

SENTENCIA N° 729 /17

Expte. N° 591/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 22 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 “**RODRIGUEZ CAMPOS Y ADLER S.R.L. s/Recurso de Apelación**”. Expediente N° 591/926/2017 (Expte. DGR N° 11750/376/R/2016) 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 31/37 del Expte. 11750/376/R/2016 el C.P.N. Julio Rodriguez Campos en su carácter de socio gerente de la firma RODRIGUEZ CAMPOS Y ADLER S.R.L., interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 2112/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 15.05.2017 obrante a fojas 23. En ella se resuelve “*APLICAR al agente RODRIGUEZ CAMPOS Y ADLER S.R.L. C.U.I.T. N° 30-69175268-9 una multa de \$304.686,64 (Pesos Trescientos Cuatro Mil Seiscientos Ochenta y Seis 64/100) equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento, en el periodo mensual 01/2016, 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...*”

Considera que al vencimiento de la Declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Agente de Retención periodo 01/2016, todavía no se había

hecho efectivo el primer pago a proveedores debido a que estas operaciones se efectuaron con cheques diferidos a 30, 60 y 90 días de plazo, de modo tal que en ningún momento quedó en su poder dinero de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán. Cita Jurisprudencia.

Manifiesta que existen dos reparticiones públicas que al 31/12/2015 tienen deudas con la firma, una es el Ministerio de Salud Pública de la Provincia de Tucumán con una deuda de \$14.909.066,78 (Pesos Catorce Millones Novecientos Nueve Mil Sesenta y Seis con 78/100) con 157 días de mora en el pago y otra es el Programa de Asistencia Médica Integral (P.A.M.I) con una deuda de \$16.355.906,03 (Pesos Dieciséis Millones Trescientos Cincuenta y Cinco Mil Novecientos Seis con 03/100) con 139 días de mora en el pago; y en consecuencia es fundamentalmente el motivo por el cual se encuentra en mora el pago de las obligaciones comerciales e impositivas.

Plantea que no hubo ocultación maliciosa ni dolo, elemento subjetivo imprescindible para configurar la conducta defraudatoria que se les está imputando. Cita Jurisprudencia.

Ofrece pruebas.

II) A fojas 166/168 del Expte. 11750/376/R/2016 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.

Manifiesta que el Recurso de Apelación fue presentado en legal término y debida forma por lo que resulta procedente su tratamiento.

Expresa que se acredita fehacientemente el elemento material, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las retenciones correspondientes al periodo mensual 01/2016 conforme lo reconoce el apelante, por lo que resulta

MR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JUAN CARLOS FORNESA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86 inciso 2 del Digesto tributario. Cita jurisprudencia al respecto.

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. No puede, el responsable, librarse de responsabilidad por el hecho imputado fundándose en razones administrativas-financieras y en las características particulares de su giro comercial y pretender trasladar al Fisco las consecuencias de las mismas.

En relación a la operatoria de cheques planteada por el apelante, cita lo establecido por el artículo 6 de la R.G. N° 23/02 y sus modificatorias y complementarias que establece que: "La retención reglamentada en la presente resolución se deberá realizar en el momento de efectuarse cada pago.

*Se entenderá por pago a la cancelación total o parcial de la operación, sea esta realizada en forma directa o a través de terceros, mediante la entrega de dinero, cheque, pagaré y/o cualquier otro medio de cancelación, como así también a la acreditación en cuanta que implique la disponibilidad de los fondos..."*

Por las consideraciones que anteceden, entiende corresponde NO HACER LUGAR al recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° M 2112/17 de fecha 15/05/2017.

Con respecto a las pruebas ofrecidas considera que el artículo 134 del Código Tributario Provincial veda la posibilidad de presentar o proponer nuevas pruebas, salvo las referentes a hechos posteriores, por lo cual deviene improcedente la prueba ofrecida.

Ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

DR. JORGE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

IV. A fojas 11/12 del Expte. 591/926/2017 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 2112/17 del 15/05/2017, resulta ajustada a derecho.

A fojas 2 obra notificación legal N° 201603-00041-000989 e instrucción de sumario N° B10/S/000000112/2016 cursada al contribuyente RODRIGUEZ CAMPOS Y ADLER S.R.L., en donde se inicia la instrucción de sumario por la presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., por el período 01/2016, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, teniendo en cuenta que el vencimiento para el ingreso del tributo era el día 15/02/2016.

A fojas 23 rola Resolución N° M 2112/17 emitida por la D.G.R. en fecha 15/05/2017, la cual en su artículo N° 1, aplica al contribuyente una multa equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido, periodo fiscal 01/2016 – 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.

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 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,

DR. JOST ALBERTO LEON  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOST ALBERTO LEON  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*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

DR. JESÚS FLORENTINO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES



DR. GUSTAVO JUJENEZ

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: ...*

8- *Manifiesta desconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la*

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
FISCAL EN APELACIONES  
Tribunal Fiscal de Apelación Tucumán



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN

*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 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...”.*

Dr. JUAN CARLOS JIMENEZ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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 las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución DGR N° M 2112/17 de fecha 15/05/2017, 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 Jiménez dijo:

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

Visto el resultado del precedente acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

**RESUELVE:**

1.- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **RODRIGUEZ CAMPOS Y ADLER S.R.L., CUIT N° 30-69175268-9**, en contra de la Resolución N° M 2112/17 de fecha 15/05/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la Sanción de Multa de \$ 304.686,64 (Pesos Trescientos Cuatro Mil Seiscientos Ochenta y Seis con 64/100), equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 01/2016, 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.

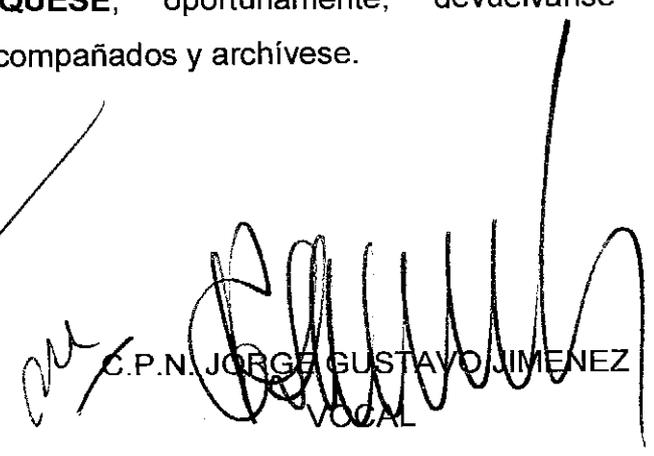
2.- **REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE**, oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

**HAGASE SABER**

S.G.B.

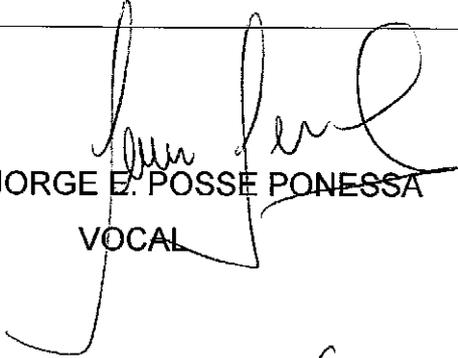


DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL

---

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MI

  
DRA. SILVIA M. MENEGHELLO  
SECRETARIA