

SENTENCIA N° 966 119

Expte. N° 490/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los *20* días del mes de *diciembre* 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: "**COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A. EN FORMACIÓN s/Recurso de Apelación**" Expte. N° 490/926/2019 (Expte. D.G.R. N° 51007/376/C/2017) 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. 33/37 del Expte D.G.R. N° 51007/376/C/2017 el contribuyente a través de su letrado apoderado interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 1249/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 23/05/2019 obrante a fs. 29/30. En ella se resuelve: "Aplicar al agente COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A. EN FORMACIÓN, padrón/CUIT N° 30-71182832-6 una multa de \$2.059.720,42 (Pesos Dos Millones Cincuenta y Nueve Mil Setecientos Veinte con 42/100) 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 08/2017".

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

-se agravia en cuanto considera que la Autoridad de Aplicación parte de un error jurídico conceptual sobre el requisito subjetivo que debe cumplirse para que pueda configurarse la defraudación fiscal, no habiéndose acreditado la existencia de dolo en la conducta de su mandante;

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

-alega que el hecho de que su mandante haya omitido ingresar el impuesto de un solo período, no puede presumir un actuar engañoso, ya que le dio publicidad al impuesto y al monto al declararlo con anterioridad a la instrucción del sumario y lo pagó con sus respectivos intereses;

-manifiesta que del análisis del expediente y en especial de la presentación de la declaración jurada y comprobante de transferencia electrónica, se observa que su mandante no pudo haber actuado con dolo, por haber comunicado y pagado con anterioridad a la notificación del sumario;

-plantea que la Administración no valoró su conducta, abandonando la búsqueda de la verdad objetiva y transcribe jurisprudencia en dicho sentido;

-señala que la Administración yerra de manera sorprendente en la aplicación e interpretación de las normas contenidas en los artículos 86 inciso 2 y 88 del C.T.P, ya que considera que para que opere la presunción contenida en la segunda de las mencionadas disposiciones debe necesariamente estar acompañada de pruebas concretas que indiquen la existencia del dolo;

-plantea que en virtud de lo expresado la resolución recurrida es inmotivada y solicita se declare la nulidad de la misma y se lo exonere de toda responsabilidad;

-se agravia en cuanto se rechaza la aplicación de lo previsto en el artículo 59 del Código Penal, por entender que no puede sancionarse penalmente si no existió un daño al bien jurídico protegido;

En mérito a todo lo expuesto solicita se revoque la resolución de la multa aplicada y se declare la nulidad de la resolución apelada.

II. A fs. 41/45 del expediente. N° 51007/376/C/2017, 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:

-a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, 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 el presente caso el agente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra;

-en el caso de marras, se debe tener en cuenta lo establecido por 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 legales y reglamentarios y la aplicación que de los mismos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias"; supuesto que ha sido confirmado en el caso bajo análisis, atento a que el responsable 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.

-encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las retenciones correspondientes al período mensual 08/2017 conforme lo reconoce el propio apelante, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86 inciso 2 del Digesto Tributario, en tanto se advierte que la conducta descripta se ha configurado en el caso de autos, en atención a que el agente mantuvo en su poder los tributos retenidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco;

-en cuanto a la aplicación del principio de reparación integral del daño invocado por el apelante, cabe destacar 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 del 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;

-desde esta óptica, corresponde rechazar de plano la remisión al código penal pretendida por la actora con fundamento en el artículo 69 del Código Tributario Provincial, por no existir en nuestro Digesto Tributario vacío legal respecto al caso que plantea el demandante que justifique una remisión a las normas del código penal, por cuanto el artículo 91 es la norma específica que prevé la situación en

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

análisis, cual es la reparación del daño o pago voluntario de la obligación reclamada.

-el hecho de haber cancelado el período mensual reclamado por otra parte, 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;

-no resulta de aplicación al caso de marras el beneficio del artículo 91 del código tributario provincial por cuanto el agente 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 y

-no resulta procedente el planteo de nulidad que efectúa el apelante, ya que no puede plantearse la nulidad por falta de motivación de la resolución recurrida, ya que la misma cumple con todos los requisitos esenciales como ser el sustento en hechos y antecedentes que le sirven de causa, la imputación efectuada en forma clara y precisa, impuesto, anticipo en el cual se ha verificado el incumplimiento endilgado, tipificación legal y normativa en la que se apoya la presunción de dolo atribuida. En mérito de las constancias de autos y las consideraciones de derecho vertidas, se considera que la resolución cuestionada no adolece de nulidad alguna, habiéndose respetado en todo momento el debido procedimiento legal y el Derecho aplicable al caso.

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

III. A fs. 13 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 800/19, 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 COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

J. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En los presentes actuados, se encuentra fuera de controversia que COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR 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 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 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 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

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 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 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 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 (...)*".

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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).

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

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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 **COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A.**, CUIT N° 30-71182832-6, 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 **COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A.**, CUIT N° 30-71182832-6, contra la Resolución N° M 1249/19 de fecha 23/05/2019, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de Multa de \$2.059.720,42 (Pesos Dos Millones Cincuenta y Nueve Mil Setecientos Veinte con 42/100) 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 08/2017", por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

**2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

JP

**HACER SABER**

  
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL PRESIDENTE

  
DR. JORGE POSSE PONESSA  
VOCAL

  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

**ANTE MÍ**

  
Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION