



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RS 8000-8780



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

SENTENCIA N° 21 /22

Expte. N° 218/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 18 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 **"CAFELI S.R.L." S/ RECURSO DE APELACION**, Expte. Nro. 218/926/2020 – Ref. Expte. Nro. 897/376/S/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:

1. A fojas 28/33 del expediente N° 897/376/S/2019, Luciana Muratore, socio gerente de CAFELI S.R.L., CUIT N° 30-71123895-2, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1640/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 24/06/20 obrante a fs. 25 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al agente una multa de \$292.706,86 (Pesos Doscientos Noventa y Dos Mil Setecientos Seis con 86/100), 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, períodos mensuales 06 y 07/2018.

El apelante alega la nulidad de la sentencia por ausencia de fundamentos. Entiende que el Fisco no ha considerado la desproporción existente entre los montos retenidos y no depositados, y la sanción de multa impuesta.

Manifiesta que la infracción que se le atribuye, se configura con dos elementos: uno objetivo, traducido en la falta de ingreso de los tributos retenidos, y el otro subjetivo, la defraudación al Fisco o su tentativa.

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



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RS-9000-07/09



Reserva de Sección de la Unidad
Certificado por IRAM
Número IRAM-OD 9001:2015



Sostiene que la multa impuesta le causa un perjuicio patrimonial, restringiendo su derecho al patrimonio amparado en los arts. 14 y 17 de la Constitución Nacional. Cita jurisprudencia en este sentido.

Manifiesta que, no se advierte el perjuicio sufrido por el Estado, ya que las sumas correspondientes a los periodos reclamados fueron depositadas una vez iniciado el sumario administrativo, agregando que en este caso no hubo maniobras tendientes a la defraudación.

Alega que al imponer el Fisco una multa, impone una pena determinada por el Código Penal, por lo que el viola claramente el principio de que nadie puede ser penado sin juicio previo fundada en ley anterior al hecho del proceso y la presunción de inocencia hasta tanto se pruebe lo contrario.

Fundamenta que, no se circunscribe por parte del agente una conducta con la intención de producir un menoscabo a la Hacienda Pública, toda vez que no se advierte ni se prueba cual fue el ardid o engaño para perjudicar al Fisco.

Arguye que, solamente se podría hablar de culpa en el cumplimiento de la obligación, y no de dolo, por lo que solicita se reduzca la pena.

Sostiene que, la Resolución de la Administración, resulta una expresión unilateral y meramente dogmática, toda vez que exhibe notoria arbitrariedad, violatoria del debido proceso y del derecho de defensa del Agente. Destaca que la violación al debido proceso se produce, por haber omitido fundar la resolución y no haber considerado los fundamentos esgrimidos por el contribuyente.

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

II. Que a fojas 36/41 del Expte. N° 897/376/S/2019 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el art. 148° del Código Tributario Provincial.

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. 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.



SECCIÓN
DE LA CALIDAD

SI 0000-0700



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Número IRAM-0001 0017-2019



Agrega que, para que se configure el ilícito la ley, no exige alguna simulación ni ocultación de la retención, ni 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.

Arguye que, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, siendo el imputado quien debe probar su inocencia, situación que no se presenta en estas actuaciones.

Sostiene que, 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.

Manifiesta que respecto al monto de la multa aplicada, el Art. 86 inc. 2 C.T.P., otorga la posibilidad de graduar la sanción entre 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, por lo que considera que deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada, establecida en el mínimo legal vigente.

Por lo que la Dirección General de Rentas entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el agente CAFELI S.R.L. en contra de la Resolución M 1640/20.

III. A fs. 36 del expediente N° 218/926/2020 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 de la firma CAFELI S.R.L. en el 86° inciso 2 del C.T.P.

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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 (24/06/2020), 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 transcrita, 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 CAFELI S.R.L. no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales,



SECCION
DE LA CALIDAD

TS-9000-07/08



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes a la Declaraciones Juradas de los meses de Junio y Julio de 2018, el día 07/12/2018, es decir, que existió un lapso de tiempo considerable entre el vencimiento y el pago, 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

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CIUDAD

00-0000-0000



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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, correspondientes a la Declaración Jurada del mes de Junio, el día 12/07/2018, y los correspondientes al mes de Julio de 2018, el día 13/08/2018, conservando los montos retenidos en su poder hasta el 07/12/2018, fecha en la que efectúa el pago de los periodos reclamados. Respecto al planteo del apelante referido a 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.



CESTION
DE LA CALIDAD

TS-0000-8788



Modelo de Gestión de la Calidad
Certificado por RAM
Norma RAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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.

En cuanto a la reparación del daño, 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 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



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



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-0000-0709



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



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"*.

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.

Sobre la violación a los principios constitucionales de la Resolución atacada, corresponde efectuar la siguiente aclaración al apelante.

La Ley Fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal, sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes. La tan mentada equidad tributaria se tomaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva.

Por ello, la sanción impuesta no se exhibe como exorbitante. Ello, en tanto no se afectan los derechos tutelados en los arts. 14 y 17 de la Constitución Nacional, toda vez que la Carta Magna no consagra derechos absolutos, de modo tal que los derechos y garantías que allí se reconocen se ejercen con arreglo a las leyes que reglamentan su ejercicio, las que siendo razonables, no son susceptibles de impugnación constitucional.



Por lo expuesto, considero que 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 1640/20, dictada con fecha 24/06/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$292.706,86 (Pesos Doscientos Noventa y Dos Mil Setecientos Seis con 86/100), 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:

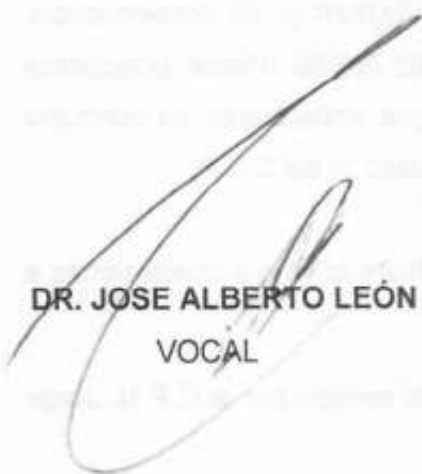
1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **CAFELI S.R.L., CUIT N° 30-71123895-2** en contra de la Resolución N° M 1640/20, dictada con fecha 24/06/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$292.706,86 (Pesos Doscientos Noventa y Dos Mil Setecientos Seis con 86/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del Código Tributario Provincial, en atención a los considerandos que anteceden.

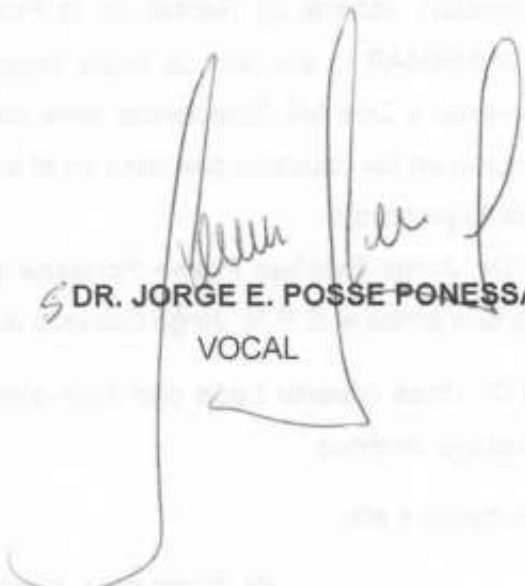
2) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

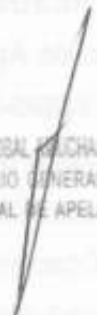
A.S.B

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


DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ:


Dr. JAVIER CRISTÓBAL BUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION