

SENTENCIA N° 80 /16

Expte. N° 13/926-2015

En San Miguel de Tucumán, a los *once* días del mes de Febrero de 2016 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**PROPANORTE S.A.C.I.F. s/ Recurso de Apelación – Expediente N° 13/926/2015 y Agdos**".

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

Seguidamente, los Sres. Vocales se plantean las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución M 285-15?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

El Dr. **José Alberto León** dijo:

I. Que a fojas 40/42 el contribuyente PROPANORTE S.A.C.I.F. interpone recurso de apelación, a través de su apoderado, contra la Resolución M 285-15 de la Dirección General de Rentas de fecha 28.01.2015 obrante a fs. 38. En ella se resuelve "Aplicar al agente PROPANORTE S.A.C.I.F.; PADRON/C.U.I.T. N° 30-51651424-4, una multa de \$ 26.773,23 (Pesos Veintiséis Mil Setecientos Setenta y Tres con 23/100), equivalente a tres (03) veces el monto del tributo percibido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, anticipo 04/2013."

Manifiesta el recurrente que para que se tipifique la conducta prevista en el artículo 86 inciso 2, se exige no solo la voluntad del contribuyente sino que ésta se proyecte mediante declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas, es decir mediante hechos materiales externos que van más allá de las meras motivaciones.

Que para la comisión de la infracción por parte de los agentes de recaudación, no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente, sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo. Sostiene

Expte. N° 13/926-15

2016 AÑO DEL BICENTENARIO

Página 1 de 7



JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Jorge Esteban Posse Ponessa
Vocal
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

que en ningún momento hubo intención de defraudar al fisco de su parte ya que en fecha 29.05.2013 se presentó la DDJJ Percepción de Ingresos Brutos correspondiente al mes de Abril de 2013, y en fecha 7.06.2013 se abonó capital más intereses de la misma. Su conducta consistió en presentar la declaración jurada en termino, pero se demoró en abonarla es por ello que lo abonó con los respectivos intereses, que son la consecuencia directa de su omisión. El vencimiento de la obligación de pagar el impuesto percibido vencía en mayo y se lo abonó en junio, por lo que le resulta excesiva la multa impuesta y falta el elemento subjetivo para la imputación.

Se agravia de que el hecho de haber regularizado la situación, supuestamente en virtud de la inspección del año 2012 (cuando lo que se está reclamando es el año 2013) como lo pretende la Administración, sea causal para no poder beneficiarse con la presentación espontánea del art. 91 CTP.

Por último se agravia de la cuantía de la sanción que se pretende aplicar: tres veces el importe del tributo dejado de ingresar; expresando que si bien no corresponde la sanción, en el caso de no hacer lugar a su pedido se reduzca la multa al mínimo legal establecido en el art. 86 CTP.

II. Que a fojas 01/03 la Dirección General de Rentas, a través de su Director General, contesta traslado del recurso. Manifiesta que el art. 86 inc. 2 es claro en la descripción de la conducta reprimida, la cual se ha configurado en el caso de autos, ya que el agente ha mantenido en su poder tributos que declaró haber percibido, más allá del término preestablecido para su ingreso. El Agente de Percepción cumple con una obligación legal, y maneja fondos ajenos, de allí la gravedad asumida por el hecho de no depositar dentro del término legal los importes percibidos. En cuanto al elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia y en el presente caso el agente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra. La intención de defraudar al fisco, que la figura infraccional requiere está dada por el lapso de tiempo durante el cual el agente tuvo en su poder el importe percibido antes de ingresarlos al Fisco; en el presente caso, la fecha de vencimiento para el ingreso de dicha percepción se produjo el día 17.05.2013, su ingreso lo hizo con posterioridad al mismo, lo que permite colegir una actitud de beneficiarse con la utilización de fondos que no son propios.

El hecho de haber regularizado su situación mediante el pago del periodo reclamado, no es óbice a la aplicación de la sanción prevista en el art. 86 inciso 2 del CTP, toda vez que resulta de relevancia el momento en que se produjo dicha regularización; y según se desprende de las constancias del Expediente Administrativo N° 26279/376/P/2013 lo fue a consecuencia de la inspección iniciada en fecha 11.07.2012 por la DGR, razón por la cual no resulta aplicable el beneficio de la presentación espontánea previsto en el art. 91 del CTP.

Respecto al monto de la multa aplicada, destaca que el artículo 86 del Código Tributario Provincial otorga la posibilidad de graduar la sanción de dos a diez veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiere intentado defraudar al fisco, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otros parámetros.

III. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución M 285/15 se dictó conforme a derecho.

En el presente caso vemos que a fs. 06 del expediente de la referencia N° 26279/376/P/2013 obra notificación de la Instrucción del Sumario N° B5/S/000000140/2013 iniciado por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 86 inc. 2 del Código Tributario Provincial otorgándole un plazo de 15 días para que presente su defensa por escrito y ofrezca o produzca las pruebas que hagan a su derecho.

A fs. 1/5 del expediente mencionado corre descargo presentado por el contribuyente en fecha 03.07.2013, mediante el cual informa que con fecha 29.05.2013 presentó la DDJJ PERCEPCION INGRESOS BRUTOS correspondiente al mes de Abril de 2013 cuyo importe es de \$ 8.924,41 (Pesos Ocho Mil Novecientos Veinticuatro con 41/100) y con fecha 07.06.2013 fue abonada en concepto de capital más intereses, la suma de \$ 9.111,82 (Pesos Nueve Mil Ciento Once con 82/100) en Banco del Tucumán Suc. Centro. Adjunta fotocopias de la DDJJ abril 2013, notificación legal del sumario, acuse de recibo y comprobantes de pago del capital e intereses.

A fs. 38 corre Resolución M 285-15 de fecha 28.01.2015 que impone la sanción de multa notificada el 02.02.15 (fs. 39).

El 24.02.2015 el contribuyente interpone recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal en contra de la Resolución M 285-15.

Analizando ello, surge que la obligación de los agentes se concreta en retener o percibir, según sea el caso. Cuando lo hacen, se transforman en obligados directos frente al acreedor (Estado) porque al dar cumplimiento a sus obligaciones de retener o percibir, el contribuyente queda liberado de la obligación tributaria y ellos quedan como únicos deudores y responsables frente al Estado.

En dicho sentido, la jurisprudencia nacional sostuvo, "...la retención o percepción significa una carga pública desde que es una prestación impuesta unilateralmente por el Estado sin requerir su consentimiento, debiendo servirle el muy importante servicio que significa recaudar el impuesto en la fuente. Los obligados están sometidos a un régimen jurídico especial y no pueden eximirse de la prestación sino por justa causa, permaneciendo temporalmente obligados durante todo el término de vigencia del gravamen, mientras la ley así lo disponga." (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, "Beato, Alba Raquel", 16.06.2011).

Así vemos que entre las infracciones en las que pueden incurrir los agentes de retención se encuentra la contemplada en el art. 86 en su inciso 2 del CTP, el cual dispone: "Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a diez (10) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: 1)...2) Los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que mantengan en su poder tributos retenidos y/o percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco."

Dicho precepto normativo es claro en la descripción de la conducta reprimida, conducta que se ha configurado en el caso de autos, ya que la firma ha mantenido en su poder tributos que declaró haber retenido, más allá del término preestablecido para su ingreso.

Es decir, el contribuyente debió haber presentado la DDJJ e ingresado el respectivo pago correspondiente al periodo 04/2013 en fecha 17.05.2013 y lo efectuó en fecha 07.06.2013.

Se ha verificado en autos la configuración del elemento objetivo, como así también el subjetivo de la conducta imputada. No es cierto que habiendo detectado el pago fuera de término se deriva sin más la aplicación de la sanción, sino que es de la propia conducta del agente que se infiere el elemento subjetivo, su conducta omisiva tiene necesariamente un impacto jurídico en la relación tributaria que se trata en autos.

En dicha línea interpretativa de los hechos ocurridos, la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación ha dicho en el caso "Emebe S.A." (expte. N° 22.164-I, 10.08.05) respecto de la infracción prevista en el artículo 48 de la ley 11.683, que resulta aplicable por analogía y *mutatis mutandis* al presente caso: "...el ingreso fuera de término de los impuestos retenidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional que requiere el ilícito, pero esa presunción puede ser desvirtuada por el contribuyente a través de distintos medios de prueba...".

Los agentes de retención adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente retuvieron de terceros, por lo que al tratarse de fondos ajenos con destino a la cancelación de obligaciones tributarias de esos terceros para con el Fisco, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación adeudada. Admitir la solución contraria implicaría aceptar la retención indebida de tributos por parte de los agentes, más allá del término que la ley permite.

No obstante lo expuesto, resulta procedente analizar, a solicitud del apelante, lo establecido en el artículo 91 del Código Tributario Provincial: "Los contribuyentes y/o responsables, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, 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."

De las constancias de autos surge que el vencimiento para la presentación de la DDJJ Ingresos Brutos-Agente de Percepción correspondiente al periodo 04/2013 ocurrió el 17.05.2013; que el contribuyente presentó la correspondiente DDJJ en fecha 29.05.2013, e ingresó el efectivo pago de la misma más los intereses correspondientes en fecha 07.06.2013. Tal como surge de fojas 06 del expediente administrativo N° 26279/376/P/2013, la instrucción del sumario fue notificada al contribuyente en fecha 12.06.2013.

Es decir, que si bien el contribuyente presentó en forma tardía la DDJJ correspondiente al periodo 04/2013 e ingresó el respectivo pago en fecha 07.06.2013, la notificación del sumario ha sido posterior a dichos acontecimientos.

Por lo expuesto el contribuyente puede beneficiarse con la presentación espontánea prevista en el artículo 91 CTP. Ahora bien, la DGR le niega esa

posibilidad alegando que existe una inspección iniciada en fecha 11.07.2012, lo que le quita espontaneidad al pago realizado, ya que considera que el mismo se realizó con posterioridad y como consecuencia de la inspección mencionada.

Al respecto cabe decir que el periodo que se reclama es el periodo 04/2013, y una inspección iniciada un año antes no puede comprender ese periodo, es decir, no puede iniciarse una inspección por un periodo del año siguiente, que aún no ha vencido.

Tampoco surge de autos constancia alguna de esa inspección solo hay una mera referencia a la misma en la Resolución recurrida y en la contestación de agravios de la DGR. No surge del expediente por qué se inicia la inspección, que periodos comprende, a que impuestos se refiere y demás información a la que el órgano recaudador tiene acceso y no la incluye en autos; sobre todo si con ese hecho se pretende negar al contribuyente el beneficio de la presentación espontánea.

En consecuencia, entiendo que la inspección alegada por la DGR no tiene entidad suficiente para impedir el acceso al beneficio de la presentación espontánea por parte del contribuyente. Es decir, el contribuyente cumplió tardíamente con su obligación pero de manera espontánea, puesto que la notificación de la instrucción del sumario ocurrió con posterioridad.

A raíz de ello y en virtud de lo establecido en el artículo 91 antes mencionado el contribuyente queda liberado de la multa impuesta por la Resolución M 285/15.

En virtud de lo expuesto, no cabe tratar el agravio referente a la cuantía de la sanción, ya que al no corresponder la sanción no tiene sentido explayarnos sobre la graduación de la misma en este caso concreto.

Que, en consecuencia, voto por HACER LUGAR al recurso de apelación deducido por el recurrente en contra la Resolución M 285/15 de fecha 28.01.2015; y en consecuencia DEJAR SIN EFECTO la misma.

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

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

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

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

Visto el resultado del precedente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **PROPANORTE S.A.C.I.F. PADRON/C.U.I.T. 30-51651424-4**, en contra de la Resolución N° M 285/15, de fecha 28 de Enero de 2015, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** la misma, en atención a lo considerado.
2. Regístrese, notifíquese, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

A.P.M.

HAGASE SABER


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL PRESIDENTE


JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL


JOSE ALBERTO LEON

VOCAL


ANTE MI