

SENTENCIA N° 270 /19

Expte. N° 805/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 27 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: "**SANATORIO PARQUE S.A. s/Recurso de Apelación**" Expte. N° 805/926/2018 (Expte. D.G.R. N° 46168/376/D/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. 24/27 del Expte D.G.R. N° 46168/376/D/2016 el contribuyente a través de su letrado apoderado interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 3164/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 03/08/2018 obrante a fs. 22. En ella se resuelve: "Aplicar al agente SANATORIO PARQUE S.A., CUIT N° 30-61675315-7 una multa de \$94.654,62 (Pesos Noventa y Cuatro Mil Seiscientos Cincuenta y Cuatro con 62/100) 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 08/2016".

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

- teniendo en cuenta las circunstancias del caso y la naturaleza penal de toda infracción y sanción tributaria, resulta de aplicación el principio de reparación integral, previsto en el art. 59 inc. 6 del Código Penal, teniendo en cuenta que reparó integralmente las consecuencias indebidamente producidas por el hecho ilícito, ingresando las retenciones efectuadas con más sus respectivos intereses resarcitorios;
- que ni la actividad de control ni aún la de recaudación se vieron afectadas y/o lesionadas, ya que la recaudación se practicó en su justa medida;

J. ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

J. ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

J. ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

J. ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

J. ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

-que dado el carácter punitivo de las sanciones tributarias, la sola acreditación de los extremos legales para efectuar la imputación no puede constituir en si misma una sanción punible, por cuanto la antijuridicidad del comportamiento requiere la mácula del bien jurídico cuya lesión pretende evitar la norma, lo que no existió en su conducta que no afecta a ningún bien jurídico y en consecuencia vacía de contenido cualquier pretensión de punición;

-que no se encuentra acreditado en autos el elemento subjetivo requerido por la figura infraccional endilgada, esto es, la maniobra, ardid, engaño y/u ocultación apto para inducir en error al Fisco, de conformidad con el principio fundamental de que solo puede ser reprimido quien sea culpable y

-la irrazonabilidad del monto de la sanción apelada, ya que no registra antecedentes de sanciones administrativas firmes, que se obviaron las pautas básicas previstas en el art. 78 del C.T.P., que no se consideró la ausencia de culpa imputable y no se tuvo en cuenta que debe soportar la carga de recaudar para el Fisco.

En mérito a todo lo expuesto solicita se haga lugar al recurso interpuesto, se revoque la sanción y se ordene el archivo de las actuaciones.

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. 148º del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:

-que el art. 86 inc. 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;

-que en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en este caso, el agente no logró desvirtuar la presunción existente en su contra;

-que el art. 88 inc. 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,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. JORGE FONSECA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

ya que el responsable no cumplió con las obligaciones impuestas por la normativa vigente y que le competen como Agente de Percepción;

-que corresponde rechazar la pretensión del agente respecto a la aplicación supletoria del art. 59 del Código Penal, ya que resultan aplicables al caso, las normas específicas contenidas en el C.T.P., por referirse a las infracciones y delitos tributarios y no las del Código Penal que se refieren a los delitos y penas en general;

-respecto al monto de la sanción aplicada, la normativa prevista en el art. 86 del C.T.P., otorga la posibilidad de graduar la sanción de dos a diez veces el impuesto defraudado, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otras cosas.

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

III. A fs. 18/19 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 91/19, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

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 SANATORIO PARQUE S.A. 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.

Entrando al análisis de la cuestión de fondo y para una mejor comprensión de la problemática, 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 art. 86° inc. 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*

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. POSSE POMESE
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 (...)"

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 art. 86 inc. 2), al considerar que 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.

Se encuentra fuera de controversia que SANATORIO PARQUE 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 art. 86º inc. 2) del C.T.P. En consecuencia, 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 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

defraudación la conducta endilgada al apelante en el momento que no deposita en tiempo y forma los montos percibidos.

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 inc. 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 percibidos, 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 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).

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. 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 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 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. FORRE DONESSA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 (...)"*

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 que haya aportado 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. 86° inciso 2) y corresponde hacer operativa la presunción del art. 88° inc. 3) del C.T.P., ya que el responsable al conservar la percepción 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 SANATORIO PARQUE S.A., CUIT N° 30-6167531-5, 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 **SANATORIO PARQUE S.A., CUIT N° 30-61675315-7**, contra la Resolución N° M 3164/18 de fecha 03/08/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de Multa de \$94.654,62 (Pesos Noventa y Cuatro Mil Seiscientos Cincuenta y Cuatro con 62/100), 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

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

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 805.926.2018
San Miguel de Tucumán


Tel. 0381-4979459 Página 8 de 9


Retención-período mensual 08/2016, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

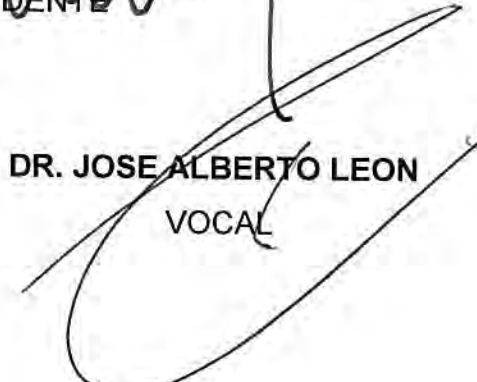
2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

JM

HACER SABER

 **C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ**
VOCAL PRESIDENTE

 **DR. JORGE POSSE PONESSA**
VOCAL

 **DR. JOSE ALBERTO LEON**
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL