

SENTENCIA N° 638 /17

Expte.: 515/926/2017  
(Expte D.G.R 48946/376-A-2015)

En San Miguel de Tucumán, a los 15 días del mes de Noviembre de 2017, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: “AGROPECUARIA EL SAUCE S.A. s/ Recurso de Apelación” – Expediente N° 515/926/2017”.

**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:

I.- Que a fs. 70/72 del expte 48946/376-A-15 (DGR) el contribuyente plantea recurso de apelación en los términos del art. 134 inciso 2 del Código Tributario de la Provincia de Tucumán (en adelante, el “CTP”), en contra de la Resolución N° M- 506/17 dictada con fecha 17/03/2017 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán (en adelante, la “DGR”).

Por medio de ella, la DGR resolvió aplicar una multa por \$103.734,54 (Pesos Ciento tres mil setecientos treinta y cuatro con 54/100), equivalente a dos (02) veces el monto del tributo retenido, 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 Retención, periodo 06/2015.

Considera la apelante que la aplicación de la multa resulta improcedente, atento a que, resultando aplicables los principios del Derecho Penal al presente asunto, debe tenerse en cuenta el de la reparación integral del daño. Este principio se encuentra consagrado en el art. 59 inciso 6 del Código Penal, según el cual la acción penal se extingue por la reparación integral del perjuicio. Atento a que la firma recurrente ingresó el monto retenido con más los intereses resarcitorios, el daño (afectación a la recaudación fiscal) fue reparado en su totalidad.

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 que en ningún momento hubo intención de defraudar al fisco de su parte ya que se presentó la declaración jurada correspondiente. Su conducta consistió en presentar la declaración jurada, pero se demoró en abonarla, es por ello que lo hizo con los respectivos intereses, que son la consecuencia directa de su omisión.

Por último se agravia de la cuantía de la sanción, solicitando la reducción a 1/3 del mínimo legal, en virtud de lo establecido por la Ley 8873.

II.- A fs. 01/03 de autos, comparece la representación del organismo fiscal contestando el traslado conferido en los términos del art. 148 del CTP,

solicitando el rechazo del recurso de apelación en su totalidad y la confirmación de la resolución en crisis. En honor a la brevedad, damos por reproducidas aquí sus argumentaciones.

III.- En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° M-506/17, dictada con fecha 17/03/2017 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán es ajustada a derecho.

IV. En el presente caso vemos que a fs. 06 del expediente de la referencia N° 48946/376/A/2015 obra notificación de la Instrucción del Sumario N° B10/S/000000383/2015 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.

El contribuyente se presenta a ejercer su derecho de defensa y, a fs. 54 corre Resolución M 506-17 de fecha 17.03.2017 que impone la sanción de multa notificada el 31.03.17 (fs. 55).

El 17.04.2017 el contribuyente interpone recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal en contra de la Resolución M 506-17.

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 06/2015 en fecha 13.07.2015 y lo efectuó en fecha 17.09.2015.

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.

Respecto a la reducción solicitada en virtud a lo establecido en la Ley 8873, corresponde el rechazo del pedido, atento a que no se encuentra vigente el mismo; ya que la mencionada ley fue promulgada en fecha 23/05/2016, publicada en el Boletín Oficial el día 27/05/2016 y su vigencia se extendió hasta el 29/07/2016 (prorrogada hasta el 22/08/2016 por medio del Dcto 2302 del 25/07/2016).

DR. JOSE ALBERTO LEON  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE EL POBLO JONESCA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CPAL. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

V. Por las consideraciones que anteceden propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: I. NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente AGROPECUARIA EL SAUCE S.A. en contra de la Resolución N° M 506/17, dictada con fecha 17/03/2017 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán. II. REGISTRESE, NOTIFIQUESE, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

El señor Vocal Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo: que comparte las razones dadas por el Sr. Vocal preopinante en el voto que antecede.

El señor Vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo: compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal preopinante, voto en igual sentido.

En mérito a ello, y visto el resultado del presente acuerdo,

## EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

### RESUELVE:

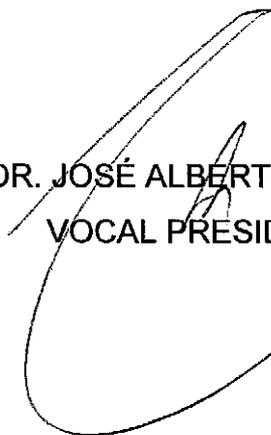
**ARTÍCULO 1º: NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente AGROPECUARIA EL SAUCE S.A. en contra de la Resolución N° M 506/17, dictada con fecha 17/03/2017 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán.

**ARTICULO 2º: REGÍSTRESE, NOTIFIQUESE,** oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

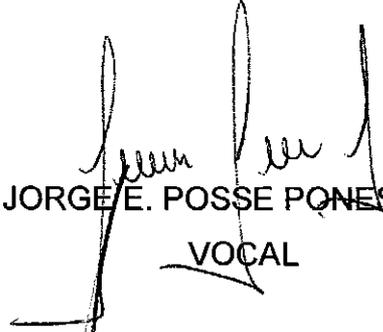
HÁGASE SABER,

MFL

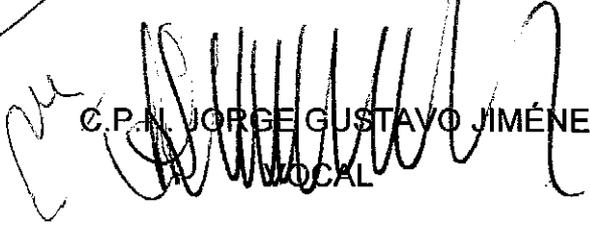
JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL



C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER ORRICO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

Dra. SILVIA M. MENEGHELLO  
SECRETARIA