

SENTENCIA N° 375/18

Expte. N° 598/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 09 días del mes de Agosto de 2018, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), en ausencia del Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **DAKAR EMPRESA CONSTRUCTORA S.R.L. S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 598/926/2017 (Expte. D.G.R. N° 61771/376/D/2015 y 7967/376/D/2018) y;

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

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° M 1461-17?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar? Por ello,

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

I. Que a fojas 45/46 del expediente N° 61771/376/D/2015, el contribuyente **DAKAR EMPRESA CONSTRUCTORA S.R.L.**, CUIT N° 30-70241040-8, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1461-17 de la Dirección General de Rentas de fecha 19.04.2017 obrante a fs. 41 del mismo expediente mediante la cual resuelve **NO HACER LUGAR** al descargo interpuesto en contra del sumario instruido a fs. 14 del expte. de referencia y **APLICAR** al agente **DAKAR EMPRESA CONSTRUCTORA S.R.L.** una multa de \$396.608,44 (Pesos Trescientos Noventa y Seis Mil Seiscientos Ocho con 44/100), equivalente a dos (02) veces el monto mensual retenido, por los períodos mensuales 08 y 09/2015, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, por

JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

encontrarse incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2. Del Código Tributario Provincial.

II. El apelante inicia la exposición de sus agravios aduciendo la improcedencia de la sanción. En este sentido, plantea la inexistencia de deuda, al considerar que resultan aplicables los principios del Derecho Penal a la presente causa, así manifiesta que en el caso debe tenerse en cuenta el de la reparación integral o plena del daño injustamente causado. Este principio se encuentra consagrado en el art. 59° inciso 6 del Código Penal, según el cual la acción penal se extingue por la reparación integral del perjuicio.

Expresa que el verdadero bien jurídico tutelado no es otro que la recaudación del fisco tal como lo establece el artículo 86° de la Ley 5.121, y que ni la actividad de control, ni la recaudación se vieron afectadas y/o lesionadas, toda vez que la misma se practicó en su justa medida.

Seguidamente agrega que la conducta fraudulenta que imputa la Administración es atípica al caso al no mencionarse en la resolución cuál es la forma en que se desplegó tal conducta. Expresa que lo único que menciona la resolución es la mora en el ingreso de las retenciones sin considerar la causa de la mora y que las mismas fueron canceladas y por consiguiente, la obligación ante el fisco cumplida. Sostiene que la resolución detenta el dolo por simple mora. Considera que para la comisión de la infracción por parte de los agentes de recaudación no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo. Señala que el art. 86° del C.T.P. describe la conducta fraudulenta, es decir la maniobra, ardid, engaño y/u ocultación apto para inducir al error del Fisco.

Manifiesta que tal comportamiento es imposible de atribuir a la empresa si se tiene en cuenta que la presentación de la declaración jurada se efectuó en término. Por lo expuesto, afirma que la resolución adviene jurídicamente insostenible, debiendo ser revocada en todos sus términos.

Asimismo, se agravia respecto de la irrazonabilidad de la sanción aplicada. En este sentido, señala que por la naturaleza de la infracción la sanción no podría ascender al importe indicado si se considera que además de soportar la carga de

MARCE E. PÉREZ PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

recaudar para el Fisco, el agente lo hace sin que se le retribuyan los gastos incurridos. Del mismo modo, destaca que su conducta consistió en presentar las declaraciones juradas en término, pero se demoró en el ingreso de las retenciones, es por ello que lo hizo con los respectivos intereses.

Por otra parte, expresa que la firma ingresó las citadas retenciones en su totalidad y de contado en fecha 28.03.16 y 01.04.16, por lo que considera que como máximo correspondería aplicar la multa reducida a 1/3 del mínimo legal en virtud de la ley 9013, la cual restablece la vigencia de la ley 8873, reconociendo que la firma no se adhirió a la mencionada normativa.

III. Que a fojas 1/4 del Expte. N° 598/926/2017 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el art. 148 del Código Tributario Provincial, solicitando el rechazo del recurso de apelación en su totalidad y la confirmación de la resolución apelada.

En dicho responde manifiesta que la firma ha mantenido en su poder tributos que declaró haber retenido más allá del término preestablecido para su ingreso, motivo por el cual sostiene se ha configurado en el caso la conducta reprimida por el artículo 86°, inciso 2 del C.T.P.

Expresa que el hecho de haber regularizado el responsable su situación mediante el ingreso de lo adeudado no lo libera de la aplicación de la sanción prevista en el mencionado artículo, toda vez que resulta de relevancia el momento en que se produjo dicha regularización; y según se desprende de las constancias de autos lo fue a consecuencia de la notificación de la instrucción sumarial cursada, razón por la cual no resulta aplicable el beneficio de la presentación espontánea previsto en el artículo 91° del C.T.P.

Indica que si bien el artículo 86° inciso 2 del C.T.P. requiere un elemento subjetivo, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario, en las infracciones tributarias, y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, siendo el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente el agente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra.

TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
PRESIDENTE



Asimismo, expresa que en el caso debe considerarse la presunción de defraudación contemplada en el artículo 88° inciso 3 del C.T.P. el cual presume, salvo prueba en contrario, 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", supuesto que entiende ha sido comprobado en el caso bajo análisis, atento a que el agente no ha cumplido con las obligaciones impuestas por la normativa vigente y que le competen en su carácter de Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Del mismo modo, resalta lo establecido por el artículo 10° de la Resolución General N° 23/02 sus modificatorias y complementarias, que habilita la aplicación de sanciones en caso de incumplimiento a sus previsiones.

Destaca que la intención defraudatoria que la figura infraccional requiere está dada por el lapso de tiempo durante el cual el agente tuvo en su poder los importes retenidos antes de ingresarlos al Fisco. En el caso de marras, la fecha de vencimiento para el ingreso de dichas retenciones se produjo los días 15.09.2015 y 15.10.2015 respectivamente, haciéndolo recién el agente en fecha 28.03.2016 y 01.04.2016 respectivamente, por lo que entiende que ha transcurrido un lapso de tiempo considerable que permite colegir una actitud de beneficiarse con la utilización de fondos que no son propios.

Manifiesta que la conducta que intenta reprimir el Fisco es la falta de ingreso del tributo en término, hecho que considera genera un grave perjuicio a las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos, por lo que el presentante no puede sostener que no se lesionó el bien jurídico tutelado por la norma.

Señala que cabe rechazar por improcedente la pretensión del apelante de la aplicación supletoria del artículo 59° del Código Penal, al afirmar que la invocación de normas supletorias sólo procede ante falta de normas tributarias expresas en la materia, lo que no aconteció en el caso de marras.

Respecto al monto de la multa aplicada, destaca que la normativa citada otorga la posibilidad de graduar la sanción entre 2 a 10 veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, por ello considera que deviene ajustado a

DR. JORGE E. POBLETE FONSECA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

derecho el monto de la sanción aplicada, que fue establecida en el mínimo legal vigente.

Afirma que la graduación de la sanción, realizada dentro de los parámetros que la misma ley permite, no convierte al acto que la impone en arbitrario ni irrazonable, como pretende el recurrente, y el mismo fue efectuado dentro de una facultad legal conferida a la Autoridad de Aplicación. Cita jurisprudencia en este sentido.

Finalmente, respecto al pedido de reducción de sanción previsto en el artículo 7° inciso b) de la Ley 8.873, restablecida por la Ley 9.013, entiende que cabe rechazar la reducción pretendida al afirmar que dicho supuesto es aplicable sólo a aquellos casos donde existe instrucción de sumario a más de ser el acogimiento al mencionado Régimen un requisito fundamental para acceder a sus beneficios, debiendo tenerse en cuenta también las consecuencias y efectos previstos para el responsable de tal manifestación de voluntad.

Por lo expuesto, la D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el agente DAKAR EMPRESA CONSTRUCTORA S.R.L., en contra de la Resolución N° M 1461/17, debiendo confirmarse la misma.

IV. A fs. 17/18 del expediente N° 598/926/2017 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 245/18, 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 DAKAR EMPRESA CONSTRUCTORA 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, resulta conforme a derecho.



JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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 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 DAKAR EMPRESA CONSTRUCTORA 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 artículo 86° inciso 2) del C.T.P., por lo que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del recurrente, se encuentra verificado y además existe un reconocimiento expreso por parte del contribuyente en su recurso de apelación, con respecto al ingreso fuera de término de las retenciones efectuadas.

Por todo ello considero que la D.G.R. inició correctamente el sumario encuadrando la conducta del apelante en las disposiciones del artículo 86° inciso

IRRE E. ROSSE MONESCA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

2), ya que el marco de legalidad que otorga el C.T.P., encuadra la conducta como 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 accionar, 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 sólo no ingresó los importes correspondientes, sino que sólo 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 (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).

Asimismo, y con respecto a la imputación endilgada al apelante, para mayor abundamiento la Autoridad de Aplicación cuenta con una serie de presunciones



JORGE ESTEBAN PONERSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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 88°, habiendo encuadrado 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 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", 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 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 Oceánico 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 las retenciones 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 las retenciones por un lapso que excede el plazo de su vencimiento para ingresarlas 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. JORGE E. POESE POSESSINI
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Por lo expuesto no resulta de aplicación el art. 59° punto 6) del Código Penal requerido por el apelante en cuanto a la reparación integral del daño, siendo el mismo improcedente.

La conducta verificada en el agente genera un grave perjuicio en las arcas del Estado, al no cumplir sus obligaciones en tiempo y forma, lo cual incide lógicamente en el cumplimiento de sus fines y propósitos, razón por la cual no puede argüirse falta de lesión al bien jurídico tutelado por la norma.

Del mismo modo, en relación al monto de la multa aplicada corresponde considerar lo dispuesto por el artículo 75° del C.T.P.: *"Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas... la graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con el grado de culpa o dolo del infractor."* Por lo expuesto y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al Director General de Rentas, considero deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada que fue establecido en el mínimo legal vigente.

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, restablecida por la Ley 9.013, 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.

Por las consideraciones que anteceden propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **DAKAR EMPRESA CONSTRUCTORA S.R.L** en contra de la Resolución N° M 1461-17, dictada con fecha 19.04.2017 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa de \$396.608,44 (Pesos Trescientos Noventa y Seis Mil Seiscientos Ocho con 44/100), equivalente a dos (02) veces el monto

JORGE E. ROSSE FORNESA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

mensual retenido y no depositado a su vencimiento en los periodos mensuales 08 y 09/2015, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, por encontrarse incurso 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 señor Vocal Dr. **Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo: que comparte las razones dadas por el Sr. Vocal preopinante en el voto que antecede.

Por lo expuesto y existiendo mayoría de votos suficientes para emitir esta resolución,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**


1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente DAKAR EMPRESA CONSTRUCTORA S.R.L en contra de la Resolución N° M 1461-17, dictada con fecha 19.04.2017 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa de \$396.608,44 (Pesos Trescientos Noventa y Seis Mil Seiscientos Ocho con 44/100), equivalente a dos (02) veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento en los periodos mensuales 08 y 09/2015, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, por encontrarse incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., por los motivos expuestos en los considerandos precedentes

2) REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

ABF

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



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI



DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA