

SENTENCIA N° 778/18

Expte. N° 5/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 15 días del mes de ~~NOVIEMBRE~~ de 2018, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, Dr. José Alberto León (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **TARJETA TITANIO S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 5/926/2018 (Expte. DGR N° 14552/376/T/2016) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: CPN. Jorge Gustavo Jiménez.-

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° M 344/18; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

El **CPN. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I.- A fojas 36/43 del Expte. N° 14552/376/T/2016 el contribuyente TARJETA TITANIO S.A. interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 344/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 09.01.2018 obrante a fojas 32/33 del mismo expediente. En ella se resuelve NO HACER LUGAR al descargo interpuesto en contra del sumario instruido y APLICAR al agente una multa de \$1.097.849,32 (Pesos Un Millón Noventa y Siete Mil Ochocientos Cuarenta y Nueve con 32/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial. Impuesto de Sellos – Agente de Retención, período mensual 01/2016.

II.- En primer término, el apelante manifiesta 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.

Seguidamente, se agravia respecto de la ausencia del elemento objetivo de la infracción atribuida. Afirma que, en el caso, no existe hecho imponible y por ende tampoco existe el deber de actuar como agente de retención. Sostiene que tanto los contratos de adhesión como los resúmenes de cuenta sobre los cuales la R.G. N° 53/2002 ordena retener el impuesto no revisten las características de instrumento conforme lo establece el art. 235° C.T.P. y el art. 9° inciso b punto 2 de la Ley 23548 de Coparticipación Federal. En consecuencia, considera que al no existir la obligación de tributar por esos impuestos, tampoco existe la obligación de actuar como agente en esos casos.

Por otra parte, plantea la falta del elemento subjetivo de la infracción, atento a que no existió en autos fraude, engaño ni dolo en su accionar, lo que se evidencia en la presentación a su debido tiempo de la declaración jurada.

Por último, se agravia respecto de la incorrecta aplicación de la presunción del art. 88° inciso 3 del C.T.P. y de la ausencia de lesión al 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; hace reserva del caso federal y solicita se haga lugar al recurso interpuesto, declarándose la nulidad de la resolución apelada.

III- A fojas 55/59 del expediente N° 5/926/2018 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial, solicitando el rechazo del recurso en su totalidad y la confirmación de la resolución apelada.

En primer lugar expresa que la notificación del dictamen jurídico emitido en ocasión del dictado de la resolución recurrida no constituye un requisito exigido por las normas que regulan el procedimiento administrativo. Afirma que, de acuerdo a lo normado por el artículo 43° de la Ley N° 4.537 de Procedimiento Administrativo, en el presente caso se ha observado el debido proceso para la emisión del acto administrativo, cumpliendo éste con los requisitos esenciales exigidos, y gozando en consecuencia de presunción de legitimidad.

Por otra parte, señala que el art. 86° inciso 2 del C.T.P. prevé sanción para los Agentes de Retención que mantengan en su poder tributos retenidos después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Agrega que si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, 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.

Destaca que debe tenerse en cuenta lo establecido por el artículo 88° inciso 3 del C.T.P. el cual presume salvo prueba en contrario propósito de defraudación cuando exista "*manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de los mismos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias*", supuesto que afirma ha sido comprobado en el caso bajo análisis, atento a que el responsable no ha cumplido con las obligaciones impuestas por la normativa vigente y que le competen en su carácter de agente de Retención del Impuesto de Sellos.

Manifiesta que, encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las retenciones correspondientes al período mensual 01/2016 conforme lo reconoce el apelante, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el art. 86° inciso 2 del Digesto Tributario, en tanto se advierte que la conducta descrita se ha configurado en el caso de autos, en atención a que el agente mantuvo en su poder los tributos retenidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco.

Respecto del argumento mediante el cual el apelante afirma haber realizado el pago del capital con más los intereses correspondientes, señala que ello no excluye la aplicación de la multa en cuestión, en virtud de lo normado por el artículo 50° del C.T.P. Destaca que los intereses resarcitorios cubren el tiempo transcurrido entre la fecha de vencimiento de la obligación material y la fecha del efectivo ingreso del tributo; y constituyen una indemnización por el lapso de tiempo durante el cual al Estado no pudo disponer de esos fondos para hacer frente a sus obligaciones y deberes. Tal interés es de carácter resarcitorio y no punitivo. En tanto que las sanciones tributarias tienen por finalidad persuadir al infractor del abandono de su conducta y de que su accionar se dirija hacia el cumplimiento de la conducta debida.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



Expresa que no resulta procedente la aplicación del beneficio de espontaneidad previsto por el art. 91° del C.T.P., en tanto que el mencionado beneficio se encuentra supeditado a que dicha regularización no se produzca a consecuencia de una intimación o emplazamiento efectuados; y en el presente caso el pago fue realizado con posterioridad a la notificación de la instrucción sumarial.

Refuta la pretensión del recurrente de introducir en esta instancia cuestiones relativas a su designación como agente de retención conforme R.G. N° 53/2002 y a los instrumentos alcanzados por el impuesto de Sellos, intentando desviar la verdadera causa de la infracción endilgada. Afirma que dichos planteos debieron haber sido introducidos en otra instancia, al haber sido notificado de la resolución que lo designaba Agente de Retención del Impuesto de Sellos.

Por último, en relación a las pruebas ofrecidas, señala que la misma debe ser rechazada en virtud a lo dispuesto por el art. 134° tercer párrafo del C.T.P., puesto que no se refiere a hechos posteriores, habiendo precluido la oportunidad procesal de hacerlo en la instancia sumarial respectiva.

Por todo lo expuesto, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el agente TARJETA TITANIO S.A. en contra de la Resolución N° M 344/18 de fecha 09.01.2018, debiendo confirmarse la misma.

**IV.-** A fojas 65/66 del expediente N° 5/926/2018 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 464/2018, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

**V.-** En el presente caso se observa que a fs. 12 del expediente N° 14552/376/T/2016 obra notificación de la instrucción de sumario N° C2/S/000000046/2016 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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El contribuyente se presentó a ejercer su derecho de defensa y, a fs. 32/33 corre Resolución N° M 344-18 de fecha 09.01.2018 que impone la sanción de multa notificada el 18.01.2018 (fs. 34).

El 01.02.2018 el contribuyente interpone recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal en contra de la Resolución N° M 344-18.

Teniendo en cuenta los planteos efectuados por el apelante, corresponde expedirse en primer lugar acerca del agravio mediante el cual la firma alega la ausencia del dictamen jurídico exigido por Ley 4537. En este sentido resulta pertinente destacar que conforme se verifica a fs. 29/30 del expediente administrativo, 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. Por lo expresado, no le asiste razón al contribuyente respecto a este planteo.

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).

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.F.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 C.T.P., 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 DD.JJ. e ingresado el respectivo pago correspondiente al período 01/2016 en fecha 19.02.2016. En cambio, si bien presentó la DD.JJ. el día 05.02.2016, recién ingresó las retenciones realizadas con más los intereses resarcitorios en fecha 18.03.2016.

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.

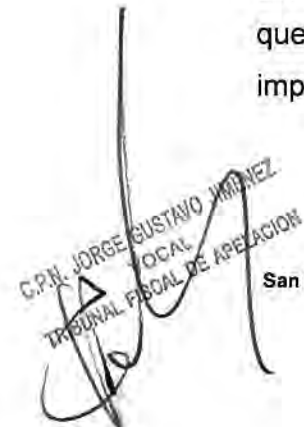
De esa manera, podemos considerar que sí se ha verificado en autos la configuración del elemento objetivo, igualmente el subjetivo de la conducta imputada. No es cierto que habiendo detectado el pago fuera de término se deriva sin más la aplicación de la sanción, sino que es de la propia conducta del 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 E. POSSE JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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.

Por otro lado, corresponde destacar que la conducta verificada en el agente genera un grave perjuicio en las arcas del Estado, al no cumplir sus obligaciones en tiempo y forma, lo cual incide lógicamente en el cumplimiento de sus fines y propósitos, razón por la cual no puede argüirse falta de lesión al bien jurídico tutelado por la norma.

Respecto de la prueba ofrecida, corresponde tener en cuenta lo establecido por el artículo 134° tercer párrafo del C.T.P. 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.

Por las consideraciones que anteceden propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente TARJETA TITANIO S.A. en contra de la Resolución N° M 344-18, dictada en fecha 09.01.2018 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la

Dr. JORGE E. BASSE POMESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. EN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

sanción de multa de \$1.097.849,32 (Pesos Un Millón Noventa y Siete Mil Ochocientos Cuarenta y Nueve con 32/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento correspondiente al período mensual 01/2016, respecto del Impuesto de Sellos – Agente de Retención, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. José Alberto León dijo:

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
RESUELVE:**

**1. NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente TARJETA TITANIO S.A. en contra de la Resolución N° M 344-18, dictada en fecha 09.01.2018 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa de \$1.097.849,32 (Pesos Un Millón Noventa y Siete Mil Ochocientos Cuarenta y Nueve con 32/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento correspondiente al período mensual 01/2016, respecto del Impuesto de Sellos – Agente de Retención, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

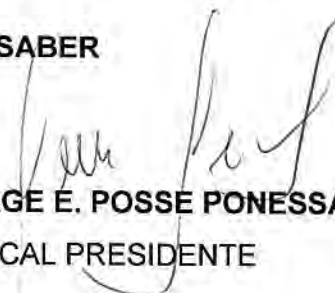
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION




**2. REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

A.B.F.

**HACER SABER**

  
**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL PRESIDENTE

  
**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL

  
**C.P.N. JORGE G. JIMENEZ**  
VOCAL

**ANTE MI**

  
**Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI**  
PROSECRETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
A/C SEC. GENERAL