



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-0769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

SENTENCIA N° 235/20

Expte. N° 71/926/2020

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: "**CONSTRUCCIONES PANAMERICANAS S.A. s/Recurso de Apelación**" Expte. N° 71/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 27883/376/C/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. 51/55 del Expte D.G.R. N° 27883/376/C/2018 el contribuyente a través de apoderado interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 3210/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 19/12/19 obrante a fs. 48. En ella se resuelve: "NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por el Agente y APLICAR a la firma CONSTRUCCIONES PANAMERICANAS S.A. CUIT N° 30-68002624-2 una multa de \$66.715,96 (Pesos Sesenta y Seis Mil Setecientos Quince con 96/100) 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, períodos mensuales 01 a 03 y 05/2018".

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

-el mero retardo en el ingreso de las retenciones reclamadas no basta para tener por configurada la defraudación fiscal, teniendo en cuenta que dicha infracción requiere, a la par del ingreso fuera de término como elemento objetivo, la existencia de un elemento subjetivo específicamente doloso, el cual no puede ser suplido por el solo vencimiento del plazo; por lo que la conducta imputada corresponde que sea juzgada como culposa;

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

-resulta aplicable al caso el beneficio de espontaneidad previsto en el art. 91 del C.T.P., ya que cumplió espontáneamente con el ingreso de las retenciones efectuadas;

-plantea la inconstitucionalidad de la norma del art. 86 del Digesto Tributario, citando jurisprudencia mediante la que pretende fundamentar sus dichos;

-resulta irrazonable y desproporcionada la multa aplicada, por cuanto la D.G.R. no tuvo ningún criterio de ponderación y equilibrio que evitara el desborde de la actuación represiva, considerando que hubo un exceso de parte de la Administración y

-hace reserva del caso federal por entender que se encuentran en juego principios constitucionales.

En mérito a todo lo expuesto solicita se revoque la sanción aplicada por ausencia de tipicidad.

II. A fs. 19/22 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;

-si bien la norma mencionada 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 este caso, el Agente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra;

-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



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

"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, esto es, la falta de ingreso a sus respectivos vencimientos de las retenciones correspondientes a los periodos mensuales 01 a 03 y 05/2018, 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 descripta se ha configurado en este caso, en atención a que el agente mantuvo en su poder los tributos retenidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco;

-respecto a la presunta espontaneidad en el ingreso de las retenciones alegada por el apelante, conforme surge de las constancias obrantes en autos, el ingreso de las retenciones reclamadas, lo fue a consecuencia de los emplazamientos cursados oportunamente por este organismo, por lo que no resulta procedente el beneficio de la espontaneidad previsto en el art. 91 del Digesto Tributario;

-en cuanto al monto de la sanción aplicada, cabe destacar que la normativa prevista en el art. 86 del C.T.P otorga la posibilidad de graduar la sanción entre dos a diez veces el impuesto defraudado, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otras cosas;

-teniendo en cuenta la naturaleza y 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 graduación de la sanción, realizada dentro de los parámetros que la misma ley permite, no convierte al acto que la impone en desproporcionado e irrazonable, como mal pretende el recurrente, porque ello implica el ejercicio de una facultad legal conferida a esta Autoridad de Aplicación;

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

-en cuanto a la constitucionalidad de la norma cuestionada, resulta necesario destacar que en lo referente al ejercicio del control de constitucionalidad de las leyes, nuestro país se enrola dentro del sistema de control jurisdiccional y, dentro de este, de jurisdicción difusa. Ello quiere decir que dicho control es facultad privativa del Poder Judicial, de modo tal que este organismo no se encuentra facultado a declarar la inconstitucionalidad planteada.

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

III. A fs. 28 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 128/20, 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 CONSTRUCCIONES PANAMERICANAS 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



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-8769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

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 CONSTRUCCIONES PANAMERICANAS S.A. no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes a los meses de Enero, Febrero, Marzo y Mayo de 2018 los días 12/07/2018, 12/07/2018, 19/06/2018 y 18/07/2018 respectivamente, es decir, mucho tiempo 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

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. MORSE TUNESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.



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 de CONSTRUCCIONES PANAMERICANAS 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 los días 14/02/2018, 12/03/2018, 12/04/2018 y 12/06/2018 conservándolos en su poder hasta los días 12/07/2018, 12/07/2018, 19/06/2018 y 18/07/2018 respectivamente, fechas en que el contribuyente efectúa el pago de los períodos reclamados. En adición, la presentación y el pago de esos períodos fue realizada a instancias de la notificación de la intimación de pago efectuada por la D.G.R los días 05/03/2018, 26/03/2018, 25/04/2018 y 26/06/2018, 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

En cuanto al planteo de inconstitucionalidad del art. 86 del C.T.P., es necesario destacar que el art. 161 del mencionado digesto establece que: *"El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias (...)".* En consecuencia, este Tribunal se encuentra impedido de declarar la inconstitucionalidad de las leyes, por lo que tal pedido debe ser desestimado.

Al respecto la jurisprudencia señala que: *"(...) el control sobre la inconstitucionalidad de las normas se caracteriza por ser judicial, porque se trata de una facultad exclusiva y excluyente del Poder Judicial de la que no participan los restantes poderes; difuminado, ya que es ejercido indistintamente por todos los Magistrados y Tribunales que integran el Poder Judicial, quienes se encuentran habilitados para juzgar sobre la constitucionalidad de las leyes y demás normas generales que resulten aplicables al asunto donde intervienen (cfr.*

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Artículo 122 de la Constitución Local); y en concreto, en cuanto solo procede ante un caso o causa judicial respecto del cual, exclusivamente surtirá efecto la eventual declaración de inconstitucionalidad (cfr. Artículo 24 in fine de la Carta Magna Tucumana)” (“HONEY & SUGAR S.R.L. c/ PROVINCIA DE TUCUMAN – D.G.R.-s/ INCVONSTITUCIONALIDAD”, Sentencia N° 97, 18.02.2018, Excm. Cámara en lo Contencioso Administrativo-Sala I).

Por ello, corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente CONSTRUCCIONES PANAMERICANAS S.A., CUIT N° 30-68002624-2, contra la Resolución N° M 3210/19, dictada con fecha 19/12/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$66.715,96 (Pesos Sesenta y Seis Mil Setecientos Quince con 96/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido (correspondiente a los períodos mensuales 01 a 03 y 05/2018), 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.

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 CONSTRUCCIONES PANAMERICANAS S.A., CUIT N° 30-68002624-2, contra la Resolución N° M 3210/19, dictada con fecha 19/12/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

sanción de multa impuesta de \$66.715,96 (Pesos Sesenta y Seis Mil Setecientos Quince con 96/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido (correspondiente a los periodos mensuales 01 a 03 y 05/2018), por encontrarse su conducta incurso en las causales 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

DR. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION