



En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...15... días del mes de...FEBRERO...de 2022, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como "OBATOWN COMPANY S.A." SI RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 622/926/2019 – Ref. Expte. Nro. 11453/376/O/2018 y 29113/376/T/2019 (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 1/5 del expediente N° 622/926/2019, el Dr. Roberto Tejerizo, apoderado de OBATOWN COMPANY S.A, CUIT N° 30-70738239-9 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 2519/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 15/10/2019 obrante a fs. 25 del expediente 11453/376/O/2018 D.G.R., mediante la cual resuelve **APLICAR** al agente una multa de \$292.453,12 (Pesos Doscientos Noventa y Dos Mil Cuatrocientos Cincuenta y Tres con 12/100), equivalente a cuatro (4) 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 02/2018.

El apelante plantea la nulidad absoluta de la resolución emitida. Argumenta que la providencia se encuentra viciada, omitiendo informar sobre la vía recursiva, los plazos para interponer los recursos contra el acto administrativo, el agotamiento de la instancia administrativa y la posibilidad de acudir a la vía judicial.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Manifiesta que la mala fe procesal, la violación a la confianza legítima y la protección hacia el particular, vician al acto administrativo como tal, por lo que debe ser revocado en virtud del Art. 51 Ley 4.537. Cita doctrina en este sentido.

Arguye que, la resolución atacada alude propósito de defraudar al Fisco por parte del agente. Cita jurisprudencia y transcribe el art. 86 inc. 2 del C.T.P., sobre lo que interpreta que la conducta defraudatoria o la intención de defraudar al Fisco se determina en los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación, cuando mantienen en su poder tributos retenidos y/o percibidos después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco. Por lo que si posteriormente los tributos son depositados al ente Fiscal, aun después de vencido el plazo, la conducta defraudatoria o la intención de defraudar al Fisco, no se produce porque el importe retenido ha ingresado a las arcas fiscales. Adjunta constancias de pago de capital e intereses.

Expresa que en virtud de los pagos realizados, no existió ánimo defraudatorio por parte del Agente de beneficiarse con los importes retenidos, por lo que no se configura el aspecto subjetivo que exige el art. 86 inc. 2 C.T.P. Cita jurisprudencia al respecto.

Sostiene que, la multa aplicada es desproporcionada y arbitraria por cuanto la sanción equivale a cuatro (04) veces el monto mensual retenido. Entiende que corresponde la morigeración de la misma conforme al art. 794 del CCYCN.

Solicita se haga lugar al recurso y se declare la nulidad absoluta de la resolución apelada.

**II.-** Que a fojas 49/52 del Expte. N° 29113/376/T/2019 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el art. 148° del Código Tributario Provincial.-

Sostiene que, en cuanto a la supuesta nulidad de la Resolución cuestionada, la misma fue debidamente notificada e informada al responsable, y expresamente se desprende de su articulado la remisión a la normativa del Código Tributario Provincial, en cuanto a los recursos admitidos y procedentes para impugnar los fundamentos de la resolución; y explica que la falta de presentación del recurso correspondiente, agota la vía administrativa.

Manifiesta que, mal puede sostener el apelante que la resolución es inválida, atento a que en todo momento hizo uso de su derecho de defensa, tanto en el



plazo legal previsto para interponer descargo respecto al sumario, como también para recurrir la Resolución de multa, por lo que el apelante no puede contradecir las consecuencias de sus propias acciones.

La Autoridad de Aplicación advierte que en el caso de marras, el agente tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de defensa conforme el procedimiento previsto en los artículos 123 y 134 del Código Tributario Provincial, y de expresar sus agravios mediante el presente recurso, por lo que no se advierte la afectación a su derecho de defensa.

Sostiene que, el artículo 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, situación que se ha configurado en autos. Agrega que, en el caso de marras, se debe tener en cuenta la presunción de defraudación contemplada en el art. 88 inc 3 del C.T.P., y cita jurisprudencia en este sentido.

Manifiesta que respecto a la cuantía de la sanción aplicada, el art. 86 inc 2 del C.T.P. otorga la posibilidad de graduar la sanción entre 2 a 6 veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida. Asimismo el art. 75 del C.T.P., faculta al órgano a disponer la graduación de la sanción, de acuerdo con la naturaleza de la infracción, la capacidad contributiva y el grado de culpa o dolo del infractor considerando que deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada.

La Dirección General de Rentas entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el agente OBATOWN COMPANY S.A, en contra de la resolución N° M 2519/19 debiendo confirmarse la misma.-

III.- A fs. 25 del expediente 622/926/2019 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal 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

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



exhibidos en la resolución atacada, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta del contribuyente OBATOWN COMPANY S.A en el artículo 86 Inc. 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 año 2018, al momento de dictarse la Resolución que apela (15/10/2019), 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.

De acuerdo a la norma transcripta, la infracción endilgada al apelante se configura en el momento que el agente retuvo los tributos correspondientes y mantuvo en su poder los montos propiedad de la D.G.R., después de haber vencido el plazo 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 retenidos luego de vencer los plazos en que debió ingresarlos

perjudica al erario que debía contar con esas sumas que legítimamente le pertenecen. En el caso de autos se encuentra fuera de controversia que OBATOWN COMPANY S.A no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes a la Declaración Jurada del mes de Febrero de 2018, el día 04/06/2018, es decir, que entre el vencimiento de la obligación y el pago efectuado, transcurrió un lapso de tiempo considerable, 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

D. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

D. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD

RI-8000-8789



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Número IRAM/ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 OBATOWN COMPANY S.A 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, correspondientes a la Declaración Jurada del mes de Febrero de 2018, el día 15/03/2018, conservando los montos retenidos en su poder hasta el día 04/06/2018, fecha en la que efectúa el pago del periodo reclamado.

Respecto al planteo del apelante sobre la nulidad de la Resolución cuestionada, y teniendo en cuenta que la misma fue debidamente notificada e informada al responsable, expresando en su articulado la remisión a la normativa del Código

Tributario Provincial. Así se ha pronunciado la jurisprudencia, "Para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o una violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procedimentales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el sumariado, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no puede invocar la nulidad por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar". (cfr. CSJN Fallos 205:549; 247:52; 267:393, entre otros). TFN, Sala A "GRANERO ARGENTINO S.R.L.", Expte. N° 21.038-I, 01.06.04.-

Por lo tanto, mal puede sostener el apelante que la resolución es inválida, atento a que en todo momento hizo uso de su derecho de defensa conforme el procedimiento previsto en los Art. 123 y 134 C.T.P., con lo cual no se advierte el perjuicio ocasionado ni la afectación a su derecho de defensa, únicos supuestos que habilitarían a declarar la nulidad del acto, por lo que el apelante no puede contradecir las consecuencias de sus propias acciones.

Respecto al planteo sobre la ausencia de fundamentación o motivación de la Resolución recurrida al momento de graduarse la sanción, cabe recalcar que, como bien afirma la D.G.R., 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 mal puede sostener el responsable 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 resolución recurrida que la graduación de la sanción es una consecuencia de las constancias de hecho y de las circunstancias merituadas.

"No puede plantearse la falta de motivación del acto cuando de la resolución surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir, la descripción de los hechos que dan origen al ajuste fiscal, la conducta que se le imputa al contribuyente y la normativa aplicable al caso según el criterio del juzgador. Según doctrina de esta Sala "el acto puede afirmarse que se encuentra fundado

en las circunstancias del hecho y de derecho que el juez administrativo invoca y, como reiteradamente tiene dicho este tribunal, solo la ausencia de este requisito del acto administrativo ameritaría su nulidad cuando el derecho de defensa en juicio se encontrare fatalmente afectado; pero no así, cuando tal elemento está presente a pesar de su discutible corrección." (vide "Cooperativa de Trabajo Integral – Coop. Ltda. s/ apelación IVA", sentencia del 09/12/02, entre otros)". (TFN- Sala B, "O' REILLY JUAN FELIPE" Expte. N° 22.345-I, 03.08.05).

La multa impuesta fue aplicada como consecuencia de que el responsable no dio cumplimiento con las obligaciones materiales que le competen en tal carácter. Por lo que el recurrente podrá estar de acuerdo o no con los fundamentos expuestos, lo cual no significa que el acto carezca de motivación, y bajo este argumento 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 toda la sociedad.

Con respecto al ingreso tardío de los montos retenidos, es oportuno remarcar que el hecho de haber cancelado el período mensual reclamado, no significa de ninguna manera que no se haya afectado el bien jurídico protegido, en tanto la no 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 de 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.

Respecto al monto de la multa aplicada, cabe destacar que el Art. 86 inc 2 C.T.P., otorga la posibilidad de graduar la sanción de 2 a 6 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.



SECCION DE LA CALIDAD

92 8000 6700



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

En tal sentido, el artículo 75° del C.T.P.: *"Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas (...) la graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con el grado de culpa o dolo del infractor"*.

Teniendo en cuenta la naturaleza y la gravedad de la infracción cometida y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al Director General de Rentas, considero deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada que fue establecida dentro de los límites legales vigentes.

Teniendo en cuenta lo expuesto, considero que corresponde: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **OBATOWN COMPANY S.A**, CUIT N° 30-70738239-9 en contra de la Resolución N° M 2519/19, dictada con fecha 15/10/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$292.453,12 (Pesos Doscientos Noventa y Dos Mil Cuatrocientos Cincuenta y Tres con 12/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2. del Código Tributario Provincial.

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 **OBATOWN COMPANY S.A**, CUIT N° 30-70738239-9 en contra de la Resolución N° M 2519/19, dictada con fecha 15/10/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$292.453,12 (Pesos Doscientos Noventa y Dos Mil Cuatrocientos Cincuenta y Tres con 12/100), por encontrarse su conducta incurso

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



Secretaría de Gestión de la Calidad  
Certificada por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015

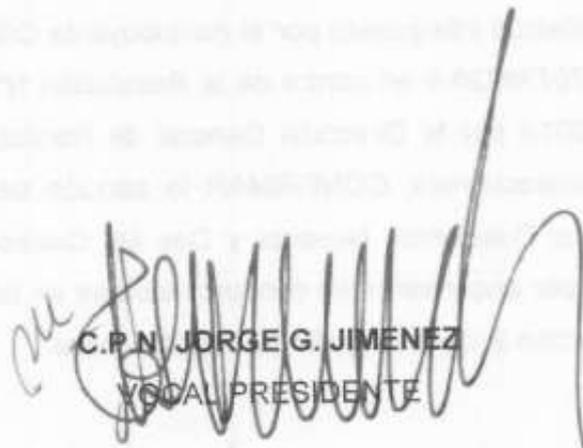


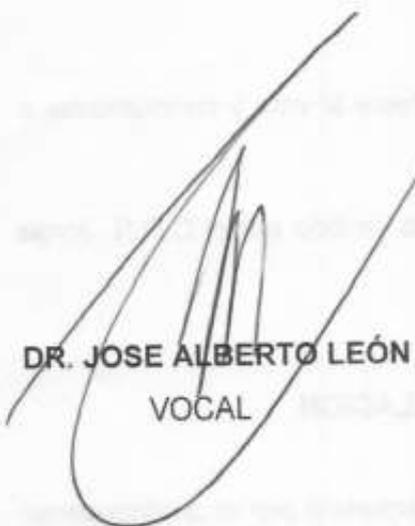
en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2 del Código Tributario Provincial.

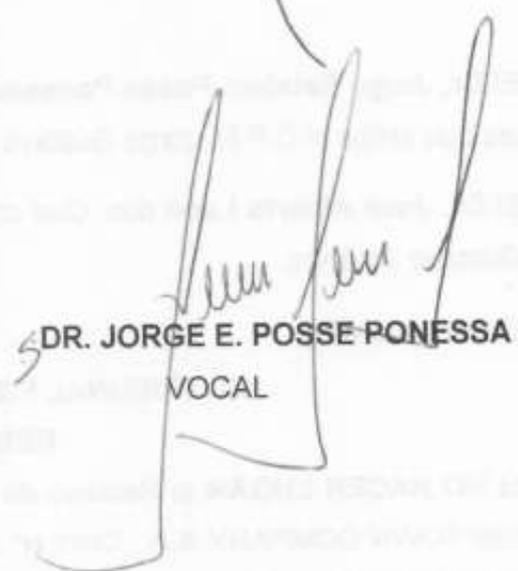
2) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

**HACER SABER**

A.S.B

*cau*  
  
C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL PRESIDENTE

  
DR. JOSE ALBERTO LEÓN  
VOCAL

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MÍ:

Dr. JAVIER CRISTIAN AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION