

SENTENCIA N° 672/17

Expte. N° 565/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 11 días del mes de Diciembre de 2017, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León (Vocal), el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **"INGECO S.A.C.C.I.F.I.A.G. F.Y.S. s/Recurso de Apelación"**. Expediente N° 565/926/2017 (Expte. DGR N° 60720/376/II/2015) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El DR. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I) Que a fojas 39/41 del Expte. 60720/376/II/2015 el Dr. Leandro Stock en su carácter de apoderado de la firma INGECO S.A.C.C.I.F.I.A.G.F. Y.S., interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1482/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 19.04.2017 obrante a fojas 37. En ella se resuelve *"APLICAR al agente INGECO S.A.C.C.I.F.I.A G.F. Y.S. C.U.I.T. N° 30-50454932-8 una multa de \$416.150,46 (Pesos Cuatrocientos Dieciséis Mil Ciento Cincuenta con 46/100) 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 sobre los ingresos Brutos – Agente de Retención periodo mensual 09/2015..."*

Manifiesta que toda infracción y sanción tributaria forma parte del derecho penal, y por lo tanto, le son aplicables los principios que nutren esa rama del derecho, entre los cuales encuentra el principio de reparación integral o plena del daño injustamente causado. Que dicho principio se encuentra consagrado

Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Dr. Jorge Gustavo Jiménez
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

en el art. 59 del Código Penal, que establece: *“La acción penal se extinguirá... 6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes...”*.

Considera que la resolución extrae el dolo de la simple mora y que no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención sino que es necesaria la concurrencia del elemento subjetivo, en relación con el principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente. La conducta prevista en el art. 86 describe una conducta atravesada por el fraude, es decir la maniobra, ardid, engaño y/u ocultación apto para inducir al error del Fisco y que tal comportamiento no se le puede atribuir a la firma.

Plantea que la sanción es irrazonable y que no puede subsistir como acto administrativo válido. Que la Resolución ha obviado las pautas básicas a considerar para la graduación de la sanción que se encuentran legalmente previstas en el art. 78 de la Ley 5.121.

Que la firma ingresó el tributo en su totalidad y de contado en fecha 10.XII.15 por lo que, como máximo, correspondía aplicar multa reducida a 1/3 del mínimo legal en virtud de la Ley 9.013, la cual restablece la vigencia de la Ley 8.873. Que la Administración no puede concluir que al no haberse adherido a la Ley 9.013, no le corresponde el beneficio establecido en su art. 7 inc b).

II) A fojas 48/50 del Expte. 60720/376/1/2015 la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

El art. 86 inc 2 del Código Tributario Provincial prevé sanción para los Agentes de Retención que mantengan en su poder tributos retenidos, después de haber

DR. JORGE GUSTAVO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL

vencido el plazo para ingresarlos al fisco.

Hace mención a lo establecido por el art 88 inc 3 del Código Tributario Provincial y al art. 10 de la Resolución general N° 23/02 sus modificatorias y complementarias por lo que la aplicación de sanción estaría ajustada a derecho.

Expresa que se acredita fehacientemente el elemento material, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las retenciones correspondientes al periodo mensual 09/2015 conforme lo reconoce el apelante, por lo que resulta de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86 inciso 2 del digesto tributario. Que el hecho de haber cancelado el período reclamado no significa de ninguna manera que no se haya afectado el bien jurídico protegido, en tanto la indisponibilidad de los fondos percibidos afecta de manera directa a la renta fiscal.

Destaca que los agentes de retención adeudan el ingreso de tributo que previamente retuvieron a 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.

Rechaza por improcedente la pretensión del apelante de aplicar la de manera supletoria el art. 59 de Código Penal, por cuanto la invocación de normas supletorias solo procede a falta de normas tributarias expresas en la materia, lo que no acontece en el presente caso. Y también rechaza la solicitud efectuada por el apelante de graduar la sanción de conformidad con las previsiones del art. 7 inc b) de la ley 8.873 restablecida por la Ley 9.013, por cuanto dichos beneficios están supeditados al reconocimiento expreso por parte del agente de la infracción cometida y demás requisitos y condiciones establecidos en la mencionada normativa, a más de que no resultaría procedente en el presente caso tal beneficio por existir resolución que aplica multa.

ESTAMPADO LEGAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION TUCUMAN

CECILIO GUSTAVO JIMENEZ

Por lo expresado corresponde NO HACER LUGAR al recurso de Apelación interpuesto por la firma.

Ofrece prueba y hace reserva federal del caso.

IV. A fojas 19/20 del Expte. 565/926/2017 obra Sentencia Interlocutoria dictada por el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Tucumán, donde se tiene por presentadas las actuaciones, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° M 1482/17 del 19/04//2017, resulta ajustada a derecho.

Corresponde entrar al análisis de los hechos trascendentales para evacuar el planteo de prescripción de la acción expuesto por el apelante.

