



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-3769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

SENTENCIA N° 234/20

Expte. N° 721/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 7 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: **"RED DE IMÁGENES DEL NORTE S.R.L. s/Recurso de Apelación"** Expte. N° 721/926/2019 (Expte. D.G.R. N° 27521/376/R/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. 29/31 del Expte D.G.R. N° 27521/376/R/2018 el contribuyente a través de sus socios gerentes interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 2374/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 03/10/19 obrante a fs. 27. En ella se resuelve: NO HACER LUGAR al descargo interpuesto y Aplicar a la firma RED DE IMÁGENES DEL NORTE S.R.L. CUIT N° 30-71429625-2 una multa de \$23.872,98 (Pesos Veintitrés Mil Ochocientos Setenta y Dos con 98/100) 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 04/2018.

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

-el hecho de haber ingresado las retenciones reclamadas, sumado a la buena fe exteriorizando las mismas en la respectiva declaración jurada, resulta suficiente para afirmar la ausencia de toda maniobra u ocultación encaminada a sustraer de la observación del Fisco la falta de ingreso de las retenciones, por lo que resulta improcedente el encuadre legal efectuado;

-la resolución apelada le endilga una acción dolosa sin haber considerado siquiera el elemento subjetivo que la acción tipificada merece meritar, ya que no basta solo con el resultado, sino que se requiere de la ponderación de la acción como obra de un autor determinado, el fin que el autor asignó al hecho, la actitud en que lo

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

cometió, los deberes que lo obligaban a este respecto, factores que determinarán de un modo decisivo lo injusto del hecho junto a la eventual lesión del bien jurídico;

-si bien ingresó las retenciones fuera de término, no puede tenerse por configurado el elemento intencional, ya que de manera alguna mantuvo en su poder fraudulentamente el importe de las mismas y la demora en su ingreso sólo fue por días, sin que haya transcurrido un lapso de tiempo considerable, resaltando que dicha demora obedeció a que la facturación y el pago se difirieron en el tiempo, sin que haya mantenido jamás en su poder fondos ajenos;

-partiendo de un principio general del derecho cual es que el dolo no se presume, la intención dolosa debió ser probada en forma asertiva por la D.G.R., ya que en este caso nada se ha probado; sólo la existencia de un hecho externo que de manera alguna puede ser aprehendido suficientemente sin la tendencia de la voluntad que conduce dicho accionar;

-no puede haber una conducta típica sin que se afecte un bien jurídico, ya que los tipos no son otra cosa que manifestaciones de tutela jurídica de estos bienes, de manera que con el pago cancelatorio de las obligaciones tributarias y sus intereses resarcitorios, la presunta lesión al bien jurídico ha sido totalmente reparada;

-dado que toda infracción y sanción tributaria forma parte del derecho penal y le resultan aplicables sus principios, en este caso resulta de aplicación el principio de reparación integral o plena del daño injustamente causado previsto en el art. 59 inc. 6 del Código Penal y

-en este caso tanto la afectación del bien jurídico protegido como su culpabilidad quedan desvirtuados porque ingresó las retenciones con sus respectivos intereses resarcitorios, es decir, efectuó una reparación integral del daño que pudo haber causado a las arcas fiscales, por lo que la multa sólo tiene como fin obtener más recursos para el Fisco e imponer un castigo.

En mérito a todo lo expuesto, solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se revoque la resolución apelada.



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

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 retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos;

-en este caso encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, es decir, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las retenciones correspondientes al período mensual 04/2018, conforme lo reconoce el propio apelante, resulta de plena aplicación la normativa del art. 86 inc. 2 del Digesto Tributario, ya que el agente mantuvo en su poder los tributos retenidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco;

-respecto a las particularidades del giro comercial alegadas por el apelante, el mismo no puede librarse de su responsabilidad por el hecho imputado fundándose en razones administrativas y financieras y en las características particulares de su giro comercial, pretendiendo trasladar al Fisco las consecuencias de las mismas (diferimientos en las cobranzas, formas de pago, etc.);

-respecto a la aplicación del principio de reparación integral del daño, resultan normas específicas aplicables al caso, las normas contenidas en el C.T.P., por referirse a las infracciones y delitos tributarios y no las del Código Penal, que se

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JIMENEZ JOSSE POMEESA
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

refieren a los delitos y penas en general, por aplicación del principio general del Derecho de especialidad de las leyes;

-corresponde rechazar de plano la remisión al Código Penal pretendida por el contribuyente con fundamento en el art. 69 del C.T.P., por no existir en el Digesto Tributario vacío legal respecto al caso que plantea el apelante, ya 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 y

-cabe rechazar por improcedente la solicitud de graduar la sanción de conformidad con las previsiones del art. 7 inc. c) de la Ley 8873 restablecida por la Ley 9167, por cuanto dichos beneficios se encuentran supeditados al reconocimiento expreso por parte del agente de la infracción cometida, y demás requisitos y condiciones establecidos en dicha norma.

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° 3/20, 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 conducta de la firma RED DE IMÁGENES DEL NORTE S.R.L. 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



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

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 RED DE IMÁGENES DEL NORTE S.R.L. no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes al mes de Abril de 2018 el día 28/05/2018, 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSE POMESHA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9800-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 (...)”.



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

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 RED DE IMÁGENES DEL NORTE S.R.L., 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 14/05/2018 conservándolos en su poder hasta el 28/05/2018, 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 intimación de pago efectuada por la D.G.R el día 24/05/2018, 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.

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 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

JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. RUSSO BONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CAUDAD

RI-8000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 8 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.

Por todo lo expuesto, corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente RED DE IMÁGENES DEL NORTE S.R.L., CUIT N° 30-71429625-2, contra la Resolución N° M 2374/19, dictada con fecha 03/10/19 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$23.872,98 (Pesos Veintitrés Mil Ochocientos Setenta y Dos con 98/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido (correspondiente al periodo mensual 04/2018), 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.

[Firma manuscrita]
Firma manuscrita



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9080-3769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 **RED DE IMÁGENES DEL NORTE S.R.L.**, CUIT N° 30-71429625-2, contra la Resolución N° M 2374/19, dictada con fecha 03/10/19 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$23.872,98 (Pesos Veintitrés Mil Ochocientos Setenta y Dos con 98/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido (correspondiente al período mensual 04/2018), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° 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

VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION