

SENTENCIA N° 572/19

Expte. N° 591/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 29 días del mes de Mayo de 2019, se reúnen los miembros del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia, 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 "COMPAÑÍA BIOENERGETICA LA FLORIDA S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 591/926/2018 (Expte. DGR Nro. 44619/376/C/2017)" 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:

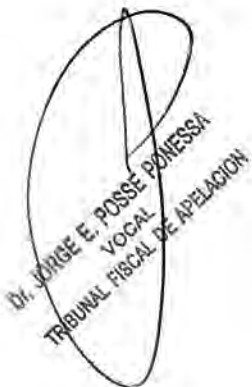
I. Que a fojas 45/46 el Dr. Eduardo Enrique Rothe, en carácter de apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 3131/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 02.08.2018 obrante a fs. 42. En ella se resuelve: APLICAR al agente COMPAÑÍA BIOENERGETICA LA FLORIDA S.A., CUIT N° 30-71095985-0 una multa de \$5.592.920,18 (pesos cinco millones quinientos noventa y dos mil novecientos veinte con 18/100), 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 05/2017.

En su expresión de agravios plantea que:

-para la comisión de la infracción por parte del agente de retención no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el sujeto, sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo. Sólo puede ser reprimido



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente;

-no existen elementos de prueba que, analizados según las reglas de la sana crítica, permitan predicar que el apelante actuó con el consciente y deliberado propósito de burlar al fisco;

-lo único constatado es el hecho objetivo de la demora en el depósito. Con tan poco no basta para tener acreditado el dolo que la figura requiere;

-la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y la ley 5.121 (C.T.P.), sostienen que las infracciones tributarias revisten naturaleza penal. Por lo que, la carga de probar el elemento subjetivo pesa exclusivamente sobre el Fisco acusador;

-hay ausencia de elementos de convicción que permitan concluir que el agente actuó bajo la forma de dolo. De allí la improcedencia de imponer multa alguna.

Solicita se haga lugar al recurso y se deje sin efecto la resolución.

II. A fojas 1/3 del Expte. N° 591/926/2018 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 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.

-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 disconformidad entre los preceptos*



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

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;

-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 percibidos;

-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;

-la intención defraudatoria 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 éste caso la fecha de vencimiento para el ingreso de las retenciones declaradas se produjo el día 12/06/2017. El agente cumplió con el ingreso en fecha 26/06/2017;

-teniendo en cuenta el tiempo transcurrido, concluye en que el apelante se beneficia con la utilización de fondos que no son propios;

Conforme a las consideraciones que anteceden, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el agente contra la Resolución N° M 3131/18 de fecha 02/08/18, confirmándose en su totalidad.

III. A fojas 09/10 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 efectuada por la autoridad de aplicación y con los fundamentos

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE DOMESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

exhibidos en la resolución atacada, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta de la firma apelante en el artículo 86º inciso 2) del C.T.P., con respecto al ingreso fuera del plazo legal de las retenciones efectuadas y considerar si la multa aplicada al contribuyente está arreglada a derecho.-

Conviene comenzar recordando, que no resulta controvertido el carácter punitivo de la multa que la Administración aplica a los ilícitos tributarios. Es jurisprudencia reiterada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que la sanción pecuniaria de referencia establecida por leyes fiscales y administrativas son de naturaleza penal, dado que no tienen, por objeto, reparar un posible daño causado, sino que tienden prevenir y castigar la violación de las disposiciones pertinentes y que, dicho carácter represivo, no se altera por la existencia de un interés fiscal accesorio en su percepción (Fallos: 202:293; 287:76; 289:336; 290:202; 308:1224).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
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 Nº 5121 (consolidado por Ley Nº 8240), en su artículo 86º 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...".

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

Ahora bien, la conducta infraccional 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 éste caso en no haber depositado en tiempo y forma al fisco, los tributos efectivamente retenidos.

Por medio de la instrucción de sumario N° B10/S/000000274/2017 cursada al contribuyente de la referencia, se inicia la instrucción de sumario por la presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., por el período 05/2017, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, teniendo en cuenta que el vencimiento para el ingreso del tributo era el día 12/06/2017 y el agente ingreso el monto correspondiente en fecha 26/06/2016, habiendo transcurrido un lapso de tiempo considerable durante el cual la firma apelante mantuvo en su poder fondos ajenos.

A fojas 42 del expediente N° 44619/376/C/2017 rola Resolución N° M 3131/18 emitida por la D.G.R. el 02/08/2018, y en su artículo N° 1, aplica al contribuyente una multa de dos (2) veces el monto mensual retenido, periodo fiscal 05/2017 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Agente de Retención, por encontrarse su conducta incurrida en la causal del artículo N° 86° inciso 2) del C.T.P.

En los presentes actuados, se encuentra fuera de controversia que COMPAÑÍA BIOENERGÉTICA LA FLORIDA S.A., no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales, razón por la cual la Autoridad de Aplicación inicio 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.M. JORGE GUILLERMO

Cabe aclarar, que existe un reconocimiento expreso por parte del contribuyente en su Recurso de Apelación, con respecto al ingreso fuera de término de las retenciones efectuadas.

Ahora bien y 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.

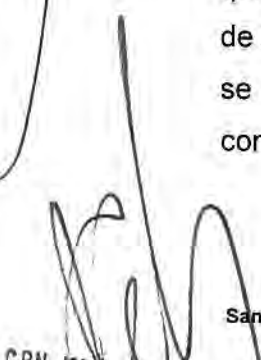
La letra del artículo 86° es clara cuando dice: "...Incurrirán en defraudación fiscal. 2) Los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que mantengan en su poder tributos retenidos y/o percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco...", por 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 retenidos.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En el presente caso, considero que la D.G.R. inició correctamente el Sumario al apelante encuadrando su conducta en las disposiciones del artículo 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 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 *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, en el momento que el

Dr. JORGE E. FOSSE PONESSY
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



C.P.N. 100

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 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. (Tribunal Fiscal de la Nación- voto de la Dra. Cpn Silvia Ester Hardoy- INDUSTRIAS ALIMENTICIAS MENDOCINAS, 20/08/13).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
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 (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 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 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 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", 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*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSÉ E. FOSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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 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 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 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. NOISE PUNESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Por ello, corresponde **NO HACER LUGAR**, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente **COMPAÑÍA BIOENERGETICA LA FLORIDA S.A.**, CUIT N° 30-71095985-0, 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 **COMPAÑÍA BIOENERGETICA LA FLORIDA S.A.**, CUIT N° 30-71095985-0, en contra de la Resolución N° M 3131/18 de fecha 02/08/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la Sanción de Multa por \$ 5.592.920,18 (Pesos Cinco Millones Quinientos Noventa y Dos Mil Novecientos Veinte con 18/100), equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 05/2017, respecto del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos-Agente de Retención, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del Código Tributario Provincial, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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

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

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

M.F.J.


HACER SABER



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



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI



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