

SENTENCIA N° 802/19

Expte. N° 239/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 25 días del mes de octubre 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: "**MELIAN S.A. s/Recurso de Apelación**" Expte. N° 239/926/2019 (Expte. D.G.R. N° 39839/376/S/2018) 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:

Que a fs. 31/33 del Expte D.G.R. N° 39839/376/S/2018 el contribuyente a través de su letrado apoderado interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 246/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 07/02/2019 obrante a fs. 28. En ella se resuelve: "Aplicar al agente MELIAN S.A., CUIT N° 33-69178489-0 una multa de \$110.428,26 (Pesos Ciento Diez Mil Cuatrocientos Veintiocho con 26/100) 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 06/2018".

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

- que la conducta que se le imputa no es defraudatoria, en virtud de haber presentado la declaración jurada F. 813, exteriorizando el monto a abonar;
- ante la accidental demora en el ingreso de las retenciones efectuadas, procedió inmediatamente a ingresar las mismas con sus respectivos intereses, sin provocar perjuicio al Fisco;
- toda sanción tributaria forma parte del derecho penal, por lo que le son aplicables los principios del mismo, entre ellos el principio de reparación integral plena del daño injustamente causado;
- debe existir como presupuesto de toda sanción la afectación a un bien jurídico tutelado y la existencia de culpabilidad en el accionar del responsable, los que

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

quedan desvirtuados, ya que ingresó las retenciones con sus respectivos intereses;

-la improcedencia de la calificación dolosa, por no concurrir el elemento subjetivo para la configuración de la infracción, no habiendo probado la administración de manera asertiva y terminante la intención dolosa y

-la sanción aplicada es irrazonable, por considerar que corresponde graduar la sanción conforme lo previsto en el art. 78 del C.T.P.

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

II. A fs. 01/05 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 respuesta sostiene:

-el art. 86 inc. 2 del Digesto Tributario es clara en la descripción de la conducta reprimida, conducta que se ha configurado en el caso de autos, ya que la firma ha mantenido en su poder tributos que declaró haber retenido, más allá del término preestablecido para su ingreso;

-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;

-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; la fecha de vencimiento para el ingreso de las retenciones declaradas se produjo el día 11/07/2018, habiendo regularizado recién el agente en fecha 22/0/2018, 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;

- el hecho de haber cancelado el período mensual reclamado, no significa de ninguna manera 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;

-corresponde rechazar la pretensión del apelante de aplicar supletoriamente el art. 59 del Código Penal, ya que resultan de aplicación normas específicas aplicables al caso, como lo son las normas del C.T.P. por referirse a infracciones y delitos tributarios y no las del Código Penal, por referirse a los delitos y penas en general;

-tampoco resulta de aplicación al caso el beneficio del art. 91 del C.T.P., por cuanto el contribuyente regularizó la obligación reclamada, con posterioridad a la notificación del sumario, por lo que ya se había configurado la infracción endilgada;

-respecto al monto de la multa aplicada, cabe destacar que la normativa citada otorga la posibilidad de graduar la sanción entre un 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 y 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 mal pretende el apelante, porque ello implica el ejercicio de una facultad legal conferida a este organismo.

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

III. A fs. 11/12 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 583/19, 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 MELIAN 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.

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 los presentes actuados, se encuentra fuera de controversia que MELIAN 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.

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.



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 consumar 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.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. PORSE POMESCA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

G.P.A. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 (*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 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 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*

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. POSSE DI NIESZA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

*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. 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 MELIAN S.A., CUIT N° 30-69178489-0, 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 **MELIAN S.A., CUIT N° 30-69178489-0**, contra la Resolución N° M 246/19 de fecha 07/02/2019, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de Multa de \$110,428,26 (Pesos Ciento Diez Mil Cuatrocientos Veintiocho con 26/100), 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 06/2018, 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  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION