



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9080-9789



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

SENTENCIA N° 159/21

Expte. N° 709/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los <sup>20</sup>..... días del mes de..... <sup>MAYO</sup>..... de 2021, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y Dr. José Alberto León, (Vocal), para tratar el expediente caratulado “CAFELI S.R.L.” S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 709/926/2019 – Ref. Expte. Nro. 21.885/376/C/2018 (D.G.R.)”;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 1/4 del expediente N° 709/926/2019, se presenta la Sra. Luciana María Muratore, en carácter de socia gerente de la firma CAFELI S.R.L., CUIT N° 30-71123895-2 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 2879/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 25.11.2019 obrante a fs. 37 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **NO HACER LUGAR** al descargo interpuesto por el agente y **APLICAR** al agente una multa de \$209.566,77 (Pesos Doscientos Nueve Mil Quinientos Sesenta y Seis con 77/100), equivalente a tres (3) 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 04/2018.

El apelante, en primer término, plantea la nulidad de la Resolución que recurre en virtud de carecer de fundamentación y por no haber considerado la Autoridad de Aplicación la desproporción existente entre el monto que no ingresó en tiempo y la sanción aplicada.

Manifiesta que la infracción se configura con dos elementos, uno objetivo, que es la falta de ingreso de los tributos retenidos; y el otro es el subjetivo, consistente en la defraudación al fisco.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Plantea el perjuicio patrimonial que le causa la imposición de la multa y que esto restringe su derecho al patrimonio amparado en los artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional. Transcribe jurisprudencia.

Sostiene que no se advierte cual fue el perjuicio patrimonial que sufrió el fisco, si la suma reclamada fue ingresada una vez iniciado el sumario administrativo, el que está imbuido también con las garantías que tiene el administrado y con el objetivo que se subsanen los vicios o incumplimientos por parte de los sujetos del procedimiento.

Alega que no realizó maniobras en perjuicio de la hacienda, que son típicas de los habituados a la defraudación, por lo que considera que no se encuadra en la condición subjetiva impuesta por la norma, no existiendo pruebas de las mismas

Insiste en que la imposición de la multa viola el principio de buena fe, al aplicar una multa equivalente a tres veces el monto omitido, cuando el tributo ya fue ingresado.

Sostiene que no hay dolo de parte de su representada, por lo que solicita que reduzca su pena a una justa proporción.

Considera que habiendo ingresado el monto reclamado y no habiendo causado perjuicio al Fisco, corresponde que se declare la nulidad del acto recurrido, en razón de la falta de motivación del mismo.

Hace reserva del caso federal y finalmente solicita se declare la nulidad de la Resolución de Multa aplicada.

II. Que a fojas 8/13 del Expte. N° 709/926/2019 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

En dicho responde sostiene que el artículo 86° inciso 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.

Si bien el mencionado artículo requiere de la intención de defraudar por parte del sujeto, en las infracciones tributarias es el imputado quien debe probar su inocencia, sin que haya desvirtuado la presunción existente en su contra.

Manifiesta que con relación al incumplimiento material- elemento objetivo de la infracción imputada- surge de autos que el Agente ha efectuado las retenciones y las depositó en forma tardía.



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

Insiste en que en el caso de narras, se debe tener en cuenta lo normado por el artículo 88 inciso 3 del C.T.P. que presume – salvo prueba en contrario- la existencia de un propósito de defraudación cuando exista *“manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de los mismos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias”*, supuesto que entiende ha sido comprobado en el caso bajo análisis, atento a que el agente 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.

Resalta que es claro que la resolución recurrida se encuentra debidamente fundada y que la conducta de la firma encuadra en la figura de defraudación prevista en el artículo 86° inciso 2 del CTP, conducta que se ha configurado en el caso de autos, ya que la firma ha mantenido en su poder tributos que declaró haber retenido, más allá del término preestablecido para su ingreso, evidenciándose el propósito de defraudación como consecuencia del acaecimiento de la causal prevista en el inciso 3 del artículo 88 del mencionado digesto, por haberse verificado una manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hizo el responsable con respecto a sus obligaciones tributarias.

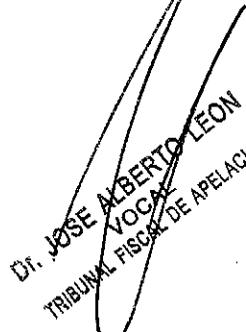
Sostiene que, para que se configure el ilícito la ley no exige alguna simulación ni ocultación de la retención (lo que destierra el argumento de la actora respecto de que declaró los montos retenidos en su DDJJ), ni siquiera pide que el agente obtenga ventaja de ello, sino únicamente que exista una postergación a sabiendas del ingreso de la suma retenida, lo que perjudica la renta fiscal.

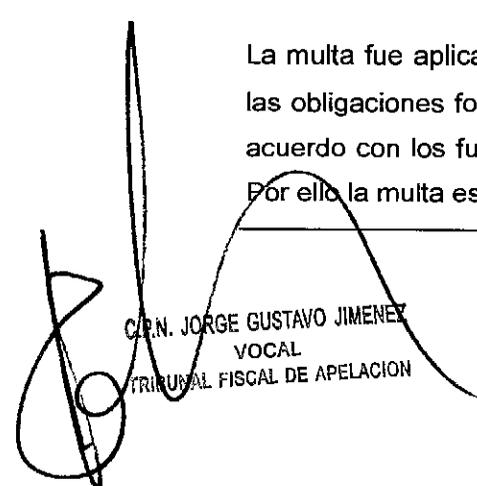
Transcribe el Artículo 86 inciso 2 del CTP; y remarca que la intención defraudatoria que la figura infraccional requiere está dada por el lapso de tiempo durante el cual el agente tuvo en su poder los importes retenidos antes de ingresarlos al fisco; situación que se observa claramente en el caso de narras. Por lo que insiste la Autoridad de Aplicación que se encuentra acreditado fehacientemente el elemento material.

En cuanto al elemento intencional que la figura infraccional presupone, resalta que es el responsable quien debe probar que no existió, situación que tampoco se encuentra acreditada en estas actuaciones sumariales.

La multa fue aplicada como consecuencia de que el responsable no dio cumplimiento a las obligaciones formales que le competen en tal carácter y el hecho de que no esté de acuerdo con los fundamentos expuestos no significa que el acto carezca de motivación. Por ello la multa es razonable y se encuentra debidamente motivada.

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

  
Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Con relación al monto de la multa la DGR se remite a la normativa que otorga la posibilidad de graduar la sanción de 2 a 6 veces el monto mensual retenido y no depositado, por lo que la graduación de la presente multa fue realizada dentro de los parámetros de ley.

Por lo que conforme las consideraciones que anteceden, entiende que corresponde No Hacer Lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el agente, en contra de la Resolución N° M 2879/19 de fecha 25.11.2019, confirmando la misma.

III. A fs. 19 del expediente N° 709/926/2019 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 86/20 de fecha 16.06.2020 donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

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 **CAFELI S.R.L.** en el artículo 86° inciso 2 del C.T.P.

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 (LEY N° 9155 – BO (Tucumán): 21/1/2019) en su artículo 86° inciso 2, establece que: "(...): Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) 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."

Cabe aclarar al contribuyente, que si bien la infracción se cometió en el 2018, al momento de dictarse la Resolución que apela se aplica el art. 86 inc. 2 citado, que reduce el margen de graduación de la multa de 2 a 6 veces el importe del tributo que se defraude o se intente defraudar al Fisco, en virtud de la aplicación del principio de la Ley penal más benigna, dada la naturaleza penal de la sanción.



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-3789



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

TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

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 CAFELI S.R.L. no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes al período 04/2018 el día 06.07.2018, es decir, 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,

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.A. JORGE GUSTAVO LIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 configurado 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 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 CAFELI 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 14.05.2018 conservándolos en su poder hasta el 06.07.2018, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado.



GESTIÓN DE LA CALIDAD

RI-9000-9705



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Si bien la notificación del Sumario N° B10/S/000000704/2018 fue realizada el día 28.06.2018; puede observarse en las presentes actuaciones que el pago del importe resultante de la declaración jurada presentada (también fuera de término) fue realizado a instancias de la Notificación Legal N° 201805-00006-000813 notificada el día 21.05.2018, 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.

Por último, es oportuno remarcar que, el hecho de haber cancelado los períodos mensuales reclamados, no significa de ninguna manera que no se haya afectado el bien jurídico protegido, en tanto la disponibilidad de los fondos retenidos afecta de manera directa a la renta fiscal, impidiendo al Estado el empleo de fondos que le pertenecen en pos de la consecución de sus fines.

Los Agentes de retención adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente retuvieron a terceros, por lo que al tratarse de fondos ajenos con destino a la cancelación de obligaciones tributarias de esos terceros para con el fisco, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación adeudada. Admitir la solución contraria implicaría aceptar la retención indebida de tributos por parte de los agentes, más allá del término que la ley permite, y permitirles de esa forma un autofinanciamiento a los efectos de cumplir con el ingreso de fondos ajenos y que pertenecen a las arcas fiscales.

Con relación a la ausencia de fundamentación o motivación de la resolución recurrida al momento de graduarse la sanción, cabe aclarar 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. Por ello, no corresponde el argumento del apelante donde asegura que la Autoridad de Aplicación no hizo la relación concreta de la conducta en la que incurrió con la sanción aplicada, cuando dicha conducta surge sin duda alguna de las presentes actuaciones.

Se observa que la multa graduada surge de la aplicación de la normativa citada en reiteradas ocasiones anteriormente que da la posibilidad de aplicar entre 2 a 6 veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento.

Asimismo, el artículo 75 del CTP dispone: *“Las infracciones previstas en éste Código serán castigadas con multas...la graduación de la sanción se hará de acuerdo con la*

*[Handwritten signature]*  
Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*[Handwritten signature]*  
Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*[Handwritten signature]*  
D.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con la culpa o dolo del infractor". Finalmente podemos concluir que la graduación de la sanción es realizada dentro de los parámetros que la misma ley permite, y ello no convierte al acto que la impone en arbitrario ni irrazonable, como mal pretende la recurrente.*

Teniendo en cuenta lo expuesto, considero que en el caso corresponde: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **CAFELI S.R.L.**, CUIT N° 30-71123895-2 en contra de la Resolución N° M 2879/19, dictada con fecha 25.11.2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por \$209.566,77 (Pesos Doscientos Nueve Mil Quinientos Sesenta y Seis con 77/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P.

Así lo propongo.

**El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

**El Dr. José Alberto León** dijo:

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

En merito a ello,

#### **EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

#### **RESUELVE:**

1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **CAFELI S.R.L.**, CUIT N° 30-71123895-2 en contra de la Resolución N° M 2879/19, dictada con fecha 25.11.2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por \$ **209.566,77** (Pesos Doscientos Nueve Mil Quinientos Sesenta y Seis con 77/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P.



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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

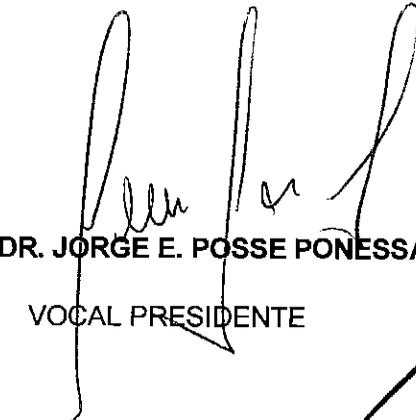


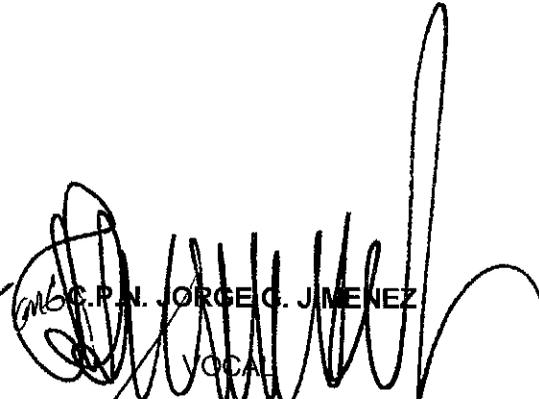
TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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

**HACER SABER**

M.V.G.

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL PRESIDENTE

  
DR. JORGE C. JIMENEZ  
VOCAL

DR. JOSE ALBERTO LEÓN  
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION