



GESTIÓN
DE LA CALIDAD
R-0008-0703



Secretaría de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM 9001:2015



SENTENCIA N° 19 /2022

Expte. N° 187/926/2021

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), Dr. José Alberto León (Vocal); para tratar el expediente caratulado como **"ADUAN JORGE S/ RECURSO DE APELACION", Expte. N° 187/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 5944/376/A/2020).**-

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 28/30 del expediente N° 5944/376/A/2020, se presenta el Sr. Jorge Aduan, en carácter apoderado de la firma **ADUAN JORGE, CUIT N° 20-12061096-2** interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1760/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 31.05.2021 obrante a fs. 22 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** a la firma una multa de \$674.961,24 (Pesos Seiscientos Setenta y Cuatro Mil Novecientos Sesenta y Uno con 24/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2 del Código Tributario Provincial, período mensual 09/2019.

II. El apelante, en primer término, manifiesta que ante la accidental demora en el ingreso de las retenciones efectuadas procedió al depósito de las mismas con sus respectivos intereses.

Sostiene que la D.G.R. ha obviado lo expresado por el artículo 70 del Código Tributario Provincial, considera que dicho supuesto previsto por la legislación fue

descontextualizado por lo que afirma que se lo colocó en un estado de indefensión inconstitucional.

Alega que fue imposible ingresar al fisco a su estricto vencimiento el importe de las retenciones efectuadas debido a la situación económica financiera en la que se encontraba y a que varias retenciones se realizaron sobre órdenes de pago con cheques diferidos.

Destaca que la normativa de retenciones a nivel nacional prevé tratamientos especiales para el ingreso de retenciones en el caso de pagos con valores diferidos y considera que dicha situación no es considerada por la D.G.R. en la resolución.

Insiste en que no hay apropiación indebida ya que no contaba con los fondos correspondientes y por lo tanto considera que no hay culpa ni dolo.

III. Que a fojas 17/20 del Expte. N° 187/926/2021 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Sostiene que 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 al Fisco.

Plantea que, en el caso de marras, se debe tener en cuenta lo establecido por el artículo 88° inciso 3 del Código Tributario Provincial, en atención a que el agente no cumplió con las obligaciones que le competen en su carácter de Agente de Retención.

Alega que la firma no puede librarse de responsabilidad por el hecho imputado fundándose en razones financieras y en las características particulares de su giro comercial, por lo que considera que el argumento del responsable es improcedente.

Manifiesta que el artículo 70 del Código Tributario Provincial fue expresamente considerado, por lo cual es procedente y ajustado a derecho aplicar la sanción prevista en la normativa vigente.

Expresa que, en el caso de marras, no se advierte la afectación a su derecho de defensa.



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

ISO 9001:2015



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

La D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la firma ADUAN JORGE, en contra de la resolución N° M 1760-21, debiendo confirmarse la misma.

IV. A fs. 26 del expediente N° 187/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 344/21 de fecha 20.09.2021 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.

V. 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 ADUAN JORGE 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.*"

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 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO VIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 ADUAN JORGE no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales, ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes al periodo 09/2019, el día 07/02/2020, tal como lo reconoce el propio apelante, 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 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. 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 ADUAN JORGE 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 15/10/2019 conservándolos en su poder hasta el 07/02/2020, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado.

Con referencia a la aplicación del artículo 70 del Código Tributario Provincial, cabe considerar que el mismo establece: *"Toda acción u omisión que importe*

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en este Código y en las leyes especiales."

Surge de la norma transcrita que es procedente y ajustado a derecho aplicar la sanción prevista en la normativa vigente.

En el presente caso, el contribuyente tuvo oportunidad de ejercer su derecho de defensa conforme al procedimiento previsto en el Código Tributario Provincial y también de expresar sus agravios mediante el descargo y apelación presentados. En efecto, no se advierte que el contribuyente se encuentre en un estado de indefensión inconstitucional.

Desde esta óptica corresponde rechazar los argumentos del apelante respecto a la descontextualización del artículo 70 del C.T.P. y la afectación a su derecho de defensa.

Respecto a la normativa de retenciones a nivel nacional a la que hace referencia el apelante; existen normas específicas aplicables al caso en cuestión ya que el régimen de retenciones se encuentra regulado a nivel local mediante la RG N° 23/02, la cual no prevé ningún tratamiento especial para el pago con valores diferidos. Por ello, dicho argumento debe ser rechazado por improcedente.

En relación a la situación financiera a la que hace referencia, cabe remarcar que el recurrente no puede pretender librarse de su obligación como Agente de Retención justificándose en razones financieras y en características propias de su facturación. En tal sentido, el apelante no puede intentar trasladar al Fisco las consecuencias de su particularidad comercial.

En cuanto a la ausencia de fundamentación o motivación de la resolución recurrida al momento de graduarse la sanción, 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.

Por ello mal puede decir 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. Podrá el recurrente estar de acuerdo o no con los fundamentos expuestos, pero ello no significa que el acto carezca de motivación, y bajo este pretexto 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.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ADUAN JORGE S.A., C.U.I.T. N° 20-12061096-2, en contra de la Resolución N°1760/21, dictada con fecha 31/05/2021 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$674.961,24 (Pesos Seiscientos Setenta y Cuatro Mil Novecientos Sesenta y Uno con 24/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P.

Así lo propongo.



GESTIÓN
DE LA CIUDAD

86 8000-8700



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 mérito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

- 1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **ADUAN JORGE S.A., C.U.I.T. N° 20-12061096-2**, en contra de la Resolución N° M 1760/21, dictada con fecha 31/05/2021 Por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por **\$674.961,24** (Pesos Seiscientos Setenta y Cuatro Mil Novecientos Sesenta y Uno con 24/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P.
- 2) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

M.R.J.

HACER SABER

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

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



CESTION
DE LA CALIDAD

Nº 4000-9768



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTÓBAL ARUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

