

SENTENCIA N° 37 /21

Expte. N° 312/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 10 días del mes de FEBRERO de 2021 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), José Alberto León (Vocal) y C.P.N. Jorge G. Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "FINCA LA CAROLINA S.R.L. s/Recurso de Apelación" Expte. N° 312/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 33340/376/S/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. 24/26 del Expte D.G.R. N° 33340/376/S/2018 el contribuyente a través de Letrada Apoderada interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 800/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 17/03/20 obrante a fs. 22. En ella se resuelve: APLICAR a la firma FINCA LA CAROLINA S.R.L. CUIT N° 30-70873375-6, una multa de \$159.344,22 (Pesos Ciento Cincuenta y Nueve Mil Trescientos Cuarenta y Cuatro con 22/100) 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, periodo mensual 03/2018.

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

-en primer término expresa que la firma actuó de manera diligente al haber exteriorizado en su declaración jurada el importe a ingresar, lo que sumado al ingreso inmediato de las retenciones efectuadas con sus respectivos intereses al advertir la accidental demora en dicho ingreso, no deja entrever ninguna sospecha de conducta fraudulenta imputada en la resolución recurrida, no existiendo además perjuicio al Fisco;

-que dado que toda infracción y sanción tributaria forma parte del derecho penal y le resultan aplicables sus principios, en este caso resulta de aplicación el principio de reparación integral o plena del daño previsto en el Código Penal , en virtud del

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



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

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

cual una reparación total del daño injustamente causado puede compensar totalmente la culpabilidad y determina no ya la atenuación de la pena, sino la no punibilidad de la conducta incurrida, toda vez que una culpabilidad enteramente compensada por la reparación no necesita ser compensada adicionalmente por el sufrimiento de una pena;

-que dicho principio se encuentra consagrado en el art. 59 inc. 6 del Código Penal, cuyo texto transcribe, sosteniendo que dicho principio resulta aplicable al caso, en virtud del art. 69 del C.T.P. y que en el art. 86 de la Ley 5121 el bien jurídico tutelado es la recaudación del Fisco;

-que la afectación del bien jurídico protegido así como su culpabilidad quedan desvirtuados porque ingresó las retenciones efectuadas con sus respectivos intereses, es decir, efectuó una reparación integral del daño que pudo haber causado a las arcas fiscales;

-que para que proceda la calificación dolosa de la infracción imputada, no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el responsable, que la defraudación requiere un acto doloso donde la acción subjetiva e intencionalidad es fundamental, debiendo siempre tener presente el principio de personalidad de la pena;

-que no basta la mera causación del resultado, sino que se requiere la ponderación del elemento intencional, pero a los fines de la calificación del hecho debe la Administración ponderar la conducta del sancionado a través de un examen minucioso de las distintas circunstancias de hecho que rodearon su accionar;

-que la conducta material de la firma se encuentra desprovista del elemento defraudatorio que exige la figura del art. 86 del C.T.P.;

-que en este caso la buena fe y el ingreso de las retenciones correspondientes reafirman la ausencia de toda maniobra u ocultación encaminada a sustraer a la observación del Fisco la falta de ingreso;



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

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

-que podrá existir un elemento intencional, pero a los fines de la calificación del hecho, se debe ponderar la conducta del sancionado mediante el análisis de las distintas circunstancias que rodearon su accionar;

-que la intención dolosa debió ser probada de forma asertiva y terminante por la Administración y que en este caso se limitó a la mera comprobación de un hecho externo, un accionar objetivo que de manera alguna puede ser aprehendido sin la tendencia de la voluntad que lo conduce y anima;

-que el dolo no se presume, no existiendo prueba directa o indirecta, terminantemente asertiva, sobre la existencia de un accionar fraudulento, mal puede endilgársele un obrar doloso y

-que la sanción aplicada resulta excesiva, que la resolución en crisis ha obviado pautas básicas a considerar para la graduación de la sanción prevista en el art. 78 de la Ley 5121 y que no se tuvo en cuenta que la carga de retener se efectúa sin que se le retribuya los gastos incurridos.

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

II. A fs. 01/07 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148° del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:

-el art. 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;

-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 y según se desprende de las constancias de autos, lo fue a consecuencia de la notificación de la instrucción del sumario cursada oportunamente que obra a fs. 02 del Expte. D.G.R. N° 33340/376/S/2018, por lo

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



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 JUJUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la Fundación de la
Industria Azucarera"

que no resulta de aplicación el beneficio previsto en el art. 91 del C.T.P., vigente la tiempo de la comisión de la infracción;

-en cuanto a la acreditación del elemento subjetivo de la imputación efectuada y al carácter penal del art. 86 del C.T.P., cabe aclarar que es el propio responsable quien debe demostrar la ausencia del ánimo defraudatorio, ya que a diferencia de lo que ocurre en el Derecho Penal, 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, situación que no se presenta en este caso;

-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 este caso encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las retenciones correspondientes al período mensual 03/2018, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el art. 86 inc. 2 del Digesto Tributario, en tanto se advierte que la conducta descrita 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;

-cabe rechazar por improcedente la pretensión del apelante, de la aplicación supletoria del art. 59 del Código Penal, ya que 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 que se refieren a los delitos y penas en general, por aplicación del principio general del Derecho de



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

"2021-Año del Bicentenario de la Fundación de la
Industria Azucarera"

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 la actora 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 demandante 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;

-sin embargo, no resulta de aplicación al caso el beneficio del art. 91 del C.T.P., por cuanto el responsable regularizó la obligación reclamada, con posterioridad a la notificación de la instrucción de sumario cursada oportunamente, por lo que ya se había configurado la infracción endilgada;

-respecto al monto de la multa aplicada que el recurrente considera irrazonable y excesivo, cabe destacar que el art. 86 del C.T.P. (en su redacción vigente al momento de la comisión de la infracción sancionada) otorgaba la posibilidad de graduar la sanción entre una a diez veces el tributo en que se defraude o se hubiere intentado defraudar al Fisco, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otros parámetros;

-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 y no resulta irrazonable;

-la graduación de la sanción, realizada dentro de los parámetros que la misma ley permite, no convierte al acto que la impone en arbitrario ni irrazonable, como mal pretende el recurrente, porque ello implica el ejercicio de una facultad legal conferida a esta Autoridad de Aplicación.

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

III. A fs. 13 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 252/20, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
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

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera

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 FINCA LA CAROLINA 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.

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 los tributos correspondientes y mantuvo en su poder los montos propiedad de la D.G.R., después de haber vencido los plazos en que debía ingresarlos, 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 FINCA 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

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

CAROLINA S.R.L. no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que ingresó la suma correspondiente al mes de Marzo de 2018 el día 26/04/2018, es decir, casi un mes 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 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

[Handwritten signature]



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

*2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera*

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 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 FINCA LA CAROLINA 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 86º inciso 2) como la presunción del artículo 88º inciso 3) del C.T.P.

El agente debió ingresar los importes retenidos el día 16/04/2018 conservándolos en su poder hasta el día 16/05/2018, fecha en que el contribuyente efectuó el pago del período reclamado. En adición, la presentación y el pago de dicho período fue realizada a instancias de la notificación de la intimación de pago efectuada por la D.G.R el día 24/04/2018, 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



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

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

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 lo expuesto, corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente FINCA LA CAROLINA S.R.L, CUIT N° 30-70873375-6, contra la Resolución N° M 800/20, dictada con fecha 17/03/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$159.344,22 (Pesos Ciento Cincuenta y Nueve Mil Trescientos Cuarenta y Cuatro con 22/100), 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 03/2018, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

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

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 FINCA LA CAROLINA S.R.L, CUIT N° 30-70873375-6, contra la Resolución N° M 800/20, dictada con fecha 17/03/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ



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

*2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera*

impuesta de \$159.344,22 (Pesos Ciento Cincuenta y Nueve Mil Trescientos Cuarenta y Cuatro con 22/100), 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 03/2018, conforme los argumentos expuestos anteriormente.

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

JM

HACER SABER

DR. JORGE POSSE PONESSA

VOCAL PRESIDENTE

DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL

C.F. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION