

SENTENCIA N° 687 /19

Expte. N° 842/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 20 días del mes de Agosto de 2019, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **"SANATORIO PARQUE S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN"** Expte. N° 842/926/2018 (EXPTE. D.G.R. N° 30945/376/S/2018).-

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I.- A fojas 26/28 del expediente N° 30945/376/S/2018, el contribuyente **SANATORIO PARQUE S.A.**, C.U.I.T. N° 30-61675315-7, por medio de su apoderado, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 4265-18 de la Dirección General de Rentas de fecha 06/11/2018 obrante a fs. 24 del mismo expediente, mediante la cual se resuelve APLICAR al agente una multa de \$134.615,38 (Pesos ciento treinta y cuatro mil seiscientos quince con 38/100) equivalente a dos (02) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° inciso 2 del C.T.P. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, período mensual 02/2018.

II.- El apelante en su recurso presentado el día 15/11/2018 plantea, en primer lugar, la improcedencia de la sanción. Manifiesta que toda infracción y sanción tributaria forma parte del derecho penal y, por lo tanto, le son aplicables los principios que nutren esa rama del derecho, entre los cuales se encuentra el principio de reparación integral o plena del daño injustamente causado, consagrado en el art. 59° del Código Penal. De acuerdo con dicho principio, La

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

J.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE

acción penal se extinguirá: 6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes.

Sostiene que como presupuesto de toda sanción de naturaleza incuestionablemente penal debe existir la afectación a un bien jurídico penalmente tutelado y la existencia de la culpa o intencionalidad en el accionar del responsable. En este sentido, destaca que en el art. 86° del C.T.P., el verdadero bien jurídico tutelado no es otro que la recaudación del Fisco.

Conforme lo expresado, señala que tanto la afectación de dicho bien jurídico, como la culpabilidad del contribuyente quedan desvirtuados en el presente 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. En efecto, afirma que ni la actividad de control, ni la de recaudación se vieron afectadas y/o lesionadas, toda vez que la recaudación se practicó en su justa medida.

Asimismo, plantea que, en forma impropia, la resolución extrae el dolo de la simple mora. Considera que no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo, en relación con el principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente. Señala que el art. 86° del C.T.P. describe una conducta atravesada por el fraude, es decir la maniobra, ardid, engaño y/u ocultación, apto para inducir al error del Fisco.

Sostiene que tal incumplimiento es imposible de atribuir a Sanatorio 9 de Julio S.A., teniendo en cuenta que la presentación de la declaración jurada se efectuó en término.

Por otra parte, se agravia respecto a la irrazonabilidad de la sanción. En efecto, manifiesta que el contribuyente no registra sanciones administrativas firmes y, sin embargo, la sanción asciende a \$134.615,38 equivalente a dos veces el monto retenido por el período en cuestión, por una mora que fue sepultada por la espontaneidad del responsable.

Entiende que la resolución apelada ha obviado las pautas básicas a considerar por la Administración para la graduación de la sanción que se encuentran legalmente previstas en el art. 78° del C.T.P.

Por todo lo expuesto, concluye que dicha resolución adviene jurídicamente insostenible, debiendo ser revocada en todos sus términos.

III.- A fs. 1/5 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso interpuesto por el apelante, conforme lo establecido en el art. 148° del Código Tributario Provincial.

En primer término, manifiesta 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 el caso de marras atento a la demora en que incurrió la firma en ingresar los montos retenidos.

Asimismo, considera se debe tener en cuenta la presunción de defraudación contemplada en el art. 88° inciso 3 del C.T.P. el cual presume, salvo prueba en contrario, 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*", supuesto que ha sido comprobado en el caso bajo análisis, atento a que el agente no ha cumplido con las obligaciones impuestas por la normativa vigente y que le competen en su carácter de agente de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Como así también lo establecido por el art. 10° de la R.G. N° 23/02, sus modificatorias y complementarias, que habilita la aplicación de sanciones en caso de incumplimiento a sus previsiones.

Destaca que 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 retenidos.

Por lo expuesto, la conducta infraccional imputada se ha verificado, ya que el período mensual reclamado fue abonado fuera de término, razón por la cual resulta procedente el encuadre legal dado a su conducta, como la aplicación de la sanción que apela.

Señala que, si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, es el imputado

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. GUSTAVO JIMENEZ

quien debe probar su inocencia y en el presente caso el agente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra.

A más de eso, expresa que la intención defraudatoria que la figura infraccional requiere 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 el caso de marras, la fecha de vencimiento para el ingreso de las retenciones declaradas se produjo el día 14/03/2018, habiendo regularizado recién el agente en fecha 28/09/2018 mediante el plan de pago Tipo 495 N° 138254, por lo que ha transcurrido un lapso de tiempo considerable que permite colegir una actitud de beneficiarse con la utilización de fondos que no son propios.

Por otra parte, en cuanto a la manifestación del recurrente de que no se generó perjuicio al Fisco, cabe mencionar que la conducta que intenta reprimir el Fisco es la falta de ingreso del tributo en término, hecho que genera un grave perjuicio a las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos, por lo que el presentante no puede sostener que no se lesionó el bien jurídico tutelado por la norma.

Del mismo modo, rechaza por improcedente la pretensión del apelante de la aplicación supletoria del art. 59° del Código Penal. Al respecto destaca que resultan normas específicas aplicables al caso en cuestión las normas contenidas en el Código Tributario Provincial por referirse a las infracciones y delitos tributarios y no las de Código Penal por referirse a los delitos y penas en general, por aplicación del principio general del Derecho de especialidad de las leyes, en el sentido de que la norma especial prevalece sobre la norma general.

De acuerdo a lo expresado en forma precedente, sostiene que lo establecido por el art. 91° del C.T.P. constituye la norma específica que prevé la situación bajo análisis. Sin embargo, manifiesta que el beneficio previsto por dicha normativa no resulta de aplicación al caso de marras por cuanto el contribuyente regularizó la obligación reclamada, con posterioridad a la notificación del sumario remitido oportunamente por este organismo, por lo que ya se había configurado la infracción endilgada en autos.

Respecto al monto de la multa aplicada, destaca que la normativa citada otorga la posibilidad de graduar la sanción entre 2 a 10 veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento, en atención a las circunstancias del caso y a la

gravedad de la infracción cometida, entre otras cosas. Asimismo, sostiene que la graduación de la sanción realizada dentro de los parámetros que la misma ley permite, no convierte al acto que la impone en arbitrario ni irrazonable como pretende la recurrente, porque ello implica el ejercicio de una facultad legal conferida a esta Autoridad de Aplicación.

Por todo lo expuesto, concluye que la resolución cuestionada no adolece de nulidad alguna, habiéndose respetado el debido procedimiento legal y el Derecho aplicable al caso. En consecuencia, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el agente SANATORIO PARQUE S.A., en contra de la Resolución N° M 4265/18 debiendo confirmarse la misma. Ofrece prueba instrumental y hace reserva del caso federal.

IV.- A fs. 11 del expediente N° 842/926/2018 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 510/19, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el art. 151° del C.T.P.

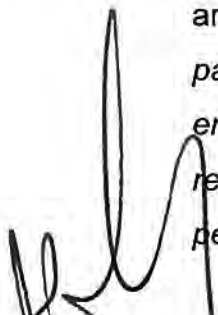
V.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta del contribuyente SANATORIO PARQUE S.A. en el art. 86° inciso 2) 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 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*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco (...)".

De acuerdo a la norma transcripta, la infracción 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 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 este caso en no haber depositado en tiempo y forma al Fisco los tributos efectivamente retenidos.

En los presentes actuados, 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 artículo 86° inciso 2) del C.T.P., por lo que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del recurrente, se encuentra verificado y además existe un reconocimiento expreso por parte del contribuyente en su Recurso de Apelación, con respecto al ingreso fuera de término de las retenciones efectuadas.

Por todo ello 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 sólo no ingresó los importes correspondientes, sino que sólo 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 la 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).

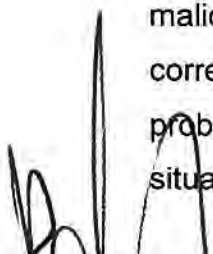
Con respecto a la imputación endilgada al apelante, para mayor abundamiento la Autoridad de Aplicación cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar tal extremo. Una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.

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*), 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSIE FONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



En autos, la tipificación del ilícito tributario endilgado al apelante, fue encuadrado por la D.G.R. en las disposiciones del art. 86° inciso 2) y en la presunción establecida por Ley, en el art. 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 art. 88°, habiendo encuadrado 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) 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", al establecer 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 (...)"*.

Por su parte, 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 artículo 86° inciso 2), y corresponde hacer operativa la presunción del artículo 88° 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.

Asimismo, cabe aclarar que el hecho de haber cancelado el período 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. Por lo dicho, no resulta de aplicación lo previsto en el art. 59° punto 6) del Código Penal, requerido por el apelante, en cuanto a la reparación integral del daño, siendo el mismo improcedente.

Por último y respecto de la aplicación de la figura de la espontaneidad argüida por el apelante, cabe destacar que tal como lo manifiesta la Autoridad de Aplicación en su contestación de traslado, la misma no resulta aplicable al presente caso por cuanto la reparación del daño ocasionado fue a instancias de la instrucción de sumario cursada y notificada por el Organismo Fiscal en fecha 23/03/2018, conforme consta a fs. 02 del expediente administrativo.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



Por todo lo expuesto, corresponde NO HACER LUGAR, al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente SANATORIO PARQUE S.A., C.U.I.T. N° 30-61675315-7, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El **Dr. José Alberto León** dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN


RESUELVE:

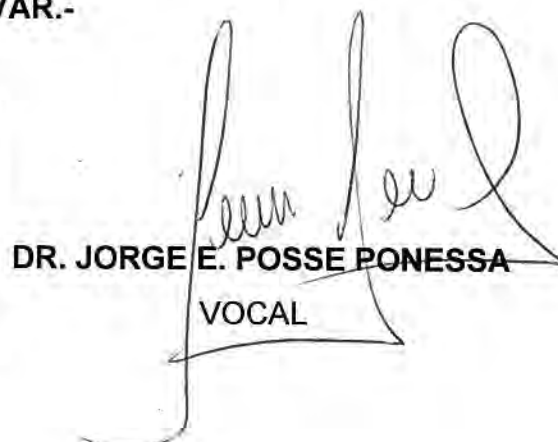
1. NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **SANATORIO PARQUE S.A., C.U.I.T. N° 30-61675315-7**, contra la Resolución N° M 4265-18 de fecha 06/11/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de multa de \$134.615,38 (Pesos ciento treinta y cuatro mil seiscientos quince con 38/100), 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 02/2018, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

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

HACER SABER

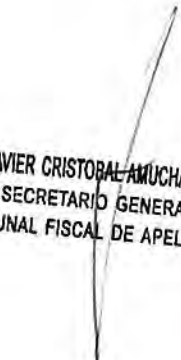
ABF


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
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

