

SENTENCIA N° 647 /18

Expte. N° 285/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 18 días del mes de Octubre de 2018, se reúnen los miembros del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada “AGROALAS S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 285/926/2018 (Expte. DGR Nro. 17891/376/S/2016)” y;

Se practica el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, da como resultado: Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El Señor Vocal Dr. Jorge E. Posse Ponessa dice:

I. Que a fojas 48/50 el Dr. Leandro Stok, en carácter de apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 7395/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 21.12.2017 obrante a fs. 45. En ella se resuelve: APLICAR al agente AGROALAS S.R.L., CUIT N° 30-60989525-6 una multa de \$141.593,40 (pesos ciento cuarenta y un mil quinientos noventa y tres con 40/100), equivalente a 2 (dos) 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, periodo mensual 12/2015.

En su expresión de agravios plantea que:

es improcedente la aplicación de la pena. La afectación del bien jurídico tutelado (recaudación fiscal) como su culpabilidad, queda desvirtuado en el caso, ya que ingresó las retenciones efectuadas con sus respectivos intereses, es decir, efectuó una reparación integral del daño que podía haber causado a las arcas fiscales;

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

— si bien el importe de las retenciones fueron ingresadas fuera de término, no puede tenerse por configurado el elemento intencional que requiere éste ilícito. Es relevante el hecho que declaró las retenciones efectuadas en su respectiva declaración jurada, lo que constituye prueba irrefutable de la inexistencia de dolo en su accionar;

— la demora en el ingreso de los importes sólo fue de días, sin que haya transcurrido un lapso de tiempo considerable, como lo sostiene la resolución. Ello se debió a que la facturación y el pago difirieron en el tiempo, sin que haya mantenido en su poder fondos ajenos;

— partiendo de un principio elemental del derecho: el dolo no se presume, no existe prueba directa y/o indirecta, terminantemente asertiva, sobre la existencia de un accionar fraudulento, por lo que mal puede endilgarse un obrar doloso;

— corresponde la aplicación de multa reducida a 1/3 del mínimo legal, ya que ingresó el tributo mediante el Régimen Excepcional de Facilidades de Pago N° 1347, Plan 28452. (Conforme art. 7 inc. b, Ley 8873, reestablecido por Ley 9013);

Solicita se haga lugar al recurso y se ordene el archivo de las actuaciones.

II. A fojas 1/4 del Expte. N° 285/926/2018 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.

En su responde manifiesta que:

— el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial prevé una sanción para los agentes de retención que mantengan en su poder tributos retenidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos al fisco;

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.F.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

— se debe tener en cuenta lo establecido en el artículo 88° inciso 3 del Código Tributario Provincial el cual presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista *“manifiesta desconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de los mismos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias”*. En el caso bajo análisis, es comprobado tal supuesto, ya que el agente de retención no cumple con sus obligaciones;

— en las infracciones tributarias -y particularmente en la defraudación-, se produce una inversión en la carga de la prueba, ante lo cual es el imputado quien debe probar su inocencia, hecho no ocurrido en el presente caso;

— se encuentra acreditado fehacientemente el elemento material: la falta de ingreso de las retenciones del período 12/2015 a su vencimiento. El apelante reconoce tal situación y resulta de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86 inciso 2 del C.T.P.;

— el hecho de haber cancelado el período mensual reclamado, no significa que no haya afectado el bien jurídico protegido, en tanto la indisponibilidad de los fondos percibidos afecta de manera directa a la renta fiscal;

— es condición para la reparación del daño, que resulte de una acción unilateral del sujeto. Lo cual no aconteció en el caso, ya que dicha reparación fue a instancias del accionar del organismo fiscal (lo intima en fecha 17/02/2016 y recién en fecha 29/07/2016 el agente procede a formalizar el plan de pago tipo 1347 N° 28452);

— es improcedente la solicitud de graduar la sanción de conformidad a lo previsto en el artículo 7 inciso b) de la Ley 8.873, restablecida por la Ley 9.013, por cuanto la misma no se encuentra vigente a la fecha de contestación del recurso de apelación.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

G.F.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 285/925-2017  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 3 de 9

En merito a ello, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el agente contra la Resolución N° M 7395/17, confirmándose en su totalidad.

III. A fojas 10/11 obra Sentencia dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho, por lo cual la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente, conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.-

IV.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación de la autoridad de aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir mi opinión.

A fojas 2 del Expediente N° 17891/376/S/2016 (DGR) se agrega notificación legal N° 201602-00021-000441, cursada al contribuyente AGROALAS S.R.L., en donde se inicia Instrucción de Sumario N° B10/S/000000095/2016 por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., en relación al período 12/2015, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención.

A fojas 14/19 consta informe de la adhesión al plan de pagos Tipo 1347 N° 28452, en donde se incluye la posición 12/2015 por el importe de \$70796,70 y posterior ingreso del pago correspondiente.

A fojas 45 obra la Resolución N° M 7395/17 emitida por la D.G.R. en fecha 21/12/2017, la cual en su artículo 1°, aplica al contribuyente una multa equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento por el período mensual 12/2015, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, por encontrarse su conducta incurso en la causal del artículo 86° inciso 2) del C.T.P.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación de la autoridad de aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde que emita mi opinión.

El Código Tributario Provincial -Ley N° 5.121-, en su artículo 86° inciso 2) establece: "(...) *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 las constancias de autos (fs. 3/4) surge que el vencimiento para el pago del tributo era el día 14/01/2016, mientras que el contribuyente se acogió al plan de pagos en fecha 29/07/2016 (fs.14). Es decir, no ingresó en tiempo los importes retenidos, reconociendo tal situación en su recurso de apelación.

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. Desde el momento en que el apelante tenía en su poder los montos retenidos, conocía de antemano la fecha del vencimiento para ingresar el tributo.

El dolo, en esta clase de defraudación, consiste en la voluntad deliberada de no realizar el ingreso en término, no obstante la conciencia de que existe el deber concreto de hacerlo.

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 precede.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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. Corresponde 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 éste caso.

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 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: (...) 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 (...)".

En igual sentido se expidió El Tribunal Fiscal de Buenos Aires, en el caso "Cooperativa Agrícola Ltda. de Conesa, de fecha 02/09/1981", estableciendo 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 (...)".

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

El agente realiza el pago del tributo adeudado, como consecuencia de la notificación de la Instrucción de Sumario impetrada por la Autoridad de Aplicación. Por lo tanto, no puede el apelante aducir que efectuó de manera espontánea la liquidación del tributo.

En conclusión, hay un elemento concreto que, a juicio de este Tribunal, es esencial para confirmar lo actuado por la D.G.R.: el reconocimiento de la materialidad de la acción, sin prueba alguna que neutralice la consideración negativa y deliberada de su conducta. Por lo que, al producirse el vencimiento del plazo para ingresar el tributo, concurren los presupuestos mencionados en el artículo 86º inciso 2) y la presunción establecida mediante el artículo 88º inciso 3) del C.T.P.. El responsable, al conservar las percepciones por un lapso que excede el plazo de vencimiento para ingresarlas al Fisco, nos indica inequívocamente que su conducta se encuentra guiada por la intención de defraudar, considerando acreditado el elemento subjetivo necesario para confirmar la sanción impuesta.

Conforme el análisis de lo sostenido por el apelante en cuanto manifiesta que mediante su accionar no se puso en peligro el bien jurídico tutelado por el Fisco, resulta inherente expresar que, en el presente caso, el bien jurídico tutelado por la norma legal se vio afectado ante la falta de ingreso del tributo en término, lo cual produjo un evidente perjuicio a las arcas del Estado. Por lo que, lo aducido por el apelante no encuentra asidero, resultando oportuno rechazar el planteo realizado por el mismo.

Con relación al beneficio previsto en el art. 7 inc. b de la Ley N° 8.873 - restablecida por la Ley N° 9.013 -, el mismo resulta improcedente en virtud que no existe constancia alguna que se haya producido un expreso acogimiento a dicho régimen por la sanción impuesta. Por ello, no puede pretenderse su aplicación a quien no se adhirió.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Respecto a que la multa aplicada resulta irracional y desproporcionada, el artículo 75° del C.T.P. dispone: "(...) 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 tanto, 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 ajustada a derecho la sanción aplicada.

Por ello, corresponde NO HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente AGROALAS S.R.L., CUIT N° 30-60989525-6, conforme los argumentos expuestos anteriormente.

Así lo propongo.

El Dr. José Alberto León dice:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, dice:

Que comparte los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en igual sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

**1. NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **AGROALAS S.R.L., CUIT N° 30-60989525-6**, contra la Resolución N° M 7395/17,

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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




de la Dirección General de Rentas de fecha 21/12/2017, atento a los considerandos que anteceden.

**2. REGISTRAR, NOTIFICAR,** -oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados- y **ARCHIVAR.**

M.F.J.

**HACER SABER**



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 CRISTÓBAL AMORHASTEGUI  
PROSECRETARIO  
GENERAL FISCAL DEVARA