

SENTENCIA N° 45 /18

Expte.: 691/926/2017  
(Expte D.G.R 23722/376-A-2016)

En San Miguel de Tucumán, a los 12 días del mes de Marzo 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: "AGROALAS S.R.L. s/ Recurso de Apelación" – Expediente N° 691/926/2017".

**CONSIDERANDO:**

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

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

El Dr. José Alberto León dijo:

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

I.- Que a fs. 29/31 del expte 23722/376-A-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- 3050/17 dictada con fecha 16/08/2017 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán (en adelante, la "DGR").

Por medio de ella, la DGR resolvió no hacer lugar al descargo interpuesto por el contribuyente y aplicar una multa por \$92.705,96 (Pesos Noventa y dos mil setecientos cinco con 96/100), 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, período 03/2016.

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

Considera la apelante que la aplicación de la multa resulta improcedente, atento a que, su conducta no deja entrever actitudes defraudatorias, ya que presentó la declaración jurada en término y una vez pagadas las facturas procedió al ingreso de las retenciones, sin ocasionar daño al Fisco.

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, atento a lo ya expuesto en relación con la presentación de la declaración jurada correspondiente. Su conducta consistió en presentar la declaración jurada en término, pero se demoró en abonarla es por ello que lo hizo con los respectivos intereses, que son la consecuencia directa de su omisión.

Solicita la reducción de la multa a 1/3 del mínimo legal, en virtud de lo establecido por la Ley 8873 (prorrogada por la Ley 9013).

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.

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

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE RUSTAVO VIMENEZ  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

III.- En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° M-3050/17, dictada con fecha 16/08/2017 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° 23722/376/A/2016 obra notificación de la Instrucción del Sumario N° B10/S/000000221/2016 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 en forma a ejercer su derecho de defensa y la Autoridad de Aplicación dicta, a fs. 25/26 la Resolución M 3050-17 de fecha 16.08.2017 que impone la sanción de multa notificada el 02.10.17 (fs. 27).

El 23.10.2017 el contribuyente interpone recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal en contra de la Resolución M 3050-17.

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE CONSTANTINO IMENEZ  
VOCALES

TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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."

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

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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Es decir, el contribuyente debió haber presentado la DDJJ e ingresado el respectivo pago correspondiente al periodo 03/2016 en fecha 18.04.2016 y efectuó el ingreso de las retenciones recién en fecha 20.05.2016.

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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 prorrogada por la Ley 9013, corresponde el rechazo del pedido, atento a que el acogimiento al régimen debe ser realizado por el contribuyente en forma directa y no por medio de la formulación de un pedido y ante la espera de una respuesta por parte de la Autoridad de Aplicación; amén de que no se encontraba vigente la ley 9013 al momento de la presentación del recurso de apelación.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. N. JORGE CRISTOVO 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 Agroalás S.R.L. en contra de la Resolución N° M 3050/17, dictada con fecha 16/08/2017 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 1°: NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente Agroalás S.R.L. en contra de la Resolución N° M 3050/17, dictada con fecha 16/08/2017 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán.

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


HÁGASE SABER,

MFL


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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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