A fojas 4 del Expte. 60720/376//2015 obra notificación legal N° 201511-00058-051885 e instrucción de sumario N° B10/S/000000545/2015 cursada al contribuyente INGECO S.A.C.C.I.F.I.A.G.F. Y.S, en donde se imputa al apelante por la presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., por el período 09/2015, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, teniendo en cuenta que el vencimiento para el ingreso del tributo era el día 15/10/2015.

A fojas 37 rola Resolución N° M 1482/17 emitida por la D.G.R. en fecha 19/04/2017, la cual en su artículo N° 1, aplica al contribuyente una multa equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido y no ingresado, periodo fiscal 09/2015 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Agente de Retención, por encontrarse su conducta incurso en la causal del artículo N° 86° inciso 2) del C.T.P.

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Que el Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (consolidado por Ley N° 8240), 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...".

La conducta infraccional 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 éste caso en no haber depositado en tiempo y forma al fisco, los tributos efectivamente retenidos.

En los presentes actuados, se encuentra fuera de controversia que el Agente, 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

MAESTRO DE LA CAUSA
GUSTAVO LEON
FISCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION TUCUMAN

GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL

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 Código Tributario de la Provincia de Tucumán, 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 C.T.P., 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, afectan al bien jurídico protegido.

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 consumar o desistir pues, al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal. Por ello, la imputación efectuada por la D.G.R. es de carácter *luris 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

DR. JOSÉ MARCELO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

solo no ingresó los importes correspondientes, sino que solo se limitó a agravarse de la falta de demostración por parte de la D.G.R. 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. (Tribunal Fiscal de la Nación- 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 D.G.R. 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 D.G.R. 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 de los artículos 86° inciso 2) y 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", establece en el considerando n° 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...".

Asimismo, el Tribunal Fiscal de la Nación, sostiene que: "...El mantenimiento del importe tributario en su poder luego de vencer los plazos en que debió ingresarlo perjudica al erario que debía contar con esa suma que legítimamente le pertenece, siendo ello lo que tipifica la conducta fraudulenta del agente". Sobre esta situación, la Corte ha sostenido que tal hecho "...podría descartar la existencia de maniobra evasiva, pero tal circunstancia carece de significación en el caso de la defraudación cometida por el agente de recaudación, figura que, como se expresara, no requiere la existencia de ardid". (S.C.B.A. en autos "Banco Océánico Cooperativo Limitado, sentencia del 31/05/83).-

En conclusión, hay un elemento concreto que, a mi juicio, es esencial para confirmar lo actuado por la D.G.R., 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 D.G.R., el elemento subjetivo necesario para confirmar la sanción impuesta.

LA ADONDA DEL EXCMO. SEÑOR
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

LA ADONDA DEL EXCMO. SEÑOR
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

JORGE GUSTAVO JIMENEZ

Con respecto al planteo de que le correspondería la reducción en el importe de la multa propuesta por la Ley N° 9.013, mal puede el agente pretender encontrarse en igualdad de condiciones que un contribuyente y/o responsable que si se adhirió al régimen de facilidades de pago establecido en la mencionada Ley, ya que dicho régimen si bien otorga diversos beneficios a favor de los contribuyentes, también les genera una serie obligaciones, como lo establece por ejemplo el artículo 14 en su inciso 8): “el acogimiento al presente régimen, implica de pleno derecho el allanamiento incondicional del contribuyente y responsable y, en su caso, el desistimiento y expresa renuncia a toda acción y derecho, incluso el de repetición y el de prescripción, respecto de toda actuación administrativa o judicial y a todo planteo acerca de la falta de validez constitucional de las normas de carácter tributario dictadas o sancionadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente Ley, independientemente por lo cual se formule el citado acogimiento”.

Por otro lado, la Resolución General N° 64/2016 emitida por la Dirección General de Rentas establece los requisitos, condiciones y formalidades que deben cumplir aquellos sujetos que deseen acogerse a los beneficios establecidos por la Ley N° 8.073 (restablecido por Ley N° 9.013) y su artículo 4 establece: *“Para los supuestos contemplados en los incisos a) y b) del artículo N° 7 de la Ley 8.873, (restablecido por Ley N° 9.013) en los casos que se opte por la regularización al contado, los interesados podrán utilizar el formulario 930(F930) generado a través de la página web de la DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS (www.rentastucuman.gob.ar) o bien, solicitar su emisión en esta Autoridad de Aplicación.*

De ejercerse dicha opción, deberá dentro de los diez (10) días de efectuado el pago presentarse el acuerdo correspondiente para que la DIRECCION GENERAL DE RENTAS del formulario 930 (F930), en la dependencia donde se encuentre radicadas las actuaciones para el archivo de las mismas, en caso de corresponder...”

De lo expuesto en los párrafos precedentes, resulta a todas luces necesaria la correspondiente adhesión al presente régimen para poder gozar de los beneficios en ella incluidos.

Por último, el artículo 7 inc. b) de la Ley N° 9.013 es claro al expresar: “*En los casos en que exista instrucción de sumarios, sin que a la fecha del acogimiento al presente régimen se haya aplicado la multa correspondiente...*” por lo que para poder gozar del beneficio que otorga el presente artículo, no debería existir resolución que cuantifique la multa, situación que no se cumple en el presente caso, ya que con fecha 19-04-2017 la Dirección General de Rentas emitió la Resolución N° M 1482/17 en la que se sanciona con una multa de \$ 416.150,46 (Pesos Cuatrocientos Dieciséis Mil Ciento Cincuenta con 46/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 09/2015, 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 Código Tributario Provincial, por lo tanto no corresponde se le apliquen los beneficios de la norma al contribuyente por su falta de adhesión.

Por la consideraciones que anteceden concluyo que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución DGR N° M 1482/17 de fecha 19/04/2017, debiendo confirmarse la misma.

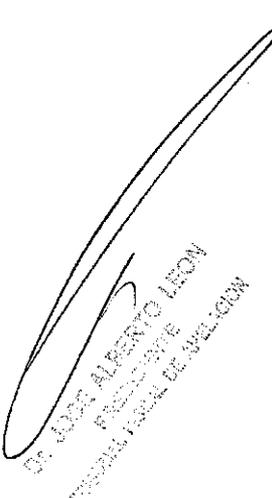
Así lo propongo.

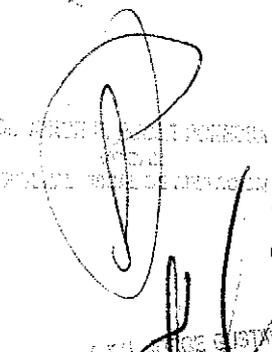
El Dr. José Alberto León dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez dijo:

Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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


DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Visto el resultado del precedente acuerdo,

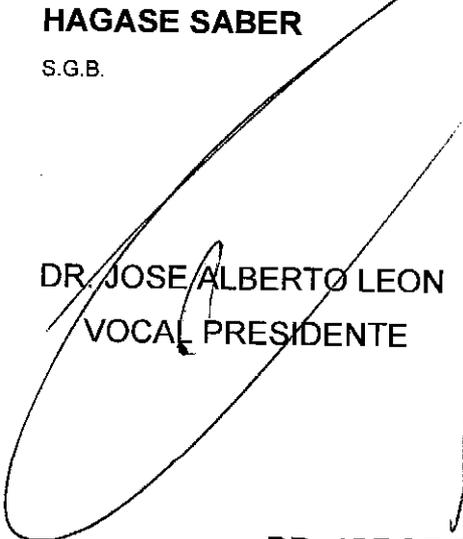
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:

1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **INGECO S.A.C.C.I.F.I.A.G.F.Y.S., CUIT N° 30-69175268-9**, en contra de la Resolución N° M 1482/17 de fecha 19/04/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la Sanción de Multa de \$ 416.150,46 (Pesos Cuatrocientos Dieciséis Mil Ciento Cincuenta con 46/100), equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 09/2015, 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 Código Tributario Provincial, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes,

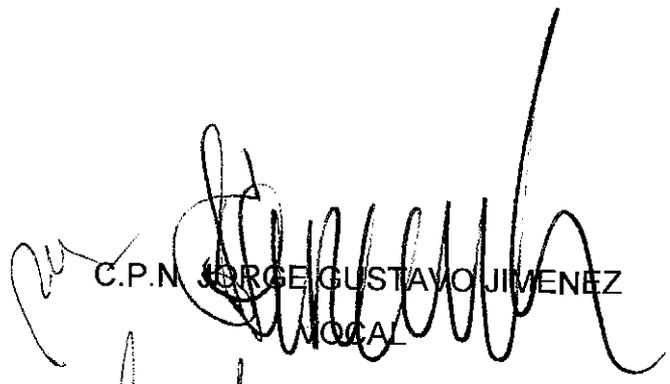
2.- REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE, oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

HAGASE SABER

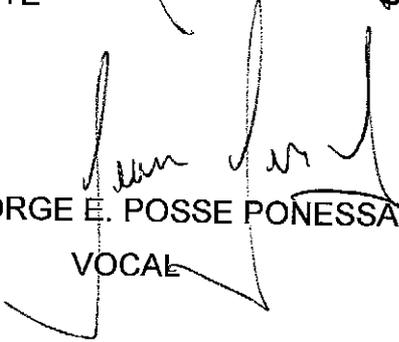
S.G.B.



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

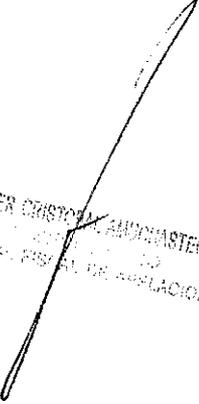


C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMADOR ASTEGUI
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA