



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-9709



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

SENTENCIA N° 237/20

Expte. N° 720/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los7..... 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 “**LOS MONTES S.A**” S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 720/926/2019 – Ref. Expte. Nro. 55/1211/L/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 39/44 del expediente N° 55/1211/L/2018, Mirta Graciela Chehin, en su carácter de apoderado de LOS MONTES S.A, CUIT N° 30-56239195-5 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1371/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 03/06/2019 obrante a fs. 36/37 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al agente una multa de \$52.777,36 (Pesos Cincuenta y Dos Mil Setecientos Setenta y Siete con 36/100), 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 09/2017.

El apelante sostiene que el pago del impuesto retenido se hizo de forma espontánea, por lo cual considera que su conducta encuadra dentro de lo previsto por el artículo 91° del Código Tributario Provincial, quedando de esa forma liberado de sanción alguna.

Manifiesta que el referido ingreso se hizo con anterioridad a cualquier tipo de actividad realizada por el Fisco encaminada a requerir el cumplimiento de la obligación en cuestión.

Sostiene que en relación al elemento subjetivo requerido por la figura infraccional endilgada, el Organismo Fiscal yerra al considerar que en el derecho penal ordinario se presume la inocencia y en las infracciones tributarias se produce la infracción de la carga

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

probatoria, manifestando que dicha carga corresponde al Fisco acusador y destacando que en el caso de marras no solo no se probó la conducta dolosa sino que tampoco se describió como es que se concluyó en que hubo defraudación, dado que al haber ingresado las retenciones en cuestión con anterioridad a la notificación del sumario, la inocencia resulta irrelevante.

Sostiene que resulta aplicable al caso de marras el principio de reparación integral previsto en el artículo 59° inciso 6 del Código Penal, por haber ingresado las retenciones efectuadas con más sus respectivos intereses resarcitorios. En ese sentido sostiene que el cumplimiento unilateral de las prestaciones comprendidas en la obligación de resarcir satisfactoriamente todas las consecuencias indebidas producidas por el hecho ilícito, compensa totalmente la culpabilidad y determina la no punibilidad de la conducta endilgada.

Expresa que, teniendo en cuenta que ingresó las retenciones en fecha 27/10/2017, entiende que corresponde graduar la multa en cuestión conforme la reducción prevista en el artículo 7 inciso c) de la Ley 8.873 restablecida por la Ley 9.167

Finalmente solicita se haga lugar al recurso y se ordene el archivo de las actuaciones.

II. Que a fojas 61/66 del Expte. N° 52/1211/L/2018 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el art. 148° del Código Tributario Provincial.

Sostiene que el artículo 86° inc. 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.

Arguye que, si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, la intención del sujeto de defraudar al Fisco, a diferencia de lo que ocurre en el Derecho Penal ordinario que se 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 ha desvirtuado la presunción existente en su contra.

Manifiesta que, 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"*,



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-8900-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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.

Agrega que, 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 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 5.121 y sus modificatorias,..."*, sin que las circunstancias alegadas por el agente en su descargo tengan entidad suficiente para relevarlo de las consecuencias de su conducta infraccional.

Por lo cual, encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las retenciones correspondientes al periodo mensual 09/2017 conforme lo reconoce el propio apelante, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el Art. 86 inc.2 del C.T.P. Cita jurisprudencia al respecto.

En cuanto a la supuesta espontaneidad en el ingreso de las retenciones alegada por el apelante, cabe considerar que, el agente fue emplazado a regularizar su situación respecto del periodo mensual 09/2017 en fecha 26/10/2017, es decir, con anterioridad al ingreso de las retenciones, efectuado en fecha 27/10/2017, 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 artículo 91° del Código Tributario Provincial.

Señala que, corresponde rechazar 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 provincial vacío legal respecto al caso que plantea el demandante que justifique una remisión a las normas del Código Penal. 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. Cita jurisprudencia al respecto.

Agrega que, resulta improcedente la solicitud efectuada por el apelante de graduar la sanción de conformidad con las previsiones del artículo 7 inciso c) de la Ley 8.873 restablecida por la Ley 9.167, por cuanto dichos beneficios se encuentran supeditados al reconocimiento expreso por parte del agente de la infracción cometida, y demás

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

requisitos y condiciones establecidos en la mencionada normativa. Por lo que, la Dirección General de Rentas entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el agente LOS MONTES S.A., en contra de la Resolución M 1371/19.

III. A fs. 14 del expediente N° 720/926/2019 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 LOS MONTES S.A., en el 86° inciso 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 transcrita, 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.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9708



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 LOS MONTES S.A. no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes al periodo 09/2017 el día 27/10/2017, es decir, que entre el vencimiento de la obligación y el pago efectuado, transcurrió un lapso de tiempo considerable, 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"

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

(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.

En el caso de que LOS MONTES 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 percibidos el día 13/10/2017 conservándolos en su poder hasta el 27/10/2017, 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 intimación de pago efectuada por la D.G.R el día 26/10/2017, 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.

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 Ley o se hubieran



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

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 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.

Teniendo en cuenta lo expuesto, considero que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente que LOS MONTES S.A., CUIT N° 30-56239195-5 en contra de la Resolución N° M 1371/19, dictada con fecha 03/06/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$52.777,36 (Pesos Cincuenta y Dos Mil Setecientos Setenta y Siete con 36/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P.

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 **LOS MONTES S.A., CUIT N° 30-56239195-5** en contra de la Resolución N° 1371/19, dictada con fecha 03/06/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$52.777,36 (Pesos

JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

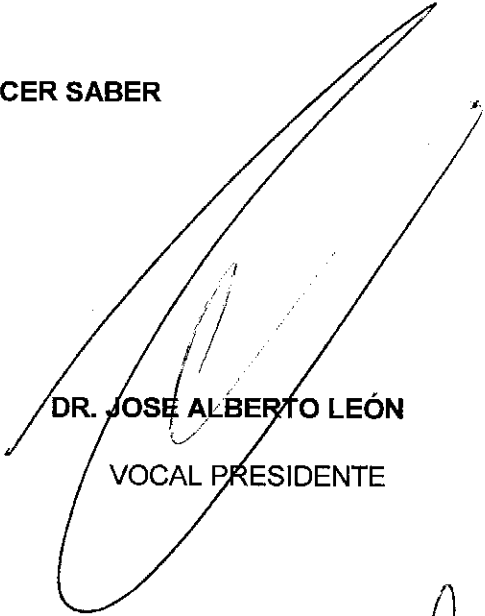
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Cincuenta y Dos Mil Setecientos Setenta y Siete con 36/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2) del C.T.P.

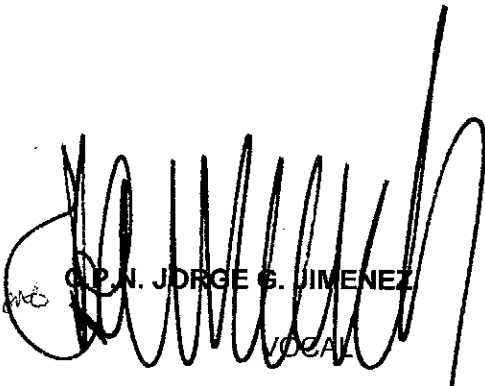
2) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

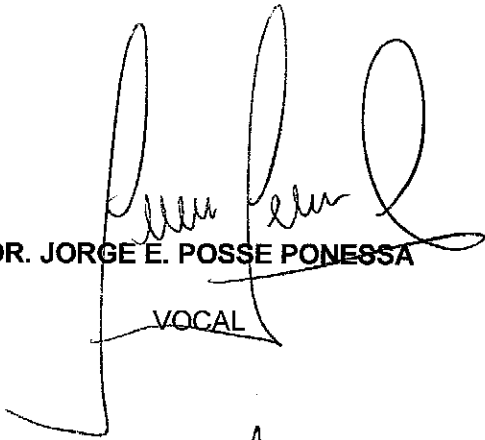
A.S.B



DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE



DR. N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTOBAL MUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION