

SENTENCIA N° 185 /18

Expte. N° 442/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 14 días del mes de Mayo de 2018, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, 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 **COBERTURA DE SALUD S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 442/926/2017 (Expte DGR N° 29.471/376/C/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 **COBERTURA DE SALUD S.A.**, CUIT N° 30-70776189-6, por medio de su apoderado, presentó Recurso de Apelación (fs.01/10) en contra de la Resolución N° M 2767/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 23/06/2017 obrante a fs. 29. En ella se resuelve No Hacer Lugar al descargo interpuesto por el agente y en consecuencia aplicar una Sanción de Multa de \$ 513.247,82 (Pesos Quinientos Trece Mil Doscientos Cuarenta y Siete con 82/100), 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 incursa en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del Código Tributario Provincial.-

Manifiesta el apelante, que la infracción imputada en los términos del artículo N° 86 del C.T.P., requiere no solo el elemento objetivo, sino también el subjetivo, o sea la existencia de dolo en su conducta.-

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Afirma la inexistencia del elemento subjetivo dolo en su conducta, no siendo aplicable el mencionado artículo para encuadrar la sanción impuesta por la Dirección General de Rentas.-

Sostiene que en el caso de autos, no existió intención de su parte de provocar un daño a la Autoridad de Aplicación y muchos menos defraudar al Organismo, no configurándose el elemento subjetivo de dolo requerido por la normativa en cuestión.-

Manifiesta la improcedencia de la sanción apelada, teniendo en cuenta que su conducta no fue fraudulenta y que la circunstancia de haber ingresado las retenciones con los intereses correspondientes sumados a la ausencia de antecedentes infraccionales, resulta suficiente para reafirmar la inexistencia de obrar doloso de su parte.-

Reconoce que el importe correspondiente a la infracción imputada 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.-

Afirma que en el presente caso, hubo una reparación integral del daño, habiendo cumplido con la obligación de resarcir satisfactoriamente todas las consecuencias indebidamente producidas con el ilícito imputado, y que no se afectó el bien jurídico protegido. Cita Jurisprudencia.-

Que solicita el presentante, la reducción de la Sanción apelada en el momento que ingresó el tributo en su totalidad, correspondiendo aplicar la multa reducida en 1/3 del mínimo legal, en virtud de la Ley N° 8873, pidiendo se haga lugar al recurso interpuesto y se ordene el archivo de las actuaciones.-

II.- Que a fs. 71/75 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.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Que esgrime la Autoridad de Aplicación, que el artículo 86º 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 88º 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.-

Agrega que, encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las retenciones correspondientes al periodo mensual 04/2016 conforme lo reconoce el propio apelante, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86º 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.-

Con respecto a la irrazonabilidad de la multa alegada por el apelante, dice la DGR que teniendo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al Director General de Rentas, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada, la cual fue graduada en el mínimo legal previsto por la normativa aplicable.-

Por último, Esgrime la Autoridad de Aplicación que corresponde rechazar por improcedente la solicitud del apelante, de graduar la sanción de conformidad con lo previsto por el artículo N° 7 de la Ley N° 8873, por cuanto dichos beneficios se encuentran supeditados al reconocimiento expreso por parte del Agente de la infracción imputada, solicitando que no se haga lugar, al recurso de apelación.-

iii.- Que a fs. 83/84 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 677/17, en donde se declara la cuestión de puro derecho,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. FOSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

encontrándose 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, 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 al contribuyente está arreglada a derecho.-

Conviene comenzar recordando, que no resulta controvertido el carácter punitivo de la multa que la Administración aplica a los ilícitos tributarios. Es jurisprudencia reiterada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que la sanción pecuniaria de referencia establecida por leyes fiscales y administrativas son de naturaleza penal, dado que no tienen, por objeto, reparar un posible daño causado, sino que tienden prevenir y castigar la violación de las disposiciones pertinentes y que, dicho carácter represivo, no se altera por la existencia de un interés fiscal accesorio en su percepción (Fallos: 202:293; 287:76; 289:336; 290:202; 308:1224).

Para una mejor comprensión de la problemática con respecto al caso en análisis, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia y la 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..."-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE EL ROSSE PONSATI
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Ahora bien, 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.

Por medio de la instrucción de sumario N° B10/S/000000229/2016 cursada al contribuyente de la referencia, se inicia la instrucción de sumario por la presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 86º inciso 2) del C.T.P., por el periodo 04/2016, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, teniendo en cuenta que el vencimiento para el ingreso del tributo era el día 16/05/2016 y el agente ingreso el monto correspondiente en fecha 21/06/2016, habiendo transcurrido un lapso de tiempo considerable durante el cual la firma apelante mantuvo en su poder fondos ajenos.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En las fojas 29 del expediente N° 29.471/376/C/2016 rola Resolución N° M 2767 emitida por la D.G.R. el 23/06/2017, y en su artículo N° 2, aplica al contribuyente una multa de dos (2) veces el monto mensual retenido, periodo fiscal 04/2016 – 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.-

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

En los presentes actuados, se encuentra fuera de controversia que COBERTURA DE SALUD S.A., 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 agraviarse de la falta de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JURGE E. POSSE PONESDA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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 desvirtuada por las pruebas que aporte el imputado o, en su caso, por las constancias obrantes en la causa..."

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONEREA
PRESIDENTE
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.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Finalmente y con respecto a la reducción de la multa en 1/3 del mínimo legal, en virtud de la Ley N° 8873 (restablecida por Ley N° 9013), cabe decir que, mal puede el agente pretender encontrarse en igualdad de condiciones con 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 de 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

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

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° 8.873 (restablecido por Ley N° 9.013) y su artículo 4 dice: "...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.gov.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, no correspondiendo aplicar la reducción solicitada por el apelante.-

Por ello, corresponde NO HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente COBERTURA DE SALUD S.A., CUIT N° 30-70776189-6, 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,

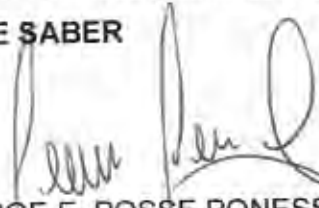
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**


1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **COBERTURA DE SALUD S.A., CUIT N° 30-70776189-6**, en contra de la Resolución N° M 2767/17 de fecha 23/06/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la Sanción de Multa por \$ 513.247,82 (Pesos Quinientos Trece Mil Doscientos Cuarenta y Siete con 82/100), 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

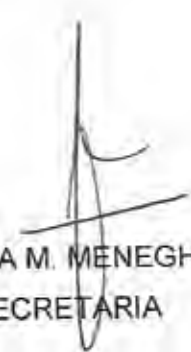
A.L.D.


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