

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ²¹ 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, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **MAK CONSTRUCCIÓN S.R.L S/RECURSO DE APELACIÓN, Expte. N° 583/926/2017 (Expte DGR N° 33.268/376/M/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:

Que el contribuyente **MAK CONSTRUCCIÓN S.R.L., CUIT N° 30-70896043-4**, presentó Recurso de Apelación (fs. 28/30 del Expte. 33.268/376/M/2016) en contra de la Resolución N° M 2591/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 19/06/2017, (obrante a fs. 24 del Expte 33.268/376/M/2016). En ella se resuelve **NO HACER LUGAR** al descargo interpuesto por el agente **MAK CONSTRUCCIÓN S.R.L.**, con domicilio fiscal en calle Av. Soldati N° 204 de esta ciudad, en contra del Sumario N° B10/S/000000299/2016, y **APLICAR** al agente una Sanción de Multa de \$ 82.811,18 (Pesos Ochenta y Dos Mil Ochocientos Once con 18/100) equivalente a dos (2) 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 86º inciso 2) del Código Tributario Provincial.-

Aduce el recurrente que la Resolución impetrada extraería una actitud dolosa por parte del contribuyente de la simple mora del pago del impuesto retenido, infiriendo que no bastaría con la mera comprobación de la situación objetiva aducida por la D.G.R., sino que sería menester la concurrencia también del

elemento subjetivo de la infracción establecida, basándose en el principio de que solo puede ser reprimido quien fuere culpable.-

Sostiene que la normativa prevista en el art. 86° del Código Tributario Provincial, describe una conducta impetrada a través de fraude, expresando que tal comportamiento sería imposible de ser atribuido al recurrente en el caso de marras, ya que el mismo habría espontáneamente exteriorizado el importe de las retenciones practicadas.-

Expresa que en toda sanción de naturaleza penal debería existir afectación de un bien tutelado, expresando que en el art 86° de la ley 5.121, el bien jurídico tutelado no es otro que la recaudación del Fisco, por cuanto mal puede considerarse antijurídica una conducta que no habría afectado bien jurídico alguno.-

Agrega que toda sanción tributaria forma parte del derecho penal y le son aplicables los principios que nutren esa rama del derecho, entre los cuales encontramos el principio de la reparación integral del daño causado, el cual consiste en resarcir satisfactoriamente todas las consecuencias producidas por el hecho ilícito.-

Sostiene al respecto que una reparación total podría determinar la atenuación de la punibilidad, toda vez que una culpabilidad enteramente compensada por la reparación no necesitaría ser remediada adicionalmente por el sufrimiento de una pena, de acuerdo al principio consagrado en el art. 59 del Código Penal.-

Sostiene que habría sido el contribuyente quien exteriorizó en tiempo oportuno el importe de las retenciones practicadas mediante la presentación tempestiva de la declaración jurada correspondiente, más los correspondientes intereses resarcitorios.-

Arguye que la Resolución habría obviado las pautas básicas a considerar para la graduación de la sanción impetrada, siendo que el recurrente habría ingresado el tributo en su totalidad en fecha 29/06/16, por lo que, como máximo correspondería interponer una multa reducida a un tercio (1/3) del mínimo legal en virtud de la aplicación de la Ley 9013 (la cual restablece la vigencia de la Ley 8873).-

Por ultimo sostiene que la administración no podría concluir que al no haber adherido el recurrente a la Ley 9013, no le correspondería el beneficio establecido en su art. 7º, incurriendo claramente en un trato diferencial para aquellos contribuyentes que pagaron de manera espontáneamente sin su adhesión al régimen citado, de aquellos que pagaron en virtud de su adhesión al mismo.-

II.- Que a fs. 1/4 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.-

Mantiene que la intención defraudaría que la figura infraccional expresa, está dada por el lapso de tiempo durante el cual el agente habría retenido en su poder los importes antes de ingresarlos al Fisco, siendo que en el caso de marras habría transcurrido un lapso de tiempo que permitiría colegir una actitud por parte del contribuyente de beneficiarse con la utilización de fondos que no le son propios.-

Mantiene que el ingreso fuera de término de los impuestos retenidos provoca una razonable presunción de que se ha presentado el elemento intencional que requiere el ilícito, pero esa presunción podría ser desvirtuada por el contribuyente a través de distintos medios de prueba, circunstancia que no habría acontecido en el caso de marras.-

Expone que la norma del art. 86º inciso 2º del Código Tributario Provincial es clara en la descripción de la conducta reprimida, conducta que se habría configurado en el caso de autos, ya que la firma habría mantenido en su poder tributos que declaro haber retenido más allá del termino preestablecido para su ingreso.-

Arguye que si bien el art. 86º inc. 2º del Código Tributario requiere un elemento subjetivo -siendo el mismo la intención del sujeto de defraudar al fisco-, en las infracciones tributarias se produce una inversión en la carga de la prueba, siendo el imputado quien debe probar su inocencia.-

Expresa que el hecho de haber cancelado el periodo mensual reclamado no significa de ninguna manera que no se haya afectado el bien jurídico protegido, en tanto la indisponibilidad de los importes retenidos afecta de manera directa a la renta fiscal.-

Asimismo sostiene que correspondería rechazar por improcedente la pretensión del apelante de la aplicación supletoria del art. 59° del Código Penal, por cuanto la aplicación de normas supletorias solo procede a falta de normas tributarias expresas en la materia, lo que no acontecería en caso de autos.-

Arguye que la graduación de la sanción fue realizada dentro de los parámetros que permite la Ley, sosteniendo respecto al monto de la multa aplicada que la normativa citada otorga la posibilidad al Fisco de graduar la sanción interpuesta dentro del margen de dos (2) a diez (10) veces el valor del monto retenido y no depositado a su vencimiento, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida.-

Expresa por último, respecto al planteo de reducción de sanción previsto en el artículo 7 inciso b) de la Ley 8.873 -restablecida por la Ley 9.013-, que cabría rechazar el mismo en virtud que el acogimiento a dicho régimen es un requisito fundamental para acceder a sus beneficios.-

III. A fojas 10/11 del Expte. 583/926/2017 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, en donde se tienen por radicadas las presentes actuaciones, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.-

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° M 2591/17 de fecha 19/06/2017 resulta ajustada a derecho.-

Ahora bien y con respecto a lo expresado por el apelante en su recurso, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta de la firma apelante 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 la multa aplicada a la firma está arreglada a derecho.

Que el Código Tributario Provincial -Ley N° 5.121-, 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 86º 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 consumir 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 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 88º 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 86º inciso 2) y en la presunción establecida por Ley, en el artículo 88º 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..."-
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION TUCUMAN

Recordamos que el Código Tributario Provincial, otorga la facultad a la D.G.R. de hacer uso de las presunciones normadas en el artículo 88º, habiendo encuadrando la conducta del apelante en el presente caso, en el inciso 3).-
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION TUCUMAN

Es por ello, que corresponde confirmar lo actuado por la Autoridad de Aplicación, así como el uso de las presunciones del artículo 88º inciso 3) para acreditar la
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION TUCUMAN

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 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...*".

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.-

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 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 lo que la letra de la ley es clara al tener como requisito para el beneficio de la norma, la adhesión expresa a la misma, situación no acreditada en autos, no asistiéndole razón a lo solicitado por el apelante. Mal puede el agente pretender encontrarse en igualdad de condiciones con un contribuyente 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.-

Por ello, corresponde **NO HACER LUGAR**, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente **MAK CONSTRUCCIÓN S.R.L.**, CUIT N° 30-70896043-4, 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 **MAK CONSTRUCCIÓN S.R.L.**, CUIT N° 30-70896043-4, en contra de la Resolución N° M 2591/17 de fecha 19/06/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la Sanción de Multa de \$ 82.811,18 (Pesos Ochenta y Dos Mil Ochocientos Once con 18/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 04/2016, correspondiente al Sumario N° B10/S/000000299/2016, 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

S.S.

DR. JOSÉ ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

C.F.M. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA