** "PLANILLA ANEXA DE INTERESES RESARCITORIOS – ACTA DE DEUDA N° A 1-2015 – ETAPA IMPUGNATORIA"

El apelante fundamenta su recurso en la ilegitimidad del Acta y de los ajustes efectuados. La primera de ellas por no haberse dado participación en el procedimiento determinativo a los contribuyentes principales y haberse limitado a formular el ajuste al agente por supuestas percepciones no practicadas. Cita para ello la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la provincia en los autos "José Farías e Hijos S.R.L c/ Gobierno de la Provincia de Tucumán –DGR- s/ Nulidad" en la que se declaró la nulidad de la resolución que determinó deuda

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON PRESIDENTE TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

impositiva al agente de percepción por no haberse integrado la relación jurídico-tributaria con los principales contribuyentes.

Se agravia de la postura del Fisco, en tanto considera que la carga de la prueba corresponde al impugnante ya que es la D.G.R quien debe probar si dio participación en el procedimiento a los contribuyentes principales a través de expedientes y/o requerimientos a su cargo, siendo esto para el contribuyente una prueba diabólica, imposible de cumplir.

En cuanto a la ilegitimidad de los ajustes, manifiesta en primer lugar que Monsanto no actuó como agente de percepción debido a que el sujeto pasivo del impuesto poseía coeficiente menor a 0.10 en la jurisdicción Tucumán, o poseía constancia de no percepción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de esta provincia, información que consta en los propios registros de la D.G.R. Por ello, considera que el ajuste no tiene un correlato con la realidad, por cuanto el Fisco no ha valorizado la verdad material a la hora de evaluar la procedencia del ajuste.

Dentro de los ajustes que considera improcedentes, se encuentran los realizados a notas de débito emitidas en concepto de IVA por diferencia de cambio. Explica que Monsanto emitía sus facturas de venta en dólares, practicando en ese momento la percepción del impuesto, tomando en consideración el importe que surgía de ella. La diferencia de cambio originada en el pago diferido de la factura no constituye una venta en los términos del artículo 1 del Régimen, sino la recomposición del valor, y por lo tanto no resulta una operación sujeta a percepción alguna. Cita el fallo de la Cámara Contencioso administrativo y Tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en los autos "Algodonera Santa Fe S.A. c/ ciudad de Buenos Aires".

Adjunta como Anexo I/A un detalle de las operaciones cuestionadas por este concepto al cual la Autoridad de Aplicación respondió que "sólo arrima un detalle de operaciones, sin presentar documentación que sustente los argumentos planteados" cuando es el Fisco quien cuenta con todas las facultades de fiscalización y capacidad para dictar medidas para mejor proveer, teniendo a disposición toda la documentación en las oficinas de Monsanto.

Asimismo, tampoco correspondía actuar como agente de percepción en las operaciones de venta efectuadas a la firma Siner S.A. ya que dichas operaciones no se vincularon con la jurisdicción provincial, sino que se perfeccionaron en la

Ciudad de Buenos Aires y la mercadería fue entregada en la provincia de Salta y Entre Ríos, tal como lo acreditan las facturas revisadas en la inspección. Su conducta se correspondió con el principio de territorialidad propia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y del Régimen por cuanto éste constituye una herramienta tendiente a anticipar el ingreso del impuesto y por ello no puede desvincularse del presupuesto territorial de aquél. Adjunta Anexo I/C.

Por último, manifiesta la improcedencia de los intereses resarcitorios atento a que es condición sine qua non para su exigencia, la verificación de la existencia del elemento subjetivo atribuible al deudor, no existiendo en este caso mora que le sea imputable a la empresa, por lo que solicita se deje sin efecto los ajustes referidos a tal concepto.

Ofrece prueba informativa solicitando se libre oficio a los contribuyentes de los Anexos II/A y II/B a efectos que manifiesten y acrediten cuál fue su situación frente al Impuesto en el período bajo análisis.

II. A fojas 3876/3879 del Expte. N° 56153/376/D/2014 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P, el cual se da por reproducido en honor a la brevedad.

Señala, en primer lugar que en materia de procedimiento administrativo, el C.T.P en sus art. 98 y 120 segundo párrafo establecen que la carga de la prueba corresponde al agente, sin que éste haya demostrado en ninguna etapa del procedimiento, causales que justifiquen las diferencias determinadas.

En los casos de Agente de Percepción resulta obligatorio aplicar el criterio sentado por la CSJN, quien tiene dicho en los autos "San Juan S.A c/ DGI" que la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma", siendo esta la única forma de los agentes de eximirse de la responsabilidad que solidariamente pesa sobre ellos.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Respecto a la ilegitimidad de los ajustes propuestos, manifiesta que la determinación de oficio se ajusta a lo normado por la RG 86/00, por lo que el acto administrativo debe considerarse válido y ajustado a derecho.

No obstante, procedió a rever la determinación y excluyó de los ajustes, las operaciones de los sujetos inscriptos en CM que declaran un coeficiente unificado inferior a 0.10 hasta mayo de 2012, y de sujetos que poseían constancia de no percepción vigente a la fecha de la operación. Además aplicó el coeficiente unificado declarado por el sujeto pasible, y ajusto las alícuotas del 2,5% al 1,25% cuando se trata de sujetos inscriptos en CM con alta en esta jurisdicción y del 3,5% al 2,5% o 1,25/1,75% según se trate de sujetos inscriptos como locales de esta jurisdicción o en el Régimen de Convenio Multilateral con alta o sede en la provincia de Tucumán.

En virtud de ello se confeccionó planilla anexa denominada "Panilla Determinativa N° PD 1-2015 ACTA DE DEUDA N° A 1-2015 ETAPA IMPUGNATORIA".

En cuanto a la aplicación de percepciones sobre notas de débito, recalca lo dispuesto por la RG 86/00 en su artículo 6°, y expresa que el apelante no arrimo la documental que permita verificar sus dichos, por lo que no le asiste razón al agente.

Luego, respecto a las operaciones con "Siner S.A.", manifiesta que éste es un contribuyente inscripto en el Régimen de Convenio Multilateral con jurisdicción sede en esta provincia, y que además, las operaciones detalladas en el anexo que adjunta fueron realizadas en periodos en los cuales se encontraba vigente la RG N° 116/10 (B.O 23/07/10).

Por último, en lo atinente a los intereses resarcitorios, advierte que el agente no ha logrado acreditar que no medió omisión de su parte, que no existió mora culpable como así tampoco demostró que no existió perjuicio al fisco, toda vez que no llegó a demostrar que los sujetos pasibles hayan declarado y pagado los tributos omitidos. Por ello, ha de estarse por la procedencia de los mismos y el rechazo al planteo del apelante.

Atento a las consideraciones que anteceden, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N° D 14/20.

III. A fojas 18/19 del expediente N° 121/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se rechaza la apertura de las pruebas ofrecidas y se declaran 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, el apelante solicita la declaración de nulidad de la resolución por no haberse integrado la relación jurídica tributaria que vincule al Agente de Percepción con los principales contribuyentes. Al respecto, considero que tal pretensión no resulta procedente atento a que en la Resolución atacada N° D 14/20, la D.G.R expresa que habiendo tomado conocimiento de la sentencia dictada por este Tribunal en el Expte. caratulado "Siner S.A. s/recurso de Apelación, expediente N° 18876/376/D-2012" procedió a realizar un análisis del listado de operaciones y de la información contenida en su sistema informático, depurando de la determinación de oficio practicada, aquellas operaciones efectuadas con los sujetos pasibles de percepción que registran presentación y pago total de las DDJJs, dejando firmes únicamente aquellas operaciones realizadas con sujetos pasibles que no registran presentación de DDJJ, o que habiendo presentado la misma, no ingresaron el impuesto pertinente o lo ingresaron en forma parcial, hechos que habilitan al Fisco reclamar el cobro de las percepciones no efectuadas al agente; siendo estas últimas las que han dado lugar a la confección de la "Planilla determinativa N° 1-2015 – ACTA DE DEUDA N°: A 1-2015 – ETAPA IMPUGNATORIA".

Es en virtud del régimen de solidaridad tributaria que rige la relación entre el contribuyente –sujeto pasivo- y el agente, que el Fisco puede exigir indistintamente la totalidad de la deuda tanto al obligado principal como al responsable solidario, teniendo ello 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 (...)". A

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

su vez, 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 Justicia de Tucumán se ha expedido en reiteradas oportunidades al respecto y, como bien cita el contribuyente, en los autos "José Farías E Hijos S.R.L. vs. Gobierno de la provincia de Tucumán DGR s/revocación" (22-12-2008, Sentencia N° 1316)" así como en "Bercovich S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán s/Nulidad/Revocación" (14-3-2014, Sentencia N° 185), ha expresado en sentido coincidente lo siguiente: "No cabe duda, entonces, que en el presente caso en el cual la determinación de oficio de la deuda que se impugna obedece a la falta de percepción al contribuyente, por lo que ambos son responsables solidarios de la obligación tributaria, siéndolo aquel por deuda ajena y no propia, como el contribuyente. Ello así, no parece descaminado lo resuelto por la Cámara, en tanto el reproche consiste en que no se ha dado participación en el procedimiento oficioso de determinación impositiva a los principales contribuyentes, que eran personas determinables, respecto de las cuales la DGR cuenta con registros propios de esta jurisdicción".

Bajo estos lineamientos, para el caso de los agentes de percepción, este Tribunal ha decido en el expediente caratulado "SINER S.A. S/ RECURSO DE APELACION", Sentencia N° 14/17 que "dado que las operaciones sujetas a percepción representan para el sujeto pasible, costos o gastos vinculado a sus ingresos por ventas, locaciones o prestaciones de servicios gravados, resulta una tarea de extrema complejidad verificar si dichas operaciones de compra o gastos se encuentran o no reflejadas en los ingresos del mismo período por el cual el contribuyente presentó la correspondiente Declaración Jurada, ya que pueden configurar ingresos de períodos posteriores (...)". " (...) Concluyo que en los regímenes de percepción, cuando el sujeto obligado a actuar como tal incumplió con su obligación, la sola demostración por parte del sujeto pasible de percepción de haber presentado la correspondiente declaración jurada y haber ingresado el tributo por cada período involucrado en la determinación tributaria, resulta prueba suficiente para hacer lugar al planteo del apelante.

En virtud de ello, y como ya se expresó en párrafos anteriores, la Autoridad de Aplicación efectuó un análisis del comportamiento de los sujetos pasibles de percepción incluidos en la determinación de oficio, excluyendo de la misma las operaciones llevadas a cabo con aquellos sujetos cuyas declaraciones juradas de los periodos 07/2010 a 06/2012 se encuentran presentadas y abonado el impuesto correspondiente. De esta manera, el Fisco confeccionó la "Planilla determinativa N° 1-2015 – ACTA DE DEUDA N°: A 1-2015 – ETAPA IMPUGNATORIA" en la cual sólo se incluyen las operaciones realizadas con sujetos pasibles que no registran presentación de DDJJ, o que habiendo presentado la misma, no ingresaron el impuesto pertinente o lo ingresaron en forma parcial.

En consecuencia, no corresponde hacer lugar al planteo de nulidad de la Resolución N° D 14/20 en tanto ésta se encuentra ajustada derecho.

Párrafo siguiente, el recurrente manifiesta que no existió omisión de practicar percepción en las operaciones con aquellos sujetos que se encuentran inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral pero con coeficiente menor a 0,10 en la jurisdicción Tucumán, o que presentaban constancia de no percepción.

El Fisco, en su responde, expresa que procedió a excluir de la determinación las operaciones con los sujetos que presentaban la característica señalada, y las operaciones con los sujetos que poseían constancia de no percepción vigente a la fecha de operación; además aplicó el coeficiente unificado declarado por el sujeto pasible a la base sujeta a percepción ajustando las alícuotas: 1) del 2,5% a la de 1,5% cuando se trata de sujetos inscriptos en CM con alta en esta jurisdicción y 2) del 3,5% a la alícuota del 2,5% o 1,25%/1,75%, según se trate de sujetos inscriptos como locales de esta jurisdicción o en el Régimen de CM con alta o sede en la misma, respectivamente. Dichos ajustes se encuentran ya plasmados en la "Planilla determinativa N° 1-2015 – ACTA DE DEUDA N°: A 1-2015 – ETAPA IMPUGNATORIA".

Con respecto a la postura del agente vinculada a la improcedencia de practicar percepciones sobre las notas de débito, del planteo efectuado por el recurrente podrían interpretarse dos situaciones diferentes. Por un lado que las notas de débito fueron emitidas únicamente en concepto de IVA por diferencia de cambio, ocasión en la cual no correspondería practicar percepción alguna; y por el otro

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

que se deben a la diferencia de cambio originada en el pago diferido de las facturas. En este sentido, el recurrente expresa que dicha diferencia no constituía una venta sino la recomposición del valor de la moneda de la operación, y por lo tanto no resultaba sujeta a percepción alguna. En contraposición a ello, considero que atento a que las diferencias de cambio se producen cuando los importes facturados en moneda extranjera se cancelan mediante la entrega de moneda de curso legal, éstas constituyen una diferencia del precio neto gravado, razón por la cual, en virtud del art. 6 de la RG 86/00, el agente debe darles a las notas de débito igual tratamiento que el correspondiente a la factura.

No obstante, el apelante no arrima documental que permita verificar la procedencia de su accionar sino que en la etapa impugnatoria sólo adjuntó como Anexo I/A un detalle de las notas de débito incluidas en la determinación de oficio, por lo que no puede constatarse lo manifestado por el recurrente al respecto.

Bajo el título "Improcedencia de la percepción en relación a operaciones no vinculadas con la jurisdicción" el apelante se agravia puntualmente de las operaciones realizadas con la firma SINER S.A. Sin embargo, carece de sentido ahondar en el tratamiento de dicho agravio atento a que de la "Planilla Determinativa N° A 1-2015 – Etapa Impugnatoria" no surgen diferencias a ingresar que se correspondan con la firma mencionada.

Finalmente, en lo atinente a la improcedencia en la aplicación de los intereses resarcitorios, el apelante expresa que no se verifica la existencia del elemento subjetivo atribuible al deudor; que el contribuyente no puede ser responsabilizado por el supuesto atraso en el cumplimiento de sus obligaciones si la mora no le es imputable; y que la falta de culpa propia y la fuerza mayor o caso fortuito constituyen causales impeditivas de la responsabilidad de la mora.

Vale recordar que los intereses poseen 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, encontrando justificación por tratarse de una indemnización al acreedor cuyo derecho de crédito se lesionó al no satisfacerse las deudas en el plazo establecido; y carácter automático en tanto el art 50° del C.T.P establece que: "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".

Asimismo, el artículo 509 del Código Civil vigente en los periodos reclamados, establecía que "En las obligaciones a plazo, la mora se produce por su solo vencimiento". En sentido coincidente con el Fisco, las obligaciones del agente tienen expresamente establecido el plazo de vencimiento de sus obligaciones a cargo.

A continuación, el mismo artículo 509 expresa respecto a los efectos de la mora que "Para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que no le es imputable", situación que no se logra acreditar en el presente caso atento a que el recurrente solo hace mención a la falta de imputabilidad del agente sin ofrecer prueba alguna a través de la cual intente justificar de algún modo que el incumplimiento no le es imputable.

En consecuencia, corresponde confirmar los intereses determinados mediante "PLANILLA ANEXA DE INTERRESES RESARCITORIOS ACTA DE DEUNA N° A 1-2015 ETAPA IMPUGNATORIA".

Atento a las consideraciones expuestas, considero que en el presente caso corresponde dictar la siguiente Resolución: 1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por MONSANTO ARGENTINA S.A.I.C, CUIT N°: 30-50350872-5 y en consecuencia DEJAR FIRME la Resolución N° D 14/20 de fecha 30/01/2020, conforme "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 1-2015 – ACTA DE DEUDA N° A 1-2015 – ETAPA IMPUGNATORIA" y;

2) CONFIRMAR los intereses resarcitorios consignados en "PLANILLA ANEXA DE INTERRESES RESARCITORIOS ACTA DE DEUNA N° A 1-2015 ETAPA IMPUGNATORIA" que forma parte de la Resolución N° D 14/20, en virtud de las consideraciones expuestas. Los mismos deberán ser recalculados de conformidad a las pautas establecidas en el art. 50 del C.T.P.

Así Voto.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo:

I.- Comparto y adhiero las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, en lo que refiere a los antecedentes de autos. Formulo disidencia únicamente con los considerandos respecto a los

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 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 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, mientas 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., 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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 hicieren.

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.

Considero 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.

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

En dicho caso, 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.

En razón de lo expuesto, sostengo la procedencia de los intereses que adeuda el Agente de Percepción y los mismos 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.

HACER LUGAR PARCIALMENTE a recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D 14/20 de fecha 30/01/2020 únicamente en lo que respecta a la aplicación de intereses resarcitorios y, como consecuencia; DISPONER que la D.G.R. proceda a reliquidar los intereses resarcitorios correspondientes a la planilla denominada *"Planilla Anexa de Intereses Resarcitorio Acta de Deuda N° A 1-2015 – Etapa Impugnatoria"*, conforme los considerandos expuestos en el punto II de presente voto.

El **Dr. José Alberto León** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **MONSANTO ARGENTINA S.A.I.C CUIT N°: 30-50350872-5** y en consecuencia **DEJAR FIRME** la **Resolución N° D 14/20** de fecha 30/01/2020, conforme **"PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 1-2015 – ACTA DE DEUDA N° A 1-2015 – ETAPA IMPUGNATORIA".**

2- **CONFIRMAR** los intereses resarcitorios consignados en **"PLANILLA ANEXA DE INTERRESES RESARCITORIOS ACTA DE DEUNA N° A 1-2015 ETAPA IMPUGNATORIA"** que forma parte de la Resolución N° D 14/20, en virtud de las consideraciones expuestas. Los mismos deberán ser recalculados de conformidad a las pautas establecidas en el art. 50 del C.T.P.

3- **REGISTRAR**, notificar, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (disidencia)

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL ANUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN