

SENTENCIA N° 129 /2020

Expte. N° 489/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los.....2.....días del mes de.....Julio.....de 2020, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal de Apelación: Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada **"COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A. EN FORMACIÓN" S/ RECURSO DE APELACIÓN Expte. N° 489/926/2019- Ref. Expte. N° 2674-376-C-2018 (D.G.R.)**.

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

El C.P.N. Jorge G. Jiménez dijo:

I.- A fs. 35/39 del Expte. N° 2674-376-C-2018 el contribuyente, COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A. EN FORMACIÓN CUIT N° 30-71182832-6, a través de su apoderado GERMÁN FEDERICO ARCOS, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 1271/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 28/05/2019 (fs. 31/32). En ella se resuelve APLICAR al agente una multa de \$ 1.079.297,90 (pesos un millón setenta y nueve mil doscientos noventa y siete con 90/100), equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual retenido, por encuadrar su conducta en las causales del art. 86° inc. 2 del C.T.P., del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención período mensual 12/2017. 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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
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

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 Administración 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, según el cual el procedimiento administrativo debe desenvolverse en la búsqueda de la verdad material, de la realidad y sus circunstancias tal cual aquella y éstas son, independientemente de cómo hayan sido alegadas y, en su caso, probadas por las partes; con lo cual, concluye que la administración no puede concluir que es el agente quien debe probar la falta de dolo en su actuar, sino ella misma la que debe efectuar un análisis real de las constancias e investigar si existió defraudación al Fisco con la conjunción de todos sus elementos.

Además manifiesta que a partir del principio de “personalidad de la pena” se exige al Estado que cualquier presunción de dolo debe ser investigado y probado por la propia Administración y no valerse de presunciones abstractas y vacías como lo hizo la D.G.R. aplicando el art. 88 inc. 3 de manera arbitraria. Cita jurisprudencia.

Asimismo le agravia también el rechazo de la aplicación supletoria del artículo 59 del Código Penal; no se trata de adecuar solo normas penales y tributarias, sino principalmente de realizar un examen constitucional y de razonabilidad de las normas aplicables. No puede sancionarse penalmente cuando no existe un daño a un bien jurídico protegido, pues de lo contrario, no solo se violentaría los principios constitucionales de Igualdad ante la Ley, el derecho de propiedad, defensa en juicio y de “alterum non laedere” sino que además se genera un enriquecimiento ilícito por parte del Fisco ante una multa que carece de causa, pues no responde a daño alguno a su patrimonio.

Por ello, la sanción impuesta resulta ilegal e inconstitucional por no existir daño alguno al Estado que la sustente, debiendo declarar la nulidad de la resolución atacada y exonerar del pago de la multa impuesta.

II.- A fojas 43/47 del Expte. N° 2674-276-C-2018, la Dirección General de Rentas - a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme art. 148° del Código Tributario Provincial.

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 inadmisibles 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

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

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 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 al principio de reparación integral del daño, destaca que existen normas específicas aplicables al caso en el C.T.P ya que estas se refieren a las infracciones y delitos tributarios mientras que las del Código Penal se refieren a delitos en general. Por lo cual, por aplicación del principio general del derecho de especialidad de las leyes, la norma especial prevalece sobre la norma general.

En efecto, el art. 91 del C.T.P. prevé: "Los contribuyentes y/o responsables, 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". En el caso de marras, el período reclamado no fue regularizado espontáneamente, como mal pretende el apelante, sino a consecuencia de la notificación de la instrucción sumarial N° B41/S/47/2017 cursada oportunamente.

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 percibidos 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.

III. A fs. 13 del expediente N° 489/926/2019 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 en el artículo 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) 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 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. De

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A EN FORMACION no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas en el período 12/2017 dentro del plazo legal previsto ya que se verifica que el vencimiento para el ingreso de las sumas correspondiente operó el día 15/01/2018, ingresándolas con posterioridad, en fecha 26/01/2018, 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; 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

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

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”.

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(...).”*

Ello así por cuanto en este tipo de infracciones, *“(...)lo punible es el dolo, que se configura no sólo cuando se ha querido un resultado, sino también cuando se ha tenido conciencia de la criminalidad de la acción (TFN Sentencia El Paralelo, 03/07/1980), es decir, el autor del ilícito imputado tiene dominio del hecho, es quien maneja la acción, y 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.*

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 COMPLEJO ALIMENTICIO la prueba que el agente haya ingresado 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 instrucción de sumario iniciada por el Fisco; concurriendo tanto el presupuesto mencionado en el artículo 86º inciso 2) como la presunción del artículo 88º inciso 3) del C.T.P.

Por lo cual, teniendo en cuenta las consideraciones vertidas precedentemente, considero que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A EN FORMACIÓN, CUIT N° 30-71182832-6 en contra de la Resolución N° M 1271/19, dictada con fecha 28/05/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa

impuesta por \$1.079.297,90 (Pesos un millón setenta y nueve mil doscientos noventa y siete con 90/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° 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 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 **COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A EN FORMACIÓN**, CUIT N° **30-71182832-6** en contra de la Resolución N° M 1271/19, dictada con fecha 28/05/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por \$1.079.297,90 (Pesos un millón setenta y nueve mil doscientos noventa y siete con 90/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P.

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

M.S.P.

HACER SABER

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

24
C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION