



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

SENTENCIA N° 312/20

Expte. N° 44/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 4 días del mes de NOVIEMBRE 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: "BULONERIA REGINATO S.R.L. s/Recurso de Apelación" Expte. N° 44/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 11292/376/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. 39/44 del Expte D.G.R. N° 11292/376/S/2019 el contribuyente a través de su Socio Gerente interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 362/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 31/01/20 obrante a fs. 35. En ella se resuelve: "Aplicar a la firma BULONERIA REGINATO S.R.L. CUIT N° 30-69178984-1, en su carácter de Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, una multa de \$182.007,34 (Pesos Ciento Ochenta y Dos Mil Siete con 34/100) 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, por los periodos mensuales 01 a 05/2018".

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

- plantea la nulidad de las actuaciones arguyendo vicios formales en el acto administrativo emitido por la D.G.R., al pretender sancionar con multas que no estaban legisladas al momento de la omisión imputada;
- transcribe parcialmente el cuarto párrafo del considerando de la resolución atacada, en lo que respecta a la graduación de la sanción y afirma que ello no se condice con la norma vigente al momento de la ocurrencia de los hechos imputados;

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

- sostiene que al momento de la ocurrencia de la conducta imputada, esto es, agosto a noviembre de 2017, la Ley 9155 modificatoria del Código Tributario Provincial no estaba vigente, al ser publicada en el mes de enero del año 2019, no resultando aplicable al caso de autos;
- cuestiona los fundamentos esgrimidos en la resolución atacada y que la carencia de toda valoración para la aplicación de una escala de sanción, amerita la nulidad impetrada al impedir un adecuado derecho de defensa;
- el interés legítimo de la nulidad planteada radica en la defensa del principio de legalidad que debe reinar en todo acto administrativo;
- las presentes actuaciones carecen de razonabilidad, de legalidad y que el decisorio carece de la debida fundamentación y merituación de la conducta del responsable que hubiera justificado la sanción aplicada, sin consideración alguna a la empresa;
- el agente de retención se encuentra en concurso preventivo desde el 08/09/2017, cuya apertura fue resuelta en el mes de febrero del año 2018 por ante el Juzgado Civil Común de la V Nominación y que en el marco de tal proceso se encontraba en un verdadero estado de cesación de pagos por la grave situación económica financiera del país y la provincia;
- reitera el estado de cesación de pagos e incertidumbre de la empresa entre Septiembre del año 2017 y Mayo del año 2018, por un concurso preventivo presentado y no abierto, impidiendo su normal funcionamiento hasta su apertura y
- manifiesta que debió analizarse la conducta de una empresa concursada y no como la de alguien que tiene el dinero especulando con el mercado financiero o cambiario.

En mérito a todo lo expuesto solicita se recepte el recurso interpuesto y se deje sin efecto la sanción aplicada.

II. A fs. 42/44 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).



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



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;

-el hecho de haber regularizado el responsable su situación mediante el ingreso de lo adeudado no es óbice a la aplicación de la sanción prevista en el mencionado art., toda vez que resulta de relevancia el momento en que se produjo dicha regularización; procediendo a regularizar su situación tributaria por los períodos mensuales 01 a 05/2018 a consecuencia de la notificación de las intimaciones cursadas y que obran a fs. 06, 09, 12 y 15 respectivamente, por lo que no resulta de aplicación el beneficio previsto en el art. 91 del C.T.P.;

- 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 cuanto al cuestionamiento del monto de la sanción aplicable, se debe tener presente que en este caso la graduación se encuentra reglada expresamente en el art. 75 del C.T.P.;

-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 la aplicación de la sanción correspondiente dentro de los parámetros que la ley permite, porque ello implica el ejercicio de una facultad legal conferida a esa Autoridad de Aplicación;

-la conducta infraccional imputada se ha verificado, ya que los períodos mensuales 01 a 05/2018 fueron abonados fuera de término, a más de un mes de haber vencido el plazo en que las sumas retenidas debieron haber sido

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

ingresadas al Fisco, razón por la cual resulta procedente la aplicación de la sanción correspondiente;

-la sanción aplicada de dos veces el monto mensual retenido, se encuentra legislada en el art. 86 inc. 2 de la Ley 5121 (t.c. 2009) y sus modificatorias, vigente tanto al tiempo de la ocurrencia de los hechos como así también con la modificatoria de la Ley 9155, razón por la cual corresponde desechar in limine el planteo de nulidad impetrado;

-en cuanto al concurso preventivo opuesto, cabe considerar que dicha circunstancia no enerva la aplicación de la multa cuestionada ni la prosecución del procedimiento sancionatorio, por tratarse de deuda pos concursal, a más de que dicho hecho tampoco impide el cumplimiento de sus obligaciones como agente de retención de fondos de terceros;

-cabe rechazar de plano la nulidad impetrada por el agente de retención, ya que no procede la nulidad por la nulidad misma, en la medida que el agraviado haya podido alegar y probar en la instancia posterior, resguardándose de esa forma su derecho de defensa;

-en este caso el apelante tomó conocimiento del sumario en cuestión y tuvo la oportunidad de tomar vista para tener un conocimiento más amplio de las presentes actuaciones, de ejercer su derecho de defensa conforme el procedimiento previsto en el art. 123 y 127 del C.T.P. y de expresar sus agravios mediante descargo y la apelación en análisis, por lo que no se advierte perjuicio ocasionado ni afectación a su derecho de defensa, por lo que el planteo de nulidad debe ser rechazado;

-en cuanto a la falta de fundamentación o motivación de la resolución recurrida al momento de graduarse la sanción, cabe recalcar que las actuaciones poseen una unidad ideal y material, dentro de la cual cada etapa o paso procedimental se encuentra concatenado con el anterior, razón por la cual cada acto debe ser analizado dentro del contexto de las actuaciones, tomadas en forma integral;

-mal puede decir el agente que no se hizo una relación concreta de la conducta en que incurrió y de la sanción aplicada, cuando dicha conducta surge sin hesitación alguna del presente expediente, a la vez que se ha expresado en 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

resolución recurrida que la graduación de la sanción surge como consecuencia de las constancias de hecho y de las circunstancias meritadas y

-la multa impuesta fue aplicada como consecuencia de que el agente no dio cumplimiento con las obligaciones que le competen en tal carácter; podrá el recurrente estar de acuerdo o no con los fundamentos expuestos, pero ello no significa que el acto carezca de motivación y bajo este pretexto intente dejar inmune su accionar ilegítimo y que incluso perjudica las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos, abarcativo del Bien Común de la sociedad toda;

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

III. A fs. 51 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 167/20, 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 BULONERIA REGINATO 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 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 (...)".

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. ADRIGE E. POSSE POJESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 BULONERIA REGINATO S.R.L. 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, Abril y Mayo de 2018 los días 15/05/2018, 30/05/2018, 19/07/2018, 30/05/2018 y 19/07/2018 respectivamente, es decir, casi un mes después de sus vencimientos, 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



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

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 (...)”.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 BULONERIA REGINATO 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 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, 11/04/2018, 11/05/2018 y 11/06/2018, conservándolos en su poder hasta los días 15/05/2018, 30/05/2018, 19/07/2018, 30/05/2018 y 19/07/2018 respectivamente, fechas en que el contribuyente efectúa el pago de los períodos reclamados. En adición, la presentación y el pago de dichos períodos fue realizada a instancias de las notificaciones de las intimaciones de pago efectuadas por la D.G.R los días 05/03/2018, 26/03/2018, 24/04/2018, 28/05/2018 y 28/06/2018 respectivamente, 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 ello, corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente BULONERIA REGINATO S.R.L. CUIT N° 30-69178984-1, contra la Resolución N° M 362/20, dictada con fecha 31/01/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$182.007,34 (Pesos Ciento Ochenta y Dos Mil Siete con 34/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido



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

(correspondiente a los períodos mensuales 01 a 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 BULONERIA REGINATO S.R.L. CUIT N° 30-69178984-1, contra la Resolución N° M 362/20, dictada con fecha 31/01/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$182.007,34 (Pesos Ciento Ochenta y Dos Mil Siete con 34/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido (correspondiente a los períodos mensuales 01 a 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.

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

JM

HACER SABER

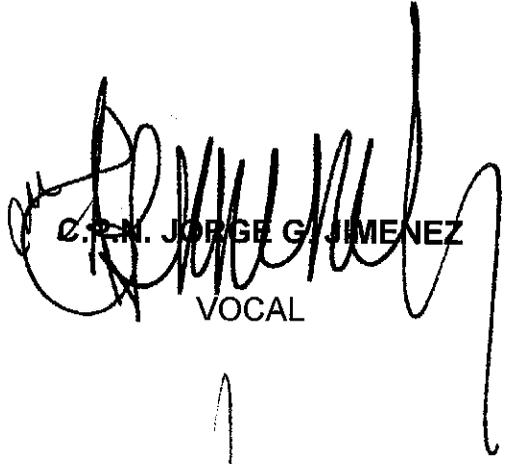
DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE POSSE PONESSA

VOCAL

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


C. P. N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION