

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 16 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." S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 318/926/2019 – Ref. Expte. Nro. 6017/376/O/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° 318/926/2020, 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 2033/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 27/07/2020 obrante a fs. 36 del expediente 6017/376/O/2019 D.G.R., mediante la cual resuelve **APLICAR** al agente una multa de \$84.191,16 (Pesos Ochenta y Cuatro Mil Ciento Noventa y Uno con 16/100), 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 01/2019.

El apelante plantea la nulidad absoluta de la resolución emitida. Argumenta que la misma se encuentra viciada, al omitir 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.

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



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



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por RAM  
Número RAM-001-001-0019



debe ser revocado en virtud del Art. 51 de la Ley 4.537. Cita doctrina en este sentido.

Arguye que, la resolución atacada le endilga la intención de defraudar al Fisco y expresa que la conducta defraudatoria 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, la intención de defraudar no se produce. Adjunta constancia de adhesión a Plan de Facilidades de Pagos de la D.G.R, Régimen Excepcional de Facilidades de Pago Ley N° 8873, por el importe retenido.

Agrega que, en virtud de la adhesión al Plan de Facilidades Pagos, no existió ánimo defraudatorio, 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 dos (02) 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 52/55 del Expte. N° 6017/376/O/2019 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el art. 148° del Código Tributario Provincial.-

Sostiene que, respecto a la nulidad de la Resolución cuestionada, la misma cumple con todos y cada uno de los requisitos exigidos para su validez.

En cuanto a la figura descripta en el artículo 86° inc. 2 del C.T.P., el cual prevé sanción para los Agentes de Retención que mantengan en su poder tributos retenidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco, afirma que dicha conducta se verifica en el caso de marras.

Agrega que, se debe tener en cuenta la presunción de defraudación contemplada en el art. 88 inc 3 del C.T.P., el cual presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación, y el art. 10° de la Resolución General N° 23/02 sus modificatorias y complementarias, que habilita la aplicación de las sanciones en caso de incumplimiento a sus previsiones.

La conducta infraccional imputada se ha verificado en el caso de marras, ya que el periodo 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. Cita jurisprudencia en este sentido.

Manifiesta que respecto al monto de la sanción aplicada, los arts. 86 inc 2 y 75 del C.T.P, facultan 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 entonces que deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada. Cita jurisprudencia en igual sentido.

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 2033/20 debiendo confirmarse la misma.-

III. A fs. 28 del expediente 318/926/2020 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 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 2019, al momento de dictarse la Resolución que apela (27/07/2020), 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 mismo 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 el plazo 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 correspondientes al mes de Enero de 2019 dentro de los plazos legales con que contara para hacerlo, sino que el agente se adhirió al Régimen Excepcional de Facilidades de Pago Ley N° 8.873, Tipo de Plan 1347, N° de Plan 191699, de fecha de emisión el 29/06/2020, con lo cual mal puede sostener que ha ingresado los fondos retenidos en tiempo y forma, toda vez que entre el vencimiento de la obligación y la adhesión al plan de pago, ha transcurrido un lapso de tiempo considerable, razón por la que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del agente, se encuentra acreditado.-



14-0000-0700

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 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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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 logran neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta; al ingresar las retenciones practicadas con posterioridad al vencimiento del plazo para hacerlo, con lo cual 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 Enero de 2019, el día 19/02/2019. Sin embargo, recién en fecha 29/06/2019 se adhirió al Régimen Excepcional de Facilidades de Pago Ley N° 8.873, Tipo de Plan 1347, N° de Plan 191699, con lo cual continuó manteniendo en su poder los tributos retenidos durante el lapso de tiempo transcurrido entre ambas fechas.

Respecto al planteo del apelante sobre la nulidad de la Resolución cuestionada, teniendo en cuenta que la misma fue debidamente notificada y se encuentra suficientemente fundada, corresponde rechazar dicho planteo. 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.

Con respecto a la adhesión al plan de facilidades de pago, es oportuno remarcar que el hecho de haberse acogido a dicho Régimen Excepcional de Facilidades de Pago Ley N° 8.873, 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.

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"*.

DR. JORGE E. POSSE FONSESSA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Registro de Gestión de la Calidad  
Certificado por RAM  
Número RAM-333 001 2014



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 2033/20, dictada con fecha 27/07/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$84.191,16 (Pesos Ochenta y Cuatro Mil Ciento Noventa y Uno con 16/100), 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 Ponesa** 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 2033/20, dictada con fecha 27/07/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$84.191,16 (Pesos Ochenta y Cuatro Mil Ciento Noventa y Uno con 16/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial.

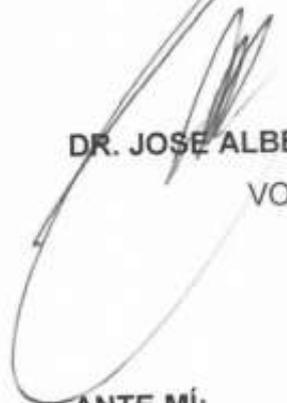
2) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y ARCHIVAR.

HACER SABER

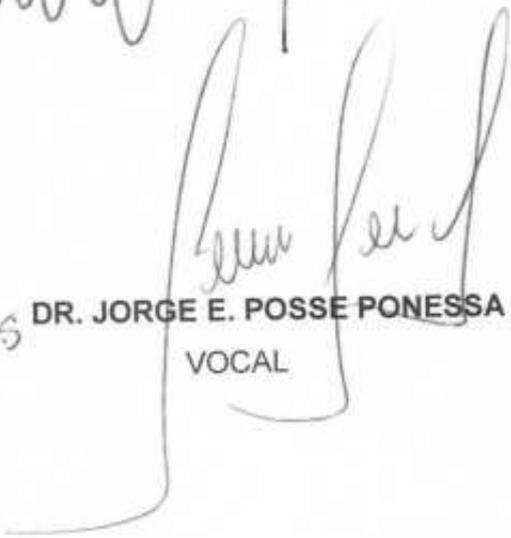
A.S.B



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



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MÍ:



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMICHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN