

SENTENCIA N° 253/18

Expte.: 4/926/2018  
(Expte D.G.R 14551/376-T-2016)

En San Miguel de Tucumán, a los 06 días del mes de *Junio* 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: "TARJETA TITANIO S.A. s/ Recurso de Apelación" – Expediente N° 4/926/2018".

**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:

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

I.- Que a fs. 01/10 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- 5509/17 dictada con fecha 17/11/2017 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 contra el sumario instruido y aplicar una multa por \$915.297,52 (Pesos Novecientos quince mil doscientos noventa y siete con 52/100), 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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Tributario Provincial. Impuesto de Sellos – Agente de Retención, período 12/2015.

Considera la apelante que la resolución dictada resulta nula por falta de dictamen jurídico previo el cual es un requisito esencial del acto administrativo conforme lo establece el art. 43 inc. 4 de la Ley 4537.

Se agravia de que falta el elemento objetivo de la infracción aplicada; es decir, en el caso no existe el hecho imponible y por ende tampoco corresponde que actúe como agente de retención. Manifiesta este agravio fundado en que considera que, los dos tipos de instrumento que ordena retener la RG 53/2002 (Régimen de Retención del impuesto de Sellos) no revisten las características de instrumento conforme lo establece el art. 235 del CTP y el art. 9 inc b punto 2 de la Ley 23548 de Coparticipación Federal. Considera que al no existir la obligación de tributar por esos impuestos tampoco la obligación de actuar como agente en esos casos.

Considera que tampoco se verifica el elemento subjetivo de la infracción, atento a que no existió en autos fraude, engaño y dolo en su accionar, lo que se evidencia en la presentación a su debido tiempo de la declaración jurada.

Por último se agravia de que no resultó lesionado el bien jurídico protegido ya que el impuesto fue abonado con más los intereses resarcitorios correspondientes por el pago fuera de término.

Ofrece prueba documental, informativa y pericial contable.

II.- A fs. 63/67 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



de la resolución en crisis. En honor a la brevedad, damos por reproducidas aquí sus argumentaciones.

III.- Que a fs. 73/74 del expediente N° 4/926/2018 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 157/18, en donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV.- En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° M 5509/17, dictada con fecha 17/11/2017 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán es ajustada a derecho.

V. En el presente caso vemos que a fs. 12 del expediente de la referencia N° 14551/376/T/2016 obra notificación de la Instrucción del Sumario N° C2/S/00000000009/2016 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 presentó a ejercer su derecho de defensa y, a fs. 54 corre Resolución M 5509-17 de fecha 17.11.2017 que impone la sanción de multa notificada el 21.12.17 (fs. 55).

El 01.02.2018 el contribuyente interpone recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal en contra de la Resolución M 5509-17.

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


Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAJ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El contribuyente se agravia de que falta el dictamen jurídico exigido por la Ley 4537. Dicho argumento no puede ser atendido ya que, conforme se verifica a fs. 51/52 del expte DGR, el dictamen jurídico previo se encuentra fehacientemente dictado por los asesores letrados del Organismo Fiscal y en la resolución apelada, se hace referencia al mismo y en un todo de acuerdo con él resuelve y aplica la sanción de multa; no siendo obligatoria la notificación del dictamen en forma conjunta con el acto administrativo.

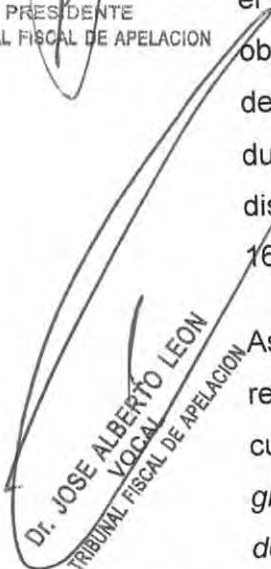
Analizando luego la conducta endilgada como infracción por el Fisco, surge que la obligación de los agentes se concreta en retener o percibir, según sea el caso. Cuando lo hacen, se transforman en obligados directos frente al acreedor (Estado) porque al dar cumplimiento a sus obligaciones de retener 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*



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



*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 12/2015 en fecha 11.01.2016. En cambio, si bien presentó la declaración jurada el día 04.01.2016, recién ingresó los retenciones realizadas con más los intereses resarcitorios en fecha 15/03/2016.

No puede pretender el apelante en esta instancia intentar cuestionar su obligación como agente de retención del impuesto de Sellos y las operaciones sobre las que debiera retener, planteo que debió realizar al momento de ser notificado de la resolución que lo designó como agente y no recién en esta oportunidad, cuando ya la posibilidad de realizar dicho planteo se encuentra precluida.

De esa manera, podemos considerar que sí se ha verificado en autos la configuración del elemento objetivo, igualmente 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.

Dr. JORGE EL BOSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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 de la prueba ofrecida, corresponde tener en cuenta lo establecido por el artículo 134 tercer párrafo del CTP que prevé: "*En los recursos previstos en el presente artículo, los recurrentes no podrán presentar o proponer nuevas pruebas, salvo las referentes a hechos posteriores...*". Del artículo puede concluirse que no habiendo ofrecido prueba alguna en el descargo oportunamente presentado, no puede en esta instancia ofrecer pruebas nuevas sobre los hechos acontecidos, sólo podría hacerlo sobre hechos acaecidos con posterioridad.

VI. 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 TARJETA TITANIO S.A. en contra de la Resolución N° M 5509/17, dictada con fecha 17/11/2017 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán. II. REGISTRESE,

JORGE E. FOSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

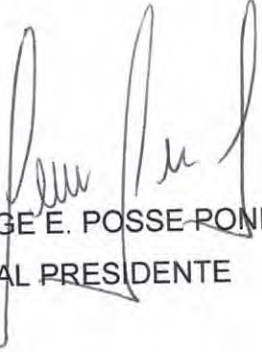
#### RESUELVE:

**ARTÍCULO 1º: NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente TARJETA TITANIO S.A. en contra de la Resolución N° M 5509/17, dictada con fecha 17/11/2017 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán.

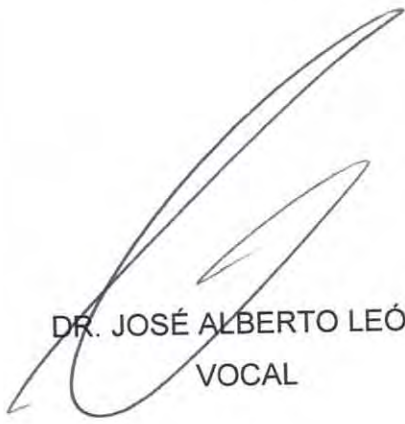
**ARTICULO 2º: REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE**, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

HÁGASE SABER,

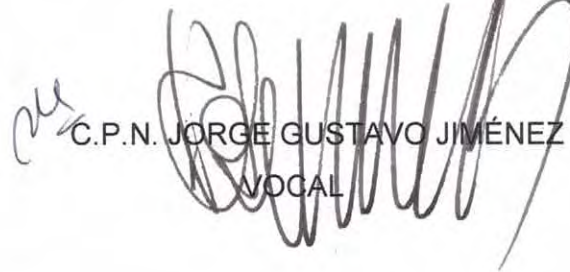
MFL



DR. JORGE E. POSSE-PONESSA  
VOCAL PRESIDENTE

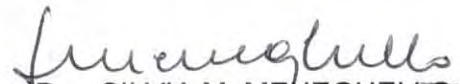


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL



C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL

ANTE MI



Dra. SILVIA M. MENEGHELLO  
SECRETARIA