



GESTIÓN DE LA CALIDAD

IR-9000-9719



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

100° Año del Centenario de la Unión de la Provincia
Azuara

SENTENCIA N° 402/21

Expte. N° 291/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 4 días del mes de ~~NOVIEMBRE~~ de 2021, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, Dr. José Alberto León (Vocal), y C.P.N Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "INGECO S.A.C.C.I.F.I.A.G.F.Y.S. S/RECURSO DE APELACIÓN, Expediente N° 291/926/2020 (Expte DGR N° 7427/376-S-2019)" 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. 26/28 del Expte. 7427/376-S-2019 (D.G.R.), el contribuyente INGECO S.A.C.C.I.F.I.A.G.F.Y.S. CUIT N° 30-50454932-8, presentó recurso de apelación contra la Resolución N° M 1416/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 05.06.2020, obrante a fs. 24. En ella se resuelve APLICAR a la firma una multa de \$227.504,58 (Pesos Doscientos Veintisiete Mil Quinientos Cuatro con 58/100) equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° inciso 2 del C.T.P. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, periodo mensual 11/2018.

II. En la mencionada presentación el contribuyente plantea que la resolución apelada de manera errónea asocia el ingreso fuera de término del tributo con el dolo requerido por la figura infraccional endilgada. Al efecto, transcribe parcialmente el primer párrafo del artículo 86 del CTP, expresando que de la exégesis del mismo surge indubitable que la mora en el ingreso de las retenciones debe estar asociada a la existencia o constatación de una conducta fraudulenta, en un todo de acuerdo con la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que cita en su recurso.

Conforme lo expuesto, expresa que el art. 86 del CTP no contiene una infracción puramente objetiva como termina aplicando la resolución, sino que exige y

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

demanda un inexcusable momento anímico subjetivo, que debió ser mínimamente mencionado o descripto por la DGR. En ese sentido, considera que el hecho de haber presentado la declaración jurada declarando las retenciones efectuadas torna su conducta inhábil para sustanciar la defraudación tipificada en el inciso 2 del mencionado artículo.

Sostiene asimismo que, dada la naturaleza punitiva de la sanción apelada, resulta procedente la aplicación del principio de reparación integral del daño causado previsto en el artículo 59 inciso 6 del Código Penal, motivo por el cual el hecho de haber cancelado el periodo mensual reclamado con sus respectivos intereses resarcitorios sirve para reparar enteramente las consecuencias indebidas producidas por el hecho ilícito, sin que sea necesaria la aplicación de una pena adicional.

Finalmente y en subsidio, expresa que dado que ingreso los importes retenidos antes de la entrada en vigencia de la Ley 9.236, corresponde reducir el momento de la multa aplicada de conformidad con la graduación establecido en la misma, considerando que la DGR soslayo arbitrariamente la aplicación de la misma.

III. A fojas 1/7 del Expte. N° 291/926/2020 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 en el presente caso la conducta infraccional se cumplió por haber ingresado el contribuyente los periodos fuera de término.

Respecto al planteo sobre la aplicación del principio de "reparación integral del daño", rechaza dicho planteo por no tratarse de normas específicas de la materia Tributaria.

III. A fs. 13 del expediente N° 291/926/2020 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 235/2021, 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 1416/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 05.06.2020 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 marras 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 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.

Por otro lado, encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las retenciones correspondientes al periodo mensual 11/2018, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86 inciso 2 del C.T.P., en tanto se advierte que la conducta descrita 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 aplicación del principio de reparación integral del daño invocado, cabe destacar que resultan normas específicas aplicables al caso en



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

cuestión las normas contenidas en el Código Tributario Provincial por referirse a las infracciones y delitos tributarios y no las del Código Penal por referirse a los delitos y penas en general, por aplicación del principio general del Derecho de Especialidad de las leyes, en el sentido de que la norma especial prevalece sobre la norma general.

Corresponde por lo tanto rechazar de pleno la remisión al Código Penal pretendida por la actora con fundamento en el art. 69 del Código Penal, 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 artículo 91 es la norma específica que prevé la situación en análisis, cual es la reparación del daño o pago voluntario reclamada.

Sin embargo el artículo 91 requiere que el pago se realice de forma espontánea, situación que no se cumplió en el presente caso, ya que la instrucción de sumario se notificó en fecha 27/12/2018, realizando el pago el contribuyente en fecha 30/04/2019.

Por último en cuanto a la pretensión del apelante que se apliquen las disposiciones del artículo 7 inciso c de la Ley 8873, cabe considerar que el mismo establece que: "En los casos en que el sujeto haya incurrido en alguna de las conductas tipificadas en los Artículos 82, 85 y 86 del Código Tributario Provincial y, en el momento del acogimiento del presente régimen, no se le hubiese notificado la instrucción sumarial correspondiente, quedará liberado de la sanción de multa respectiva, siempre que cumplimente la obligación tributaria formal o material omitida susceptible de cumplimiento.

También será de aplicación lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando las citadas obligaciones hubieran sido cumplidas con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia del presente régimen, sin que se hubiese notificado la correspondiente instrucción sumarial.

Quedan excluidos de lo establecido en el primer párrafo del presente inciso los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que no hayan cumplido con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley con la obligación tributaria formal y/o material de declarar y/o depositar tributos retenidos, percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron declararlos y/o ingresarlos al fisco, conducta tipificada por el inciso 2 del artículo



GESTION
DE LA CALIDAD

R-4000-8723



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021 Año de Escritura de la Unión de la Industria
Educativa

86 del Código Tributario Provincial. En dichos casos los sujetos podrán beneficiarse con la reducción a dos tercios $2/3$ del mínimo legal previsto por el citado tipo infraccional, siempre que las obligaciones tributarias omitidas que dieron origen a la infracción se regularicen mediante el acogimiento a la presente Ley o se hubieran cumplido con anterioridad a la entrada en vigencia de la misma."

De la normativa transcrita surge que los agentes de retención y/o percepción se encuentran expresamente excluidos del beneficio de liberación de sanción previsto en el art. 7 inc. C primer párrafo pretendido, pudiendo solo acceder al beneficio especial de reducción de sanción que prevé el inciso c. tercer párrafo, en la medida que se cumplan los presupuestos legales y que se accede a dicha reducción durante la vigencia de la Ley 8873 con sus restablecimientos.

No obstante no se constató ni tampoco surge de las constancias de autos que el responsable haya presentado acogimiento en los términos de la Ley 8873 restablecida por la Ley 9167 en las formas y procedimientos previstos, para acceder a los beneficios de reducción de sanción previstos por el artículo 7 incisos a y b de dicha norma, teniendo en cuenta que el acogimiento de tales leyes no opera de oficio sino a solicitud de parte, dado los efectos jurídicos que el mismo acarrea para el solicitante.

Por lo expuesto corresponde:

NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente INGECO S.A.C.C.I.F.I.A.G.F.Y.S. CUIT N° 30-50454932-8, en contra la Resolución N° M 1416/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 05.06.2020, obrante a fs. 24, y en consecuencia confirmar la misma la cual impone una multa de \$227.504,58 (Pesos Doscientos Veintisiete Mil Quinientos Cuatro con 58/100) equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° inciso 2 del C.T.P. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, periodo mensual 11/2018, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

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

C.P.N. 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,

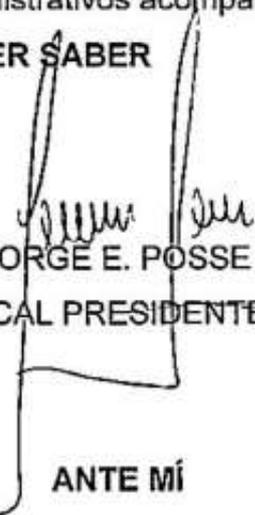
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:**

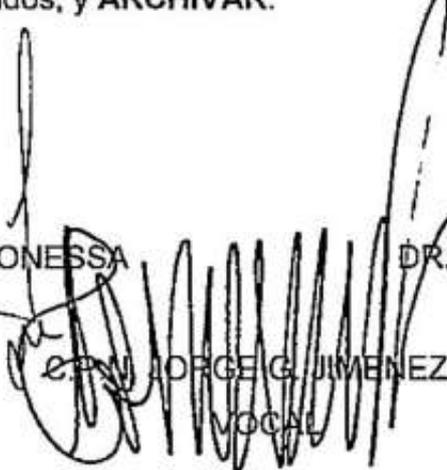
1.- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente INGECO S.A.C.C.I.F.I.A.G.F.Y.S. CUIT N° 30-50454932-8, en contra la Resolución N° M 1416/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 05.06.2020, obrante a fs. 24, y en consecuencia confirmar la misma la cual impone una multa de \$227.504,58 (Pesos Doscientos Veintisiete Mil Quinientos Cuatro con 58/100) equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° inciso 2 del C.T.P. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, periodo mensual 11/2018, 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. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL

ANTE MÍ

SECRETARÍA GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN