

ACUERDO PLENARIO Nº 001

En la ciudad de La Plata, a los tres días del mes de julio del año dos mil uno, siendo las once horas y luego de un cuarto intermedio, se reúnen los señores miembros del Tribunal Fiscal de Apelación, Doctores Luis Adalberto FOLINO, Néstor Hugo LAUGLÉ, Dora Mónica NAVARRO y las Dras C.P.N Silvia Ester HARDOY, Mabel Ester JAMILIS Y Silvia Inés WOLCAN , bajo la Presidencia de la Dra. María Cristina QUIROGA, ante el Actuario, a efectos de continuar con el tratamiento de la cuestión sometida a decisión del Cuerpo por convocatoria efectuada por Resolución de Presidencia número 13, de fecha 8 de mayo de 2001, para establecer si se tipifica la figura de defraudación fiscal en los casos de agentes de retención y/o percepción que acrediten que, en determinadas operaciones de un mismo período fiscal, no contaron con disponibilidad de fondos, o si dicha circunstancia solo debe ser tenida en cuenta para graduar la sanción; y las cuestiones establecidas según Acta de fecha 7 de junio de 2001, referidas a la necesidad de fijar doctrina legal respecto de los agentes de recaudación y de percepción, frente a las sanciones contempladas en el Código Fiscal y en los supuestos en que aquellos sujetos intervengan en operaciones o actos de los que se deriven o ingresos alcanzados por el Impuesto a los Ingresos Brutos y en el supuesto que se emplee cheque de pago diferido previsto en el artículo 54 y siguientes de la Ley 24.452 .

Conforme sorteo llevado a cabo según lo establecido en el artículo 12 inciso e) del Reglamento Interno del Tribunal en sesión del Cuerpo de fecha 21 de junio de 2001, el orden de votación quedo establecido del siguiente modo: 1) Dr. Dora M. Navarro, 2) Dr. Luis A. Folino, 3) Dra. Silvia I. Wolcan, 4) Dra. María C. Quiroga, 5) Dra. Mabel E. Jamilis, 6) Dr. Néstor Néstor H. Lauglé y 7) Dra. Silvia E. Hardoy.

Abierto el acta la Dra. Dora Mónica NAVARRO dijo:

En el presente Acuerdo se trata de establecer una doctrina relativa a la aplicación del régimen de sanciones que se encuentran sometido los agentes de retención y de percepción, previstas en Código Fiscal y normas complementarias. La Sala III de este Tribunal al sentenciar en el expediente número 2306-729.473, año 1997, caratulado "ANTONIO BARILLARI SACFIA", juzgó a la luz de lo dispuesto en el artículo 53 del Código Fiscal (t.o 1996) la conducta por defraudación fiscal u omisión de la firma

epígrafe, en su calidad de agente de percepción, por haber ingresado fuera de término el dinero recaudado por Impuesto sobre Ingresos Brutos en el período junio/97 /F:30) habiendo optado por el sistema de lo devengado de acuerdo a lo establecido por el artículo 10 de la Disposición normativa Serie "B" 38/95.

Se analizó si se ajusta el derecho la Resolución número 1746/97 de la Gerencia Delegación Mar del Plata de la Dirección Provincial de Rentas que, de acuerdo a lo normado en el artículo 53 inciso b) del Código Fiscal t.o 1996, sanciona la conducta de la firma recurrente como defraudación fiscal aplicándose una multa del 100% del impuesto ingresado fuera de término.

En orden a ello se verificó el incumplimiento material del deber de ingresar en término el impuesto percibido, habida cuenta que la infracción específica de estos agentes requiere que la percepción se haya realizado en forma real, esto es, que los fondos hayan estado en efectiva disposición de los mismos.

Frente a la prueba pericial de la cual se infiere que se trata de varias operaciones en un mismo período fiscal por los cuales el agente de percepción tuvo la disponibilidad de fondos de algunas de ellas habiendo demostrado que por otras operaciones no dispuso efectivamente los fondos concluyendo que sólo respecto de las cuales se tenía disponibilidad financiera por haberse percibido el tributo con antelación a la fecha de vencimiento para su ingreso, se dado la materialidad de la infracción requerida por la figura, toda vez que el agente ha "mantenido en su poder los fondos percibidos". Por las restantes operaciones se estableció que la conducta de aquél configura la omisión prevista en el artículo 52 del Código Fiscal -t.o 1996-. Concuera con la doctrina de esta Sala en auto "Frigorífico Regional Salto S.A", sentencia del 28/9/2000, en cuanto estableció que respecto de "los agentes de percepción la infracción de omisión queda consumada, cuando, al momento del vencimiento del plazo no se ingresa a las arcas fiscales el monto del impuesto cuya percepción se omitió efectuar", razón por la cual confirmó la multa por omisión impuesta por la D. P. R al probarse que el agente de percepción omitió percibir el ingresar a las arcas fiscales el tributo correspondiente (art. 174 Código Fiscal)

Para dilucidar la cuestión planteada es preciso distinguir en el concepto de agente de recaudación a los agentes de retención y de percepción. Es agente de retención el que compra o adquiere cosas muebles, locaciones de obras o servicios siempre que se entreguen o se realicen en la provincia. Siendo él quién paga a su proveedor abonando un importe menor al precio pactado por la operación comercial por retener (detracer) el porcentaje correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos que la norma lo indica. La Disposición Normativa Serie B N^o 43/96 de la D.P.R establece que la retención debe efectuarse en el momento del pago entendiéndose por pago el abono en efectivo, compensación, y con la autorización o conformidad expresa o tácita del retenido la reinversión, o la disposición de los fondos de cualquier forma.

En tanto el agente de percepción es quién vende bienes o presta servicios con asentamiento en la Provincia do por medio de corredores o comisionistas. Es decir, es quien cobra a su cliente el importe de la factura y le suma el porcentaje correspondiente al Impuesto Sobre los Ingresos Brutos que la norma le indica, incrementando la suma a cobrar. La Disposición Normativa N^o 38/95 de la D.P.R establece que la percepción debe incluirse en la factura o equivalente, pudiendo optar por depositar las percepciones por el método de lo devengado o de lo percibido, considerándose cobranza: el cobro en efectivo o especie, la compensación, y la autorización o conformidad expresa o tácita de agente de percepción la reinversión, o la disposición de los fondos en cualquier forma.

Por lo expuesto surge evidente que mientras que el agente de retención tiene la disponibilidad de fondos desde el momento que se efectúa el pago por cualquier medio, el agente de percepción tiene la disponibilidad de fondos en oportunidad de efectuarse la cobranza, situación por la cual habrá que distinguir el medio por el cual se efectúa la cobranza.

Que a su vez la jurisprudencia tiene dicho que el pago de una operación a través de un cheque aunque de hubiere procedido a la posdatación del mismo por su librador implica la percepción total o parcial del precio quedando sujeta la operación en aquél momento a retención por parte de los agentes de recaudación y percepción . " Resulta errónea la postura actora consistente en que las relaciones y/o percepciones instrumentadas a través de cheques posdatados constituyen meras ficciones contables..., más allá de su posdatación la actora detrajo al momento de instrumentarse la

operación la suma sujeta a retención. Análogamente en el caso de las percepciones, al instrumentarse la operación actora recibió en pago un cheque aunque posdatado, en el cual de encontraba incluida la suma sujeta a percepción. Por consiguiente, las retenciones y percepciones practicadas, lejos de constituir ficciones contables, corresponden a operaciones en las cuales existió una real disponibilidad de fondos...por cuanto operaciones fueron canceladas con cheques, cuya naturaleza jurídica no es otra que la de un instrumento de pago puro y simple". Sentencia del Tribunal fiscal de la nación en autos " COOPRATIVA FRUTIVINICOLA ALLEN LTDA s/apelación", de fecha 18 de octubre de 1999, entre otras.

Por otra parte la doctrina analiza las diferencias entre el cheque posdatado, al que se lo considera un título valor u orden de pago, y el cheque de pago diferido. Así Rodolfo Fontanarrosa en el "Régimen Jurídico del Cheque " considera que con el cheque de pago diferido creado por la Ley 24.452, modificada por la Ley 24.760, se acentúa el carácter dual del cheque y se admite una modalidad que constituye lisa y llanamente, por la finalidad misma que lo caracteriza un título de crédito.

La Dirección general Impositiva en la resolución General Nª 830/2000 fija con un criterio práctico: " cuando se utilicen pagarés, letras de cambio, facturas de crédito y cheque de pago diferido para cancelar total o parcialmente los conceptos comprendidos en el Anexo II de la presente, la retención procederá en el momento de la emisión o endoso del respectivo documento, con independencia de la fecha de vencimiento del mismo." Hasta tanto la Dirección de Rentas dicta una norma similar estimo pertinente fijar la doctrina que a continuación se expone.

Que por lo antedicho voto en el sentido que debe fijarse la siguiente doctrina legal: Los agentes de retención incurrirán en defraudación fiscal- art. 53 inciso b) del Código Fiscal- cuando mantengan en su poder impuestos retenidos, después de haber vencido los plazos en que debieron ingresarlos al fisco. Si el apelante ofreciere prueba, corresponde analizar operación pr operación dentro de cada período fiscal a efectos de verificar si se efectuó la retención. De no haberse efectuado incurrirán en omisión fiscal - art. 52 del Código Fiscal-. Los cheques posdatados y de pago diferido constituyen medio de pago, no obstante el carácter dual de este último al que también se le asigna el carácter de título de crédito, considerándose que el agente de retención tiene la disponibilidad de los

fondos desde el momento en que se paga cualquiera sea el medio utilizado a su proveedor – sujeto retenido- efectuando la correspondiente detracción del Impuesto sobre lo Ingresos Brutos.

En cuanto a los agentes de percepción que hubieren optado por depositar las percepciones por el método de lo devengado, se establece que al vencimiento debe ingresar al Fisco por las operaciones que cobró y las que no cobró, en el primer supuesto si efectuó el depósito fuera de término será pasible de la multa por defraudación fiscal, y en el segundo supuesto la multa a aplicar por omisión fiscal. Si hubiera optado por el método de lo percibido siendo la forma de pago con el cheque diferido, se considera que no existe la disponibilidad de fondos hasta la fecha indicada para su presentación al cobro, no así respecto del cheque posdatado, en cuyo caso deberá considerarse que la disponibilidad de fondos se produce para el preceptor en oportunidad de recibir instrumento de pago. Corresponde analizar las distintas operaciones dentro del cada período fiscal de solicitar como medida probatoria el apelante, a efectos de verificar si se efectivizó la percepción o la disponibilidad de fondos.

El Dr. Luis Adalberto FOLINO dijo:

Sentadas en la convocatoria a reunión Plenaria del Cuerpo, las cuestiones en debate, cuadra dilucidar las mismas a partir de un análisis jurisprudencial y doctrinario que posibilite encontrar puntos de coincidencias mayoritarios. Sin perjuicio de señalarse que, sin desmedro de la Doctrina Legal que se fije, en este Acuerdo, interpreto que las circunstancias del universo de casos Jurisdiccionales que se presenten sobre la problemática en debate deberán meritarse en particular, atendiendo a la tipificación de la figura defraudatoria (art. 53 inc. b del C.F t.o 1999) de los agentes de recaudación en tanto y en cuanto haya existido una real disponibilidad, por parte del retentor o preceptor de los fondos fiscales. Ello lleva a una conexidad directa entre el momento del pago y el instrumento por medio del cual se materializa el mismo.

La SCJBA en causa B- 50412 "Banco Platense c/ Pcia de Bs. As (Tribunal Fiscal de Apelación) S/ Demanda Contenciosa Administrativa" , en voto del Juez Negri, dijo que "El Artículo 37 del Código Fiscal (actual 53) bajo la denominación genérica de defraudación fiscal reúne en sus dos incisos ilicitudes diferentes, tanto por los sujetos pasivos de la obligación tributaria, cuanto por distintas circunstancias que deben presentarse en uno y otro

caso que se configure la ilicitud en cuestión. Así la defraudación prevista en el inciso b) de la norma se refiere al ilícito cometido por los agentes de retención, el que se configura con el mantenimiento del dinero retenido en concepto de impuesto en su poder luego del vencimiento del plazo fijado para su depósito, sin que se requieran las circunstancias ardidosas que se mencionan en el inciso a) con relación del contribuyentes responsables o terceros” . Fallo este que es coincidente y reafirmante de iguales resoluciones del más Alto Tribunal de la Provincia en causas “ Coop. Agrícola Ganadera La Defensa”, B- 48854, del 23/02/88, “Cosecha Coop. De Seguros Ltda.”, B-49181, del 28/11/86. Resulta indudable que la conclusión a que se debe arribar es que el retentor o preceptor haya procedido efectivamente a detraer o retener y no ingresar a término para que de configure la defraudación, situación que se da cuando el instrumento de pago es dinero efectivo o cheque posdatado, no materializándose cuando el instrumento cancelatorio es pagaré (promesa de pago) o cheque diferido, que se trata de instrumento de pago a días vista, con naturaleza jurídica de título de crédito.

Analizada la Disposición Normativa Serie “B” 38/95, modificada por Disposición Normativa “B” 59/95, en su artículo 10 apartado 1, al establecer las fechas en las cuales deben ingresarse las percepciones y por ende cuando en forma concreta se materializaron las mismas dice”... A estos efectos se considera 1) Que la percepción se realiza al efectivizarse la cobranza de la venta, locación o prestación de servicio. SE ENTIENDE POR COBRANZA EL COBRO EFECTIVO O EN ESPECIE, la compensación y, con la autorización o conformidad expresa o tácita del agente de percepción, la reinversión o disposición de los fondos en cualquier forma.

Esto nos lleva a concluir que si no hubo cobro en efectivo, no hubo percepción. Por tanto advierto ya que el elemento constitutivo imprescindible para la configuración del ilícito, aún para el propio Organismo recaudador, es la disponibilidad de los fondos en cabeza del agente recaudador. En Fallo de este Tribunal, en su anterior constitución – DOPACIO LIDIA BEATRIZ, del 06/10/92, Reg. 5154-, citándose a Villegas (“Los agentes de retención y de percepción en el Derecho Tributario”, Ed. Depalma, 1976, pág. 167) se dijo que “la infracción específica de los retentistas requiera que la detracción se haya realizado en forma real y que no se trate de una mera ficción contable sin que los fondos hayan estado en

la efectiva disposición del agente” . por tanto no se puede mantener en su poder – tal como lo indica el art. 53 inc. b) del C.F- algo que nunca se tuvo, de lo cual y en realidad no se dispuso.

O sea, en definitiva, que el reproche legal consiste en mantener en forma indebida fondos, mas allá del tiempo legal para depositarlos, pero cuando se tuvo la efectiva disponibilidad de los mismos. Situación que, en principio no se configura (la disponibilidad de los fondos), cuando la operatoria se materializa con instrumento de pago tales como el pagaré o el cheque de pago diferido.

Por último , la omisión en retener no encuadraría “Strictu sensu” en la figura del art. 53 inc. b) del C.F ya que no se trata del caso en que se mantuvieron en poder del agente de recaudación impuestos percibidos o referidos, y la conducta aludida , “prima facie” se tipificaría en la figura del art. 52 del mismo Cuerpo legal. (Conf. Asesoría General de Gobierno, Dictamen Nª 109755-7, Secretaría Letrada I en Revista de CALP, Jurisprudencia N. 95, pág.58).

La **Cra. Silvia Inés WOLCAM** dijo:

1.-A mi juicio, el agente de Retención, al pagar menos importe del que se indica en la factura que le entrega su proveedor (detrae el impuesto), automática e instáneamente nace su obligación de depositar la suma retenida, la que pasa a ser, desde ese momento, del Fisco.

Considero que un Agente de Retención “pago” cuando él mismo declara haberlo hecho en una fecha determinada (según datos de la Declaración Jurada que debe presentar a la Autoridad de Aplicación). El pago, por cualquier medio debe ser respaldado, por el recibo-factura que así lo acredite.

Aquí no puede alegar “falta de disponibilidad de fondos” por cuanto el dinero que ha “detráido” a su acreedor, siempre estuvo en su poder.

Salvo casos especialísimos, estimo no correspondería disponer una pericia para resolver la cuestión, ya que la defraudación se configura con la sola falta de depósito en el plazo pertinente, de la retención practicada. Multa por defraudación.

El agente de retención no puede lucrar con las sumas “amputadas” en sus pagos.

En el supuesto que se probara que “no retuvo”, debe aplicarse multa por omisión.

II-En los Agentes de Percepción, pueden darse dos alternativas:

Que el agente haya optado por el criterio devengado, en cuyo caso, cuando vende a su cliente "agrega" (suma) a la factura el importe correspondiente al impuesto. Cobre o no cobre esa factura, el tributo debe ser depositado. Si cobró y no depósito, es defraudación. Si no cobro es omisión, pues deposita dinero propio, en este supuesto podría haber una pericia, pero no se puede hablar de "falta de disponibilidad de fondos". Que el Agente haya optado por el criterio de lo percibido. Considero que "cobro" en la fecha que declara haberlo hecho (deberá estar respaldado por el respectivo recibo-factura). Si aceptó el pago como tal, pero alega "no haber tenido la disponibilidad de fondos", tendrá que demostrar el motivo de lo alegado con toda la documentación necesaria. No podría aplicarse multa por defraudación cuando no tuvo el dinero a su disposición.

III-Estas consideraciones son de carácter general (no se entra a analizar regímenes especiales de recaudación, como profesionales, anticipos de faena, etc). Con estos lineamientos debe estudiarse cada caso en particular.

La Dra. **Maria Cristina QUIROGA** dijo:

1-Que a efectos de expedirse en relación a la materia sometida a Acuerdo Plenario, se considera necesario previamente examinar las características generales que informan el Código Fiscal y las Disposiciones Normativas de la Dirección Provincial de Rentas, referentes a los agentes de retención y de percepción mencionados en los artículos 163 y 163 del Código Fiscal (t.o.1999).

Que debe tenerse en cuenta la particular situación que se encuentran los agentes de percepción y retención, ya que los mismos son sujetos que, sin que se haya verificado a su respecto el hecho imponible, quedan obligados a pagar una obligación tributaria ajena, en virtud de un mandato legal expreso y por el hecho de mantener el contribuyente un determinado vínculo jurídico, considerando su misión en dos actos diferenciados entre sí, el primero de los cuales importa la obligación de retener o percibir, y el segundo, el ingreso al Fisco de la suma retenida o percibida.

Que con referencia a las disposiciones de tipo reglamentario, se considera que basta mencionar que las mismas se encuentran plasmadas en la Disposición Normativa Serie B N^o 1/95 y sus modificatorias para los agentes

de retención y en la Disposición Normativa Serie B N^o38/95, modificada por la Disposición Normativa Serie B N^o 59/95, para los agentes de percepción.

II- Que introducida la cuestión sometida a Acuerdo Plenario, vale recordar que el artículo 53 del Código Fiscal (t.o 1999), dice en su parte pertinente que: "Incurrirán en defraudación fiscal y serán posibles de una multa graduable entre un cincuenta por ciento (50%) y un trescientos por ciento (30%) del monto del gravamen defraudado al Fisco ..b) Los agentes de percepción o de retención que mantengan en su poder impuestos percibidos o retenidos, después de vencidos los plazos que debieron ingresarlos al Fisco".

Que respecto a la infracción y su consecuente sanción prevista en el ya citado artículo 53 cabe considerar , en primer término si se verifica el incumplimiento material del deber de ingresar el impuesto retenido o percibido, ya que como ha expresado este Tribunal en reiterados pronunciamientos , citado a Héctor B. Villegas " Los agentes de retención y de percepción en el Derecho Tributario" Ed. Depalma, Buenos Aires 1976, pág. 167, "la infracción específica de los retentistas requiere que la detracción se haya realizado en forma real, esto es, que los fondos hayan estado en la efectiva disposición del agente".

Que vale puntualizar que este análisis corresponde efectuarlo, cuando el agente ha cumplido debidamente la tarea probatoria (art. 92, siguientes y concordantes del Código Fiscal t.o 1999).

Que si bien se advierte que- como ya se expresa ut-supra-la Dirección Provincial de Rentas ha reglamentado de dos Disposiciones la situación de los agentes de retención y de percepción, la doctrina legal que surja de este Plenario debe aplicarse a ambos por las consideraciones que seguidamente se expondrán.

Que problema a resolver en el presente Acuerdo Plenario, surge a raíz de la modalidad operativa de la empresa. Cuando actúa en carácter de agente de retención, al realizar las compras de productos ictícolas recibe una factura de compra al efectuar el pago de la misma emite y entrega a sus proveedores, cuando corresponde, el comprobante de la retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Al propio tiempo, el proveedor emite un recibo de cobranza donde se detallan los siguientes medios cancelatorios, tales como dinero en efectivo, cheques al día, cheques posdatados y cheques de pago diferido, y los medios de pago emitidos por

la empresa, exceden en sus plazos, las fechas de vencimientos establecidos por la Dirección Provincial de Rentas para el ingreso de las retenciones respectivas (Art. 136 y 183 de la D.N "B" N° 1/95).

Que el supuesto en la cual la firma en el carácter de agente de percepción la misma al realizar las ventas en el mercado interno emite y entrega a sus clientes comprobantes de facturas, la cobranzas de las mismas se produce con distintos medios cancelatorios dinero en efectivo, cheques al día, posdatos y de pago diferido, habiendo optado la firma por el régimen de lo denegado, provoca que en los casos de pagos efectuados mediante cheques podatados o de pago diferidos origina que la firma carezca de disponibilidad financiera suficiente para ingresar las percepciones en el plazo establecido por la normativa (Art. 10 de la Disposición Normativa "B" 36/95).

Que habiéndose planteado el problema, corresponde analizar separadamente la situación en que se encuentran los cheque posdatados y los cheques de pago diferido por razones de método.

CHEQUE DE PAGO DIFERIDO Merece una consideración especial, el supuesto en el cual, se ha empleado cheque diferido, introducido en nuestra legislación por la Ley 24.452, publicada en el Boletín Oficial el 02/03/95 que derogó el Decreto-Ley 4.776/63, modificado por las leyes 16.613 y 23.549, modificando además el artículo del Código de Comercio, el tercer párrafo del art. 4º de la Ley 24.144 y que por su artículo 6ª declara aplicables a los cheques de pago diferido previstos en su art. 1º, los incisos 2º),3º) y 4ª) del art. 302 del Código Penal.

La doctrina considera que este nuevo instituto que se introduce en nuestro país reconoce como antecedente-un tanto solitario en el derecho comparado La legislación uruguaya (Decreto-ley 14.412 del 09/08/1975). Su incorporación fue propicia bajo la invocación de que, entre otras cosas, facilitaría el acceso al crédito de la pequeña y mediana empresa (Conf. Rodolfo O. Fontanarrosa "Régimen jurídico del cheque"), pág.295 y siguientes).

El artículo 54 de la Ley 24.452 (texto según Ley 24.760, que rige a partir del 13/01/97), define al cheque de pago diferido diciendo que es una orden de pago, librado a fecha determinada, posterior a la de su libramiento, contra una entidad autorizada en el cual el librador a la fecha de su vencimiento debe tener fondos suficientes depositados a su orden en cuenta

corriente o autorización para girar en descubierto. Los cheques de pago diferido se liberan contra las cuentas de cheques comunes.

El cheque de pago deberá contener los siguientes enunciaciones esenciales de formulario similar, aunque distinguible, del cheque común:

1-la denominación "Cheque de pago diferido ", claramente inserta en el texto del instrumento,

2-El número de orden impreso en el cuerpo del cheque,

3-La indicación del lugar y la fecha de su creación;

4-La fecha de pago no puede exceder un plazo de 360 días;

5-El nombre del girado y el domicilio de pago;

6- La persona en cuyo favor se libra, o el portador;

7-La suma determinada de dinero, expresad en número y letras, que se ordena pagar por el inciso 4 del presente artículo;

8-El nombre del librador, domicilio, identificación tributaria o laboral o de identidad, según lo reglamente el Banco Central de la República Argentina,

9-La firma del librador. El Banco autorizará el uso de sistemas electrónicos de reproducción de firmas o sus sustitutos para el libramiento de cheques, en la medida de su implementación asegure la confiabilidad de la operatoria de emisión y autenticación en su conjunto, de acuerdo a la reglamentación que el mismo determine".

"El cheque de pago diferido, registrado o no, es oponible y eficaz en los supuestos de concurso, quiebra, incapacidad sobreviniente y muerte del librador".

La variante esta, precisamente, en aquello que es específico del cheque de pago diferido, en la cual la orden de pago no es "pura y simple", sino que se determine "a fecha determinada, posterior a su libramiento".

Como señala el autor ya citado, si se compara la enunciación de los requisitos esenciales del cheque de pago diferido, contenida en el artículo 54 de la Ley de Cheque con la del artículo 2º, para el cheque común, se advierte el paralelismo existente entre ambos, sin embargo, si es necesario detenerse en el inciso 4ª, que alude a un requisito propio del cheque de pago diferido, cual es el plazo para su pago.

Ello no conduce a la necesidad de indagar la naturaleza jurídica del cheque de pago diferido. La doctrina, por una parte, entiende que el cheque de pago diferido, no es un instrumento a la vista, no cumple con una función de pago, y además puede ser avalado por le girado, por lo que

funcionalmente se asemeja mas a un pagaré con registraci3n bancaria que al cheque (Conf.Bergel-Paolantonio y Rivera citado por Carlos A.:C3rdoba en "Los cheques de pago diferido y la presentaci3n en concurso preventivo del librador" en Doctrina -1999-III-p3g.723.

Otros autores en cambio, consideran que se trata de un nuevo t3tulo de cr3dito (Conf. Roberto Horacio Lavigne "Nueva de Ley de Reforma en materia de cuenta corriente bancaria y cheque -Ley 24.452" y Rodolfo O. Fontanarrosa, ob.cit, p3g 300 y G3mez Leo Osvaldo R: Y Pedro M: Giraldi en "Consideraciones sobre el cheque posdatado", L.L, 1995-G_Sec.Doctrina,p3g.1105). el cheque posdatado sigue siendo plenamente legal a tenor del art3culo 23 de la nueva Ley de Cheque.

El libramiento del cheque posdatado obedece a un acuerdo entre le acreedor y el deudor, conocido como pactum no petendo, por el cual por el cual el acreedor que recibe el cheque en tales condiciones, acepta diferir la presentaci3n de t3tulo al cobro que llegue la fecha indicada en 3l. Esta fundado en la autonom3a de la voluntad (C.C. art3culo 1197).

En este supuesto considero que debe mantenerse la doctrina sentada por el Cuerpo, en su anterior composici3n (Conf."MASTELLONE HNOS S.A", sentencia del 10 de junio de 1993, registrada bajo el n3mero 5225) y tenerse en cuenta la fecha de emisi3n del cheque, ya que trat3ndose de un instrumento de pago, se hace con el prop3sito de dar cumplimiento a una obligaci3n.

En igual sentido, el Tribunal Fiscal de la Naci3n en autos " Cooperativa Frutivin3loca Allen Ltda.. S/Apelaci3n Impuesto a las Ganancias; expte. 15.635-1, publicado en Peri3dico Econ3mico Tributario", del 11 de setiembre de 2000,frente a un caso similar en el cual se hab3an empleado cheques posdatados, consider3 que ha existido una efectiva disponibilidad material de fondos retenidos. Por cuanto, a3n la fecha de presentaci3n al cobro de los cheques haya sido diferida por su librador, y considerando el cheque en una orden pura y simple de pago que libra el titular de una cuenta corriente bancaria por portador o la persona determinada en el instrumento dispuso o tuvo la posibilidad de disposici3n del monto indicado en el mismo desde su libramiento.

Que por ello propongo como interpretaci3n legal del Plenario la siguiente:

- 1- Corresponde en el supuesto en el cual los agentes de recaudación que alegan la inexistencia del elemento material distinguir la situación en el cual se ha utilizado cheques posdatados
- 2- Cuando se trate de cheque de pago diferido, corresponde considerar la fecha de pago y no la fecha de libramiento del cheque, por tratarse de un título de crédito. En consecuencia , si la fecha del vencimiento del plazo para ingresar el tributo es anterior a la fecha de pago del cheque pueden excluirse las operaciones del periodo fiscal, por no haberse tipificado el elemento material que requiere la figura legal, ya que el agente de recaudación no tuvo la disponibilidad de fondos.
- 3- En cambio, cuando el empleado cheques posdatados, por tratarse de un instrumento de pago, debe estarse a la fecha de entrega de cheque. En este supuesto, dicho elemento podrá ser valorado únicamente para graduar la sanción dentro de la escala establecida por el art. 53 del Código Fiscal (t.o 1999).

La **Cra. Mabel Ester JAMILIS** dijo:

Adhiere al voto de la Dra. Mónica Navarro.

El **Dr. Néstor LAUGLÉ** dijo:

Para entrar al tratamiento de la temática que motivara la convocatoria por al señora presidente a Acuerdo Plenario, mediante Resolución Nª13, del 8 de mayo del año en curso, he considerado necesario recordar, aunque mas no sea someramente, algunas de las características o rasgos salientes, tanto de los agentes de percepción como de sus similares de retención, conforme a la normativa vigente, no sólo a los efectos de facilitar su distinción, sino también la mejor comprensión de la opinión que luego verteré, sin pretender dar – en abstracto- fórmulas a priori que permitan embretar los distintos supuestos que en el futuro y en concreto puedan presentarse.

I)Régimen General de retención (Disposición Normativa Serie "B" Nª 43/96 y modif..)

Objeto: Constituyen objeto de dicho régimen las operaciones de adquisición de cosas muebles cuya entrega se realice en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires; las locaciones (de obras, cosas o servicios) y prestaciones de servicio cuya realización de produzca en dicha jurisdicción.

Agente de retención: Tiene el carácter de agente de retención quién es designado como tal a dichos efectos por el Código Fiscal, por leyes especiales, y las normas que dicta la Autoridad de Aplicación. El Agente de retención queda obligado a actuar como tal por las operaciones de adquisición de cosas muebles, locaciones (obras, cosas o servicios) y prestaciones de servicios que realicen los sujetos que menciona el art. 1. Para facilitar la comprensión de esta figura y distinguirla con facilidad de otras, puede sostenerse que el agente retención es quien "paga" a su proveedor. No paga el importe de lo adquirido, sino que abona menos porque "retiene" el porcentaje correspondiente al impuesto sobre los Ingresos Brutos que la norma le indica. La retención deberá que efectuarse en el momento del pago, sobre el monto del mismo, con las deducciones que indica la norma, puntualizando que se entenderá por pago el abono efectivo, la compensación y, con la autorización o conformidad expresa o tácita del sujeto pasible de retención, la reinversión o disposición de fondos en cualquier forma.

Sujetos pasibles: Revisten el carácter de sujetos pasibles de retención quienes realicen operaciones de venta de cosas muebles, locaciones (de cosas, obras o servicios) y prestaciones de servicios, siempre que se desarrollen actividades en la Provincia de Buenos Aires y en tanto no se encuentren exentos.

Constancia de retención: Los agentes de retención deberán entregar a los contribuyentes la constancia de retención mediante el formulario R-122 V.2 o similar emitido por computadora, conforme a las previsiones y diseños que establezca la Dirección Provincial de Rentas. A opción del agente de retención, podrá entregarse al contribuyente un único comprobante emitido por computadora, que comprenda las retenciones efectuadas por mes calendario. Los citados comprobantes constituirán suficiente y única constancia a los fines de acreditar la retención.

Ingreso. Plazos: El agente de retención debe ingresar de las retenciones quincenalmente (ver art. 10 de la D.N. cit).

En el régimen de retención, puede ocurrir que el agente de retención:

- 1- Reciba la factura y no pague. En este caso no hay retención.
- 2- Pague a los diez (10) días en efectivo. En este momento nace su obligación de entregar constancia y depositar el importe de la contribución.

3- Pague con un cheque de "pago diferido" , el que es aceptado por el proveedor. Entiendo que, en el supuesto de estos agentes, la retención es procedente en el momento de la emisión del respectivo documento. Ello así por cuanto, cuando el agente paga (en cualquier forma) tiene la obligación de depositar el importe que retuvo, pues no puede lucrar o beneficiarse con el monto que no pagó, ya que dicho importe (que "amputa" al pagar) pasó en forma automática e instantánea a ser patrimonio del Fisco y crédito de impuesto para el proveedor. Entiendo que, en el supuesto de los agentes, la retención es procedente en el momento de la emisión del respectivo documento. Ello así por cuanto, cuando el agente paga (en cualquier forma) tiene la obligación de depositar el importe que retuvo, pues no puede lucrar o beneficiarse con el monto que no pagó, ya que dicho importe (que amputa al pagar) pasó en forma automática e instantánea a ser patrimonio del Fisco y crédito de impuesto para el proveedor.

Entiendo que el agente de retención no puede alegar falta de disponibilidad de fondos como casual exculpatoria.

Declaración jurada: Los agentes de retención deberán suministrar a la Dirección Provincial de Rentas el Formulario R-024 V.2 y la siguiente información, que tendrá carácter de declaración jurada.

- a) Número de inscripción de agente retención.
- b) Número de Clave Única de Identificación Tributaria del vendedor o prestador.
- c) Fecha de pago de la operación objeto de retención.
- d) Monto de la retención.
- e) Número de comprobante de retención.

En la declaración jurada la información se consignará ordenada mensualmente por cada sujeto que fuera pasible de retención, y respecto de cada uno de ellos se asentará cronológicamente cada operación.

La declaración jurada deberá presentarse, en forma bimestral, en soporte magnético, mediante disquete de tres pulgadas y media, alta densidad, conforme las prescripciones y de diseño previsto. El vencimiento de la misma operará el último día hábil del mes calendario siguiente al del período que deba ser informado.

II) Régimen General de percepción (Disposición Normativa Serie "B" N^o 38/95 y modif..)

Objeto: Constituyen objeto de dicho régimen las operaciones de adquisición de cosas muebles cuya entrega se realice en jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, las locaciones (de obras, cosas o servicios) y prestaciones de servicios cuya realización se produzca de la Provincia de Buenos Aires.

Agente de percepción: Tiene el carácter de agente de percepción quién es designado como tal a dichos efectos por el Código Fiscal, por leyes especiales, y las normas que dicta la Autoridad de Aplicación. El agente de percepción queda obligado a actuar como tal las operaciones de venta de cosas muebles, locaciones, (obras, cosas o servicios) y prestaciones de servicios que realicen los sujetos que menciona el art. 1^a. Para facilitar la comprensión de esta figura y distinguirla con facilidad de otras, puede sostenerse que el agente de percepción es quien "cobra" a su cliente,

Revisten el carácter de sujetos pasibles de percepción todos los adquirentes de cosas muebles, locatarios (de cosas, obra los servicios) y prestatarios de servicios ue realicen actividades en la Provincia de Buenos Aires y en tanto no se encuentren exentos.

Constancia de la percepción: El importe de la percepción deberá ser incluido, en forma discriminada, en la factura o documento equivalente que se extienda con motivo de la operación (al importe de la factura le "suma" el porcentaje correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos que la norma le indica). Dicho comprobante constituirá suficiente y única constancia a los fines de acreditar percepción.

Ingresos Plazos: El agente de percepción puede optar por efectuar el ingreso de las percepciones por los criterios de lo percibido o lo devengado.

1ª) Si se opta por el criterio de lo percibido, el importe de las percepciones deberá ser ingresado mediante un único pago en los plazos que se indican en el art. 10 de la D.N nª 38/95, modificado por el art. 4ª de su similar nª 59/95 (deposita quincena). A estos efectos se considera:

- a) Que la percepción se realiza al efectivizarse la cobranza de la venta, locación o prestación de servicios, entendiéndose por cobranza el cobro en efectivo o en especie, la compensación y, con la autorización o conformidad expresa o tácita del agente de percepción, la reinversión o disposición de los fondos en cualquier forma.
- b) Que en caso de pago parcial, se ha efectuado la percepción hasta la concurrencia del importe respectivo.

En el sistema de percepción, pueda ocurrir las siguientes situaciones

- 1.1) Entregue la factura y no le abonen. No está obligado a depositar.
- 1.2) Entregó la factura y le abonaron en efectivo. En este momento nace su obligación de depósito.
- 1.3) Cobra el 50% en efectivo y el 50% con cheque común en ese mismo acto. Deberá depositar el total de la percepción.
- 1.4) Cobra sólo el 50%. Como ya se enunció supra (1b) en el caso de pago parcial se considera que la percepción se ha efectuado hasta la concurrencia del importe respectivo.
- 1.5) Perciba con un cheque de "pago diferido". Debe considerarse que en este caso el cheque no cumple la función de

instrumento de pago, ya que, como sostiene la doctrina mayoritaria".."es un instrumento de crédito..No constituye medio de pago pues no tiene poder cancelatorio como el dinero" (Barbado, Analía, "Nueva Ley de Cheques", Bs As 1995). En este supuesto no queda configurado el pago por la sola recepción del cheque por parte acreedor, sino cuando el mismo es pagado por el banco. Estimo que este es un supuesto en el cual podría considerarse la falta de disponibilidad de fondos, si se la invoca y prueba como tal.

2º) Si se opta por el criterio de lo devengado el importe de las percepciones deberá ser ingresado, mediante un único pago, hasta el día 12 inclusive, o inmediato posterior hábil, del mes calendario inmediato siguiente. Se considera que el derecho a la percepción se devenga con prescindencia de la exigibilidad del mismo (no importa si el agente de percepción cobró o no cobró, si no cobró debe oblar el importe respectivo de su pedido). Si no deposita, podrá aplicarse multa por defraudación por las que cobró. Por las que no cobró no puede aplicarse multa por defraudación sino por omisión.-No puede alegar falta de disponibilidad de fondos como causal exculpatorio.

Declaración Jurada : Los agentes de percepción deberán suministrar a la Dirección Provincial de Rentas- con carácter de declaración jurada y en forma bimestral-la siguiente información:

- a) Número de inscripción del agente de percepción deberán
- b) Número de inscripción en el impuesto sobre los ingresos brutos del

adquiriente. Si este último no se encontrara

- c) Fecha de cobranza o, en su caso, de la operación de percepción.
- d) Monto sujeto a percepción.
- e) Monto de la percepción.
- f) Tipo de operación.
- g) Número de comprobante de depósito.

En esta declaración jurada la información se consignará ordenada mensualmente por cada sujeto que fuera pasible de percepción, y respecto de cada uno de ellos se asentará cronológicamente cada operación.

El vencimiento para la presentación de la declaración jurada operará el último día hábil del mes calendario siguiente bimestre que debe ser informado.

La declaración jurada deberá presentarse en soporte magnético, mediante disquete de tres pulgadas y media, alta densidad, conforme las prescripciones y diseño previsto.

La Cra **Silvia Ester HARDOY** dijo:

Habiéndose dictado pronunciamientos divergentes en las causas "ANTONIO BARILLARI S.A.C.I.F.I.A" en las Salas I y III, registrados bajo los números 39,40,44 y 38, respectivamente, se trata de establecer una doctrina relativa a la tipificación de la defraudación fiscal en los casos de agentes de retención y/o percepción que acrediten que, en determinadas operaciones de un mismo período fiscal, no se contó con la disponibilidad de fonos provenientes de la cancelación de las pertinentes operaciones, o si dicha circunstancia debe ser tomada en cuenta únicamente para graduar la sanción.

La suscripta ha tenido oportunidad de expedirse acerca del tema al sentenciar en el expediente número 2306-729.473, año 1997, caratulado "ANTONIO BARILLARI SACIFA", que se juzgó a la luz de lo dispuesto en los artículos 52 y 53 inciso b) del Código Fiscal (t.o 1996) la conducta por omisión o defraudación fiscal de la firma del epígrafe, en su calidad de agente de percepción, por haber ingresado fuera del término del dinero recaudado por

impuesto sobre los Ingresos Brutos en el período junio/97, habiendo optado por el sistema de lo devengado de acuerdo a lo establecido por el artículo 10 de la Disposición Normativa Serie "B" 38/95.

Se analizó el ajuste a derecho de la Resolución 1746/97 de la Gerencia Delegación Mar del Plata de la Dirección Provincial de Rentas que, de acuerdo a lo normado en el artículo 53 inciso b) del Código Fiscal (t.o1996), sanciona la conducta de la firma recurrente como defraudación fiscal, aplicándole una multa del 100% del impuesto ingresado fuera de término.

La norma citada sanciona a los "agentes de percepción o se retención que mantengan en su poder impuestos percibidos o retenidos, después de haber vencido los plazos en que debieron ingresarlos al Fisco".

Según consta en autos, la firma recurrente depositó fuera del plazo para ello establecido percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a operaciones realizadas en el mes de junio/97, habiendo abonado también los recargos e intereses respectivos. El depósito tardío se encuentra reconocido por la recurrente pero ésta alega que si bien facturó a sus clientes en el momento de la operación de venta y liquidó las percepciones, no había recibido los importes correspondientes.

En orden a ello se analizó si en el caso se verifica el incumplimiento material del deber de ingresar en término el impuesto percibido, habida cuenta que la infracción específica de estos agentes requiere que la percepción se haya realizado en forma real, esto es, que los fondos hayan estado en efectiva disposición de los mismos (conf. Villegas Héctor B., "Los agentes de retención y de percepción en Derecho Tributario", Ed. Depalma, Bs.As., 1976; pág. 167).

En camino a elucidar tal cuestión fueron tenidos en cuenta los elementos de convicción obrantes en la causa, especialmente la pericial contable, en la cual los peritos dictaminan que la cobranza de las facturas se produce con distintos medios cancelatorios: dinero en efectivo, cheques al día, posdatados y de pago diferido y que los pagos efectuados mediante cheques

postdatados o de pago diferido provoca que la firma en estas oportunidades carezca de la disponibilidad financiera proveniente de las respectivas operaciones, en la fecha de vencimiento establecida por la normativa provincial (art. 10 de la Disposición Normativa "B" 38/95).

Frente al aporte probatorio antes señalado se concluyó que solo respecto de las operaciones sobre las cuales se tenía disponibilidad financiera, por haberse percibido el tributo con antelación a la fecha de vencimiento para su ingreso, se ha dado la materialidad de la infracción requerida por la figura, toda vez que el agente ha "mantenido en su poder los fondos percibidos". Por las restantes operaciones la conducta de la recurrente configura la omisión prevista en el artículo 52 del Código Fiscal (t.o. 1996), pues si bien su obligación legal es ingresar al Fisco en la fecha de vencimiento en razón de haber optado por el sistema de lo devengado, no incurre en defraudación fiscal pues nunca tuvo en su poder fondos de impuestos percibidos (conforme doctrina de la Sala III en "Frigorífico Regional Salto S.A.", sentencia del 28-09-2000). De lo cual se desprende la necesidad de analizar operación por operación dentro del mismo período fiscal.

La Sala I en el expediente número 2306-728.696, año 1997, caratulado "BARILLARI ANTONIO SACIFIA" sostuvo que de la pericial contable quedó acreditado el ingreso tardío de las percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a las operaciones de junio, agosto, septiembre y octubre/96 y abril/97, y si bien, en algunas operaciones quedó demostrado que el apelante no contaba con la disponibilidad de los fondos, esta causal no puede ser eximente de la sanción por defraudación fiscal por todo el período verificado, sin perjuicio de valorar dichas circunstancias al momento de graduar la sanción. Por lo tanto entendió que debe analizarse el período en su totalidad sin efectuar la discriminación por operaciones.

La misma Sala en el expediente número 2306-728.868, año 1997, caratulado "ANTONIO BARILLARI SACIFIA" sostuvo que la recurrente, en su carácter de agente de retención, pudo

demostrar sus dichos, luego de producida la pericia contable ofrecida,: "no disponibilidad del dinero para depositar" en algunas operaciones, sin embargo en el total del universo de lo verificado, se ha comprobado la existencia mayoritaria de pagos extemporáneos, es decir después del vencimiento de la fecha obligacional. Ello llevó a concluir que la figura imputada, infracción al artículo 53 inc. b) del Código Fiscal (T.O. 1996) quedó acreditada, sin perjuicio de merituar en el acápite pertinente las circunstancias atenuantes y/o agravantes que hacen a la tipificación del ilícito. Por lo tanto entendió también en esta causa, que debe analizarse el período fiscal en su totalidad sin efectuar la discriminación por operaciones.

Nuevamente la Sala I en el expediente número 2306-729.448, año 1997, caratulado "ANTONIO BARILLARI SACIFIA" sostuvo que de los datos que surgen de la pericial contable, ha quedado acreditado el ingreso tardío de las retenciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y si bien en algunas operaciones quedó mostrado que el apelante no contaba con la disponibilidad de los fondos, no puede ser eximente de responsabilidad – defraudación fiscal- por todo el período verificado, sin perjuicio de valorar dichas circunstancias al momento de graduar la sanción. Entiende que debe considerarse el período fiscal en su totalidad sin discriminar por operaciones.

Debe puntualizarse que los agentes incurrirán en defraudación fiscal cuando las retenciones o percepciones de impuesto resulten de ingresos reales, es decir que los fondos hayan estado en efectiva disposición del agente, sin ingreso real sólo existen contablemente pero no en la realidad, en razón de una situación insuperable de iliquidez. En tales casos hay una suma tributaria supuestamente amputada o adicionada pero que carece de existencia real, ya que si los fondos no estuvieron en efectiva disposición del agente, este no pudo mantenerlos en su poder dándose una situación de imposibilidad material. La norma habla de "mantener en su poder" describe un comportamiento positivo, pero lo punible es la conducta omisiva

del no ingreso (conf. Villegas Héctor B., "régimen Penal Tributario Argentino" Ed. Depalma, Bs. As. 1998, pág. 476).

Vale recordar que la Dirección Provincial de Rentas ha dictado normas reglamentarias e interpretativas estableciendo regímenes de retención y de percepción para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En relación al primero de ellos, la Disposición Normativa B 43/96 en su artículo número 6 establece que la retención deberá practicarse en el momento del pago; entendiéndose por pago: a) el abono en efectivo, b) la compensación y c) con la autorización o conformidad expresa o tácita del sujeto pasible de la retención, la reinversión o disposición de los fondos en cualquier forma.

De acuerdo a su literalidad los casos enunciados no ofrecen lugar a diversas interpretaciones, no resultando igual cuando medien cheques u otros valores emitidos por el agente de retención con la intención de "pagar" es decir extinguir la obligación que el mismo mantiene con su proveedor -sujeto a retención-. La suscripta interpreta que también debe entenderse por "pago" cuando el medio posea poder cancelatorio y liquidez inmediata, que contablemente pertenezca al rubro Disponibilidades, de acuerdo a las normas vigentes obligatorias en materia de criterios generales de exposición de la información contable, tales características las reúnen los cheques (no postdatos y ni de pago diferido) propios o de terceros en pesos de curso legal o en moneda extranjera y giros postales y bancarios a la vista. Entiende que no poseen las características señaladas -poder cancelatorio y liquidez inmediata- los cheques propios o de terceros, posdatados o de pago diferido, por tratarse de valores con un grado inferior de liquidez, perteneciendo ellos al rubro Créditos de acuerdo a las normas contables referidas, hasta la fecha establecida para su cobro; (conf. Contabilidad Presente y Futuro, de Juan Carlos Viegas, Luisa Fronti de García, Osvaldo A. Chaves y Ricardo J. M. Pahlen Acuña, Ed. Macchi, año 1996).

Por lo expuesto se concluye que en el supuesto que un agente de retención entregue un cheque de pago diferido a su

proveedor –sujeto retenido- a efectos de extinguir su obligación el mismo tendrá efecto cancelatorio el día establecido para su presentación, es decir que en esta fecha se “paga” al proveedor y también al Fisco, cuyo cálculo y retención ficta y contable –no real- se efectuará en el momento de emisión del cheque de pago diferido. A efectos de su declaración ante el Fisco, estas operaciones corresponden al período en que han sido pagadas, sin importar la fecha de su devengamiento, llamada así a la fecha de realización de la operación, de su facturación o de la emisión del cheque de pago diferido.

También la Dirección Provincial de Rentas dicto la Disposición Normativa B 38/95, estableciendo un régimen de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En ella dispone que se considera “cobranza” no refiriéndose tampoco a la situación generada cuando se utilicen cheques de pago diferido. La suscripta sostiene la misma postura que expuso para el caso de los agentes de retención.

En consecuencia, a juicio de la suscripta y ratificando el criterio sustentado con anterioridad, debe fijarse la siguiente doctrina legal: Los agentes de retención y de percepción incurrirán en defraudación fiscal –artículo 53 inc. b) del Código Fiscal- cuando mantengan en su poder impuestos retenidos o percibidos, después de haber vencido los plazos en que debieron ingresarlos al Fisco. Corresponde analizar operación por operación dentro de cada período fiscal a efectos de verificar la disponibilidad de fondos en cada una. Los cheques postdatados y de pago diferido constituyen medios de pago con poder cancelatorio ilimitado y liquidez inmediata a la fecha indicada para su presentación al cobro.

En virtud del resultado de la votación que antecede, los vocales por mayoría acuerdan:

1º) Fijar la siguiente interpretación legal: Cuando el agente de retención o de percepción haya empleado cheques postdatados, por tratarse este de un instrumento de pago, debe estarse a la fecha de entrega del cheque a fin de determinar la configuración

del elemento material de la figura de defraudación fiscal. En este Supuesto, dicho elemento podrá ser valorado únicamente para graduar la sanción dentro de la escala establecida por el artículo 53 del Código Fiscal que correspondiere.

2º) En relación a la problemática referida a los cheques de pago diferido, no habiéndose alcanzado la mayoría necesaria para fijar la interpretación legal, se ha estimado aconsejable, que tal situación sea contemplada expresamente a través de las normas pertinentes.

Siendo las trece horas se dio por finalizado el acto, firmando los señores Vocales después de la señora Presidente, por ante mí doy fe.

FIRMAS:

Dra. María Cristina QUIROGA, Presidente.

Dr. Néstor Hugo LAUGLÉ, Vocal.

Dra. Silvia Inés WOLCAN, Vocal.

Dra. Dora Mónica NAVARRO, Vocal.

Dra. Silvia Ester HARDOY, Vocal.

Dra. Mabel Ester JAMILIS, Vocal.

Dr. Luis Adalberto FOLINO, Vocal.

Dra. Eduardo Aníbal ALZA, Secretario de Sala (Interino).