

SENTENCIA N° 205 /2023

Expte. N° 293/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 4 días del mes de SEPTIEMBRE de 2023 se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el CPN Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como "**CUMBRE DEL POTRERILLO S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN**", Expte. N° 293/926/2021 (Expte. DGR N° 8745/376/AG/2020); y

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: CPN Jorge Gustavo Jiménez.-

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I. A fojas 45/57 del expediente N° 8745/376/AG/2020, se presenta el Sr. Guillermo Alberto Bolañez Mitre, en carácter apoderado de la firma **CUMBRE DEL POTRERILLO S.A., CUIT N° 33-70908445-9** interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 3239/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 19.08.2021 obrante a fs. 40 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** a la firma una multa de \$249.655,06 (Pesos Doscientos Cuarenta y Nueve Mil Seiscientos Cincuenta y Cinco con 06/100), 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, período mensual 11/2019.

II. El apelante, en primer término, plantea que en ningún momento hubo intención de defraudar al fisco por lo que no cabría imponer ninguna multa. Manifiesta que el periodo 11/2019 fue ingresado el día 06/01/2020 con más sus intereses por \$3.925,83. Alega que siendo su vencimiento el día 16/12/2019, el monto retenido fue ingresado solo 21 días corridos del vencimiento. Agrega que el fisco recibió intereses resarcitorios por el tiempo que no se ingresó el dinero y que recibió la compensación.

CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Considera que la aplicación de la multa es injusta y fuera de proporción ya que Cumbre del Potrerillo S.A. presentó la DDJJ, y pagó la deuda junto con sus intereses.

Plantea que la conducta material de la firma se encuentra desprovista del elemento defraudatorio que exige la figura del artículo 86 del CTP.

Señala que en el presente caso no se dieron ninguno de los supuestos exigidos para que se configure la defraudación. Manifiesta que la intención dolosa debió ser probada por la Administración partiendo del principio elemental del derecho que el dolo no se presume.

Alega que no puede concluirse que haya existido fraude, sino simplemente una omisión.

Considera que para que proceda la calificación dolosa de la infracción imputada, no basta con la mera causación del resultado, sino que se requiere la ponderación de la acción como obra de un autor determinado.

Sostiene que hay que contemplar el fin que el autor asignó al hecho, la actitud en que lo cometió los deberes que lo obligaban a este respecto, factores que determinarían lo injusto del hecho junto a la eventual lesión del bien jurídico, y que solo así se respetará el principio de la personalidad de la pena.

Expresa que no puede sostenerse válidamente que haya existido una actitud subjetiva de provocar un perjuicio, atento a que no hubo engaño ni ardid ni malicia, tampoco hubo daño o lesión patrimonial, lo que conlleva a que no hubo defraudación fiscal.

Solicita el reencuadre del tipo infraccional y la aplicación del mínimo legal de la multa prevista en el artículo 85 del CTP. Cita jurisprudencia.

Ofrece prueba a fin de probar el fenómeno meteorológico acaecido el día 15-12-2019 que habría impedido cumplir en término con su obligación tributaria cuyo vencimiento operaba el 16-12-2019.

III. Que a fojas 17/25 del Expte. N° 293/926/2021 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.

Manifiesta que en lo que atañe a las consideraciones efectuadas respecto a la acreditación del elemento subjetivo de la imputación efectuada y a la redacción no explícita del artículo 86 inc. 2 del CTP para definir la defraudación, agrega que es el propio responsable quien debe demostrar la ausencia de ánimo defraudatorio, ya que a diferencia de lo que ocurre en el Derecho Penal, 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. Cita jurisprudencia.

Plantea que, en el caso de marras, se debe tener en cuenta lo establecido por el artículo 88° inciso 3 del Código Tributario Provincial 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 los mismos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias". Sostiene que ese supuesto 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.

Alega que la jurisprudencia es clara conforme se encuentra regulado el artículo 86 CTP, la mera postergación a sabiendas del monto retenido resulta suficiente para crear una razonable presunción de que se ha configurado el elemento intencional que requiere el ilícito, la cual puede ser desvirtuada por la firma a través de los distintos medios de prueba. Agrega que es el propio responsable quien debe demostrar la ausencia del ánimo defraudatorio ya que en las infracciones tributarias es el imputado quien debe probar su inocencia y considera que dicha situación no sucede en estas actuaciones por lo que resulta de plena aplicación la norma prevista en el artículo 86 inc.2. del CTP.

La D.G.R. se opone a las medidas probatorias solicitadas por el apelante y entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por CUMBRE DEL POTRERILLO S.A., en contra de la resolución N° M 3239/21, debiendo confirmarse la misma.

**IV.** A fs. 27/28 del expediente N° 293/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 121/22 de fecha 02.08.2022 donde se declara la cuestión de puro

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 N° M 3239/21 resultada ajustada a derecho.

En primer lugar, se debe tener en cuenta que el agente no presentó en término la DDJJ correspondiente al periodo 11/2019 cuyo vencimiento operaba en fecha 16/12/2019, sino que lo hizo el día 20/12/2019, procediendo al ingreso de los importes retenidos el día 06/01/2020.

En virtud a ello, la Autoridad de Aplicación instruyó el Sumario N° B10/S/000000800/2019 notificado el día 26/12/2019 por presunta configuración de la infracción prevista 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

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 CUMBRE DEL POTRERILLO S.A. no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales, ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes al periodo 11/2019, el día 06/01/2020, 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 CUMBRE DEL POTRERILLO 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 el día 16.12.2019 conservándolos en su poder hasta el 06.01.2020, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado.

Con respecto al argumento del apelante de que el fisco recibió intereses resarcitorios por el tiempo que no se ingresó el dinero, recibiendo la

compensación prevista por las normas de fondo, corresponde señalar que no podría entenderse que el haber ingresado los montos retenidos con sus intereses correspondientes, implicaría una reparación integral del perjuicio.

Esta postura implicaría omitir la vigencia de principios básicos del derecho penal y tributario, en tanto el bien jurídico protegido por el artículo 86° del C.T.P. (defraudación) excede al de integridad de la renta fiscal, al aparecer como una herramienta eficaz para evitar que las personas que actúen como agentes de retención, percepción o recaudación dispongan de dinero ajeno –y perteneciente nada menos que al Estado– durante el tiempo que ellos estimen conveniente para luego ingresarlos con los intereses previstos legalmente, a fin que su conducta quede impune.

En materia de interpretación de normas impositivas la C.S.J.N. viene sosteniendo que la Ley N° 11.683 (Ley de Procedimiento 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 el 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 ("García Pinto, José p/ Mickey S.A. s/ infracción art. 44, inciso 1, Ley 11.683"; Sentencia del 05/11/1991, Fallos 314:1376).

En esa misma línea de pensamiento tenemos que enmarcar a nuestro Código Tributario Provincial; otra manera, se avalarían conductas -no quiere decirse que este sea el caso- que posibiliten el financiamiento de las personas con dinero que pertenece al Fisco.

No debe perderse de vista que la C.S.J.T. ha sostenido que: "las sanciones pecuniarias de referencia establecidas por leyes fiscales y administrativas son de naturaleza penal, dado que no tienen por objeto reparar un posible daño causado, sino que tienden prevenir y castigar la violación de las disposiciones pertinentes y que, dicho carácter represivo, no se altera por la existencia de un interés fiscal accesorio en su percepción" ("Azucarera del Sur S.R.L. vs. Provincia de Tucumán -D.G.R.- s/ nulidad/ revocación", Sentencia n° 324 del 22/03/2018).

Desde esa perspectiva, entiendo que no puede sostenerse válidamente que por haber ingresado el dinero retenido más sus intereses, el agente ha reparado integralmente el perjuicio producido con su conducta, ya que si se avala esta

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

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

postura, la equidad tributaria se convertiría en una ilusión, afectando directamente al principio de igualdad consagrado por la Constitución Nacional, con respecto a los contribuyentes que cumplen efectivamente con su carga. Asimismo se afectaría directamente el correcto funcionamiento del sistema impositivo provincial en el momento que las conductas de los contribuyentes cambiarían, poniendo en riesgo la estructura normativa por los incumplimientos y retardos en el ingreso del tributo ajeno, por parte de los agentes.

En efecto, el mero hecho de haber abonado el capital adeudado junto con los intereses correspondientes no es suficiente para que el daño ocasionado se considere debida o integralmente reparado. Es que en estos casos –en los que el contribuyente ostenta en su poder dinero de propiedad del Estado- el bien jurídico tutelado y el objetivo buscado por el régimen sancionador contenido en el ordenamiento local excede claramente el de la integridad de la renta fiscal, y se encamina también a evitar de parte de los contribuyentes conductas disvaliosas que puedan poner en riesgo el funcionamiento mismo del Estado, conductas éstas que deben ser disuadidas por el ordenamiento jurídico de manera eficiente.

En conclusión, y conforme lo expresado anteriormente, la extinción de la acción penal por reparación integral del daño, no es operativa en el presente caso.

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 la normativa citada 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, entre otras cosas.

En tal sentido, el artículo 75 del Código Tributario Provincial dispone: "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 la 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, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada que fue establecida dentro de los límites legales vigentes. Incluso en el presente caso, se aplicó el mínimo legal vigente de 2 (dos) veces establecido por el artículo 86° del C.T.P., razón por el cual el mismo no luce desproporcionado.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente CUMBRE DEL POTRERILLO S.A., C.U.I.T. N° 33-70908445-9, en contra de la Resolución N° M 3239/21, dictada con fecha 19/08/2021 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$249.655,06 (Pesos Doscientos Cuarenta y Nueve Mil Seiscientos Cincuenta y Cinco con 06/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., Agente de Retención.

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 mérito a ello,

#### EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

#### RESUELVE:

**1) NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **CUMBRE DEL POTRERILLO S.A., C.U.I.T. N° 33-70908445-9**, en contra de la Resolución N° M 3239/21, dictada con fecha 19/08/2021 Por la Dirección General

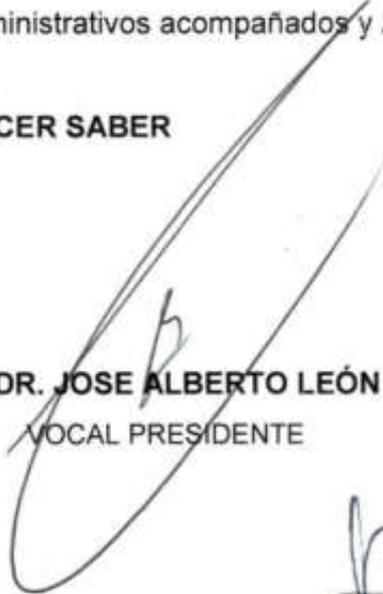
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por **\$249.655,06** (Pesos Doscientos Cuarenta y Nueve Mil Seiscientos Cincuenta y Cinco con 06/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2) del C.T.P, Agente de Retención.

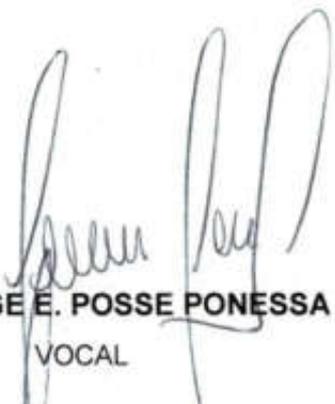
2) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

M.V.J  
M.S.P

**HACER SABER**



**DR. JOSE ALBERTO LEÓN**  
VOCAL PRESIDENTE



**SDR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL



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

**ANTE MÍ**



**Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION