



GESTION
DE LA CIUDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

SENTENCIA N° 294/20

Expte. N° 225/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 21 días del mes de OCTUBRE 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: "INGECO S.A.C.C.I.F.I.A.G.F. Y S. s/Recurso de Apelación" Expte. N° 225/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 21119/376/S/2019) 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. 28/30 del Expte D.G.R. N° 21119/376/S/2019 el contribuyente a través de letrado apoderado interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 1413/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 05/06/20 obrante a fs. 24. En ella se resuelve: "Aplicar a la firma INGECO S.A.C.C.I.F.I.A.G.F. Y S. CUIT N° 30-50454932-8, en su carácter de Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, una multa de \$108.685,16 (Pesos Ciento Ocho Mil Seiscientos Ochenta y Cinco con 16/100) 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 12/2018".

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

-la resolución apelada de manera errónea asocia el ingreso fuera de término del tributo con el dolo requerido por la figura infraccional endilgada y transcribe parcialmente el primer párrafo del art. 86 del C.T.P., expresando que de la exégesis del mismo surge indubitablemente que la mora en el ingreso de las retenciones debe estar asociada a la existencia o constatación de una conducta fraudulenta, en un todo de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación;

-el art. 86 del Digesto Tributario no contiene una infracción puramente objetiva como termina aplicando la resolución, sino que exige y demanda un inexcusable

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

momento anímico subjetivo, que debió ser mínimamente mencionado o descripto por la D.G.R.;

-el hecho de haber presentado la declaración jurada declarando las retenciones efectuadas torna su conducta inhábil para sustanciar la defraudación tipificada en el inc. 2 de dicho artículo;

-dada la naturaleza positiva de la sanción apelada, resulta procedente la aplicación del principio de reparación integral del daño causado previsto en el art. 69 inc. 6 del Código Penal, motivo por el cual el hecho de haber cancelado el período mensual reclamado con sus respectivos intereses resarcitorios sirve para reparar enteramente las consecuencias indebidas producidas por el hecho ilícito, sin que sea necesaria la aplicación de una pena adicional y

-en subsidio y dado que ingresó los importes retenidos antes de la entrada en vigencia de la Ley 9236, corresponde reducir el monto de la multa aplicada de conformidad con la graduación establecida en la misma, considerando que la D.G.R. soslayó arbitrariamente la aplicación de la misma.

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

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;

-si bien dicho art. 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



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

inocencia, y en este caso el agente no desvirtuó la presunción existente en su contra;

-encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las retenciones correspondientes al período mensual 12/2018, conforme lo reconoce el propio apelante, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el art. 86 inc. 2 del Digesto tributario, en tanto se advierte que la conducta descripta se ha configurado en este caso, ya que el agente mantuvo en su poder los tributos retenidos una vez vencido el plazo para su ingreso 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;

-respecto a la aplicación del principio de reparación integral del daño invocado por el apelante, 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 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;

-en consecuencia corresponde rechazar de plano la remisión al Código Penal pretendida por el agente 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 encartado 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;

-los agentes de retención y/o percepción se encuentran expresamente excluidos del beneficio de liberación de sanción previsto en el art. 7 inc. c) primer párrafo

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

pretendido por el apelante, pudiendo sólo acceder al beneficio especial de reducción de sanción que prevé el inc. c) tercer párrafo, en la medida que se cumplan los presupuestos legales y que se acceda a dicha reducción durante la vigencia de la ley 8873 con sus restablecimientos;

-no obstante ello, en este caso tampoco encuadra en tal supuesto por haberse notificado la instrucción sumarial N° B10/S/26/2019 en fecha 06/02/2019, es decir con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 9236 (B. O. 05/05/2020) que vino a restablecer las disposiciones de la Ley 8873, lo que lo excluye de dicho beneficio, el cual se circunscribe únicamente a supuestos en que no se encontraba instruido el sumario a la fecha de entrada en vigencia de la mencionada ley y

-el actor no puede en consecuencia pretender en esta instancia, la nulidad de los actos administrativos cuestionados fundándose en las circunstancias detalladas, ya que esta Administración hizo una correcta aplicación de la normativa vigente, constituyendo una circunstancia ajena a la misma el hecho de que el sumariado no cumpla con los presupuestos legales previstos para acceder a los beneficios de liberación y/o reducción de sanción previstos tanto por el art. 91 del C.T.P., como por el art. 7 inc. c) de la Ley 8873 restablecida en su vigencia por la Ley 9013 (que es la normativa que corresponde aplicar en este caso dado la fecha de notificación de la instrucción sumarial respectiva).

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

III. A fs. 12 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 183/20, 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 INGECO S.A.C.C.I.F.I.A.G.F. Y S 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.



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

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 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.

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 INGECO S.A.C.C.I.F.I.A.G.F. Y S no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes al mes de Diciembre de 2018 el día 30/04/2019, es decir, casi cuatro meses después de su vencimiento, razón por la que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del agente, se encuentra acreditado.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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



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

“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 INGECO S.A.C.C.I.F.I.A.G.F. Y S, 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 15/01/2019 conservándolos en su poder hasta el 30/04/2019, 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 06/02/2019, 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 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 ello, corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente INGECO S.A.C.C.I.F.I.A.G.F. Y S CUIT N° 30-50454932-8, contra la Resolución N° M 1413/20, dictada con fecha 05/06/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$108.685,16 (Pesos Ciento Ocho Mil Seiscientos Ochenta y Cinco con 16/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido (correspondiente al período mensual 12/2018), 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.



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 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 **INGECO S.A.C.C.I.F.I.A.G.F. Y S CUIT N° 30-50454932-8**, contra la Resolución N° M 1413/20, dictada con fecha 05/06/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$108.685,16 (Pesos Ciento Ocho Mil Seiscientos Ochenta y Cinco con 16/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido (correspondiente al período mensual 12/2018), 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.- REGÍSTRAR, 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