

SENTENCIA N° 134/20

Expte. N° 350/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los .....13..... 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 “DEPETRIS DANTE RONALD” S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 350/926/2019 – Ref. Expte. Nro. 5679/376/D/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 45/47 del expediente N° 5679/376/D/2018, el contribuyente Dr. Dante Ronald Depetris, CUIT N° 20-21746347-6 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1758/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 16/07/2019 obrante a fs. 42 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al agente una multa de \$30.256,64 (Pesos Treinta Mil Doscientos cincuenta y seis con 64 /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 10/2017.

El apelante expresa que el día 14/11/2017 procedió a presentar la declaración jurada mensual correspondiente a las retenciones realizadas del periodo 10/2017, habiendo omitido el pago en tiempo y forma, al haber traspapelado por error el comprobante respectivo, siendo una omisión involuntaria y carente de toda

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

intencionalidad, por lo que no puede calificarse su conducta como un obrar doloso.

Manifiesta que una vez advertida la falta de pago a raíz de una notificación efectuada por la Dirección General de Rentas, se procedió a depositar el importe de manera inmediata, no existiendo la menor intención de defraudar al fisco.

En ese sentido la Dirección General de Rentas aplica erróneamente la norma para determinar la tipicidad y luego cuantificar la multa, debiéndose haber aplicado el Art. 85 del C.T.P., ya que existe una falta de tipicidad subjetiva para encuadrar su conducta en el Art. 86 del mencionado Digesto.

Expresa que para la configuración de una sanción tributaria debe valorarse no solo el aspecto objetivo sino también el aspecto subjetivo del ilícito, y en su caso la omisión de pago en termino se debió por un error involuntario y excusable, sin que la Dirección General de Rentas haya aportado elementos de prueba alguno que puedan dar sustento a su pretensión de endilgarle una conducta dolosa.

En el expediente de marras el Organismo Recaudador baso su resolución en presunciones objetivas lo cual no es suficiente para configurar la transgresión tipificada en el Art. 86 Inc. 2 del C.T.P., citando jurisprudencia al respecto.

En ese sentido sostiene que no se configura la defraudación en el presente caso, sino por el contrario se trata de una omisión contemplada en el Art. 85 del Digesto Tributario, evidenciando el error de encuadramiento normativo un gran perjuicio para su parte.

Por lo expuesto solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se ordene la recalificación de su conducta en las previsiones del Art. 85 del C.T.P.

II. Que a fojas 57/59 del Expte. N° 5679/376/D/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.-

Si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto 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 hay 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 defraudación cuando exista "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 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.-

Al respecto, cabe tener en cuenta 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, al establecer: "Los agentes de retención designados por la presente resolución que omitan efectuar y/o depositar las retenciones o incurran en incumplimiento total o parcial de las obligaciones dispuestas por ésta, serán pasibles de las sanciones establecidas en el Código Tributario Provincial, Ley N° 5.121 y sus modificatorias,...", sin que de las circunstancias alegadas por el agente en su descargo tengan entidad suficiente para relevarlo de las consecuencias de su conducta infraccional.

En el caso de marras, encontradose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las retenciones correspondientes al periodo mensual 10/2017 conforme lo reconoce el propio apelante, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el Art. 86 Inc. 2 del Digesto Tributario, 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.-

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 este sentido, la sala C del Tribunal Fiscal de la Nación ha dicho en el caso "Emebe S.A." (Expte. N° 22.164 – I – 10/08/05) respecto de la infracción prevista en el Art. 48 de la Ley 11.683, que resulta aplicable por analogía y mutatis mutandi al presente caso: "... el ingreso fuera de termino de los impuestos retenidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intención que requiere el ilícito, pero esa presunción puede ser desvirtuada por el contribuyente a través de distintos medios de prueba...", lo que no ocurre en las presentes actuaciones, teniendo en cuenta que el agente no presenta ni ofrece elemento de prueba alguno a fin de acreditar la ausencia de un obrar doloso.

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 pos 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 expresado en los párrafos que anteceden, y teniendo en cuenta que el agente no arrimo elementos que desvirtúen la presunción defraudatoria endilgada, deviene improcedente el pedido de re encuadrar su conducta en la figura prevista por el Art. 85 del C.T.P.

III. A fs. 23 del expediente N° 350/926/2019 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 del contribuyente Dante Ronald Depetris en el artículo 86° 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...".

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 Dante Ronald Depetris no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los

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

plazos legales ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes al mes de Octubre de 2017, el día 14/12/2017, 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

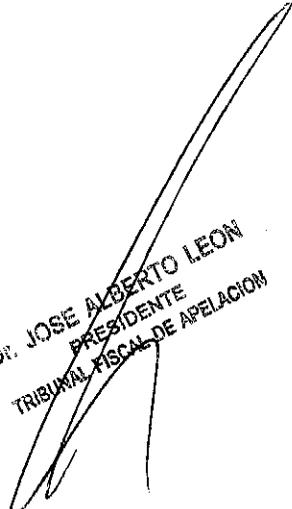
Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires –voto de la Dra. CPN Silvia Ester Hardoy- INDUSTRIAS ALIMENTICIAS MENDOCINAS, 20/08/13).

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...*”.

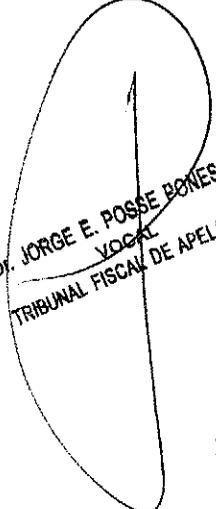
Es decir que en este tipo de infracciones, el autor del ilícito imputado es aquel sujeto que tenga el dominio del hecho, es decir, quien maneje la acción. Al tener tal poder de decisión, puede decidir entre consumir el hecho o desistir, pues, al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal. Por ello,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

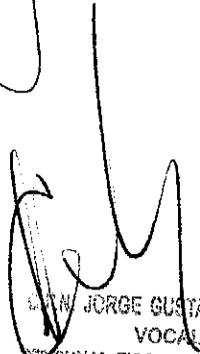
El agente debió ingresar los importes retenidos el día 14/11/2017 conservándolos en su poder hasta el 14/12/2017, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado. En adición, la presentación y el pago de estos períodos fue realizada a instancias de la notificación de la instrucción de sumario efectuada por la D.G.R el día 13/12/2017, 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.



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

En cuanto a la posibilidad de encuadrar la figura dentro del Art. 85 C.T.P. el mismo establece: "...El que omitiera el pago de impuestos o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 86 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención, percepción o recaudación que omitieran actuar como tales..."

En el caso en marras, se ve configurada la conducta del agente en el Art. 86 del C.T.P, por lo que no corresponde encuadrar la conducta del contribuyente en lo establecido por el Art. 85 C.T.P.

Teniendo en cuenta lo expuesto, considero que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente Dante Ronald Depetris, CUIT N° 20-21746347-6 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1758/19, dictada con fecha 16/07/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$30.256,64 (Pesos Treinta Mil Doscientos cincuenta y seis con 64 /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.

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 contribuyente Dante Ronald Depetris, CUIT N° 20-21746347-6 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1758/19, dictada con fecha 16/07/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$30.256,64 (Pesos Treinta Mil Doscientos cincuenta y seis con 64 /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**

A.S.B

**DR. JOSE ALBERTO LEÓN**  
VOCAL PRESIDENTE

**C.R.N. JORGE G. JIMENEZ**  
VOCAL

**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL

**ANTE MÍ**

**Dr. JAVIER CRISTORAL AMICHASTEGUI**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION