



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

SENTENCIA N° 230/20

Expte. N° 614/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 3 días del mes de SEPTIEMBRE de 2020 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge G. Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"MELIAN S.A. s/Recurso de Apelación" Expte. N° 614/926/2019 (Expte. D.G.R. N° 9737/376/S/2018) y**

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. Que a fs. 33/35 del Expte D.G.R. N° 9737/376/S/2018 el contribuyente a través de su letrado apoderado interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 1174/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 20/05/19 obrante a fs. 30. En ella se resuelve: "Aplicar al agente MELIAN S.A. CUIT N° 30-69178489-0 una multa de \$303.927,24 (Pesos Trescientos Tres Mil Novecientos Veintisiete con 24/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual retenido por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del Código Tributario Provincial, periodo mensual 08/2017".

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

-la improcedencia de la sanción apelada, dado que su conducta no deja entrever la más mínima sospecha de una conducta defraudatoria;

-la supuesta actitud fraudulenta que la Administración pretende imputarle no tiene correlato fáctico alguno, dado que presentó la declaración jurada mediante la cual exteriorizó el monto a abonar en tiempo y forma, así como canceló dicho monto, con una demora de carácter accidental, con más sus respectivos intereses resarcitorios, lo que no ocasionó perjuicio alguno al Fisco;

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



GESTIÓN  
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

- conforme la naturaleza penal de las multas y sanciones tributarias y teniendo en cuenta que el art. 59 del .T.P. consagra la aplicación supletoria de los principios generales del derecho en materia punitiva, resulta de aplicación al caso el principio de reparación integral previsto en el art. 59 inc. 6 del Código Penal;
- califica de improcedente a la calificación dolosa endilgada, por cuanto no basta la mera causación del resultado, sino que se requiere la ponderación de la acción como obra de un autor determinado, el fin que el autor asignó al hecho, la actitud en que lo cometió y los deberes que lo obligaban a este respecto, conforme con el principio de personalidad de la pena, receptado unánimemente por la jurisprudencia,
- si bien el importe de las retenciones fue ingresado fuera de término, no puede tenerse por configurado el elemento intencional requerido por el ilícito por cuanto de manera alguna mantuvo en su poder fraudulentamente las mismas, ya que no hubo dolo en su accionar al haber declarado las mismas en su respectiva declaración jurada;
- la intención dolosa requerida por la figura infraccional endilgada debió ser probada en forma asertiva y terminante por la Administración y en este caso, nada se ha probado, sólo la existencia de un hecho externo, un accionar objetivo que de manera alguna puede ser aprehendido sin la tendencia de la voluntad que conduce dicho accionar, ya que es un principio elemental del derecho que el dolo no se presume y
- la sanción aplicada resulta irrazonable y no puede subsistir como acto administrativo válido; el monto de la misma resulta desproporcionado por una simple mora, obviando pautas básicas a considerar por la Administración para la graduación de la sanción, establecidas en el art. 78 de la Ley 5121 y el hecho que debe soportar la carga de retener para el Fisco sin que se le retribuya gasto alguno.

En mérito a todo lo expuesto solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se ordene el archivo de las actuaciones.



GESTIÓN  
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

II. A fs. 01/06 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148º del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:

-el art. 86 inc. 2 del Código Tributario prevé sanción para los Agentes de Retención que mantengan en su poder tributos retenidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco;

- 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 percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos;

-en este caso, encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las retenciones correspondientes al período mensual 08/2017, conforme lo reconoce el propio apelante, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el art. 86 inc. 2 del Digesto Tributario, ya que se advierte que la conducta descrita se ha configurado atento a que el agente mantuvo en su poder los tributos retenidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco;

-respecto al monto de la sanción aplicada, la normativa prevista en el art. 86 del C.T.P. otorga la posibilidad de graduar la sanción entre dos a seis veces el impuesto defraudado, teniendo en cuenta las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otras;

-teniendo en cuenta la naturaleza y la gravedad de la infracción cometida y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al Director General de Rentas, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada, la cual fue fijada en el mínimo legal previsto por la norma aplicable;

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

-en cuanto a la aplicación del principio de reparación integral del daño invocado por el apelante, resultan normas específicas aplicables al caso las normas del C.T.P. 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 que la norma especial prevalece sobre la norma general;

-corresponde rechazar la remisión al Código Penal pretendida por el apelante con fundamento en el art. 69 del C.T.P., en razón que 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;

-de dicho art. surge claramente que los agentes de retención y/o responsables se encuentran excluidos del beneficio previsto en el mismo, por lo que corresponde rechazar su pretensión por improcedente;

-el hecho de haber cancelado el período mensual reclamado, no significa de ninguna manera que no se haya afectado el bien jurídico protegido, ya que 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 y

-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 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;

Por todo lo expuesto considera que corresponde **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente.

**III.** A fs. 14 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 899/19, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

**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



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

conducta de la firma MELIAN S.A. en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., con respecto al ingreso fuera del plazo legal de las retenciones efectuadas y considerar si la multa impuesta a la firma, es conforme 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 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 MELIAN 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 Agosto de

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BUSSY POMEBA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

J. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2017 el día 31/10/2017, 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 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



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 MELIAN 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 86º inciso 2) como la presunción del artículo 88º inciso 3) del C.T.P.

El agente debió ingresar los importes retenidos el día 11/09/2017 conservándolos en su poder hasta el 31/10/2017, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado. En adición, la presentación y el pago de ese período fue realizada a instancias de la notificación de la instrucción de sumario efectuada por la D.G.R el día 28/09/17, 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

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



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

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.

Por ello, corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente MELIAN S.A., CUIT N° 30-69178489-0, contra la Resolución N° M 1174/19, dictada con fecha 20/05/19 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$303.927,24 (Pesos Trescientos Tres Mil Novecientos Veintisiete con 24/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido (correspondiente al período mensual 08/2017), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2. del Código Tributario Provincial., conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.

El señor vocal **Dr. José Alberto León** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo: Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

**RESUELVE:**

**1.- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente MELIAN S.A., CUIT N° 30-69178489-0, contra la Resolución N° M 1174/19, dictada con fecha 20/05/19 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$303.927,24 (Pesos Trescientos Tres Mil Novecientos Veintisiete con 24/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido (correspondiente al período mensual 08/2017), por encontrarse su conducta incurso en las causales



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

previstas en el artículo 86º inciso 2. del Código Tributario Provincial., conforme los argumentos expuestos anteriormente.

**2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

JM

**HACER SABER**

**DR. JOSE ALBERTO LEON**

VOCAL PRESIDENTE

**DR. JORGE POSSE PONESSA**

VOCAL

**C.P.N. JORGE G. JIMENEZ**

**ANTE MI**

**Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

