



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-8769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

SENTENCIA N° 306/20

Expte. N° 141/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 28 días del mes de OCTUBRE de 2020, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y C.P.N Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada “**S.A. SER S/RECURSO DE APELACIÓN**”, Expediente N° 141/926/2020 (Expte DGR N° 47441/376-S-2017) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León expresó:

I.- A fs. 54/59 del Expte. 47441/376/S/2017 (D.G.R.), el contribuyentes S.A. SER, CUIT/N° 33-63092987-9, presentó recurso de apelación contra la Resolución N° M 2806/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 20.11.2019, obrante a fs. 48. En ella se resuelve NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por el agente contra el sumario instruido a fs. 13 y en consecuencia APLICAR a la firma, una multa de \$711.392,54 (Pesos Setecientos Once Mil Trescientos Noventa y Dos con 54/100) equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento en el periodo mensual 07/2017, respecto del impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° inciso 2 del C.T.P.

II. En la mencionada presentación el contribuyente plantea que lo agravia la multa aplicada por cuanto ingreso el tributo retenido (capital e intereses) en la misma fecha de la notificación de la instrucción sumarial, la cual habría sido recibida en forma posterior a la transferencia efectuada; por lo tanto no existe punibilidad.

Alega la aplicación al presente caso de la rectificación espontanea, en virtud de lo dispuesto por el artículo 73 del CTP.

Dr. 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

Deduce que la notificación realizada en el día que se realizó la transferencia no puede ser entendida como anterior a la misma. Solicite se declare no punible el hecho en cuestión.

Seguidamente niega haber realizado algún hecho que pueda encuadrarse en la conducta tipificada en el art. 86 inc. 2 del CTP, al no concurrir los presupuestos objetivos y subjetivos.

En lo que respecta a la faz objetiva, como agente no ha procedido a retener importe alguno en concepto de ingresos brutos. En relación a la faz subjetiva, no tuvo intención de defraudar.

Manifiesta la falta de fundamentación en el acto resolutivo que se recurre, al no existir una descripción de antecedentes que justifique la aplicación del art. 86.

Expresa que al configuración de la defraudación fiscal exige al ente recaudador acreditar no solo la conducta omisiva sino también el proceder engañoso mediante hechos externos y concretos, debiendo probar el soporte factico de la presunción de dolo, el que se debe ser cierto y no meramente conjetural.

Critica la resolución por su falta de proporcionalidad, por cuanto la sanción administrativa debe respetar el principio de razonabilidad ya que el mínimo lapso que habría de demora no justifica la magnitud del castigo impuesto.

Finalmente alega que la Resolución N° M 2806/19 violaría el principio "non bis in idem" de rango constitucional ya que habría una doble imposición por el mismo hecho.

Entiende que ya hubo una sanción pecuniaria resarcitoria anterior (con la liquidación y pago del interés resarcitorio); por lo que no se puede válidamente luego por un mismo hecho seguir un sumario sancionador.

II. A fojas 01/04 del Expte. N° 141/926/2020 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Afirma que el artículo 86° prevé sanción para los Agentes de Retención que mantengan en su poder tributos retenidos, y que le corresponde probar su inocencia.

Sostiene que no puede aplicarse en el caso de marras el beneficio por su supuesta espontaneidad, ya que al momento de ingresarse el pago ya se había iniciado el procedimiento de inspección en fecha 15.05.2017.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



Afirma que en el caso de marras, encontrándose fehacientemente probado el elemento material, esto es la falta de ingreso de las respectivas pretensiones en la fecha de vencimiento, resulta de plena aplicación la normativa prevista.

La multa fue aplicada como consecuencia de que el responsable no dio cumplimiento con las obligaciones formales que le competen en tal carácter, es por lo expuesto que la multa aplicada es razonable y se encuentra motivada.

La graduación de la sanción fue realizada dentro de los parámetros legales que la ley autoriza.

En cuanto al planteo "non bis in ídem" el art. 50° hace referencia a los intereses que el organismo está facultado a percibir en tanto que el art. 86 tiene una finalidad sancionatoria, por lo que se advierte claramente la distinta naturaleza que revisten ambos.

III. A fs. 12 del expediente N° 141/926/2020 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N°147/2020, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se tiene por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación y Pasan autos para sentencia.

IV. En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° M 2806/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 20.11.2019 es ajustada a derecho.

En primer lugar, el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial prevé sanción para los Agentes de Retención que mantengan en su poder tributos retenidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos.

Si bien el artículo mencionado 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 el presente caso el agente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra.

En el caso de marra debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 inciso 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 cuanto a la aludida espontaneidad, no puede en el caso de marras aplicarse el beneficio de liberación de la sanción, ya que el art. 91 del CTP establece: *“Los contribuyentes, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias...”*. Y en el presente caso se inició la inspección con anterioridad al pago del contribuyente.

Por otro lado en el caso de marras, encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las percepciones correspondientes al periodo mensual 07/2017, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86 inciso 2 del C.T.P., en tanto se advierte que la conducta descripta se ha configurado en el caso de autos, en atención a que el agente mantuvo en su poder tributos retenidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco.

Los agentes de retención adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente retuvieron de terceros, por lo que no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma porque se tratan de fondos ajenos.

En cuanto al planteo de la falta de fundamentación del acto que se recurre, corresponde afirmar que el mismo constituye un acto administrativo plenamente eficaz, que cumple acabadamente los preceptos legales y doctrinarios exigidos al respecto, dictado de conformidad a lo establecido por el art. 43 de la Ley N° 4.537 (t.v.) y que satisface todos y cada uno de los requisitos esenciales exigidos en la norma.

En efecto, la Resolución satisface el requisito de motivación del acto administrativo, cual es la explicitación de la causa, o sea las razones y circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a dictar el acto y que se encuentran contenidas en los considerandos. Asimismo, el acto discutido emana



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

de autoridad competente, tiene sustento en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, su objeto es cierto y física y jurídicamente posible, se observó el procedimiento pertinente, persigue el cumplimiento de la finalidad expuesta en las normas que otorgan las facultades pertinentes al órgano emisor y se exteriorizó por instrumento idóneo, expresamente y por escrito, con notificación al interesado. Por lo expuesto es que dicho planteo del contribuyente no puede prosperar.

En cuanto a la graduación de la sanción, cabe resaltar que la misma fue aplicada dentro de los parámetros que establece la Ley en atención a las circunstancias del caso y la gravedad de la infracción cometida.

Por ultimo en lo relativo al principio constitucional "non bis in ídem" y al argumento de que realizo el pago del capital más los intereses correspondientes, ello no excluye la aplicación de la multa correspondiente, ya que el art. 50 hace referencia a los intereses que la DGR está facultado a percibir, en tanto que el art. 86° tiene finalidad sancionatoria, verificándose la causal de aplicación de este articulo por la comprobación del no ingreso a su vencimiento de los importes retenidos.

Los intereses resarcitorios cubren el tiempo transcurrido entre la fecha de vencimiento de la obligación material y la fecha del efectivo ingreso del tributo y constituye una indemnización por el tiempo en que el estado no pudo disponer de esos fondos. En tanto que las sanciones tributarias tienen por finalidad persuadir al infractor del abandono de su conducta y de que su accionar se dirija hacia el cumplimiento de la conducta debida.

Además el art. 77 del CTP prevé el pago de las obligaciones tributarias independientemente del pago de las sanciones que pudieren corresponder por infracciones tributarias.

Por lo expuesto el argumento intentado debe ser rechazado.

Por lo expuesto corresponde:

I. NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente S.A. SER CUIT N° 33-63092987-9, contra la Resolución N° M 2806/19, de fecha 20.11.2019, y en consecuencia confirmar la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. José Alberto León y vota en igual sentido.

El señor vocal **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. José Alberto León y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:**

1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente S.A. SER CUIT N° 33-63092987-9, contra la Resolución N° M 2806/19, de fecha 20.11.2019, y en consecuencia confirmar la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

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

HACER SABER

M.F.B.

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

ANTE MÍ