

SENTENCIA N° 52 /18

Expte. N° 609/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 16 días del mes de Marzo de 2018, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, el Dr. José Alberto León (Vocal) y el C.P.N Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **OBATOWN COMPANY S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 609/926/2017 (Expte DGR N° 15.159/376/O/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 OBATOWN COMPANY S.A., CUIT N° 30-70738239-9, por medio de su presidente, presentó Recurso de Apelación (fs. 49/52 del Expte. DGR 15.159/376/O/2016) en contra de la Resolución M 2129/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 15/05/2017 obrante a fs. 48. En ella se resuelve No Hacer Lugar al descargo interpuesto por el agente en contra del Sumario N° B5/S/000000091/2016 y en consecuencia aplicar una Sanción de Multa de \$ 211.022,42 (Pesos Doscientos Once Mil Veintidós con 42/100), equivalente a 2 (dos) veces los montos mensuales retenidos y no depositados a su vencimiento por los períodos 07/2015 a 11/2015, respecto del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2º del Código Tributario Provincial.-

Arguye el contribuyente haber acreditado el pago del monto adeudado en concepto de Impuesto a los Ingresos Brutos - Agente de Retención, por los periodos que se le reclaman, siendo este hecho fundamental a los efectos de la graduación de la sanción, ya que esto destruiría cualquier presunción de defraudación que el Fisco pretenda argumentar.-

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expresa que habiendo acreditado a la Dirección General de Rentas el monto que le correspondía tributar por sus obligaciones, mal podría esa Dirección pretender calificar su conducta dentro del art. 88° inciso 3° del CTP.

Aduce falta del elemento subjetivo en la sanción practicada por la Autoridad de Aplicación, siendo que la administración no habría dejado establecido como se habría articulado el dolo en su actuación. Manifestando que es menester destacar que para ser sancionado hace falta la acreditación de una conducta intencional de defraudar al Fisco.-

Sostiene que no podría existir prueba más contundente de la falta de intencionalidad dolosa en su accionar, que el haber realizado los pagos de los capitales adeudados, después de la presentación de las respectivas DDJJ.-

En consecuencia estima que la Resolución cuestionada no tiene fundamentos suficientes para tener por acreditada una conducta subjetivamente reprochable o de naturaleza dolosa para aplicar la sanción por supuesta pretensión de defraudación al Fisco.-

Sostiene por último que la presunción de inocencia es un estado jurídico y una garantía constitucional fundamental en virtud de la cual incumbe a quien acusa aportar pruebas contrarias a esa presunción.-

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 148° del Código Tributario Provincial.-

Manifiesta que el artículo 86° inciso 2° del CTP prevé sanción para los Agentes de Rentas que mantengan en su poder tributos retenidos después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco, conducta que se verifica en el caso de marras atento a la demora en la que incurrió la firma en ingresar los montos retenidos.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

Dr. JORGE E. POSSE PONCE
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

Sostiene que corresponde la aplicación de la presunción contemplada en el art. 88° del Código Tributario Provincial, el cual presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y la aplicación que de los mismos hagan los sujetos pasivos con respecto a su obligación tributaria.-

Expresa que en el caso bajo análisis la normativa citada es clara en la descripción de la conducta reprimida, la cual se habría configurado en el caso de autos, ya que la firma habría mantenido en su poder tributos retenidos más allá del término preestablecido para su ingreso.-

Manifiesta por lo expuesto, que la infracción imputada al recurrente sería conducente, ya que los periodos mensuales reclamados habrían sido abonados fuera de término, razón por la cual resultaría procedente el encuadre legal dado a su conducta, así como la aplicación de la sanción apelada.-

Arguye que si bien en el tipo infraccional previsto se requiere un elemento subjetivo, el cuál es la intención del sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario, en las infracciones tributarias se produce una inversión en la carga de la prueba, siendo el imputado quien debe probar su inocencia.-

Manifiesta que la intención de defraudación que la figura infraccional requiere se expresa en el lapso de tiempo durante el cual el agente tuvo en su poder los importes retenidos antes de ingresarlos al Fisco, habiendo transcurrido un lapso de tiempo considerable que permite colegir una actitud del recurrente de beneficiarse con la utilización de fondos que no le son propios.-

Por lo expuesto entiende que conforme a las consideraciones que anteceden, corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el recurrente OBATOWN COMPANY S.A., en contra de la Resolución Nro. M 2129/17 de fecha 15 de Mayo de 2017, debiendo confirmarse la misma.-

Dr. JORGE E. POSSE PONCE
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

III.- Que a fs. 20/21 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 678/17, en donde se declara la cuestión de puro derecho, concentrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151º 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, corresponde entrar al análisis de los hechos trascendentales para expedirse sobre la conducencia del planteo impetrado por el recurrente.-

A fojas N° 03 obra notificación legal N° 201602-00025-005015 cursada al contribuyente OBATOWN COMPANY S.A., en donde se inicia la instrucción de sumario N° B5/S/000000091/2016 por la presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 86º inciso 2) del C.T.P., por los períodos 07/2015 a 11/2015, correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención.-

A fojas 48 rola Resolución M 2129/17 emitida por la D.G.R. en fecha 15/05/2017, la cual en su artículo N° 2, aplica al contribuyente una multa equivalente a dos (2) veces los montos mensuales retenidos y no depositados a su vencimiento por los períodos 07/2015 a 11/2015 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Agente de Retención, por encontrarse su conducta incurso en la causal del artículo N° 86º inciso 2) del C.T.P.-

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 86º 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.-

Dr. JORGE E. POSSE PONCE el Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (consolidado por Ley N° 8240),
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
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...”.-

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 ingresarlos, 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.

Que a fs. 32 del Expte. N° 15.159/376/O/2016 (DGR) obra informe de la Dirección General de Rentas en el cual se deja constancia de la discrepancia entre las fechas de vencimiento de las obligaciones tributarias y sus respectivos ingresos por parte del recurrente, observándose que para el periodo 07/2015, el vencimiento para su pago habría operado el día 18/08/2015, mientras que el ingreso del tributo se produjo el día 17/09/2015, para el periodo 08/2015 el vencimiento operó el día 15/09/2015, habiéndose efectuando su ingreso el día 22/12/2015, para el periodo 09/2015 el vencimiento se produjo el día 15/10/2015, habiéndose realizado el pago el día 22/12/2015, en lo correspondiente al periodo 10/2015 el vencimiento operó el día 16/11/2015, habiéndose ingresado el tributo el día 22/12/2015, y en cuanto al periodo 11/2015, el vencimiento se produjo el día 15/12/2015, produciéndose el pago el día 14/03/2016.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

De 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3º Piso, Block 2
Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. 609-926-2017
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 6 de 11

conducta no deviene de un obrar malicioso. Esto es así ya que, en el momento en 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 agraviarse 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.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 concurra 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 88º, 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 88º 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE RONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 ello, corresponde NO HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente OBATOWN COMPANY S.A., CUIT N° 30-70738239-9, 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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:**

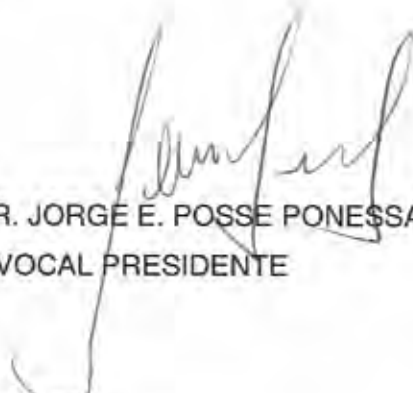
1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **OBATOWN COMPANY S.A.**, CUIT N° 30-70738239-9, en contra de la Resolución M 2129/17 de fecha 15/05/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la Sanción de Multa de \$ 211.022,42 (Pesos Doscientos Once Mil Veintidós con 42/100), equivalente a 2 (dos) veces los montos mensuales retenidos y no depositados a su vencimiento por los periodos 07/2015 a 11/2015, respecto del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86^º inciso 2^º del Código Tributario Provincial, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

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



Dr. JORGE E. FOSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

HÁGASE SABER

S.S.



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE




DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI



DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA