

SENTENCIA N° 173/20

Expte. N° 484/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 5 días del mes de AGOSTO de 2020 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: “**COMPAÑÍA INVERSORA INDUSTRIAL S.A.**” – Expediente N° 484/926/2019 (Expte DGR N° 19132/376/S/2018) y;

CONSIDERANDO:

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

Surge que a fojas 31 del expediente N° 19132/376/S/2018, el contribuyente **COMPAÑÍA INVERSORA INDUSTRIAL S.A.** CUIT N° 33-71106248-9, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 307/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 12/02/2019 obrante a fs. 24. En ella se resuelve APLICAR al agente una multa de \$ 1.487.295,60 (pesos un millón cuatrocientos ochenta y siete mil doscientos noventa y cinco con 60/100), equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° inc. 2 del C.T.P., del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención, período mensual 05/2017.

Manifiesta que en fecha 23/06/2017 presentó la declaración jurada del período mensual 05/2017 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención y que en fecha 26/06/2017 recibió un emplazamiento de la Dirección General de Rentas, intimándolo a regularizar su situación fiscal en el plazo de 72 horas, lo cual hizo efectivo el día 27/06/2017 mediante transferencia electrónica, abonando el

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

impuesto con sus respectivos intereses, informando de dicha circunstancia a la DGR mediante nota recepcionada en fecha 30/06/2017.

Considera que no ingresó fuera de término los gravámenes ni incumplió obligación alguna que pueda ser considerada como presunta infracción al fisco.

Expresa también que el ingreso del tributo en cuestión con más sus respectivos intereses resarcitorios, no ocasionó daño alguno al fisco, por haberlo ingresado tan solo horas posteriores a la notificación de regularización y sin haber sido sumariado aún.

Sostiene que existe un error conceptual sobre el requisito subjetivo que debe cumplirse para que se configure una defraudación fiscal. En el art. 86 inc. 2 del C.T.P este aspecto subjetivo necesario está dado por el dolo en la conducta del contribuyente, sin el cual se hace imposible la figura perseguida por el fisco. Desde el punto de vista penal, el dolo es la voluntad consciente orientada a la perpetración de un acto que la Ley tipifica como delito. La conducta presentada por el agente jamás puede ser tipificada de esta manera ya que fue el propio agente el que dio publicidad al impuesto omitido a través de la presentación de la declaración jurada de forma anterior a la instrucción de sumario y luego ingresó y pago el impuesto determinado con más sus intereses a días de su vencimiento.

Manifiesta que la DGR no valoró la conducta del contribuyente, abandonando la búsqueda de la verdad jurídica objetiva y violando el principio de la verdad material que debe primar en todo procedimiento administrativo; dado que a partir del principio de "personalidad de la pena" se exige al Estado que cualquier presunción de dolo sea investigada y probada por la propia DGR y no valerse de presunciones abstractas como lo hizo, aplicando el art. 88 inc. 3 de manera arbitraria. Cita jurisprudencia.

Plantea asimismo la desproporción de la multa aplicada, ya que la resolución apelada no establece ninguna relación ni fundamenta o describe la conducta supuestamente punible.

Señala también que la DGR omitió considerar que el ingreso del tributo se efectuó con anterioridad a la notificación del sumario, por lo que resulta aplicable el beneficio de la espontaneidad previsto en el artículo 91 del CTP.

Plantea la inconstitucionalidad del artículo 123 in fine del CTP, aseverando que resulta violatorio del derecho de defensa del administrado, por considerar que su

falta de comparecencia en la etapa sumarial implica el consentimiento de los hechos endilgados, infringiendo así su derecho de defensa.

Finalmente, solicita que se declare la liberación de la sanción por aplicación de lo dispuesto en el artículo 7 inciso c) de la Ley 8.873.

II.- A fojas 1/7 de autos, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial; el que se da por reproducido en honor a la brevedad administrativa.

Sostiene que el art. 86 inc. 2 del C.T.P. prevé la sanción para los Agentes de Retención que mantengan en su poder tributos retenidos después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco.

Si bien el artículo mencionado requiere de un elemento subjetivo, que es la intención de defraudar al Fisco, 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 art. 88 inc. 3 del C.T.P el cual presume, salvo prueba en contrario propósito de defraudar 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 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.

En referencia al elemento subjetivo propio de la figura, señala que la CSJN en el fallo "Tools Research Argentina S.A.I.C sostuvo respecto del art. 48 de la Ley 11.683 que del texto del artículo transcrito, surge claro que la retención no requiere que sea fraudulenta sino que corresponde la multa por el mero hecho de mantener el particular en su poder los importes que se debió ingresar al Fisco". Siguiendo esta doctrina, considera que resulta inadmisibile la existencia de responsabilidad sin

culpa, pero aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente.

Cabe también tener en cuenta lo establecido por el art. 10 de la RG N° 23/02 que habilita la aplicación de sanciones en caso de incumplimiento a sus previsiones al establecer: "Los agentes de retención que omitan efectuar y/o depositar las retenciones, o incurran en incumplimiento total o parcial de las obligaciones dispuestas por esta, serán pasibles de las sanciones previstas por el Código Tributario Provincial...", sin que las circunstancias alegadas por el agente en su descargo tengan entidad suficiente para relevarlo de las consecuencias de su conducta infraccional.

Encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, conforme lo reconoce el propio apelante, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el art. 86 inc. 2 del digesto tributario, en tanto se advierte que la conducta descrita 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 el caso de marras, el período reclamado no fue regularizado espontáneamente, como mal pretende el apelante, sino como consecuencia de la notificación de fecha 26/06/2017 en la que fue emplazado a regularizar su situación, lo que sucedió con anterioridad al ingreso de las retenciones, que fueron efectuadas en fecha 27/06/2017. Por esta razón, al no haber habido espontaneidad, el contribuyente no puede pretender la aplicación del beneficio previsto por el artículo 91 del CTP.

En cuanto a la ausencia de fundamentación o motivación de la resolución recurrida al momento de graduarse la sanción, mal puede decir el apelante que no se hizo una relación concreta de la conducta en que incurrió y de la sanción aplicada, cuando dicha conducta surge sin hesitación alguna del presente expediente, de las constancias de hecho y de las circunstancias merituadas. Respecto al monto de la sanción aplicada, cabe destacar que la normativa prevista en el artículo 86 del CTP otorga la posibilidad de graduar la sanción entre dos a diez veces el impuesto defraudado, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida. Por lo que, siendo la graduación de las multas una facultad

conferida al Director General de Rentas, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada, el cual fue fijado en el mínimo legal previsto en la norma aplicable. Respecto a la supuesta inconstitucionalidad del artículo 123 del CTP, cabe considerar que el control de constitucionalidad de las normas constituye facultad privativa del Poder Judicial, razón por la cual no corresponde pronunciamiento alguno en esta instancia sobre dicho planteo.

Por otro lado, cabe rechazar por improcedente la solicitud de liberación de la sanción, efectuada por el apelante de conformidad con lo previsto en el artículo 7 inciso c de la Ley 8873 (reestablecida por la Ley 9013), por cuanto el mismo fue notificado del sumario N° B10/S/46/2018 en fecha 25/01/2018, es decir, con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 9167 que reestableció el régimen de la Ley 8873 (29/03/2019).

El hecho de haber cancelado lo 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.

Pone de manifiesto que los 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 sus obligaciones tributarias, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación adeudada.

Admitir una solución contraria, implicaría permitir un autofinanciamiento de los agentes; por lo cual considera que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **COMPAÑÍA INVERSORA INDUSTRIAL S.A.**, en contra de la Resolución N° M 307/19, dictada con fecha 12/02/2019, debiendo confirmarse la misma.

III.- A fs. 15 del expediente N° 484/926/2019 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal, en 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 del apelante en el artículo 86° inciso 2 del C.T.P. y considerar si las sanciones impuestas se ajustan a derecho.

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

De acuerdo a la norma transcrita, 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. De allí que el Fisco encuadra la conducta del agente dentro del tipo "defraudación fiscal".

Para confirmar la configuración de este tipo infraccional, 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, aspecto que ha sido reconocido por el agente.

La gravedad de la infracción imputada al agente radica en que el Estado para cubrir las necesidades públicas colectivas necesita disponer de recursos que obtiene, en parte, a través del ejercicio de su poder tributario. Desde este punto de vista, la ausencia de esta vía de ingresos, hace que se produzca en las arcas del Estado una insuficiencia de fondos para cumplir sus funciones básicas, de allí la importancia en intentar disminuirla al mínimo posible.

En el caso de autos se encuentra fuera de controversia que el agente COMPAÑÍA INVERSORA INDUSTRIAL S.A no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas en el período 05/2017 dentro del plazo legal previsto ya que se verifica que el vencimiento para el ingreso de las sumas correspondiente operó el día 15/06/2017,

ingresándolas con posterioridad, en fecha 27/06/2017, razón por la cual el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del agente, se encuentra acreditado.

Ahora bien, 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.

Es en este aspecto donde el apelante se detiene y considera que la Administración abandonó la búsqueda de la verdad jurídica objetiva o verdad material, omitiendo el examen subjetivo del delito, basándose en la aplicación de presunciones y concluyendo que es el Fisco quien mediante pruebas concretas debe demostrar la existencia de dolo.

A tal efecto, advierto que el legislador, a través del art. 88 de la Ley 5.121 y sus modificatorias, autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes que con su conducta afecten el bien jurídico protegido. Para ello admite una serie de presunciones que permiten acreditar tal extremo.

En este sentido, el Tribunal Fiscal de la Nación definió "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 presunciones existentes en el art. 88 del Código provincial y a través de la cual la Autoridad de Aplicación presume, en este caso, propósito de defraudar.

Se trata de una presunción de tipo legal, donde el legislador establece el hecho del cual se parte, el hecho que debe inferirse y la consecuencia buscada. A su vez, se trata de una presunción de carácter "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.

