

SENTENCIA N° 255/18

Expte. N° 539/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los .....06..... días del mes de Junio 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, Dr. José Alberto León (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**RODRIGUEZ CAMPOS Y ADLER S.R.L S/ RECURSO DE APELACION**, Expte. Nro. 539/926/2017 - Ref. Expte. Nro. 50233/376/R/2015 (D.G.R.)" y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.-

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

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° M 351-17?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

Por ello,


El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I. Que a fojas 43/48 del expediente N° 50233/376/R/2015, el contribuyente RODRIGUEZ CAMPOS Y ADLER S.R.L, CUIT N° 30-69175268-9 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 351-17 de la Dirección General **APLICAR** al agente una multa de \$424.656,32 (Pesos cuatrocientos veinte cuatro mil seiscientos cincuenta y seis con 32/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2. del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, períodos mensuales 06 y 07/2015.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

II. Que a fojas 43/48 del Expte. 50233/376/R/2015 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 351/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 13.03.2017 obrante a fojas 31. 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 \$424.656,32 (Pesos cuatrocientos veinte cuatro mil seiscientos cincuenta y seis con 32/100) equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento, en el periodo mensual 06 y 07/2015, 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 periodos 06 y 07/2015, 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.



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

Manifiesta que existen dos reparticiones públicas que al 31/05/2015 y al 30/06/2015 tenían deudas con la firma, una es el Ministerio de Salud Pública de la Provincia de Tucumán con una deuda de \$11.812.334,46 con 173 días de mora en el pago y \$ 12.143.937,41 con 179 días de mora en el pago, y otra es el Programa de Asistencia Médica Integral (P.A.M.I..) con una deuda de \$9.655.897,27 y \$ 12.535.901,29 con 139 y 147 días de mora en el pago respectivamente 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.



G.J. JORGE GUSTAVO JUÁREZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Ofrece pruebas.

III. A fojas 01/03 del Expte. 539/926/2017, 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 si bien el artículo por el cual se sanciona al contribuyente requiere un elemento subjetivo, cual es la intención del sujeto. Que a diferencia del derecho penal ordinario, en las infracciones tributarias y en particular en la defraudación, es el imputado quien debe probar su inocencia, hecho que no ha ocurrido en el presente caso.


Que el contribuyente no ha cumplido con las obligaciones que le competen como agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por lo que se presume su propósito de defraudación.

Que el art. 10 de la RG N° 23/02 habilita la aplicación de sanciones en caso de su incumplimiento a los agentes de retención que omitan efectuar y/o depositar las retenciones sin que las circunstancias alegadas por el agente en su descargo tengan entidad suficiente para relevarlo de las consecuencias de su conducta infraccional.

Que los agentes de retención adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente retuvieron de terceros, por lo que al tratarse de fondos ajenos con destino a la cancelación de obligaciones tributarias de esos terceros, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación adeudada.

Expresa que el contribuyente no puede librarse de responsabilidad fundándose en razones administrativas y financieras propias de su giro comercial y pretender trasladar al Fisco las consecuencias de las mismas.

En relación a la operatoria con cheques alegada por el apelante, cita al art. 6 de la RG N° 23/02 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 realizada



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VICEPRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 cuenta que implique la disponibilidad de los fondos. Por lo cual resuelve rechazar el argumento intentado por el apelante y NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto.

IV. A fs. 11/12 del expediente N° 539/926/2017 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 98/18, 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.

V. 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 RODRIGUEZ CAMPOS Y ADLER 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 la multa impuesta a la firma, es conforme a derecho.

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 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..."*

De acuerdo a la norma transcripta, la infracción endilgada al apelante se configura en el momento en 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

JORGE E. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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.

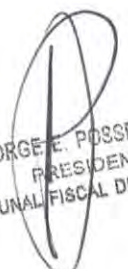
Para poder confirmar la existencia de defraudación fiscal de parte del contribuyente es necesario comprobar, en primer lugar, el aspecto objetivo del hecho punible, el cual reside en este caso en no haber depositado en tiempo y forma al Fisco los tributos efectivamente retenidos.

En los presentes actuados, se encuentra fuera de controversia que RODRIGUEZ CAMPOS Y ADLER S.R.L no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales, razón por la cual la Autoridad de Aplicación inició el sumario pertinente encuadrando la conducta del apelante en el mencionado artículo 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 86° 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 C.T.P. 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



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



necesarias para sancionar a los contribuyentes que con su conducta afecten el 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 *iuris 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 ingresó los importes correspondientes.

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 (cfr. Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires –voto de la Dra. CPN Silvia Ester Hardoy- INDUSTRIAS ALIMENTICIAS MENDOCINAS, 20/08/13).

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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



En autos, el contribuyente manifiesta que los pagos a proveedores que originaron las retenciones, se efectuaron con cheques diferidos a 30, 60 y 90 días de plazo. Al respecto la misma RG N° 23/02 que regula el Régimen de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, establece en su art. 6 que *“Se entenderá por pago a la cancelación total o parcial de la operación, sea ésta 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 cuenta que implique la disponibilidad de los fondos”*. La fecha de emisión de cheques a proveedores se reconoce como fecha de pago a los mismos, mas allá de ser diferidos o no, por lo tanto, la firma debería haber depositado las retenciones correspondientes a cada uno de ellos. Dicha financiación o diferimiento opera para el proveedor de los bienes o servicios adquiridos pero no difiere la fecha de pago o depósito de las Retenciones efectuadas y declaradas en las Declaraciones Juradas.

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 que el mismo no ha logrado probar la inexistencia del elemento subjetivo propio del tipo infraccional imputado.

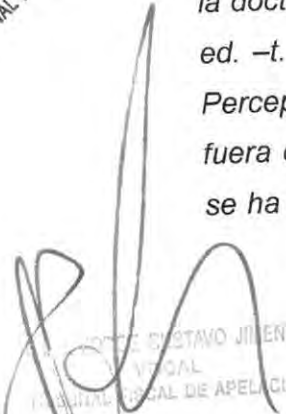
Que en igual sentido se expidió El Tribunal Fiscal de Buenos Aires, en el caso *“Cooperativa Agrícola Ltda. De Conesa, de fecha 02/09/1981”*, al establecer en el considerando n° 3 *“...Que sobre la base de lo expuesto, este Cuerpo ha estimado prudente repensar el tema, llegando a la conclusión de que 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. JORGE EL FOSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
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 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 las consideraciones que anteceden propongo que en el presente caso se resuelva: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente RODRIGUEZ CAMPOS Y ADLER S.R.L en contra de la Resolución N° M 351-17, dictada con fecha 13/03/17 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa de \$424.656,32 (Pesos cuatrocientos veinte cuatro mil seiscientos cincuenta y seis con 32/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento en los períodos mensuales 06 y 07/2015, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, por encontrarse

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. FUSTIVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN



su conducta incurra en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

Así lo propongo.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El **Dr. José Alberto León** dijo:

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

En merito a ello,

**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 en contra de la Resolución N° M 351-17, dictada con fecha 13/03/17 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa de \$424.656,32 (Pesos cuatrocientos veinte cuatro mil seiscientos cincuenta y seis con 32/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento en los períodos mensuales 06 y 07/2015, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, por encontrarse su conducta incurra en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.
- 2) REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE**, oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVÉSE**.

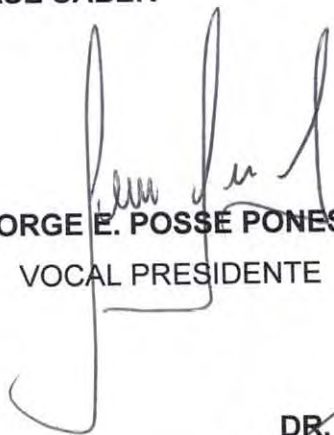
JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

**HAGASE SABER**

M.S.P



**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL PRESIDENTE



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



**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL

**ANTE MI**

**DRA. SILVIA M. MENEGHELLO**  
SECRETARIA



**Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI**  
PROSECRETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION