



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9600-9789



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

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

SENTENCIA N° 308 /2020

Expte. N° 201/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 20 días del mes de OCTUBRE de 2020, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia de Dr. José Alberto León, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado **“MARCANTONIO DEPORTES S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION – Expediente N° 201/926/2020 (Expte. Nro. 7442/376-S-2019 DGR)”** y;

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

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

I.- Que mediante Resolución N° M 419/20 de fecha 11/02/2020 obrante a fs. 20 (Expte Nro. 7442/376/S/2019 - DGR), la Dirección General de Rentas de la Provincia resuelve APLICAR a la firma MARCANTONIO DEPORTES S.R.L., C.U.I.T. 30-62134220-3, en su carácter de Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos una multa de \$ 581.509,42 (Pesos Quinientos Ochenta y Un Mil Quinientos Nueve con 42/100) 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, por el periodo 11/2018.

II.- Que a fs. 23/24 del Expte. Nro. 7442/376/S/2019 - DGR, el contribuyente por medio de su apoderada, interpone recurso de apelación en contra de la Resolución N° M 419/20.

En primer lugar el apelante manifiesta que la empresa jamás dejó entrever la más mínima sospecha de actitud fraudulenta. Señala que la obligación fiscal con más sus intereses fueron cancelados y la presentación de las declaraciones juradas cumplidas y presentadas, con lo cual independientemente que el fisco pretenda

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

desvirtuar estas situaciones tratando de invertir la carga de la prueba, no queda duda que la obligación fiscal fue cumplida; el impuesto ingresado y por ende el bien jurídico tutelado por el fisco no fue perjudicado en lo absoluto.

Expresa que dado que toda infracción y sanción tributaria forma parte del derecho penal y le resultan aplicables sus principios, en el caso de marras resulta de aplicación el principio de reparación integral o plena del daño injustamente causado.

Señala que como presupuesto de toda sanción de naturaleza incuestionablemente penal debe existir la afectación a un bien jurídico penalmente tutelado y la existencia de la culpa o intencionalidad en el accionar del responsable. En el artículo 86 de la Ley 5121, el verdadero bien jurídico tutelado no es otro que la recaudación del Fisco, la cual en este caso en particular no fue afectada.

Sostiene que la Administración pretende tener por objetivamente tipificada la defraudación fiscal, olvidando que la defraudación requiere de un acto doloso, en donde la acción subjetiva e intencionalidad es fundamental. No basta para configurar la infracción la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención, debiendo tener siempre presente el principio de personalidad de la pena, mediante el cual solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel al que la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Expresa que si bien el importe de las retenciones fue ingresado fuera de término, no puede tenerse por configurado el elemento intencional que requiere este ilícito, puesto que de ninguna manera se puede hablar que se mantuvo fraudulentamente el importe de las retenciones. Es relevante el hecho de que su representada declaró las retenciones efectuadas en su respectiva declaración jurada y luego ingresó las mismas, lo que constituye prueba irrefutable de la inexistencia de dolo en su accionar.

Señala que la conducta material de su mandante se encuentra a todas luces desprovista del elemento defraudatorio que exige la figura del artículo 86 de la ley tributario provincial.

Afirma que la intención dolosa debió ser probada en forma asertiva y terminante por la Administración, y en el caso particular nada se ha probado, solo la



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9800-9789



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

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

existencia de un hecho externo, un accionar objetivo que de manera alguna puede ser aprehendido suficientemente sin la tendencia de la voluntad que conduce dicho accionar y que lo anima.

Es así que partiendo de un principio elemental del derecho que sostiene que el dolo no se presume, no existiendo prueba directa o indirecta, terminantemente asertiva, sobre la existencia de un accionar fraudulento, mal puede endilgársele un obrar doloso.

Finalmente asevera que si la intención de la firma hubiera sido mantener en su poder fraudulentamente el importe de las retenciones no hubiera presentado la declaración jurada y habría sido pasible de una multa menor, prevista por el artículo 85 del Código Tributario Provincial, lo que a su entender es prueba de la falta de dolo.

III.- A fs. 35/40 del Expte. N° 7442/376/S/2019, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Sostiene que el artículo 86 inciso 2 del C.T.P. prevé la sanción para los Agentes de Retención que mantengan en su poder tributos retenidos después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco.

El hecho de haber regularizado el responsable su situación mediante el ingreso de lo adeudado no es óbice a la aplicación de la sanción prevista en el mencionado artículo, toda vez que resulta de relevancia el momento en que se produjo dicha regularización y según se desprende de las constancias de autos lo fue a consecuencia de la notificación de la instrucción del sumario cursada oportunamente por la DGR que obra a fs. 02, por lo que no resulta de aplicación el beneficio previsto en el artículo 91° del C.T.P.

Señala la DGR en lo que atañe a las manifestaciones efectuadas respecto a la acreditación del elemento subjetivo de la imputación efectuada y el carácter penal del artículo 86 del C.T.P., aclara que es el propio responsable quien debe demostrar la ausencia del ánimo defraudatorio, ya que a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario 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

Dr. JOSE ALBERTO ZEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESA
VOCALE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el agente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra.

En el caso de marras, se debe tener en cuenta lo establecido por el artículo 88 inciso 3 del C.T.P 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", supuesto que 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.

Sostiene que también tenerse en cuenta lo establecido por el artículo 10 de la RG (DGR) N° 23/02 sus modificatorias y complementarias, que habilita la aplicación de sanciones en caso de incumplimiento a sus previsiones al establecer "Los agentes de retención que omitan efectuar y/o depositar las retenciones, o incurran en incumplimiento total o parcial de las obligaciones dispuestas por esta, serán pasibles de las sanciones previstas por el Código Tributario Provincial...", sin que las circunstancias alegadas por el agente en su descargo tengan entidad suficiente para relevarlo de las consecuencias de su conducta infraccional.

Señala que en el presente caso encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las retenciones correspondientes al periodo mensual 11/2018, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86 inciso 2 del digesto tributario, en tanto se advierte que la conducta descripta se ha configurado en el caso de autos, en atención a que el agente mantuvo en su poder los tributos retenidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco.

En cuanto al principio de reparación integral del daño, destaca que existen normas específicas aplicables al caso en el C.T.P ya que estas se refieren a las infracciones y delitos tributarios mientras que las del Código Penal se refieren a delitos en general. Por lo cual, por aplicación del principio general del derecho de especialidad de las leyes, la norma especial prevalece sobre la norma general.

En efecto, el artículo 91 del C.T.P. prevé: *"Los contribuyentes y/o responsables, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se*



GESTION DE LA CALIDAD -

RI-9000-9769



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

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con las excepciones que la Ley determina en cada caso y en especial en lo referente al Impuesto de sellos”.

Expresa que en el caso de autos y tal como se expuso anteriormente el responsable regularizó su situación a consecuencia de la notificación de la instrucción sumarial cursada por el Organismo fiscal, por lo que no resulta de aplicación el beneficio previsto en el artículo 91 del C.T.P.

Conforme a las consideraciones que anteceden, entiende la DGR que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el agente MARCANTONIO DEPORTES S.R.L., en contra de la Resolución N° M 419/20 de fecha 11 de Febrero de 2020, debiendo confirmarse la misma.

IV.- A fs. 12 del Expte. N° 201/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria N° 177/20 de fecha 06/08/2020 dictada por este Tribunal, notificada el 16/09/2020 en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

Atento a lo expuesto, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

V.- Confrontados los agravios expuestos por la recurrente, con la respectiva contestación de la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta de la firma 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 (consolidado por Ley N° 8240) en su artículo 86° inciso 2, establece que: “(...) *Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a diez (10) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 transcrita, 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 ingresarlo, teniendo en cuenta su carácter de Agente de Retención. De allí que el Fisco encuadra la conducta del agente dentro del tipo "defraudación fiscal".

Para confirmar la configuración de este tipo infraccional, 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, aspecto que ha sido reconocido por el agente.

La gravedad de la infracción imputada al agente radica en que el Estado para cubrir las necesidades públicas colectivas necesita disponer de recursos que obtiene, en parte, a través del ejercicio de su poder tributario. Desde este punto de vista, la ausencia de esta vía de ingresos, hace que se produzca en las arcas del Estado una insuficiencia de fondos para cumplir sus funciones básicas, de allí la importancia en intentar disminuirla al mínimo posible.

En el caso de autos se encuentra fuera de controversia que el agente MARCANTONIO DEPORTES S.R.L. no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas en el período 11/2018 dentro del plazo legal previsto ya que se verifica que el vencimiento para el ingreso de las sumas correspondiente operó el día 12/12/2018, ingresándolas con posterioridad, en fecha 09/01/2019, razón por la cual el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del agente, se encuentra acreditado.

Ahora bien, 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.

Es en este aspecto donde el apelante se detiene y considera que la Administración abandonó la búsqueda de la verdad jurídica objetiva o verdad



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

material omitiendo el examen subjetivo del delito, basándose en la aplicación de presunciones, concluyendo que es el Fisco quien mediante pruebas concretas debe demostrar la existencia de dolo.

A tal efecto, advierto que el legislador, a través del artículo 88 de la Ley 5.121 y sus modificatorias, autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes que con su conducta afecten el bien jurídico protegido. Para ello admite una serie de presunciones que permiten acreditar tal extremo.

En este sentido, el Tribunal Fiscal de la Nación definió "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 presunciones existentes en el artículo 88 del Código Provincial y a través de la cual la Autoridad de Aplicación presume, en este caso, propósito de defraudar.

Se trata de una presunción de tipo legal, donde el legislador establece el hecho del cual se parte, el hecho que debe inferirse y la consecuencia buscada. A su vez, se trata de una presunción de carácter "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.

Así también lo tiene sostenido la Corte, quien expresó que frente a la infracción tributaria se produce una inversión de la carga de la prueba, siendo el imputado quien debe probar la falta de elemento subjetivo, ya que la infracción comprobada lleva implícita la intención de defraudar, debiendo el contribuyente probar su inocencia, toda vez que si hubiere incurrido en un error de hecho o de derecho el mismo es causal de absolución si fuera excusable. (TFN, Mar de Ajó Refrescos S.A, 2003).

Al respecto, el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires en Industrias Alimenticias Mendocinas, 20/08/13 ha expresado que "El ingreso fuera

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

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”.

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(...)”.

Ello así por cuanto en este tipo de infracciones, “(...)lo punible es el dolo, que se configura no sólo cuando se ha querido un resultado, sino también cuando se ha tenido conciencia de la criminalidad de la acción (TFN Sentencia El Paralelo, 03/07/1980), es decir, el autor del ilícito imputado tiene dominio del hecho, es quien maneja la acción, y 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.

En consecuencia, al invertirse la carga de la prueba, y al encontrarse los contribuyentes en “mejores condiciones imputativas”, corresponde a éstos demostrar que la infracción cometida no se debe a un obrar malicioso.

En el caso de autos, la prueba que el agente haya ingresado las retenciones, no logra neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta teniendo en cuenta que dicho ingreso se produjo a instancias de la instrucción de sumario N° B10/S/0855/2018 iniciada por el Fisco y notificada en fecha 02/01/2019; concurriendo tanto el presupuesto mencionado en el artículo 86° inciso 2 como la presunción del artículo 88° inciso 3 del Código Tributario Provincial.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Por lo cual, teniendo en cuenta las consideraciones vertidas precedentemente, considero que corresponde: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **MARCANTONIO DEPORTES S.R.L.**, CUIT N° 30-62134220-3 en contra de la Resolución N° M 419/20, dictada con fecha 11/02/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por \$ 581.509,42 (Pesos Quinientos Ochenta y Un Mil Quinientos Nueve con 42/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86 inciso 2 del Código Tributario Provincial, por el periodo 11/2018.

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.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **MARCANTONIO DEPORTES S.R.L.**, CUIT N° 30-62134220-3 en contra de la Resolución N° M 419/20, dictada con fecha 11/02/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por \$ **581.509,42** (Pesos Quinientos Ochenta y Un Mil Quinientos Nueve con 42/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86 inciso 2 del Código Tributario Provincial, por el periodo 11/2018, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

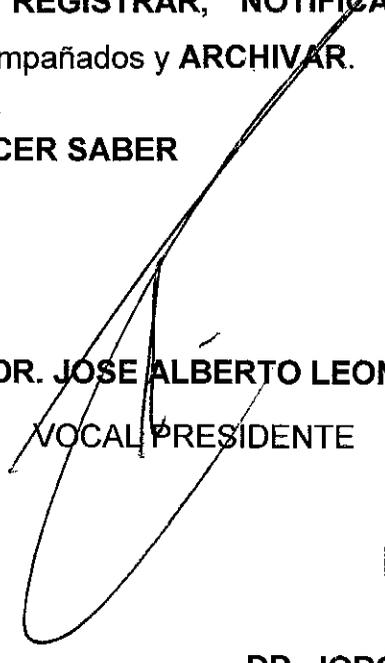
Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

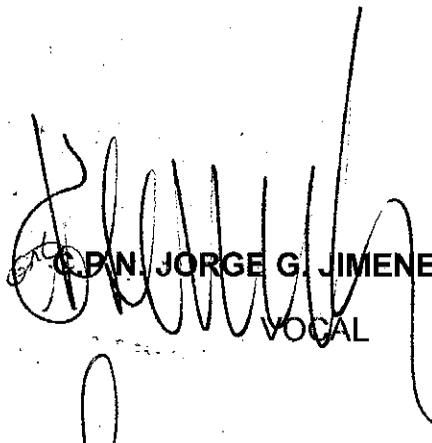
2.- REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos
acompañados y ARCHIVAR.

S.CH.

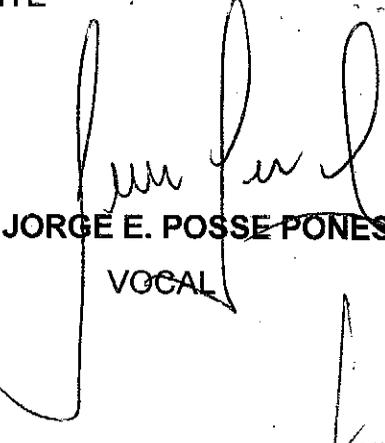
HACER SABER


DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL PRESIDENTE

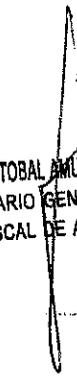

DR. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION