

SENTENCIA N° 135/20

Expte. N° 233/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los14..... días del mes de.....JULIO.....de 2020, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado “ZAFRA S.A.” S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 233/926/2019 – Ref. Expte. Nro. 37583/376/S/2018 (D.G.R.)”;

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

Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 21/22 del expediente N° 37583/376/S/2018, el Dr. Leandro Stok, apoderado de ZAFRA S.A., CUIT N° 30-59248626-8 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 141/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 21/01/2019 obrante a fs. 19 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al agente una multa de \$197.065,90 (Pesos ciento noventa y siete mil sesenta y cinco con 90/100), equivalente a dos (2) 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 04/2018.

El apelante sostiene 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 derecho* consagrado en el art. 59 del Código Penal. Se trata del cumplimiento unilateral de las prestaciones comprendidas en la obligación de resarcir satisfactoriamente todas las consecuencias indebidamente producidas

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

con el ilícito. En efecto, la reparación total puede compensar totalmente la culpabilidad y determinar la no punibilidad, toda vez que una culpabilidad enteramente compensada por la reparación, no necesita ser compensada adicionalmente por el sufrimiento de una pena.

Como presupuesto de toda sanción de naturaleza 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 el art. 86 del C.T.P, el verdadero bien jurídico tutelado es la recaudación fiscal. Tanto la afectación de dicho bien como la culpabilidad quedan desvirtuadas en este caso ya que el contribuyente ingresó las retenciones efectuadas con sus respectivos intereses, por lo que ni la actividad de control ni la recaudación se vieron afectadas.

Por otro lado, sostiene que la calificación dolosa deviene improcedente ya que si bien el importe de las retenciones fue ingresado fuera de término, no puede tenerse por configurado el elemento intencional que requiere el ilícito por cuanto ZAFRA S.A. declaró las retenciones efectuadas en su respectiva declaración jurada, lo cual constituye prueba irrefutable de la inexistencia de dolo en su accionar y la demora en su ingreso sólo fue por unos días sin que haya transcurrido un lapso de tiempo considerable, como lo sostiene la resolución.

No basta para la configuración de un ilícito, la mera adecuación de una conducta prevista en la Ley, sino que además se requiere que la misma sea antijurídica. En el caso concreto, la demora solo se debió a que la facturación y el pago difirieron en el tiempo y la buena fe del agente de declarar las retenciones efectuadas en sus respectivas declaraciones juradas resulta suficiente para reafirmar la ausencia de toda maniobra dolosa.

Conforme lo expuesto en los párrafos que anteceden, concluye el apelante que si ante la evidencia de la reparación integral de la infracción de esta Dirección General de Rentas persiste en la intención sancionatoria, la multa no tiene carácter retributivo, sino meramente represivo, porque la Administración no perseguiría la reposición del daño o perjuicio sino la sanción por mera infracción normativa.

Sostiene también que la multa aplicada adolece de la proporcionalidad que debe respetarse en todos los actos administrativos, ya que la falta de esta lleva consigo la nulidad.

II. Que a fojas 27/30 del Expte. N° 37583/376/S/2018 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el art. 148° del Código Tributario Provincial.

En dicho responde sostiene 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.

En el caso de marras, se encuentra acreditado fehacientemente el elemento materia, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las retenciones correspondientes al periodo mensual 04/2018 conforme lo reconoce el propio apelante, por lo cual resulta de plena aplicación la normativa prevista en el Art 86 Inc. 2 del C.T.P. 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.

Corresponde rechazar la remisión al Código Penal pretendida por la actora con fundamento en el Art. 69 del C.T.P., 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 Art. 91 es la norma específica que prevé la situación en análisis, cual es la reparación del daño o pago voluntario de la obligación reclamada.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El Art 91 C.T.P establece: "Los contribuyentes, 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 de Sellos".

Asimismo, expresa el artículo 88 inciso 3 del C.T.P. "Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concorra alguna de las causas siguientes: Inc. 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".

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. Del mismo modo, destaca lo establecido por el artículo 10º de la Resolución General N° 23/02 sus modificatorias y complementarias, que habilita la aplicación de las sanciones previstas en el C.T.P en caso de incumplimiento a sus previsiones.

Encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, resulta de plena aplicación la normativa prevista.

Por otra parte, el hecho de haber cancelado el periodo mensual reclamado, no significa de ninguna manera que 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 podes de la consecución de sus fines.

Cabe recalcar que agentes de retención adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente retuvieron de terceros, por lo que al tratarse de fondos ajenos con destino a la 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.

Admitir una solución contraria implicaría aceptar la retención indebida de tributos por parte de los agentes, más allá del término que la ley permite, y permitirles de esa forma un autofinanciamiento a los efectos de cumplir con el ingreso de fondos ajenos que pertenecen a las arcas fiscales.

Por lo que conforme las consideraciones que anteceden, entiende que corresponde No Hacer Lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el agente, en contra de la Resolución N° M 141/19, confirmando la misma.

III. A fs. 11 del expediente N° 447/926/2017 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa 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 exhibidos en la resolución atacada, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta de la firma ZAFRA S.A. en el artículo 7° Y 86° inciso 2 del C.T.P.

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 N° 5121 (consolidado por Ley N° 8240) "(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 percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco...*".

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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 este caso en no haber depositado en tiempo y forma al Fisco los tributos efectivamente retenidos.

La gravedad de la infracción imputada al agente radica en que el mantenimiento de los importes tributarios luego de vencer los plazos en que debió ingresarlos perjudica al erario que debía contar con esa suma que legítimamente le pertenece. En el caso de autos se encuentra fuera de controversia que ZAFRA S.A. no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes al mes de Abril de 2018 el día 14/06/2018, es decir, un mes después de su vencimiento, razón por la que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del agente, se encuentra acreditado.

Una vez efectuado el 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, es decir, la defraudación fiscal.

A tal efecto, la norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes que con su conducta afecten el bien jurídico protegido. Para ello cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar este extremo; entendiéndose por "presunción" a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede. Por lo cual, una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.

La “manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias” es una de las diversas presunciones existentes en el art. 88 del Código y a través de la cual la Autoridad de Aplicación puede presumir en este caso que existe defraudación fiscal. No obstante, se tratan de presunciones “iuris tantum”, es decir, admiten prueba en contrario, 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.

El ingreso fuera de término 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 en casos o situaciones que deberán ser analizadas con rigurosa prolijidad debido a que el dolo en esta clase de defraudación, consiste en la voluntad deliberada de no llevar a cabo en término el ingreso de las sumas correspondientes no obstante la conciencia de que existe el deber concreto de hacerlo (cfr. Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires –voto de la Dra. CPN Silvia Ester Hardoy- INDUSTRIAS ALIMENTICIAS MENDOCINAS, 20/08/13).

Así también lo ha entendido la doctrina preconizada por Carlos M. Giuliani Fonrouge en “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, en el momento en que sostienen 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...*”.

Es decir que en este tipo de infracciones, el autor del ilícito imputado es aquel sujeto que tenga el dominio del hecho, es decir, quien maneje la acción. Al tener tal poder de decisión, puede decidir entre consumir el hecho o desistir, pues, al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal. Por ello, la imputación efectuada

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

por la D.G.R. es de carácter *iuris tantum*, que se basa en que los contribuyentes se encuentran en “mejores condiciones imputativas” de demostrar que su conducta no se debe a un obrar malicioso.

En el caso de ZAFRA S.A. los argumentos y pruebas utilizados por el apelante, no logra neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta; al producirse el vencimiento del plazo para ingresar las retenciones, concurren tanto el presupuesto mencionado en el artículo 86º inciso 2) como la presunción del artículo 88º inciso 3) del C.T.P.

El agente debió ingresar los importes percibidos el día 15/05/2018 conservándolos en su poder hasta el 14/06/2018, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado. En adición, la presentación y el pago de estos períodos fue realizada a instancias de la notificación de la instrucción de sumario efectuada por la D.G.R el día 24/05/2018, razón por la cual no puede considerarse que se trata de un pago espontáneo que permita al agente gozar del beneficio previsto en el art. 91 del C.T.P, por cuanto su texto expresa claramente que la regularización de la obligación omitida no debe realizarse a raíz de una verificación, inspección o intimación por parte del Fisco.

Teniendo en cuenta lo expuesto, considero que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ZAFRA S.A, CUIT N° 30-592486-8 en contra de la Resolución N° M 141/19, dictada con fecha 21/01/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$197.065,90 (Pesos Ciento Noventa y Siete Mil Sesenta y Cinco con 90/10), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2) del C.T.P.

Así lo propongo.

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.

En merito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

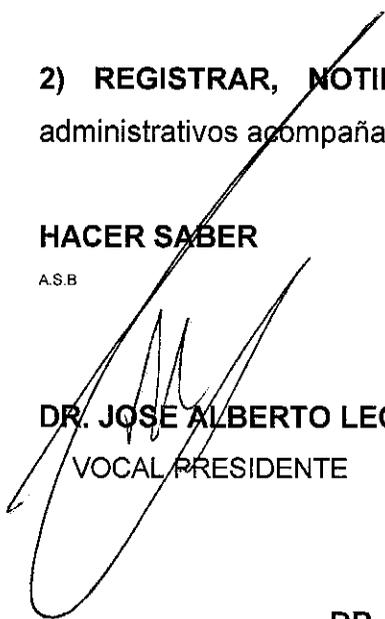
RESUELVE:

1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **ZAFRA S.A, CUIT N° 30-59248626-8** en contra de la Resolución N° M 141/19, dictada con fecha 21/01/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$197.065,90 (Pesos Ciento Noventa y Siete Mil Sesenta y Cinco con 90/10), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P.

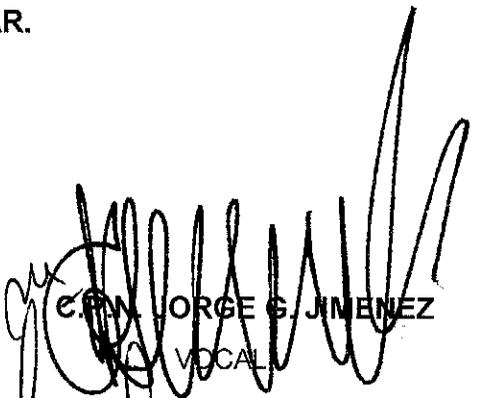
2) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

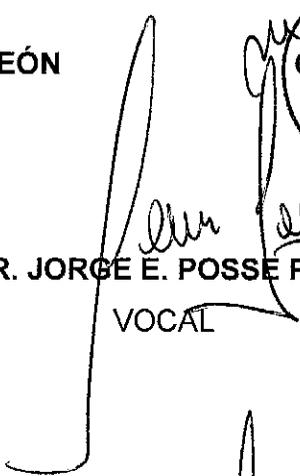
A.S.B



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ



DR. JAVIER CRISTÓBAL MARCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION