

SENTENCIA N° 335/2023

Expte. N° 2/926-2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 21 días del mes de DICIEMBRE de 2023, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "**O.S.P.R.E.R.A. S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 2/926-2021 (Expte. DGR N° 7062/376-O-2019) y;

El sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.

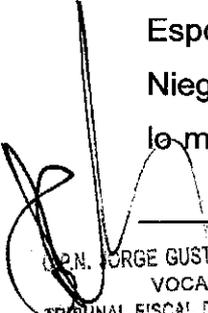
El Dr. José Alberto León dijo:

I. Que a fojas 40 del Expte. DGR N° 7062/376/O/2019 el contribuyente **O.S.P.R.E.R.A.**, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 3071/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 09.11.2020 obrante a fs. 37 del expte. mencionado. La Resolución N° M 3071/20 resuelve: "1°.- **NO HACER LUGAR** al descargo interpuesto por la firma respecto del sumario instruido a fs. 11, en virtud de las razones expuestas en los considerandos de la presente Resolución; 2°.- **APLICAR** a la firma **O.S.P.R.E.R.A., C.U.I.T. N° 30-54733941-6**, en su carácter de Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, **una multa de \$ 3.421.720,58 (Pesos Tres Millones Cuatrocientos Veintiún Mil Setecientos Veinte con 58/100)** equivalente a dos (2) veces el monto retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2. del Código Tributario Provincial, por el periodo mensual 02/2019...".

El contribuyente en su Recurso presentado el 01.02.2021 a fs. 01 del Expte. N° 2-926-2021 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

La firma sostiene que la misma encuadraría dentro de los términos del artículo 91 del Código Tributario Provincial, es decir bajo la figura de "Presentación Espontanea".

Niega que la misma intente defraudación alguna contra el Fisco Provincial, como lo manifiesta la Resolución, y expresa los motivos y fundamentos administrativos



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

por las cuales no pudo dar cumplimiento con el pago reclamado en debido tiempo y forma, a los que nos remitimos en honor a la brevedad administrativa.

II. La Dirección General de Rentas, en fojas 15/17 del Expte. N° 2/926-2021, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Indica que se equivoca el contribuyente al sostener que su situación encuadra en la norma del art. 91 del C.T.P., en tanto su primer párrafo no resulta aplicable al caso. Atento a que la firma sumariada reviste el carácter de agente de retención y no de contribuyente, queda en evidencia el desacierto de pretender aplicar al caso las previsiones del primer párrafo del art. 91 del C.T.P., dirigidas específicamente a los contribuyentes.

Por ello, entiende que no existe contradicción posible, en tanto un párrafo persigue liberar (de ciertos rubros) a los contribuyentes que regularizan espontáneamente su situación; en tanto los otros se encuentran específicamente destinados a los responsables por deuda ajena, contemplado un recargo tendiente a desalentar el ingreso tardío de los fondos ajenos que detentan en su poder.

En cuanto a la figura descrita por el art. 86 inciso 2. del Código Tributario Provincial, 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, es una conducta que se verifica en el caso de marras atento a la demora en que incurrió la firma en ingresar los montos retenidos.

La normativa es clara en la descripción de la conducta reprimida, conducta que se ha configurado en el caso de autos, ya que la firma ha mantenido en su poder tributos que declaro haber retenido, más allá del termino preestablecido para su ingreso.

Sostiene que en el caso ha sido probado el supuesto contemplado por el Art. 88 inc.3 del Código Tributario Provincial, atento a que el agente 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.

La conducta infraccional imputada se ha verificado, ya que el periodo mensual reclamado fue abonado fuera de término, razón por la cual resulta procedente el encuadre legal dado su conducta, como la aplicación de la sanción que apela.

Por lo que, conforme a las consideraciones que anteceden, entiende que corresponde No Hacer Lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N° M 3071/20 de fecha 09.11.2020, confirmando la misma.

III. A fojas 24 del Expte. N° 2/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria N° 214/2021 de fecha 05.08.2021 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, por constituido el domicilio y 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.

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° M 3071/20 de fecha 09.11.2020, resulta ajustada a derecho.

En primer término, trataremos la pretensión del apelante de acogerse al beneficio de la presentación espontánea contenido en el art. 91. Ello, en virtud de haber cancelado la obligación reclamada en autos antes de la notificación del sumario instruido.

Con respecto al art. 91 del Código Tributario Provincial, el mismo expresa: *“Los contribuyentes, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se 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.”* Este artículo con la modificación de la Ley N° 9155, es la que se encontraba vigente al momento de la comisión de la infracción. La Ley N° 9155 en su art. 1 inc.10 dispuso: *“Suprimir en el art. 91, la expresión “y/o responsables”;* en consecuencia la regla jurídica vigente al momento de la comisión de la infracción, excluye por omisión a los agentes de retención, en tanto estos no revisten el carácter de contribuyentes, sino de responsables por deuda ajena.

Atento a que la firma apelante reviste el carácter de agente de retención y no de contribuyente queda en evidencia el desacierto de pretender aplicar al caso las



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

previsiones del primer párrafo del art. 91 del Código Tributario Provincial, dirigidas específicamente a los contribuyentes.

A partir de la reforma otorgado por la Ley N° 9235 con fecha 24/4/2020, se incorporó el segundo, tercer y cuarto párrafo del art. 91, donde se incluye la espontaneidad en el caso de los agentes de retención, percepción o recaudación, contemplando un recargo tendiente a desalentar el ingreso tardío de los fondos ajenos que detentan en su poder.

En cuanto al 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 ingresarlo, 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 **O.S.P.R.E.R.A.** no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro del plazo legal ya que se verifica que ingresó la suma correspondiente al mes de Febrero

de 2019 el día 20.03.2019, 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 veracidad 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 consumar 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 **O.S.P.R.E.R.A.** los argumentos y pruebas utilizados por el apelante, no logran 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 presentar la correspondiente Declaración Jurada e ingresar los importes retenidos el día 14.03.2019, no obstante ello, presentó la DDJJ el día 15.03.2019 y conservo los importes retenidos en su poder hasta el día 21.03.2019, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado. Por último, 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 percibieron 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.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: 1°: **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **O.S.P.R.E.R.A., C.U.I.T. N° 30-54733941-6**, en contra de la Resolución N° M 3071/20 de fecha 09.11.2020, y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$3.421.720,58 (Pesos Tres Millones Cuatrocientos Veintiún Mil Setecientos Veinte con 58/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2. Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, periodo mensual 02/2019, en atención a lo considerado.

Así lo propongo.

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

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

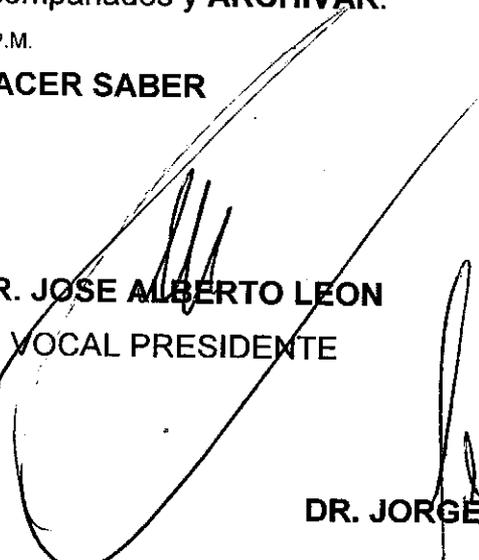
1°: **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **O.S.P.R.E.R.A., C.U.I.T. N° 30-54733941-6**, en contra de la Resolución N° M 3071/20 de fecha 09.11.2020, y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$3.421.720,58 (Pesos Tres Millones Cuatrocientos Veintiún Mil Setecientos Veinte con 58/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2. Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, periodo mensual 02/2019, en atención a lo considerado.

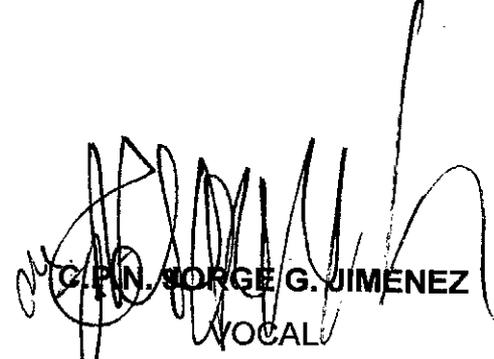


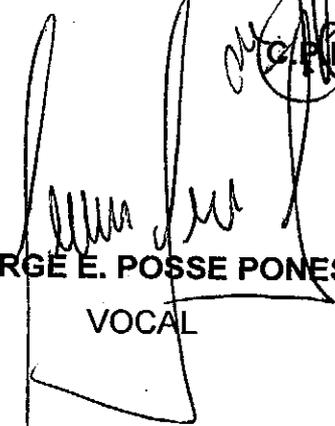
**2°: REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos
acompañados y ARCHIVAR.**

A.P.M.

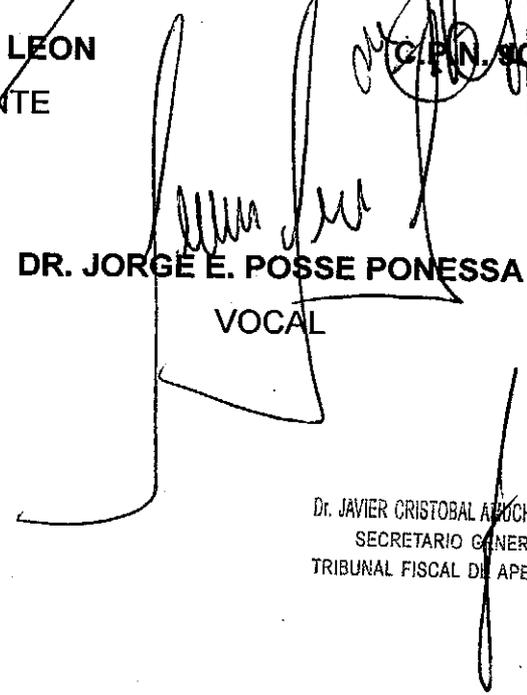
HACER SABER


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL A. POCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION