



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



SENTENCIA N° 40 /21

Expte. N° 374/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 11 días del mes de FEBRERO de 2021 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y C.P.N. Jorge G. Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"COOPERATIVA DE PRODUCTORES CITRICOLAS DE TAFI VIEJO, AGRICOLA DE TRANSF. Y COMERCIALIZACION LTDA. (COTA) s/Recurso de Apelación"** Expte. N° 374/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 28477/376/C/ 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. 36/41 del Expte D.G.R. N° 28477/376/C/2018 el contribuyente a través de Apoderado, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 483/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 14/02/20 obrante a fs. 34. En ella se resuelve: "NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por el agente de retención respecto del sumario instruido a fs. 08 y APLICAR a COOPERATIVA DE PRODUCTORES CITRICOLAS DE TAFI VIEJO, AGRICOLA DE TRANSF. Y COMERCIALIZACION LTDA. (COTA) CUIT N° 30-55875947-6, en su carácter de Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, una multa de \$2.188.561,02 (Pesos Dos Millones Ciento Ochenta y Ocho Mil Quinientos Sesenta y Uno con 02/100) 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 periodo mensual 07/2018".

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

-que su conducta no encuadra en la presunción del art. 88 inc. 3 ni en el supuesto de defraudación ya que cumplió con el pago del tributo y al vencimiento de la misma tenía presentada la declaración jurada correspondiente;

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Handwritten signature and scribbles at the bottom left of the page.

-que la defraudación no surge por la mera verificación mecánica del vencimiento y falta de pago, considerando que al haber presentado la declaración jurada reconoció la deuda, razón por la cual no se verifica el supuesto de defraudación;

-que no se verifica en la especie el tipo subjetivo y transcribe jurisprudencia considerando que su conducta material se encuentra desprovista de los elementos defraudatorios que exige la figura del art. 86 de la Ley Tributaria;

-que no se configuran el elemento objetivo ni subjetivo para la procedencia de la sanción, por lo que considera que la resolución cuestionada es nula por ausencia de fundamentación, al no ser una derivación razonada del derecho vigente;

-que corresponde dejar sin efecto la sanción cuestionada por resultar desproporcionado el monto de la multa, ya que no existe perjuicio fiscal alguno, lo que transforma el acto en nulo por falta de motivación y

-solicita la aplicación de la ley más benigna, señalando que debe considerarse lo dispuesto en el art. 91 de la Ley 9236.

En mérito a todo lo expuesto solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se revoque la resolución recurrida.

II. A fs. 01/05 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 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 el período mensual reclamado a consecuencia de la instrucción de sumario cursada en fecha 24/08/18, por lo que no resulta de aplicación el beneficio



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

previsto en el art. 91 del C.T.P. (vigente la momento de la infracción constatada en autos);

- 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;

- 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 ausencia de fundamentación o motivación de la resolución recurrida, 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;

-el Agente de Retención cumple con una obligación legal, y maneja fondos ajenos, de allí la gravedad asumida por el hecho de no depositar dentro del término legal los importes retenidos;

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

-la conducta infraccional se ha verificado, ya que el período mensual reclamado fue abonado fuera de término, razón por la cual resulta procedente el encuadre legal dado a su conducta, como la aplicación de la sanción que apela;

-en cuanto a lo manifestado por el recurrente de que no se puso en peligro el bien jurídico tutelado por las normas en materia de recaudación, cabe mencionar que la conducta que intenta reprimir el Fisco es la falta de ingreso del tributo en término, hecho que genera un grave perjuicio a las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos;

-respecto al monto de la multa aplicada, la normativa citada otorga la posibilidad de graduar la sanción entre un 02 a 10 veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otras cosas;

--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;

-no resulta de aplicación la pretensión del apelante que se aplique la Ley Penal más benigna, en cuanto resulta de aplicación la Ley aplicable al momento de la comisión de la infracción, el cual constituye un derivado del principio de legalidad y

-se advierte que el apelante no puede pretender en esta instancia la retroactividad de la ley penal, fundándose en las circunstancias detalladas, ya que esta administración hizo una correcta aplicación de la normativa vigente (que es la normativa que corresponde aplicar en esta 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. 11 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 297/20, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.



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

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 COOPERATIVA DE PRODUCTORES CITRICOLAS DE TAFI VIEJO, AGRICOLA DE TRANSF. Y COMERCIALIZACION LTDA. (COTA) 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.

En primer término corresponde rechazarse la nulidad intentada, porque no procede la nulidad por la nulidad misma, ya que el contribuyente tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de defensa conforme el procedimiento previsto en los arts. 123, 127 y 134 del C.T.P. y de expresar sus agravios en el recurso interpuesto.

Entrando al análisis de la cuestión de fondo, 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 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.

Dr. JOSE ABERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 COOPERATIVA DE PRODUCTORES CITRICOLAS DE TAFI VIEJO, AGRICOLA DE TRANSF. Y COMERCIALIZACION LTDA. (COTA) no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que ingresó la suma correspondiente al período 07/2018 el día 30/08/2018, 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



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

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).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 (...)”.

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

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 COOPERATIVA DE PRODUCTORES CITRICOLAS DE TAFI VIEJO, AGRICOLA DE TRANSF. Y COMERCIALIZACION LTDA. (COTA), los argumentos y pruebas utilizados por el apelante, no logra neutralizar la

Dr. GUSTAVO MENEZ

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 el importe retenido el día 14/08/2018, conservándolo en su poder hasta el día 30/08/2018, fecha en que el contribuyente efectúa 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 24/08/2018, 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 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 COOPERATIVA DE PRODUCTORES CITRICOLAS DE TAFI VIEJO, AGRICOLA DE TRANSF. Y COMERCIALIZACION LTDA. (COTA) CUIT N° 30-55875947-6, contra la Resolución N° M 483/20 dictada en fecha 14/02/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$2.188.561,02 (Pesos Dos Millones Ciento Ochenta y Ocho Mil Quinientos Sesenta y Uno con 02/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido (correspondiente al período mensual 07/2018), 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.



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 **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 **COOPERATIVA DE PRODUCTORES CITRICOLAS DE TAFI VIEJO, AGRICOLA DE TRANSF. Y COMERCIALIZACION LTDA. (COTA)** CUIT N° 30-55875947-6, contra la Resolución N° M 483/20 dictada en fecha 14/02/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$2.188.561,02 (Pesos Dos Millones Ciento Ochenta y Ocho Mil Quinientos Sesenta y Uno con 02/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido (correspondiente al período mensual 07/2018), 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. JORGE POSSE PONESSA

VOCAL PRESIDENTE

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN

VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