Así también lo tiene sostenido la Corte, quien expresó que frente a la infracción tributaria se produce una inversión de la carga de la prueba, siendo el imputado

quien debe probar su falta de elemento subjetivo, ya que la infracción comprobada lleva implícita la intención de defraudar, debiendo el contribuyente probar su inocencia, toda vez que si hubiere incurrido en un error de hecho o de derecho el mismo es causal de absolución si fuera excusable. (TFN, Mar de Ajó Refrescos S.A, 2003).

Al respecto, el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires en INDUSTRIAS ALIMENTICIAS MENDOCINAS, 20/08/13 ha expresado que “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”.

En consecuencia, al invertirse la carga de la prueba, y al encontrarse los contribuyentes en “mejores condiciones imputativas”, corresponde a éstos demostrar que la infracción cometida no se debe a un obrar malicioso.

En el caso de COMPAÑÍA INVERSORA INDUSTRIAL S.A, la prueba de que el agente ingresó las retenciones, no logra neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta teniendo en cuenta que dicho ingreso se produjo a instancias de la notificación de la DGR; concurriendo tanto el presupuesto mencionado en el artículo 86º inciso 2) como la presunción del artículo 88º inciso 3) del C.T.P.

En lo que respecta a la aplicación del beneficio de espontaneidad del artículo 91, la desproporcionalidad de la multa y la liberación de la sanción por aplicación de la ley 8873, comparto el criterio de la Dirección General de Rentas.

En relación al planteo de inconstitucionalidad, corresponde tener en cuenta que el artículo 161 del CTP establece que: *“El tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma”*, y no habiendo dictado una

jurisprudencia conforme a lo pretendido por el apelante; no debe expedirse este Tribunal al respecto.

Por lo cual, teniendo en cuenta las consideraciones vertidas precedentemente, considero que corresponde:

- I. NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **COMPAÑÍA INVERSORA INDUSTRIAL S.A**, CUIT N° 33-71106248-9 en contra de la Resolución N° M 307/19, dictada con fecha 12/02/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por \$ 1.487.295,60 (pesos un millón cuatrocientos ochenta y siete mil doscientos noventa y cinco con 60/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P.
- II. REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y ARCHIVAR.-

Así lo propongo.

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. José A. León, vota en idéntico sentido.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José A. León, vota en igual sentido.

En mérito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1. **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **COMPAÑÍA INVERSORA INDUSTRIAL S.A**, CUIT N° 33-71106248-9 en contra de la Resolución N° M 307/19, dictada con fecha 12/02/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por \$ 1.487.295,60 (pesos un millón cuatrocientos ochenta y siete mil doscientos noventa y cinco con 60/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P.

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

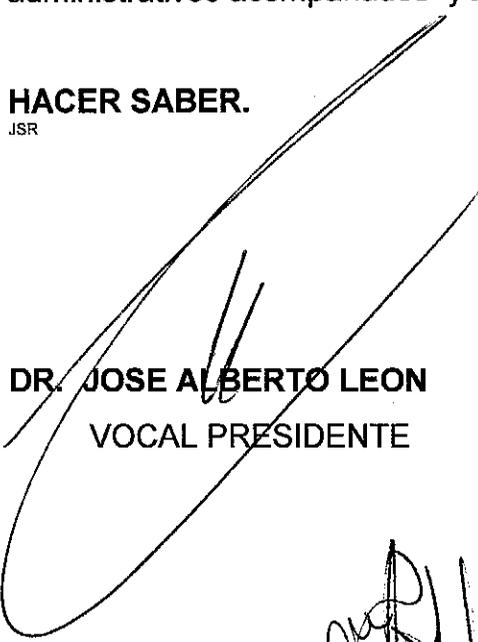
DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

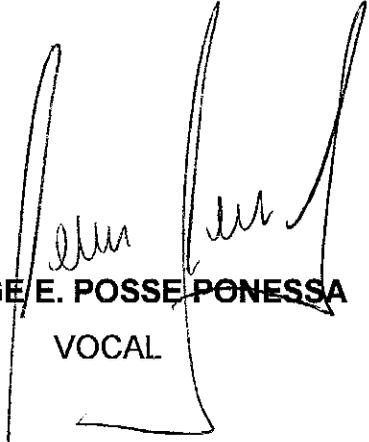
2. REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y ARCHIVAR.-

HACER SABER.

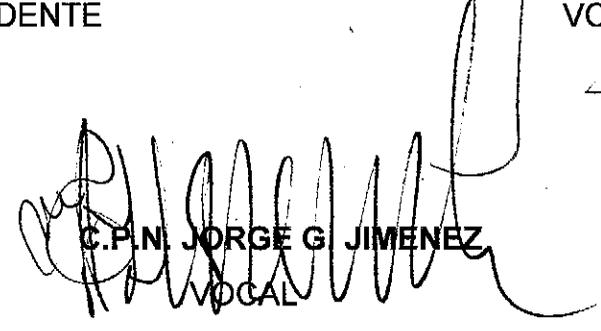
JSR



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

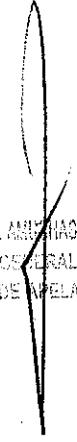


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI:



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMADOR MAGTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION