

SENTENCIA N° 23 /18

Expte.: 608/926/2017  
(Expte D.G.R 17888/376-S-2016)

En San Miguel de Tucumán, a los 21 días del mes de Febrero de 2018, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "CACHI YACO S.A. s/ Recurso de Apelación" – Expediente N° 608/926/2017".

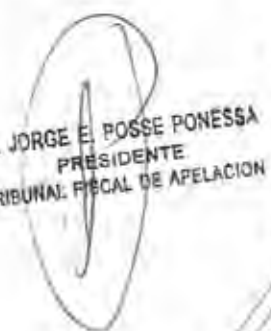
**CONSIDERANDO:**

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. 24/26 del expte 17888/376-S-16 (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- 1959/17 dictada con fecha 08/05/2017 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 \$350.894,60 (Pesos Trescientos cincuenta mil ochocientos noventa y cuatro con 60/100), equivalente a dos (02) 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, período 12/2015.



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

Manifiesta la apelante haber presentado la declaración jurada del período 12/2015 el día 15/01/2016 ingresando parcialmente el tributo en fecha 27/01/2016, antes de haber sido intimado y el resto en fecha 15/03/2016. Considera que al haber regularizado en forma espontánea no ocasionó perjuicio fiscal.

Argumenta también a su favor la ausencia de dolo en su conducta, en base a cuantiosa jurisprudencia que considera que debe probarse la tipicidad subjetiva del infractor.

Por último, se agravia que corresponde la aplicación al caso de lo previsto por el artículo 91 del C.T.P., por lo que corresponde la liberación de la multa.

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-1959/17, dictada con fecha 08/05/2017 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán es ajustada a derecho.

IV. En el presente caso vemos que a fs. 02 del expediente de la referencia N° 17888/376/S/2016 obra notificación de la Instrucción del Sumario N° B10/S/00000061/2016 iniciado por presunta configuración de la infracción

JORGE E. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

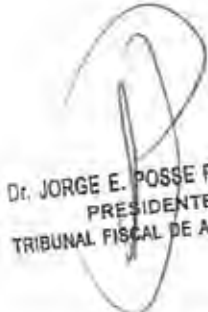
prevista en el artículo 86 inc. 2 del Código Tributario Provincial otorgándole un plazo de 15 días para que presente su defensa por escrito y ofrezca o produzca las pruebas que hagan a su derecho,

El contribuyente no se presentó. Ergo, a fs. 22 corre Resolución M 1959-17 de fecha 08.05.2017 que impone la sanción de multa notificada el 23.06.17 (fs. 12 de autos).

El 13.07.2017 el contribuyente interpone recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal en contra de la Resolución M 1959-17.

Analizaremos en primer término, la posibilidad de la existencia de espontaneidad en el pago realizado por el agente de percepción, por lo que cabe tener en cuenta lo que el Digesto Fiscal prevé al respecto. Así, el artículo 91 reza: "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." (el subrayado me pertenece).

Por lo tanto, puede considerarse espontáneo el cumplimiento de las obligaciones tributarias de los contribuyentes siempre que dicho cumplimiento sea de la totalidad del impuesto declarado a ingresar; ello abarcaría el capital y para el caso que el mismo se ingrese fuera de término, también debe abonarse los intereses resarcitorios previstos en el art. 50 del Código Fiscal. Recién ahí se puede hablar de cumplimiento de las obligaciones omitidas



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

En autos puede verificarse (conforme informe de fs. 14 expte DGR) que el apelante, como bien manifiesta en su recurso abona parcialmente el capital el día 27/01/2016, el saldo lo cancela el día 15/03/2016 e ingresa los intereses resarcitorios por el pago fuera de término recién en fechas 15/03/2016 y 25/04/2016, es decir luego de haber sido intimado por la Autoridad de Aplicación.

En conclusión, el pago realizado no puede considerarse espontáneo.

Analizando la falta de espontaneidad del ingresos de las percepciones adeudadas, corresponde analizar el fondo de la cuestión y de 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

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



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 percibido, 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 12/2015 en fecha 19.01.2016. Efectivamente, presentó la declaración jurada en término, pero abonó parcialmente el capital el día 27/01/2016, canceló el saldo el día 15/03/2016 e ingresó los intereses resarcitorios en fechas 15/03/2016 y 25/04/2016.

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,

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

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

pero esa presunción puede ser desvirtuada por el contribuyente a través de distintos medios de prueba...”.

Los agentes de percepción adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente percibieron 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 percepción indebida de tributos por parte de los agentes, más allá del término que la ley permite.

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 CACHI YACO S.A. en contra de la Resolución N° M 1959/17, dictada con fecha 08/05/2017 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán. II. REGISTRESE, NOTIFIQUESE, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

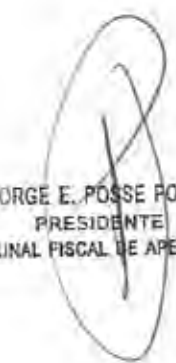
El señor Vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dijo: que comparte las razones dadas por el Sr. Vocal preopinante en el voto que antecede.

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:**



JORGE E. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



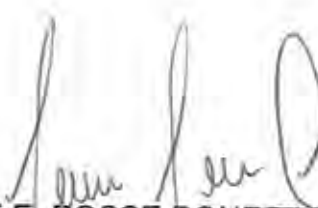
JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

**ARTÍCULO 1º: NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente CACHI YACO S.A. en contra de la Resolución N° M 1959/17, dictada con fecha 08/05/2017 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán.


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

HÁGASE SABER,


MFL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL PRESIDENTE




DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL



C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL

ANTE MI



Dra. SILVIA M. MENEGHELLO  
SECRETARIA