

SENTENCIA N° 687/17

Expte. N° 521/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 18 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 y los Vocales, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) para tratar el expediente caratulado como **CORRALON ACONQUIJA S.R.L. S/ RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 521/926/2017 (Expte DGR N° 34146/376/S/2016) y;

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que el contribuyente CORRALON ACONQUIJA S.R.L., CUIT N° 30-53349356-0, por medio de su apoderado, presentó Recurso de Apelación (fs.22/25 del Expte. DGR N° 34.146/376/S/2016) en contra de la Resolución M 2497/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 07/06/2017 obrante a fs. 20. En ella se resuelve: Aplicar una Multa de \$ 266.365,56 (Pesos doscientos sesenta y seis mil trescientos sesenta y cinco con 56/100), equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 04/2016, 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.-

Manifiesta el apelante la improcedencia de la aplicación de la pena al no existir daño patrimonial al Fisco.

Expresa que a las sanciones tributarias le son aplicables los principios del Derecho Penal, entre los cuales destaca el principio de la reparación integral o plena del daño causado, consagrado en el artículo 59° del Código Penal, según el

cual la acción penal se extinguirá: 6)- Por conciliación o reparación integral del perjuicio de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes.

Manifiesta el apelante, que la circunstancia de haber ingresado las retenciones efectuadas con los intereses correspondientes implica haber efectuado una reparación integral del daño que podría haber causado a las arcas fiscales y tal circunstancia resulta suficiente para reafirmar la inexistencia de obrar doloso de su parte.

Reconoce que el importe fue ingresado fuera de término, pero entiende que no puede considerarse por tal motivo que se haya configurado el elemento intencional que requiere el ilícito.

Expresa que la "intención dolosa" que se le quiere atribuir debió ser probada en forma asertiva y terminante por la Administración, y afirma que sólo se pudo probar la existencia de un hecho externo sin la tendencia de la voluntad que conduce dicho accionar.

Agrega que podrá existir una presunción del elemento intencional pero a los fines de la calificación del hecho, la administración debe ponderar la conducta del sancionado a través de un examen minucioso de las distintas circunstancias de hecho que rodearon su accionar.

Concluye en que la Resolución adviene jurídicamente insostenible, y solicita se revoque en todos sus términos.

Solicita en última instancia, si resultara procedente la multa, se reduzca a un tercio de su mínimo legal en virtud de la aplicación del inc. b artículo 7º de la Ley N° 8873, (modificado por la Ley N° 9013), reconociendo no estar adherido a la misma.

II.- Que a fs. 01/03 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.

Que esgrime la Autoridad de Aplicación, que el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial prevé sanción para los Agentes de Retención que mantengan en su poder tributos retenidos después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco.

A su vez, cita el artículo 88 inciso 3 del Código Tributario Provincial, y establece que es de aplicación para el presente la presunción, salvo prueba en contrario, del propósito de defraudación cuando exista “manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de los mismos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias.

Expresa que se encuentra acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las retenciones correspondientes al período mensual 04/2016 conforme lo reconoce el propio apelante, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86° inciso 2 del C.T.P., en tanto se advierte que la conducta descrita se ha configurado en el caso de autos, en atención a que el agente mantuvo en su poder los tributos retenidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco.

Agrega que, la intención defraudatoria que la figura infraccional requiere está dada por el lapso de tiempo durante el cual el agente tuvo en su poder los importes retenidos antes de ingresarlos al Fisco. En el caso de marras, la fecha de vencimiento para el ingreso de las retenciones declaradas se produjo el día 11/05/2016, haciéndolo recién el agente en fecha 15/06/2016, por lo que ha transcurrido un lapso de tiempo considerable que permite colegir una actitud de beneficiarse con la utilización de fondos ajenos.

Cita el caso “Unión Cerealera S.A.” (TFN sala B, 19/05/2004), en el cual se expresó: “... atento la incontrovertible demora del accionante en el ingreso de las retenciones... que no permite sino concluir afirmativamente sobre la presencia del elemento subjetivo de la infracción imputada...”.

Agrega que, el hecho de haber cancelado el período mensual reclamado tampoco significa de ninguna manera que no se haya afectado el bien jurídico protegido, en

tanto la indisponibilidad de los fondos retenidos afecta de manera directa a la renta fiscal, impidiendo al Estado el empleo de fondos que le pertenecen en pos de la consecución de sus fines.

Descarta la pretensión del apelante, de la aplicación supletoria del artículo 59° del 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 caso de marras.

Agrega que no resulta procedente la aplicación del beneficio de reducción de multa previsto en el artículo 7 inciso b) de la Ley 8873, por cuanto al existir aplicación de sanción, sólo sería viable el beneficio previsto en el artículo 7 inciso a) apartado 3. de la normativa y sólo en la medida de que el agente exprese su voluntad de acogimiento al régimen instaurado por dicha Ley en las formas legales previstas.

III.- Que a fs.09/10 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 580/17, 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.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta de la firma CORRALON ACONQUIJA S.R.L. en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., con respecto al ingreso fuera del plazo legal de las retenciones efectuadas y considerar si, en el caso que correspondiera, es aplicable el beneficio del artículo 7 inciso b) de la Ley 8.873.

En primer lugar corresponde aclarar, respecto a la pretensión del contribuyente de aplicar el artículo 59° del Código Penal, que no es procedente su aplicación, en virtud de existir normas tributarias expresas en la materia que permiten resolver el tema en debate.

El artículo 6º del C.T.P. es claro al establecer que: *“En las situaciones que no pueden resolverse por las disposiciones de éste Código o de las leyes específicas sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente los principios generales de derecho tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines”*.

Asimismo, el artículo 69 del CTP, que invoca el apelante, dispone que: *“Las disposiciones de este Código se aplican a todas las infracciones tributarias salvo disposición legal expresa en contrario. A falta de normas tributarias expresas se aplicarán supletoriamente los principios generales del derecho en materia punitiva”*.

Es por ello que, en el caso en cuestión, frente a la existencia de leyes específicas sobre la materia, precisamente los artículos 86º inciso 2 y 88º del Código Tributario Provincial, cuya aplicación nos permite resolver la problemática que se presenta, no corresponde la aplicación del artículo 59º del Código Penal, tal como lo pretendía el impugnante.

Respecto al argumento del contribuyente sobre la reparación integral del daño, al entender que al haber ingresado en su totalidad el monto retenido al fisco se lo podría liberar de culpa, lo cierto es que el mismo ingresó el pago del tributo en fecha 15-06-16, fecha que resulta ser posterior a la fecha de vencimiento para su ingreso y posterior a la fecha de intimación de pago, situación que legitima a la Autoridad de Aplicación a encuadrar tal conducta en el artículo 86 inciso 2 del C.T.P.

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

El Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (consolidado por Ley N° 8240), en su artículo 86º 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...”.

Ahora bien, independientemente de haber ingresado el pago del tributo, 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.

Corresponde ahora analizar la existencia o inexistencia de dolo en el accionar del agente.

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 CORRALON ACONQUIJA S.R.L., 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 86º 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 afecten 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, desde 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, no aportó 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.

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 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.

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 86° inciso 2) y corresponde hacer operativa la presunción del artículo 88° 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.

Por último, cabe precisar que no es viable la pretensión del agente respecto a la aplicación del beneficio del artículo 7 inciso b) de la Ley 8.873, por el hecho de no estar adherido al Régimen Excepcional de Facilidades de Pago, condición

Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

necesaria para que pueda gozar de tal beneficio. Así lo dispone el mismo artículo, al expresar: "En los casos que exista instrucción de sumarios, sin que a la fecha del acogimiento al presente régimen se haya aplicado la multa correspondiente....".

Por ello, corresponde NO HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente CORRALON ACONQUIJA S.R.L., CUIT N° 30-53349356-0, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.

El señor vocal Dr. José Alberto León, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en idéntico sentido.

El señor vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en igual sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

### EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

#### RESUELVE:

**1.- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **CORRALON ACONQUIJA S.R.L., CUIT N° 30-53349356-0**, en contra de la Resolución N° M 2497/17 de fecha 07/06/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia CONFIRMAR la Sanción de Multa de \$ 266.365,56 (Pesos doscientos sesenta y seis mil trescientos sesenta y cinco con 56/100), equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 04/2016, 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, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

**HAGASE SABER**

V.M.S.

**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL PRESIDENTE

**DR. JORGE POSSE PONESSA**  
VOCAL

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

**ANTE MI**

**DRA. SILVIA M. MENEGHELLO**  
SECRETARIA

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