

En San Miguel de Tucumán, a los **5** días del mes de **Abril** 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: "**ZAFRA S.A. s/Recurso de Apelación**" Expte. N°437/926/2018 (Expte. D.G.R. N° 44869/376/S/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. 39 del Expte D.G.R. N° 44869/376/S/2016 el contribuyente a través de su letrado apoderado interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 1774/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 22/03/2018 obrante a fs. 36. En ella se resuelve: "Aplicar al agente ZAFRA S.A., CUIT N° 30-59248626-8 una multa de \$685.042,48 (Pesos Seiscientos Ochenta y Cinco Mil Cuarenta y Dos con 48/100) 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 05/2016".

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

de la lectura de la resolución que apela surge que el importe referido a las retenciones por el período mensual 05/2016 fue expuesto, ingresado y cancelado; lo que quiere decir, que el impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Retención fue pagado y la obligación cumplida;

-que la pequeña mora generada no afecta en nada a la Administración ni mucho menos a su pretensión, que no es otra que la recaudación misma del tributo en cuestión y

-cumplió espontáneamente con su obligación fiscal, sin que dicho cumplimiento haya sido consecuencia de una verificación, intimación o emplazamiento, por lo

que resultaría de aplicación el beneficio del art. 91 del C.T.P., ya que fue notificado de la instrucción del sumario en fecha 16/09/2016, mucho tiempo después que ingresara las retenciones efectuadas (24/07/2016).

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

II. A fs. 01/02 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:

-respecto a la supuesta espontaneidad en el pago de las retenciones efectuadas, cabe considerar que el periodo mensual reclamado no fue regularizado espontáneamente, como lo pretende el apelante, sino a consecuencia de la intimación cursada oportunamente el 15/07/2016, emplazándolo a depositar las retenciones declaradas, conforme surge de fs. 04 del Expte. D.G.R. N° 44869/376/S/2016;

el hecho de haber cancelado el periodo mensual reclamado no significa que no se haya afectado el bien jurídico protegido, en tanto la indisponibilidad de los fondos retenidos afecta de manera directa a la renta fiscal, impidiendo al Estado el empleo de fondos que le pertenecen en pos de la consecución de sus fines y -los agentes de retención adeudan al fisco el ingreso de los tributos que previamente percibieron de terceros, por lo que al tratarse de fondos ajenos con destino a cancelación de obligaciones tributarias de esos terceros para con el Fisco, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación adeudada.

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

III. A fs. 10/11 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 475/18, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

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

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 ZAFRA 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 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.

En primer lugar corresponde tratar el pedido del apelante en cuanto a la aplicación del art. 91 del C.T.P., el cual: "los contribuyentes y/o responsables, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con las excepciones que la ley determina en cada caso y en especial en lo referente al impuesto a los sellos".

Puede afirmarse, en el caso que nos ocupa, que el Agente de Retención presentó las declaraciones juradas declarando la totalidad del importe adeudado al fisco más sus correspondientes intereses. Dicha situación se configuró según el contribuyente de manera espontánea ya que no existió ninguna notificación de parte del fisco reclamando el mencionado impuesto a ingresar. Sin embargo sostiene la D.G.R. que la notificación sí se realizó, y que la misma consta en los registros sistémicos de dicho organismo (fs 04 del Expte. D.G.R. N° 44869/376/S/16).

En relación a lo señalado, el Organismo Recaudador aportó dentro de las actuaciones los registros de sistema donde consta la notificación, tal como se mencionó anteriormente (fs 04).

Según la información obrante en dicha planilla el período 06/2016 fue presentado el día 20/08/2016, siendo extemporánea su presentación y encontrándose notificado por su falta de presentación en fecha 21/06/2016 y requiriéndose el pago el día 07/09/2016. Siguiendo dicho sentido, al encontrarse demostrada por la D.G.R. por medio de la constancias que obran en autos, que dicha notificación existió previo el pago realizado por la apelante, no puede encuadrarse la conducta dentro de los beneficios del art. 91 del C.T.P., al no cumplirse con la condición que: "(...) siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento". Por lo cual es claro que su regularización se debió a la acción del fisco, que de no existir quizás

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE BONESSA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

la contribuyente no hubiera cumplido con dicha obligación, siendo claramente punible dicho accionar.

Aclarado ello, se encuentra fuera de controversia que ZAFRA 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. 86° 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 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 Código Tributario de la Provincia de Tucumán, encuadra como 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.

Dr. N. JOSÉ GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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. 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 (*luris Tantum*),

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 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 (...)*".

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 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*

JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. ROSSIE BONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 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 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. 86º inciso 2) y corresponde hacer operativa la presunción del art. 88º inc. 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 ZAFRA S.A., CUIT N° 30-59248626-8, 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 **ZAFRA S.A., CUIT N° 30-59248626-8**, contra la Resolución N° M 1774/18 de fecha 22/03/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de Multa de \$ 685.042,48 (Pesos Seiscientos Ochenta y Cinco Mil Cuarenta y Dos con 48/100), 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-período mensual 05/2016, 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