



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-3769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

SENTENCIA N° 226/20

Expte. N° 676/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los2..... días del mes de.....SEPTIEMBRE.....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 “**IBAÑEZ MIGUEL GUSTAVO**” S/ **RECURSO DE APELACION**, Expte. Nro. 676/926/2019 – Ref. Expte. Nro. 14860/376/1/2018 (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 26/27 del expediente N° 14860/376/1/2018, el contribuyente **IBAÑEZ MIGUEL GUSTAVO**, CUIT N° 23-20178339-9 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1491/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 21/06/2019 obrante a fs. 24 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al agente una multa de \$14.533,54 (Pesos Catorce Mil Quinientos Treinta y tres con 54 /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 07/2017.

El apelante expresa que toda infracción y sanción tributaria forman parte del derecho penal y le son aplicables los principios que nutren esa rama del derecho, resulta aplicable al caso de marras el principio de reparación integral o plena del daño injustamente causado consagrado en el Art. 59 Inc. 6 del Código Penal, por lo cual y teniendo en cuenta que ingreso unilateralmente las retenciones efectuadas con más sus respectivos intereses resarcitorios, concluye en que se encuentran reparadas integralmente las consecuencias indebidamente producidas

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



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-6000-8769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

con el hecho ilícito, lo que determinaría no ya la atenuación de la pena, sino la no punibilidad de la conducta, toda vez que una culpabilidad enteramente compensada por la reparación no necesita ser compensada adicionalmente por el sufrimiento de una pena.

En ese sentido, sostiene que no debe la Administración pretender que la supuesta acreditación de los extremos legales para efectuar la imputación constituya en sí mismo una acción punible, por cuanto la antijuridicidad del comportamiento se desenvuelve en la macula del bien jurídico cuya lesión pretende evitar la norma. Ahora bien, mal puede considerarse antijurídica una conducta que ya no afecta ningún bien jurídico y en consecuencia vacía de contenido cualquier pretensión de punición, citando jurisprudencia mediante la cual pretende avalar sus dichos en ese sentido.

Por lo expuesto solicita se haga lugar al recurso interpuesto, se deje sin efecto la imputación y se ordene el archivo de las actuaciones.

II. Que a fojas 33/34 del Expte. N° 14860/376/I/2018 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el art. 148° del Código Tributario Provincial.

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.

Desde esta óptica, corresponde rechazar de plano 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.

En efecto, el Art. 91 C.T.P establece: "... Los contribuyentes, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000.9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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, cabe considerar que, conforme surge de las constancias obrantes en autos a fs.11, el agente fue emplazado a regularizar su situación respecto del periodo mensual en cuestión, en fecha 01/09/2017, con anterioridad al depósito de las respectivas retenciones en fecha 08/09/2017, por lo cual mal puede manifestar que el ingreso de las mismas se efectuó en forma espontánea y de esa forma pretender la aplicación del beneficio previsto por el Art. 91 del C.T.P.

A todo evento y desechada de plano la aplicación supletoria de las normas del Código Penal, cuadra destacar que aun en la hipótesis de admitir su procedencia y en virtud del principio de eventualidad procesal, si bien es cierto que el Art. 59 Inc. 6 del Código Penal prevé la extinción de la acción penal por reparación integral del perjuicio, dicha previsión resulta aplicable a los delitos y las penas en general, y su operatividad cede ante las previsiones del Art. 64 del mismo Código Penal que contempla específicamente la extinción de la acción penal en delitos reprimidos con multa.

En efecto el Art. 64 del Código Penal establece: “La acción penal por delito reprimido con multa se extinguirá en cualquier estado de la instrucción y mientras no se haya iniciado el juicio, por el pago voluntario del mínimo de la multa correspondiente y la reparación de los daños causados por el delito”, de lo que se advierte que en caso de considerar la aplicación de las normas del Código Penal al caso en marras, tendríamos que remitirnos al citado Artículo por ser la norma específica y no al Art. 59 por constituir normal general desplazada por aquella, y siendo que la norma citada supedita la extinción de la acción al pago de la multa mínima (que en el caso en marras coincide con el monto de la sanción aplicada que se graduó en el mínimo legal previsto por el Art. 86 del C.T.P.) y a la reparación unilateral del daño (en la medida que no haya un accionar concreto del Estado tendiente a hacer efectivo el cobro de la misma) , la Dirección General

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM 430 9001:2015



de Rentas llega la conclusión que la sanción aplicada en autos resulta ajustada a derecho, imponiendo al encartado el pago de la multa mínima que no cancelo voluntariamente en la instancia sumarial y no obstante el accionar de este Organismo tendiente al ingreso de la obligación tributaria adeudada en su carácter de agente de retención, conforme se dejó sentado en los párrafos precedentes.

III. A fs. 10 del expediente N° 676/926/2019 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 Ibáñez Miguel Gustavo 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 Ibáñez Miguel Gustavo no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes al mes de Julio de 2017, el día 06/09/2017, es decir, casi 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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-8769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-450 8901:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 Ibáñez Miguel Gustavo 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.



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

El agente debió ingresar los importes retenidos el día 15/08/2017 conservándolos en su poder hasta el 06/09/2017, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado. En adición, la presentación y el pago de este período (Julio 2017) fue realizada a instancias de la intimación de pago efectuada por la D.G.R el día 1/09/2017, 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.

En el caso en marras, se ve configurada la conducta del agente en el Art. 86 Inc. 2 del C.T.P, por lo que no corresponde permitir al agente gozar del beneficio previsto en el Art. 91 C.T.P.

Teniendo en cuenta lo expuesto, considero que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente Ibáñez Miguel Gustavo, CUIT N° 23-20178339-9 contra la Resolución N° M 1491/19, dictada con fecha 21/06/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$14.533,54 (Pesos Catorce Mil Quinientos Treinta y tres con 54 /100), 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,

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



Sistema de Gestión de la Calidad
 Certificado por IRAM
 Norma IRAM 450 9001:2015



EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

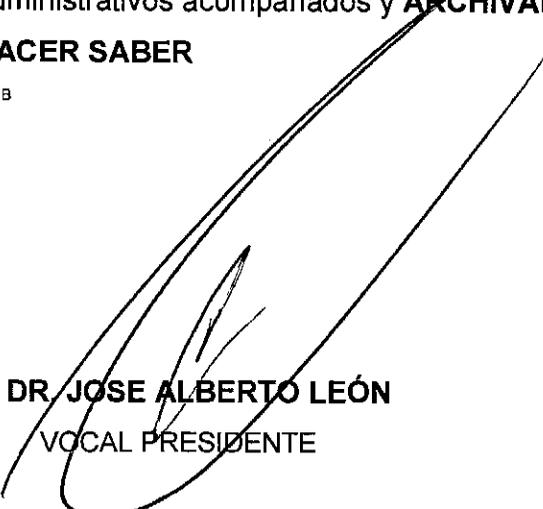
RESUELVE:

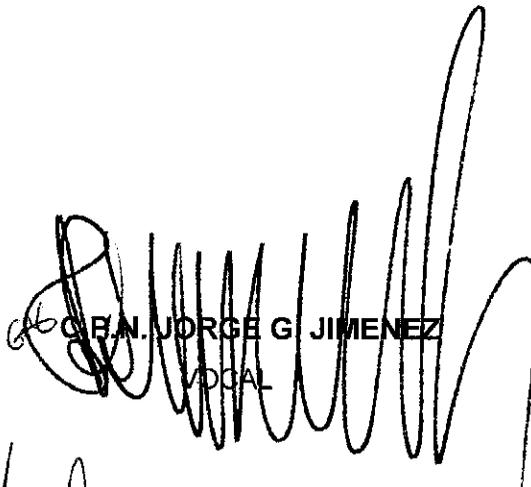
1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente Ibáñez Miguel Gustavo, CUIT N° 23-20178339-9 contra la Resolución N° M 1491/19, dictada con fecha 21/06/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$14.533,54 (Pesos Catorce Mil Quinientos Treinta y tres con 54 /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

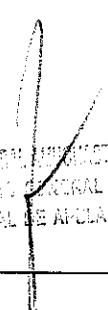
A.S.B


DR. JOSE ALBERTO LEÓN
 VOCAL PRESIDENTE


DR. E. N. JORGE G. JIMENEZ
 VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
 VOCAL

ANTE MÍ


 DR. JAVIER GUSTAVO
 SECRETARIO GENERAL
 TRIBUNAL FISCAL DE APELACION