

En San Miguel de Tucumán, a los 15 días del mes de **Marzo** de 2019 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A. s/Recurso de Apelación"** Expte. N° 695/926/2018 (Expte. DGR N° 46432/376/F/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 a fs. 41/46 del Expte D.G.R. N° 46432/376/F/2016 Antonio Bueso en su carácter de apoderado de la firma FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A. interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 2795/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 18/06/2018 obrante a fs. 39. En ella se resuelve: "NO HACER LUGAR POR EXTEMPORANEO al descargo interpuesto por el agente contra el sumario instruido a fs. 09 y Aplicar a FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A., CUIT N° 33-69177691-9, una multa de \$356.997,22 (Pesos Trescientos Cincuenta y Seis Mil Novecientos Noventa y Siete con 22/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual retenido y no ingresado al Fisco a su vencimiento, en el período mensual 09/2016, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del Código Tributario Provincial.

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

- su conducta no deja entrever la más mínima sospecha de una actitud fraudulenta, por cuanto presentó la declaración jurada respectiva, exteriorizando los montos a abonar y una vez abonadas las facturas, ingresó las sumas percibidas con sus respectivos intereses resarcitorios en fecha 02/11/2016, sin provocar daño patrimonial la Fisco;
- resulta de aplicación el principio de reparación integral previsto en el art. 59 inc. 6 del Código Penal, atento a que reparó integralmente las consecuencias

indebidamente producidas por el hecho ilícito, ingresando las retenciones efectuadas, ya que una culpabilidad enteramente compensada por la reparación no necesita ser compensada adicionalmente por el sufrimiento de una pena;

-califica de improcedente la calificación dolosa endilgada, ya que no basta la mera causación del resultado, sino que se requiere la ponderación de la acción como obra de un autor determinado, el fin que le asignó al hecho, la actitud en que lo cometió y el principio de personalidad de la pena, receptado unánimemente por la jurisprudencia,

-si bien el importe de las retenciones fue ingresado fuera de término, no puede tenerse por configurado el elemento intencional requerido por el ilícito, puesto que de manera alguna mantuvo en su poder fraudulentamente las mismas y

- la intención dolosa requerida por la figura infraccional endilgada debió ser probada en forma asertiva y terminante por la Administración y en este caso, nada se ha probado.

Por lo expuesto solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se revoque la sanción.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

II.- A fs. 01/05 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148° del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:

-que el art. 86° inciso 2 del C.T.P. prevé sanción para los Agentes de Retención que mantengan en su poder tributos retenidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco, conducta que se verifica en este caso atento a la demora en que incurrió la firma en ingresar los montos retenidos;

-que el art. 88 inciso 3 del C.T.P. presume, salvo prueba en contrario, el 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, lo que se comprobó en autos, ya que el responsable no cumplió con las obligaciones impuestas por la normativa vigente y que le competen como Agente de Retención;

Dr. JORGE E. POSSE FONSESSA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

- el Agente de Retención cumple con una obligación legal y maneja fondos ajenos, de allí la gravedad asumida por el hecho de no depositar dentro del término legal los importes retenido;
- encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su vencimiento de las retenciones correspondientes al periodo mensual 09/2016, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el art. 86 inc. 2 del Digesto Tributario;
- el contribuyente no puede liberarse de responsabilidad por el hecho imputado fundándose en razones administrativas y financieras, y en las características particulares de su giro comercial y pretender trasladar al Fisco las consecuencias de las mismas (diferimiento de las cobranzas, formas de pago, etc) y
- en cuanto a la aplicación del principio de reparación integral del daño invocado por el apelante, corresponde rechazar de plano la remisión al Código Penal pretendida por la actora con fundamento en el art. 69 del C.T.P., por no existir en nuestro Digesto Tributario vacío legal respecto al caso que plantea el apelante que justifique la remisión a las normas del Código Penal, ya que el art. 91 es la norma específica que prevé la situación en análisis.

Por todo lo expuesto considera que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto.

III.- A fs. 27/28 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 910/18, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

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 en esta oportunidad emitir mi opinión.

En primer término, 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...”.-*

Ahora bien, la conducta infraccional endilgada al apelante, se configura en el momento que 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.

De las constancias obrantes en autos, se encuentra fuera de controversia que FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A., 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 apelante, se encuentra acreditado.

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 art. 86° del C.T.P. 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 (...)"

En el presente caso, considero que la D.G.R. inició correctamente el sumario al apelante, encuadrando su conducta en las disposiciones del art. 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 elegir 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, 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 y no obstante ello, no solo no ingresó los importes correspondientes, sino que solo 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 para los tributos previamente retenidos o percibidos, crea una razonable presunción de que se configuró 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 percibidor 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 art. 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 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 art. 88° inciso 3) del C.T.P. 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.

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 (...)*".

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 la retención, concurren los presupuestos mencionados en el art. 86º inciso 2) y corresponde hacer operativa la presunción del art. 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 FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A., CUIT N° 33-69177691-9, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.

El señor vocal **Dr. José Alberto León** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo: Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

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 **FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A., CUIT N° 33-69177691-9**, contra la Resolución N° M 2795/18 de fecha 18/06/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de Multa de \$ 356.997,22 (Pesos Trescientos Cincuenta y Seis Mil Novecientos Noventa y Siete con 22/100), equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento, en el período mensual 09/2016, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Retención,




por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2) del Código Tributario Provincial.

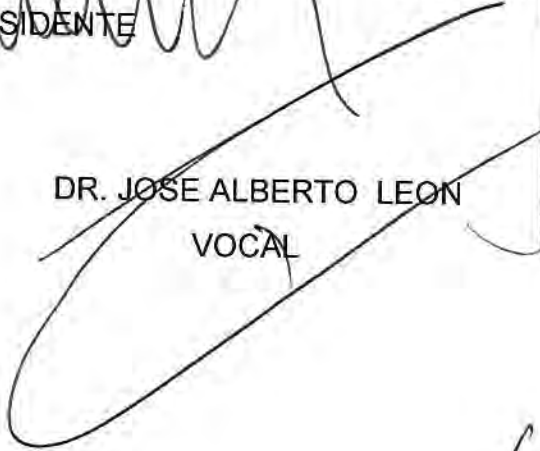
**2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

JM

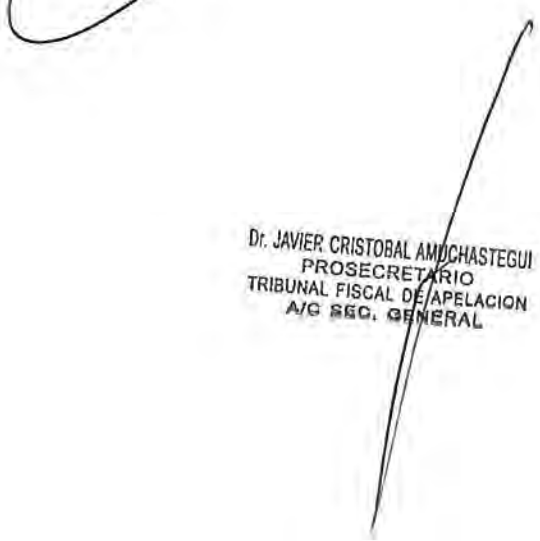
**HACER SABER**

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

  
DR. JORGE POSSE PONESSA  
VOCAL

  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

**ANTE MI**

  
Dr. JAVIER CRISTOBAL AMICHASTEGUI  
PROSECRETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
A/G REG. GENERAL