

SENTENCIA N° 194/17

Expte.: 15/926/2017  
(Expte. DGR N°5.677/376-A-2015)

En San Miguel de Tucumán, a los 23 días del mes de Mayo de 2017, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "ACODO S.A. s/ Recurso de Apelación" – Expediente N° 15/926/2017".

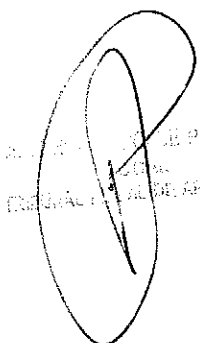
**CONSIDERANDO:**

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

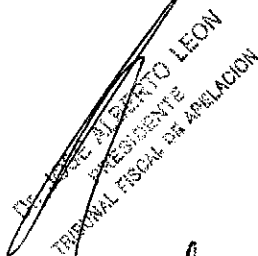
El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 46 del Expte. DGR N° 5.677/376-A-2015 el contribuyente, por medio de su presidente, 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-888/16 dictada con fecha 15/11/2016 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán (en adelante, la "DGR").

Por medio de ella, la DGR resolvió aplicarle al contribuyente ACODO S.A. una multa de \$91.244,54 equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86°, inciso 2), del CTP, por el periodo mensual 12/2014.



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN



C.P.N. JÓRGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

C.P.N. JÓRGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Expte. N° 15/926/2017  
San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Web: [www.tfa-tuc.gov.ar](http://www.tfa-tuc.gov.ar)  
San Miguel de Tucumán Tel. 0381-4979459 Página 1 de 10

El apelante inicia la exposición de sus agravios aduciendo la improcedencia de la aplicación de la pena. A su entender, la conducta de ACODO S.A. no deja entrever la más mínima sospecha de actitud fraudulenta.

Afirma que la conducta que se pretende imputarle surge del actuar diligente de él al haber presentado la correspondiente declaración jurada exteriorizando el monto a abonar; y, ante la accidental demora en el ingreso de las retenciones efectuadas, de inmediato se procedió al ingreso de ellas con sus respectivos intereses.



Alega que el daño producido al bien jurídico protegido ha sido reparado integralmente, lo que sería una causal de exculpación en función de lo dispuesto en el art. 59 del Código Penal.

Asimismo, esgrime la improcedencia de la calificación dolosa, recordando que la defraudación requiere de un acto doloso, en donde la acción subjetiva e intencionalidad son fundamentales. En su entender, la conducta material del contribuyente se encuentra a todas luces desprovista del elemento defraudatorio que exige la figura del art. 86 de la ley tributaria. Más aún, aduce que esa intención dolosa debió ser probada en forma asertiva y terminante por la administración, nada de lo cual ha sucedido.

Alega también la irrazonabilidad de la sanción impuesta.

Finalmente, y a todo evento, se solicita la reducción de la multa al mínimo legal en virtud de la ley 8.873.

II.- A fs. 1 del Expte. 15/926/2017 comparece la representación del organismo fiscal contestando el traslado conferido en los términos del art. 148 del CTP,



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

Expte. Nº 15/926/2017

San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Web: [www.tfa-tuc.gov.ar](http://www.tfa-tuc.gov.ar)

San Miguel de Tucumán Tel. 0381-4979459 Página 2 de 10

solicitando el rechazo del recurso de apelación en su totalidad y la confirmación de las resoluciones en crisis.


Alega, en primer lugar, que en materia tributaria y particularmente en la defraudación –a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario, que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad– se produce una inversión en la carga de la prueba, siendo el imputado quien deba probar su inocencia.

Alega, en segundo lugar, que el hecho de haber regularizado la situación no es óbice para la aplicación de la sanción prevista en el art. 86, inciso 2 del CTP; toda vez que resulta de relevancia el momento en el que se produjo dicha regularización, lo que ocurrió –de acuerdo a las constancias de autos– como consecuencia de la intimación cursada por el organismo fiscal.

Con respecto a la pretensión de aplicar el art. 59 del Código Penal, resalta que el hecho de haber cancelado el periodo mensual reclamado tampoco justifica que no se haya afectado el bien jurídico protegido, en tanto la disponibilidad de los fondos retenidos afecta de manera directa a la renta fiscal, impidiendo al estado el empleo de fondos que le pertenecen.

III.- Que a fs. 12/13 del expediente obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 85/17 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-888/16, dictada con fecha 15/11/2016 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán es ajustada a derecho.



CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. N° 15/926/2017

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Web: [www.tfa-tuc.gov.ar](http://www.tfa-tuc.gov.ar)

San Miguel de Tucumán Tel. 0381-4979459 Página 3 de 10

Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, el contribuyente ACODO S.A., en su carácter de agente de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, abonó tardíamente la posición 12/2014 que vencía el 14/01/2015. Iniciado el sumario correspondiente (notificado el 10/02/2015), procedió a abonar la posición con fecha 19/02/2015.

Para una mejor comprensión de la problemática con respecto al caso en análisis, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación.

El CTP, en su artículo 86° inciso 2, establece que: *"...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: 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..."*.-

De acuerdo a la norma transcripta, la infracción endilgada al apelante se configura en el momento que el mismo retuvo el tributo correspondiente y mantuvo en su poder los montos propiedad de la D.G.R., después de haber vencido el plazo en que debía ingresarlo, teniendo en cuenta su carácter de Agente de Retención. Es por ello que el fisco encuadra la infracción en el artículo 86 inciso 2) al considerar que el apelante incurrió en defraudación fiscal, conforme lo establece la normativa en cuestión.

Para poder confirmar la existencia de defraudación fiscal de parte del contribuyente es necesario comprobar, en primer lugar, el aspecto objetivo del hecho punible, el cual reside en este caso en no haber depositado en tiempo y forma al fisco los tributos efectivamente retenidos.

JOSÉ E. POCCHI PONECRA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

LIT. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Expte. Nº 15/926/2017

San Martín 362, 3º Piso, Block 2

San Miguel de Tucumán Tel. 0381-4979459

Web: [www.tfa-tuc.gov.ar](http://www.tfa-tuc.gov.ar)

Página 4 de 10

En los presentes actuados, se encuentra fuera de controversia que ACODO S.A. no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales, razón por la cual la Autoridad de Aplicación inicio el sumario pertinente encuadrando la conducta del apelante en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., por lo que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del apelante, se encuentra acreditado.

Cabe aclarar, que existe un reconocimiento expreso por parte del contribuyente en su recurso de apelación, con respecto al ingreso fuera de término de las retenciones efectuadas.

Ahora bien y luego del análisis objetivo del hecho, cuya demostración incumbe al ente fiscal, se debe acreditar la imputabilidad del autor a fin de ser viable la calificación legal atribuida al contribuyente.

La letra del artículo 86° es clara cuando dice: "...Incurrirán en defraudación fiscal...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...", por lo que concluimos que el CTP encuadra como defraudación la conducta endilgada al apelante en el momento que no deposita en tiempo y forma los montos retenidos.

En el presente caso, considero que la D.G.R. inició correctamente el sumario al apelante encuadrando su conducta en las disposiciones del artículo 86 inciso 2), ya que el marco de legalidad que otorga el CTP, establece que la conducta imputada es la defraudación fiscal, conforme el derecho positivo aplicable a los casos en donde la norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes, que con su conducta, afecten al bien jurídico protegido.

Dr. Jorge E. Posse Ponessa  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. Jorge Gustavo Jimenez  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Expte. Nº 15/926/2017  
San Martín 362, 3º Piso, Block 2

San Miguel de Tucumán Tel. 0381-4979459

Web: [www.tfa-tuc.gov.ar](http://www.tfa-tuc.gov.ar)

Página 5 de 10

Corresponde aclarar que el autor del ilícito imputado será aquel sujeto que tenga el dominio del hecho. Es decir, quien maneje la acción. Teniendo tal poder de decisión que podrá decidir entre consumir o desistir pues, al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal. Por ello, la imputación efectuada por la DGR es de carácter *iuris tantum*, basada en que los contribuyentes en este tipo de ilícitos, se encuentran en "mejores condiciones imputativas" de demostrar que su conducta no deviene de un obrar malicioso. Esto es así, en el momento que el apelante tenía en su poder los montos retenidos, conocía de antemano la fecha del vencimiento para ingresar el tributo y no obstante ello no solo no ingresó los importes correspondientes, sino que solo se limitó a agravarse de la falta de demostración por parte de la DGR de su obrar doloso, sin aportar ningún tipo de prueba que permita desacreditar la imputación efectuada.

Reiterada jurisprudencia en la materia ha sostenido que el ingreso fuera del término fijado de los tributos previamente retenidos o percibidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional propio de la figura; presunción que puede ser desvirtuada por las pruebas que aporte el imputado o, en su caso, por las constancias obrantes en la causa, admitiéndose la posibilidad de declarar la inexistencia de dolo en el responsable retenedor en casos o situaciones que deberán ser analizadas con rigurosa prolijidad, por cuanto el dolo, en esta clase de defraudación, consiste en la voluntad deliberada de no llevar a cabo el ingreso en término, no obstante la conciencia de que existe el deber concreto de hacerlo (cfr. Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires -voto de la Dra. CPN Silvia Ester Hardoy- INDUSTRIAS ALIMENTICIAS MENDOCINAS, 20/08/13).

Asimismo, y con respecto a la imputación endilgada al apelante, para mayor abundamiento la Autoridad de Aplicación cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar tal extremo. Una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.-

Cabe señalar que se entiende por “presunción” a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

El artículo 88° del C.T.P., enumera las presunciones que permiten determinar que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, presunciones que admiten prueba en contrario (*iuris tantum*), correspondiendo al agente liberarse de tales actos, mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido, situación que no acontece en los presentes actuados.

En autos, la tipificación del ilícito tributario endilgado al apelante, fue encuadrado por la DGR en las disposiciones del artículo 86° inciso 2) y en la presunción establecida por Ley, en el artículo 88° inciso 3) del Código Tributario Provincial, el cual establece que: “...*Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concorra alguna de las causas siguientes: ... 3- Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias...*”.

Recordamos que el Código Tributario Provincial, otorga la facultad a la DGR de hacer uso de las presunciones normadas en el artículo 88°, habiendo encuadrando la conducta del apelante en el presente caso, en el inciso 3).-

Es por ello, que corresponde confirmar lo actuado por la Autoridad de Aplicación, así como el uso de las presunciones del artículo 88° inciso 3) para acreditar la conducta del agente, ya que según se desprende de las constancias de autos, el mismo no ha logrado probar la inexistencia del elemento subjetivo propio del tipo infraccional imputado, es decir, no aporta ningún elemento probatorio que permita eximir su responsabilidad, máxime

cuando el acto administrativo por medio del cual se aplica la sanción, en su condición de tal goza de presunción de legitimidad.-

Que en igual sentido se expidió El Tribunal Fiscal de Buenos Aires, en el caso "Cooperativa Agrícola Ltda. de Conesa, de fecha 02/09/1981", al establecer en el considerando nº 3: "...Que sobre la base de lo expuesto, este Cuerpo ha estimado prudente repensar el tema, llegando a la conclusión de que el ilícito en tratamiento requiere para su configuración, además de la materialidad del hecho, la existencia de un elemento subjetivo intencional, tal como lo señalan los autores y fallos antes citados. Sin perjuicio de ello el Tribunal entiende, siguiendo en este aspecto la doctrina preconizada por Carlos M. Giuliani Fonrouge ("Derecho Financiero", 3ª ed. -t. II. ps. 602 y 603) y Héctor B. Villegas. ("Los Agentes de Retención y de Percepción en el Derecho Tributario", Ed. Depalma, 1976, p. 170), que el ingreso fuera de término de los tributos retenidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional propio de la figura; presunción que puede ser desvirtuada por las pruebas que aporte el imputado o, en su caso, por las constancias obrantes en la causa...".

En conclusión, hay un elemento concreto que, a mi juicio, es esencial para confirmar lo actuado por la DGR, que es el reconocimiento del contribuyente de la materialidad de la acción, sin la prueba de elemento alguno que neutralice la consideración negativa y deliberada de su conducta, por lo que al producirse el vencimiento del plazo para ingresar la retención concurren los presupuestos mencionados en el artículo 86º inciso 2), y corresponde hacer operativa la presunción del artículo 88º inciso 3) del C.T.P., ya que el responsable al conservar la retención por un lapso que excede el plazo de su vencimiento para ingresarlo al Fisco, nos indica inequívocamente que su conducta se encuentra guiada por la intención de defraudar, considerando acreditado por la DGR, el elemento subjetivo necesario para confirmar la sanción impuesta.-

JORGE E. JOSSE POWERSA  
FISCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Finalmente, cabe destacar que la solicitud del apelante de aplicar la ley 8.873 a los efectos de reducir la sanción al mínimo legal tampoco puede prosperar, pues el mismo apelante reconoce que su mandante no se acogió a dicha ley.

V. 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 ACODO S.A. en contra de la Resolución N° M-888/16, dictada con fecha 15/11/2016 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa de \$91.244,54 (pesos noventa y un mil doscientos cuarenta y cuatro con 54/100), equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 12/2014, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del CTP, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

El señor Vocal Dr. **Jorge E. Posse Ponessa** dijo: haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante Dr. José Alberto León vota en idéntico sentido.

El señor Vocal C.P.N. **Jorge Gustavo Jiménez** dijo: haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante Dr. José Alberto León vota en idéntico sentido.

En mérito a ello, y visto el resultado del presente acuerdo,

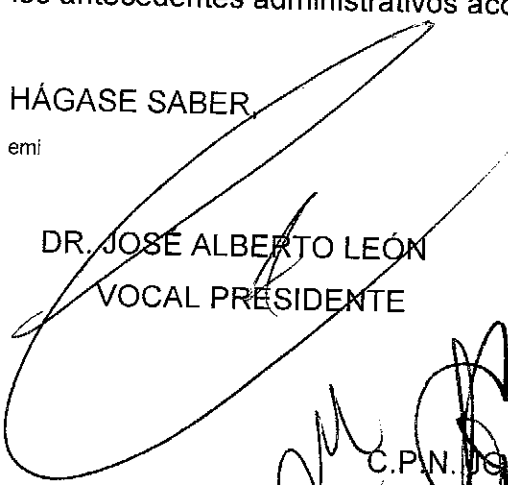
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
RESUELVE:**

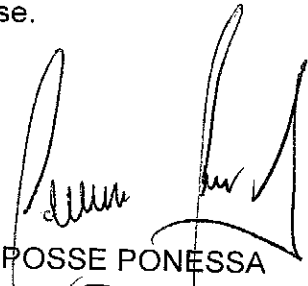
**ARTÍCULO 1º: NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente ACODO S.A. en contra de la Resolución N° M-888/16, dictada con fecha 15/11/2016 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa de \$91.244,54 (pesos noventa y un mil doscientos cuarenta y cuatro con 54/100), equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 12/2014, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Retención, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2) del CTP, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

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

HÁGASE SABER

emi

  
DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL PRESIDENTE

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

  
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL

ANTE MI

  
Dra. SILVIA M. MENEGHELLO

SECRETARIA