

SENTENCIA N° 172/20

Expte. N° 459/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los⁵..... días del mes de.....AGOSTO.....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 "YUHMAK S.A." **SI RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 459/926/2019 – Ref. Expte. Nro. 38781/376/S/2018 (D.G.R.)**;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

Por ello,

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

I. A fojas 26/28 del expediente N° 38781/376/S/2018, el Dr. Leandro Stok, apoderado de la firma YUHMAK S.A., CUIT N° 30-62389309-6 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1868/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 25/07/2019 obrante a fs. 23 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al agente una multa de \$3.011.611,66 (Pesos Tres Millones Once Mil Seiscientos Once con 66/100), 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 05/2018.

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

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 Yuhmak 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.

En última instancia, solicita que en caso que se considere procedente la aplicación de la multa, se reduzca la misma en virtud de la Ley N° 8.873, restablecida en su vigencia por la Ley N° 9.167 que prevé la reducción a 2/3 del mínimo legal previsto para el citado tipo infraccional, siempre que las obligaciones tributarias omitidas se regularicen mediante el acogimiento a la mencionada Ley o se hubieran cumplido con anterioridad a la entrada en vigencia de la misma.

En el caso de YUHMAK S.A. la obligación tributaria fue regularizada con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley por lo que la reducción establecida resulta procedente.

II. Que a fojas 36/39 del Expte. N° 38781/376/S/2018 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 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.

Si bien el mencionado artículo requiere de la intención de defraudar por parte del sujeto, en las infracciones tributarias es el imputado quien debe probar su inocencia, sin que haya desvirtuado la presunción existente en su contra.

Asimismo, expresa que el artículo 88 inciso 3 del C.T.P. presume – salvo prueba en contrario- la existencia de un 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 entiende 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 10° 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.

En cuanto a la aplicación del principio de reparación integral del daño, manifiesta que dicha previsión del Código Penal resulta aplicable a los delitos y penas en general, y que por el contrario, las normas contenidas en el C.T.P resultan ser específicas y aplicables al caso ya que se refieren a las infracciones y delitos tributarios.

Por lo cual, por aplicación del principio general del derecho de especialidad de las leyes, prevalece la norma especial por sobre la general, correspondiendo entonces rechazar la remisión al Código Penal pretendida.

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

En efecto, el art. 91 del C.T.P es la norma específica que prevé la situación de reparación del daño o pago voluntario de la obligación reclamada.

Finalmente, respecto al pedido de reducción de sanción previsto en la Ley 8873, sostiene que debe rechazarse el mismo en virtud que el acogimiento a dicho Régimen es un requisito fundamental para acceder a sus beneficios, debiendo tenerse en cuenta también las consecuencias y efectos previstos para el responsable de tal manifestación de voluntad, la cual no puede ser suplida o presupuesta por la Administración.

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 1868/19, confirmando la misma.

III. A fs. 10 del expediente N° 459/926/2019 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 YUHMAK S.A. 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. 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 YUHMAK 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 Mayo de 2018 el día 03/07/2018, es decir, 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BOSSE FONSESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 consumar el hecho 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 *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 YUHMAK 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 86° inciso 2) como la presunción del artículo 88° inciso 3) del C.T.P.

El agente debió ingresar los importes retenidos el día 14/06/2018 conservándolos en su poder hasta el 03/07/2018, 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 28/06/2018, 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.

Por último, corresponde dejar en claro que no resulta de aplicación la reducción pretendida por el apelante en virtud de la Ley N° 9167 que restableció la vigencia de la Ley N° 8873, y que en su artículo 7 inc. C establece: "(...) los sujetos podrán beneficiarse con la reducción a dos tercios (2/3) del mínimo legal previsto por el citado tipo infraccional, siempre que las obligaciones tributarias omitidas que dieron origen a la infracción se regularicen mediante el acogimiento a la presente Ley o se hubieran cumplido con anterioridad a la entrada en vigencia de la misma". Ello así por cuanto se trata de un Régimen excepcional de facilidades de pago que en su artículo primero establece que "(...) *los contribuyentes y responsables podrán regularizar su situación fiscal, dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, en la forma, condiciones y con los alcances establecidos para cada caso por la presente Ley*" (el destacado me pertenece).

En este sentido, los beneficios otorgados para multas y recargos en el artículo 7 de la mencionada norma, "(...) *operan siempre que los sujetos comprendidos procedan a la cancelación de las multas y/o recargos en las formas, condiciones y*

con los requisitos establecidos en la presente Ley, implicando el desistimiento y renuncia a toda acción o derecho". En consecuencia, la reducción pretendida por el apelante procedía si optaba por abonar la multa impuesta por la Autoridad de Aplicación dentro del plazo de vigencia de la citada Ley N° 9167. Razón por la cual, una vez cumplido dicho plazo, el agente no puede gozar del mentado beneficio.

Teniendo en cuenta lo expuesto, considero que en el caso corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente YUHMAK S.A, CUIT N° 30-62389309-6 en contra de la Resolución N° M 1868/19, dictada con fecha 25/07/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta por \$3.011.611,66 (Pesos Tres Millones Once Mil Seiscientos Once con 66/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P.

Así lo propongo.

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa

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 **YUHMAK S.A, CUIT N° 30-62389309-6** en contra de la Resolución N° M 1868/19, dictada con fecha 25/07/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por \$3.011.611,66 (Pesos Tres Millones Once Mil Seiscientos Once con 66/100), por

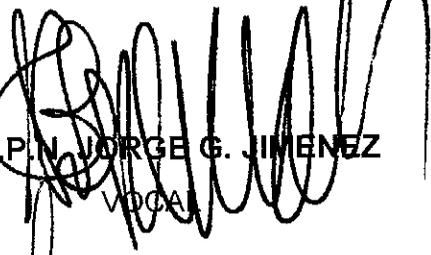
encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P.

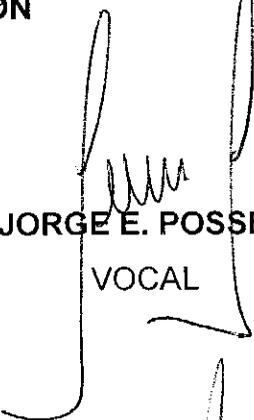
2) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

J.P


DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTOBAL MUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION