

SENTENCIA N° 124 /2020

Expte. N° 104/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 25 días del mes de JUNIO de 2020 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "FOGLIATA MARTA MARIA" S/ RECURSO DE APELACIÓN" – Expediente N° 104/926/2019 (Expte DGR N° 21.789/376/D/2018).

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.-

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- A fojas 162/165 del expediente N° 21.789/376/D/2018, por medio de su apoderado Leandro Stok, la contribuyente FOGLIATA MARTA MARIA, CUIT N° 27-17268551-2, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 617/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 26/11/2018 (fs. 156/159). En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación y confirmar las Actas de Deuda N° A 2359-2018 y N° A 2360-2018 practicadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos; RECHAZAR el descargo en contra del Sumario N° A 2359-2018 y APLICAR una multa por \$ 294.022,21 (Pesos Doscientos Noventa y Cuatro Mil Veintidós con 21/100) equivalente al 50 % del gravamen omitido, por encuadrar su conducta en las disposiciones del artículo N° 85 del C.T.P.; RECHAZAR el descargo en contra del Sumario N° A 2360-2018 y APLICAR una multa por \$ 4.092.599,24 (Pesos Cuatro Millones Noventa y Dos Mil Quinientos Noventa y Nueve con 24/100) equivalente al 50 % del gravamen omitido, por encuadrar su conducta en las disposiciones del artículo N° 85 del C.T.P.; RECHAZAR el descargo en contra del Sumario N° M 2359-2018 y APLICAR una multa por \$ 36.768.095,18 (Pesos Treinta y Seis Millones Setecientos Sesenta y Ocho Mil Noventa y Cinco con 18/100) equivalente a Dos (2) veces el gravamen omitido, por encuadrar su conducta en las disposiciones del artículo N° 86 del C.T.P. y RECHAZAR el descargo en contra del Sumario N° M 2360-2018 y APLICAR una multa por \$ 16.370.396,96 (Pesos Dieciséis Millones Trescientos Setenta Mil Trescientos Noventa y

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
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

Seis con 96/100) equivalente a Dos (2) veces el gravamen omitido, por encuadrar su conducta en las disposiciones del artículo N° 86 del C.T.P.

Esgrime el apelante, que la D.G.R. pretende atribuirle la responsabilidad solidaria por la sola condición de revestir el carácter de fiduciario del Fideicomiso Azucares del Tucumán, al momento de generarse el hecho imponible, sin atender a los conceptos de dolo o culpa.

Sostiene que la responsabilidad solidaria prevista por el art. 30, no es objetiva, sino una responsabilidad subjetiva, derivada de un hecho personal que le sea imputable a título de dolo o culpa. Esta responsabilidad es una derivación, no del cargo y/o función, sino de un determinado comportamiento.

Afirma que la DGR debe demostrar la conducta dolosa o culpable del contribuyente, no correspondiendo la inversión de la carga de la prueba pretendida ya que es un criterio despojado de una verdadera interpretación del art. 30 del C.T.P. Cita jurisprudencia.

Efectúa un paralelismo con los artículos 6 y 8 de la Ley N° 11.683, con respecto a la responsabilidad subjetiva del director, administrador, gerente o representante de una persona jurídica, citando jurisprudencia.

Con relación a la Alícuota 0% sostiene que la Administración la ha negado simplemente expresando que no es el ámbito administrativo donde ello debe ser planteado, resultando tales alegaciones insuficientes para negar la existencia de innumerables resoluciones judiciales en virtud de las cuales se ha decidido respecto de la vigencia del beneficio en favor de personas jurídicas, aún ante el dictado de leyes que pretendieron purgar el vicio constitucional.

Sostiene que la Provincia mediante el Decreto 1961/3 de fecha 12.09.02 dejó sin efecto el régimen de alícuota cero por ciento, en los impuestos sobre los ingresos brutos, estableciendo que aquellos contribuyentes que se encontraren alcanzados por dicho régimen deberán tributar con la alícuota correspondiente a la actividad que desarrollen conforme lo establecido en las leyes 5.121 y 5.636 y sus modificatorias.

Luego de referirse a la adhesión de la Provincia a los principios y propósitos contenidos en el Pacto Federal y la determinación de la alícuota cero por ciento, sostiene que el Decreto 1961/3 por el cual se eliminó el beneficio aludido, resulta ilegítimo y arbitrario, atentando contra un principio de raigambre constitucional como lo es el principio de legalidad.

Que en mérito a ello, el decreto 1961/3 es inconstitucional, por haber invadido atribuciones del Poder Legislativo que resultan indelegables, irrenunciables e indivisibles.

Mediante los arts. 5 y 6 de la ley 5.636, modificados por la ley 6.497, la Legislatura confirió al Poder Ejecutivo la facultad para fijar la alícuota del impuesto sobre los Ingresos Brutos en una escala del cero por ciento (0%) al quince por ciento (15%), correspondiéndole a la actividad primaria, el beneficio de la alícuota 0% conforme decreto 2507/3. Cumplida tal finalidad, las bases tenidas en cuenta para la delegación se agotaron, no existiendo posibilidad que el ejecutivo provincial modifique o altere tal circunstancia en detrimento del objetivo pactado.

Todas las consideraciones efectuadas la extiende en contra de las leyes N° 8457, N° 8467, N° 8820 y N° 8961 y sus modificatorias.

Respecto de la sanción de multa, plantea la prescripción de la acción para sancionar los periodos 01 a 12/2016, esgrimiendo que la DGR guardo silencio en su resolución, del planteo efectuado en la impugnación.

Manifiesta la improcedencia de la multa, atento que para la materialización de la misma, debe existir una obligación principal, por lo que al no existir un gravamen a ingresar mal puede subsistir una consecuencia sancionatoria.

Asimismo se agravia de la imputación del supuesto ilícito doloso cometido, ya que la DGR encuadra su accionar en el artículo N° 86 inciso 1) del CTP, comportamiento que la contribuyente niega, solicitando se haga lugar al recurso interpuesto y se archiven las actuaciones.

II.- A fojas 01/08 del expediente N° 104/926/2019, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Afirma que la responsabilidad del apelante se encuentra fundamentada en el art. 30 del C.T.P., teniendo en cuenta que la misma deriva por deuda ajena, en el momento que el deudor principal FIDEICOMISO AZUCARES DEL TUCUMAN, fue notificado de la determinación de oficio (actas N° A 1873-2018 y N° A 1881-2018) sin presentar recurso alguno, quedando la deuda consentida y firme, naciendo su responsabilidad solidaria.

Asimismo y según lo pactado en la cláusula segunda y decima primera del contrato de Fideicomiso de Explotación Agroindustrial de Azucares del Tucumán, corresponde la aplicación del art. 30 del CTP con respecto a la responsabilidad solidaria.

Respecto a la inconstitucionalidad reclamada en cuanto al decreto que modificó la alícuota 0%, reitera que no es el ámbito, el administrativo, el competente para dirimir tal planteo.

Sin perjuicio de ello, efectúa una defensa de la normativa local, relacionada con el Pacto Federal, haciendo referencia al Consenso Fiscal, celebrado por la Nación y las Provincias, con excepción de San Luis, el cual obtuvo sanción legislativa y fue promulgado por el P.E., bajo el número de ley 27.429.

Este Consenso fiscal, establece taxativamente que el Pacto Fiscal II se encuentra suspendido y resulta inaplicable a la provincia de Tucumán.

Efectúa una interpretación de la ley 6.496, en relación al "alcance" de la adhesión de nuestra provincia al Pacto Federal.

Afirma que las leyes N° 8.475, N° 8.467, N° 8.820 y N° 8.961, se encuentran en armonía con las Resoluciones Generales Interpretativas N° 35/2014 y N° 884/2017 de la Comisión Federal de Impuestos y con lo establecido en las Leyes Nacionales N° 24.468, N° 24.699, N° 25.063, N° 25.239, N° 27.199 y Decreto N° 2054/2010.

Cita el fallo 452/2019 de fecha 08/04/2019 emitido por la Excma. Corte Suprema de Justicia local, la cual modifica el criterio y dispone la constitucionalidad del decreto 1961/3 y sus prórrogas y la ley 5.636 y sus modificatorias.

Con respecto a la prescripción de la acción penal, afirma que el sumario atacado solo comprende el período 12/2016, por presunta configuración de la infracción prevista en el art. 85 del CTP y teniendo en cuenta las normas aplicables al caso, no transcurrieron los 2 años previstos para la prescripción de la multa.

Con relación a la multa, expresa que la sanción surge como corolario de haberse verificado en la especie posiciones con diferencias impagas a favor de la D.G.R., según puede constatarse en forma efectiva en las actuaciones obrantes en el expediente de referencia, lo que configura una infracción a los deberes materiales pues existe una verdadera conducta antijurídica constituida por la omisión del ingreso del impuesto (aspecto objetivo).

En relación al elemento intencional, menciona que el art. 88 del C.T.P. habilita al Fisco a presumir el propósito de defraudación en el accionar del que omitiera el pago de impuestos y/o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.

Ante la falta de pruebas por parte del recurrente que desvirtúe la presunción prevista en el art. 88 inc. 1º, resulta procedente la aplicación de la sanción prevista en el art. 86 inc. 1º del C.T.P.

Ofrece prueba, cita doctrina y jurisprudencia, hace reserva federal del caso y sostiene que el recurso debe ser rechazado en su totalidad.

III.- A fs. 14 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 342/19, donde se declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

IV.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación de la autoridad de aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde en esta oportunidad emitir mi opinión.

En lo que refiere al planteo de falta de responsabilidad subjetiva del apelante, corresponde primeramente citar la norma aplicable al caso -art. 30 del C.T.P.- la cual dispone: *"Son responsables solidarios en calidad de representantes, las personas que administren o dispongan de los bienes del contribuyente, los que participen por sus funciones públicas, o por su oficio o profesión en la formalización de actos u operaciones que este Código o leyes especiales consideren como hechos imposables. La responsabilidad establecida en este artículo se limita a los bienes que se administren, a menos que los representantes hubieran actuado con dolo. Dicha responsabilidad no se hará efectiva si ellos hubieran procedido con la debida diligencia"*.

Asimismo conforme surge a fojas 47/62 de autos, se intimó de pago a FIDEICOMISO AZUCARES DEL TUCUMAN, por medio de las Actas N° A 1873-2018 y N° A 1881-2018, por idéntica deuda tributaria a la determinada a la apelante.

En concordancia con lo expuesto, la segunda cláusula del Contrato de Fideicomiso de Explotación Agroindustrial de Azucares del Tucumán, dice textualmente: *"...El fiduciario asume la custodia del capital fideicomitado y la responsabilidad de administrar estos fondos y los nuevos que se incorporen en el futuro, a favor del fideicomiso, para lo cual se autoriza al fiduciario a asumir las obligaciones jurídicas, comerciales, tributarias y/o previsionales y de cualquier otra índole que pudiera corresponder..."*.

La cláusula decima primera del mencionado instrumento expone: *"...Cuando el Fideicomiso genere ingresos, el Fiduciario podrá disponer de los mismos a los efectos de dar cumplimiento con las obligaciones de manutención y/o conservación del referido patrimonio, las obligaciones provenientes del propio giro comercial, del pago de*

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

*impuestos, tasas y/o contribuciones, etc.; para lo cual no requerirá autorización expresa del fiduciante...”*

La responsabilidad por deuda ajena de la contribuyente, es consecuencia de lo transcrito, ya que según el contrato mencionado, los fiduciarios deben cumplir con las obligaciones tributarias de los fideicomisos, utilizando para ello los recursos que posea el fondo fiduciario.

El artículo N° 30 del CTP, hace responsable al fiduciario y asume la responsabilidad solidaria para con las obligaciones tributarias de sus administradores. Dicha responsabilidad tiene lugar cuando se manifiesten concurrentemente los siguientes hechos: 1°) El fideicomiso como contribuyente no cumpliera con la intimación administrativa de pago en el lapso de QUINCE (15) días hábiles administrativos (fojas 47/62 de autos), y 2°) El fiduciario no pueda demostrar que su incumplimiento como responsable por deuda ajena obedece a que lo han colocado en imposibilidad de cumplir con sus obligaciones fiscales.

De los requisitos transcritos se observa que la responsabilidad del fiduciario es solidaria. Asimismo la DGR en primer lugar intimó de pago al contribuyente (fideicomiso) y, ante su incumplimiento, tiene la potestad de accionar contra el administrador, situación acontecida en autos.

Resulta evidente que en tanto el fideicomiso resulte nominado como sujeto pasivo por las leyes tributarias, el fiduciario se encontrará obligado a determinar e ingresar los impuestos correspondientes al fondo; sin embargo el fiduciario podrá resultar personalmente responsable por las deudas tributarias del fondo cuando se incumpla la intimación de pago.

En este sentido, la deuda de la contribuyente Fogliata Marta María, nace de la solidaridad por deuda ajena, atento que una vez tramitado el procedimiento de determinación de oficio contra el deudor y ante el incumplimiento de éste con su obligación de pago, la Autoridad de Aplicación puede accionar en contra del responsable solidario, conforme se desprende del transcrito artículo N° 30 del CTP.

Por lo enunciado, entiendo que la responsabilidad tributaria de la apelante como fiduciario, se resume en la responsabilidad solidaria que se pudiera ocasionar por los incumplimientos impositivos del fideicomiso con respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, intimado por las Actas de Deudas que FIDEICOMISO AZUCARES DEL TUCUMAN dejó firmes y consentidas.

V.- Habiendo analizado y concluido en la responsabilidad solidaria existente entre FIDEICOMISO AZUCARES DEL TUCUMAN y la apelante, corresponde analizar lo expresado en su recurso, en donde sostiene que la Administración no ha valorado su conducta, en el sentido de si ha existido dolo o culpa en su comportamiento que permita atribuir la responsabilidad solidaria.

El fiduciario debe demostrar que su incumplimiento como responsable por deuda ajena, obedece a que lo han colocado en imposibilidad de cumplir con sus obligaciones fiscales.

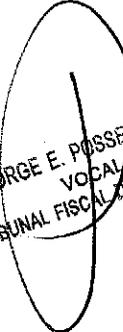
Esta demostración de hechos, implican una conducta por parte de la contribuyente que se encuentra relacionada con la debida diligencia, elemento subjetivo requerido por la norma tributaria para eximirlo de responsabilidad.

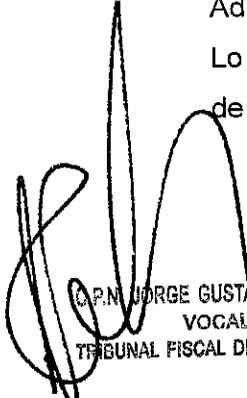
La apelante no intenta, desde la notificación de la determinación de oficio e inicio del sumario correspondiente, acreditar de alguna manera, que dentro de la distribución de sus funciones en el fideicomiso, se encontraba excluida del cumplimiento de los deberes tributarios materiales y/o formales de la misma, o que asumiendo tales funciones, se desempeñó conforme al criterio de "un buen hombre de negocios", obrando con la debida probidad y diligencia que las circunstancias de tiempo y lugar, exigían.

En este sentido la jurisprudencia acorde al presente caso dijo: "...la valoración de su conducta era necesaria a fin de establecer si verdaderamente existía responsabilidad solidaria, y cuál era su extensión. Y como consecuencia de ello aparece como necesario para la administración llevar a cabo un procedimiento para establecer la subjetividad en juego, procedimiento en el cual se debería haber dado participación al presunto responsable, a fin de que pudiera alegar y probar lo que considerara pertinente; nada de ello ocurrió en la especie. No debe perderse de vista que el procedimiento previo aquí omitido, significa el resguardo de la vigencia del debido proceso, cuyo fundamento último no es otro que el derecho de defensa en juicio (art. 18 de la Constitución Nacional, art. 8º del Pacto Internacional de San José de Costa Rica)..." (Sentencia N° 759 del 23.09.16, dictada por la Excm. Cámara Contencioso Administrativo – Sala III).

Lo expuesto por el Tribunal Contencioso Administrativo debe interpretarse en el sentido de que, si bien es necesaria la valoración de la conducta del representante por parte de

  
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

la Administración, ello va a determinarse en el marco de un procedimiento administrativo, en el cual es el responsable quien debe acreditar la "debida diligencia" en el cumplimiento de sus funciones y ello surge claramente del art. 30 del C.T.P. La finalidad de este procedimiento es que el representante pueda ser oído y haga valer las defensas que, en su caso, permitan evaluar la existencia o no de las condiciones para imponer la responsabilidad solidaria. En el caso que nos ocupa, el procedimiento administrativo se encuentra cumplido.

La nula actividad probatoria, tanto en la etapa impugnatoria como en ésta, sella a mi criterio la suerte adversa de este agravio. Frente a la conducta carente de diligencia de la fiduciaria, y la ausencia de prueba por parte de la apelante responsable, que derribe la presunción de su participación activa en dicha conducta, considero no hacer lugar al planteo en tratamiento, siendo la apelante, responsable solidaria del incumplimiento determinado al FIDEICOMISO AZUCARES DEL TUCUMAN.

**VI.-** En lo que respecta al agravio de la existencia de la alícuota 0%, respecto de la actividad de la Firma contribuyente y la inconstitucionalidad del Decreto 1961/3, primero me referiré al régimen normativo aplicable y seguidamente a la jurisprudencia local actualizada que ha tratado esta cuestión, para denegar los agravios expuestos por el recurrente en este sentido.

Considero en concordancia con lo expuesto por la D.G.R., que las normas emitidas por la Provincia en relación al Pacto Fiscal guardan plena armonía con las normas dictadas por la Nación y con el pronunciamiento del organismo federal que constituye la autoridad de aplicación en la materia, los cuales son coincidentes en establecer que las obligaciones fiscales que emanan de aquel fueron prorrogadas, de manera sucesiva, hasta el 31.12.2017.

Corresponde tener presente la suscripción, en fecha 16.11.2017, del Consenso Fiscal celebrado por la Nación y las provincias, con excepción de San Luis, el cual obtuvo sanción legislativa y fue promulgado por el P.E., bajo el número de ley 27.429.

Dicho consenso establece disminuciones progresivas de diversas alícuotas hasta arribar al 0%, en diferentes actividades del impuesto sobre los Ingresos Brutos, entre las que se registra la actividad referida por la contribuyente en estas actuaciones. Por ello, la pretendida alícuota 0% se encontraba suspendida y por ende, carecía de aplicación.

Se advierte que en el Anexo I del Consenso, para el año 2018 la actividad de Agricultura, se encuentra gravada por el impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiéndole una alícuota máxima del 1,50%, la cual desciende al 0,75% para el año 2019 y luego se reduce al 0% para los años 2020 a 2022. A mayor abundamiento, el Consenso Fiscal establece taxativamente que para quienes lo suscriben, continúa suspendida la aplicación del Pacto Fiscal.

Debe destacarse que las disposiciones del Pacto Fiscal no resultan de aplicación a nuestra Provincia, por cuanto su cumplimiento ha sido objeto de sucesivas prórrogas, las cuales fueron dispuestas a través de diversas normas nacionales (Ley N° 24.468, N° 24.699, N° 25.063, N° 25.239, Decreto N° 2054/2010 y Ley N° 27.199).

Por otra parte, resulta de estricta aplicación al caso, la interpretación efectuada por el Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos, quien dictó la Resolución N° 884/2017, la cual en su art. 1° dispone: Hacer saber a la Provincia de Tucumán que la Resolución General Interpretativa N° 35 le resulta plenamente aplicable en todo su alcance...".

Esta RGI establece que encontrándose prorrogado el cumplimiento de los compromisos asumidos a través del Pacto Federal, las Provincias no se encuentran obligadas a su cumplimiento, siendo legítimo el dictado de normas que establezcan alícuotas para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, superiores al cero por ciento.

Sin perjuicio de ello, no puede soslayarse que en la especie, se encuentran en juego atribuciones fiscales de raigambre constitucional, razón por la cual los acuerdos que versen sobre esa materia deben interpretarse restrictivamente, por cuanto involucran tanto la autonomía como la soberanía provincial.

Así, desde el punto de vista constitucional, no resulta admisible imponer a la Provincia la renuncia definitiva al ejercicio de sus poderes fiscales sino por vía de una reforma constitucional. En tal sentido, la Provincia de Tucumán no ha violado los principios y propósitos del Pacto federal, por cuanto es legítimo prorrogar la aplicación del Acuerdo, según lo ha entendido el Superior órgano de Interpretación del mismo.

La Ley N° 6.496 en su art. 1°, no realizó una ratificación en todos sus términos ni una adhesión lisa y llana a las disposiciones del "Pacto Federal", sino que simplemente ha compartido sus "principios y propósitos", quedando reservado al Poder Legislativo local la facultad de sancionar el marco normativo que acompañe los efectos fiscales y económicos sugeridos en dicho cuerpo legal.

JOSÉ ALBERTO JACÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

JORGE E. FOSSE FONSESA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

De conformidad a lo expuesto, resulta claro que las Leyes 8.457, 8.467, 8.820 y 8.961 se encuentran en armonía tanto con las RGI citadas de la Comisión Federal de Impuestos y con lo establecidos en las leyes nacionales N° 24.468, N° 24.699, N° 25.063, N° 25.239, Decreto N° 2054/2010 y Ley N° 27.199. Dichas leyes vienen a corroborar la dimensión de la adhesión a los principios y propósitos del Pacto Federal y más precisamente, cual ha sido la intención que tuvieron los legisladores al respecto.

Si bien el apelante hace referencia a fallos de la Corte local, invocando la inconstitucionalidad del decreto 1961/3 (vgr.: Cía. Azucarera Los Balcanes c. Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad), la Excma Corte Suprema de Justicia de Tucumán, mediante sentencia N° 459/2019 de fecha 08.04.2019, dictada en los autos "Pcia de Tucumán c/Azucarera del Sur SRL s/Ejec. Fiscal" ha venido a reforzar, justificar y fortalecer lo hasta aquí expuesto, al sostener: "Por todo lo expuesto, corresponde casar la sentencia en recurso conforme a las siguientes doctrinas legales: a) "Resulta constitucional la ley N° 5636 -modificada por ley N° 6497-, en cuanto delega en el Poder Ejecutivo la facultad de fijar las alícuotas del impuesto a los ingresos brutos dentro de un máximo y mínimo fijado por el Legislador, ya que esa delegación no abarca elementos estructurales del hecho imponible, sino aspectos cuantitativos de la obligación tributaria y contiene los límites, parámetros y pautas legales a los que deberá sujetarse el ejercicio de la facultad delegada, siendo por ello razonable y ajustada a derecho, en mérito a la función de administrador que reviste el Poder Ejecutivo"; b) "Resulta constitucional el Decreto N° 1961 y sus prórrogas y modificaciones, por el cual se deja sin efecto el régimen de alícuota cero dispuesto para ciertas actividades gravadas con el impuesto a los ingresos brutos por el Decreto N° 2507, al no resultar violatorio del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento ni tampoco de la Constitución Nacional ni Provincial, toda vez que la Legislatura local no ratificó dicho Pacto, sino que sólo se adhirió a sus principios y propósitos, con lo cual éste no fue incorporado al derecho público local con fuerza normativa"; c) "La adhesión de la Provincia de Tucumán a los principios y propósitos contenidos en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento no implicó renunciar a sus facultades constitucionales no delegadas a la Nación. El Poder Legislativo Provincial conservó plenamente sus facultades tributarias y, consiguientemente, todas las atribuciones necesarias para regular los aspectos inherentes al Impuesto a los Ingresos Brutos, razón por la cual continuaron vigentes en

su territorio las normas locales que regulan la organización y el funcionamiento del sector de la actividad primaria. El Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento por ende, no implicó por sí mismo la derogación de las normas de la materia vigentes en la provincia”.

La posición jurídica tomada por el Superior Tribunal de la Provincia, en el reciente fallo citado, resulta por sí mismo suficiente y bastante claro, para desestimar el agravio planteado por el apelante.

**VII.-** Con respecto a la Sanción de Multa aplicada por el artículo N° 2 del acto apelado, Sumario N° A 2359-2018 por \$ 294.022,21 (Pesos Doscientos Noventa y Cuatro Mil Veintidós con 21/100) equivalente al 50 % del gravamen omitido, por encuadrar su conducta en las disposiciones del artículo N° 85 del C.T.P. (anterior a la reforma introducida por Ley N° 9155), preliminarmente la apelante plantea la prescripción de la acción penal de la DGR, con respecto a los periodos 01 a 12/2016. A su vez la Autoridad de Aplicación niega lo afirmado, aludiendo que el sumario mencionado solo se refiere al período 12/2016, y que por lo tanto la acción penal no se encuentra prescripta.

Del análisis de la fecha de comisión de la infracción, advierto que el presente caso encuadra en las previsiones contenidas en el artículo 7° noveno párrafo de la Ley N° 8873 restablecida por Ley 9167 del 22/03/2019 que expresa: “...*Quedan liberadas de sanción las infracciones previstas en la Ley N° 5121 (t.c. 2009) y sus modificatorias, cometidas hasta el 31 de Marzo de 2017 inclusive y eximidas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones...*”.

Las constancias de autos corroboran la declarada aplicación al caso ya que la infracción objeto del presente recurso es anterior al 31.03.2017.

Por ello, y como consecuencia que la Ley N° 9167 restableció la vigencia de la Ley N° 8873, la sanción determinada mediante el Sumario N° A 2359-2018, ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente.

**VIII.-** En cuanto a la sanción de Multa dispuesta por los restantes Sumarios, por encuadrar su conducta en las disposiciones del artículo N° 85 del C.T.P.; Sumario N° A 2360-2018 (multa por \$ 4.092.599,24 (Pesos Cuatro Millones Noventa y Dos Mil Quinientos Noventa y Nueve con 24/100) equivalente al 50 % del gravamen omitido, por encuadrar su conducta en las disposiciones del artículo N° 85 del C.T.P); Sumario

Dr. JORGE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSA FONSECA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

N° M 2359-2018 (multa por \$ 36.768.095,18 (Pesos Treinta y Seis Millones Setecientos Sesenta y Ocho Mil Noventa y Cinco con 18/100) equivalente a Dos (2) veces el gravamen omitido, por encuadrar su conducta en las disposiciones del artículo N° 86 del C.T.P.) y Sumario N° M 2360-2018 (multa por \$ 16.370.396,96 (Pesos Dieciséis Millones Trescientos Setenta Mil Trescientos Noventa y Seis con 96/100) equivalente a Dos (2) veces el gravamen omitido, por encuadrar su conducta en las disposiciones del artículo N° 86 del C.T.P.), el apelante solo expresa que siendo una consecuencia de la obligación principal, la desaparición de ésta, implica necesariamente el decaimiento de estas sanciones.

Como en esta resolución se ha determinado (en la primera parte) la existencia de la responsabilidad solidaria del recurrente, el simple argumento esgrimido por el mismo, se queda sin fundamento alguno que pueda sostenerlo.

Sin perjuicio de ello, y en lo referente a la aplicación del art. 88 inc. 1° del C.T.P., debe destacarse que la Autoridad de Aplicación cuenta, en la normativa tributaria, con una serie de presunciones que permiten acreditar, en principio, la conducta dolosa.

Se entiende por "presunción" a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

El artículo 88° del C.T.P., enumera las presunciones que permiten determinar que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas. Estas presunciones admiten prueba en contrario (*iuris tantum*), correspondiendo al representante liberarse de las mismas, mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido, situación que no acontece en los presentes actuados.

En autos, la tipificación del ilícito tributario endilgado al apelante, fue encuadrado por la D.G.R. en las disposiciones de los artículos 85° y 86° inciso 1) y en la presunción establecida por Ley, en el artículo 88° inciso 1) del Código Tributario Provincial, el cual establece que: "... Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concurra alguna de las causas siguientes: ... 1- Contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas".

Recordamos que el Código Tributario Provincial, otorga la facultad a la D.G.R. de hacer uso de las presunciones normadas en el artículo 88°, habiendo encuadrando la conducta del apelante en el presente caso, en el inciso 1).

Es por ello, que corresponde confirmar lo actuado por la Autoridad de Aplicación, así como el uso de las presunciones del artículo 88° inciso 1) para acreditar la conducta del responsable, ya que según se desprende de las constancias de autos, el mismo no ha logrado probar la inexistencia del elemento subjetivo propio del tipo infraccional imputado, es decir, no aporta ningún elemento probatorio que permita eximir su responsabilidad, máxime cuando el acto administrativo por medio del cual se aplica la sanción, en su condición de tal goza de presunción de legitimidad.

Considero que de acuerdo a las normas citadas, no resulta atendible lo alegado por el recurrente, ya que su pretensión no ha sido acreditada. Su planteo se reduce a una simple manifestación sin prueba alguna que la justifique, correspondiendo confirmar los sumarios indicados.

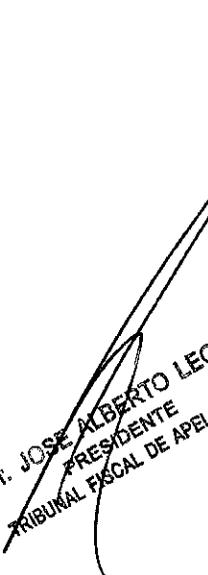
**IX.-** En conclusión y conforme lo expresado, corresponde 1) **CONDONAR** la Sanción de Multa Impuesta por el Sumario N° A 2359-2018 y 2) **NO HACER LUGAR**, al recurso de apelación interpuesto por la contribuyente **FOGLIATA MARTA MARIA**, CUIT N° 27-17268551-2 y en consecuencia confirmar la Resolución N° D 617/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 26/11/2018, por los motivos expuestos.

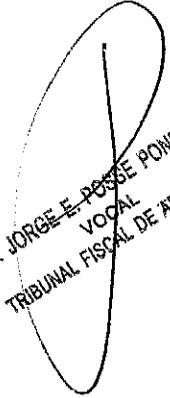
**El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:**

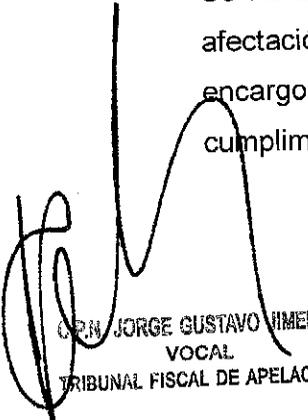
**I.-** Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I° a IX° de la opinión emitida por el Sr. Vocal Dr. Jorge E. Posse Ponessa. Respecto del encuadre jurídico de responsabilidad del fiduciario expuesta en el punto IV° de su voto, me permito agregar los fundamentos que motivan idéntica decisión a la expuesta en la parte Resolutiva del mismo.-

**II.-** Que ingresando al análisis del caso sometido a examen corresponde analizar la legitimación pasiva del fiduciario apelante, como responsable solidario por las deudas del Fideicomiso Azucares del Tucumán.-

Se ha definido al contrato de fideicomiso como el negocio jurídico consistente en la afectación de un patrimonio a un propósito determinado en beneficio de alguien, y en el encargo a un sujeto ajeno a esa finalidad, de realizar los actos tendientes a su cumplimiento (Giraldi, Pedro Mario; "Fideicomiso – Ley 24.441"; Ed. Depalma, Pg. 58).

  
Dr. JORGE ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

  
Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

La definición legal del contrato se encuentra en el art. 1666 Código Civil y Comercial, que resulta coincidente a la anteriormente establecida por la el art. 1 de la Ley 24.441.-

El contrato de fideicomiso tiene como principal efecto la creación de un patrimonio especial en cabeza del fiduciario; constituido por los bienes fideicomitados (art. 1682 Cod.Civ.Com; art. 11 Ley 24.441). Ello implica que el mencionado contrato no crea una persona jurídica, sino un patrimonio de afectación que debe ser administrado por el fiduciario, de acuerdo a las obligaciones impuestas en el contrato y a las contenidas en las disposiciones legales.-

En materia impositiva también pueden ser sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria determinadas entidades o patrimonios de afectación, sin que interese que el derecho privado les reconozca o no la calidad de sujetos de derecho. Al respecto se ha dicho que *"lo que primordialmente tiene en cuenta el legislador tributario es la posesión de autonomía patrimonial que les posibilite encuadrarse fácticamente en las hipótesis normativas asumidas como hechos imponibles. Por eso es que también pueden ser sujetos pasivos las sucesiones indivisas"* (Villegas; Hector; "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario"; Ed. Depalma, Pg. 256).-

Tal situación se presenta generalmente cuando las entidades o patrimonios de afectación constituyen organizaciones empresarias. Se ha señalado que la empresa en materia tributaria consiste en *"la organización industrial, comercial, financiera, de servicios, profesional, agropecuaria o de cualquier otra índole que, generada por el ejercicio habitual de una actividad económica basada en la producción, extracción o cambio de bienes o en la prestación de servicios, utiliza como elemento fundamental para el cumplimiento de dicho fin la inversión de capital y/o el aporte de mano de obra, asumiendo en la obtención del beneficio el riesgo propio que la actividad que desarrolla"*. (Curotto, Jose Alberto "Concepto de empresa a los efectos de la exención en el impuesto sobre los ingresos brutos", El Derecho, 27/2/03, Nº 10.703, año XLI, pag.1; citando el dictamen 7/80 de la D.G.I.).-

La figura de la empresa como actividad organizada y del empresario como sujeto calificado profesionalmente, ha sido expresamente receptada por el art. 320 Cod.Civ.Com., a los que se caracteriza como "quienes realizan una actividad económica organizada o son titulares de una empresa o establecimiento comercial, industrial, agropecuario o de servicios".-

Tal es el caso del fideicomiso, que a pesar de no ser reconocido como una persona jurídica por el derecho privado; sin embargo reviste la calidad de contribuyente. El mencionado contrato crea una organización empresarial, que en la gestión del patrimonio fiduciario, desarrolla actividades que encuadran en las hipótesis legales de hechos imposables.-

En este sentido, podemos verificar que el Fideicomiso Azucares del Tucumán, que se encuentra inscripto ante AFIP y ante la D.G.R., identificado por el CUIT 30-71480244-1. Según constancias de autos, el mencionado fideicomiso es contribuyente del Impuesto a las Ganancias, I.V.A., Ingresos Brutos y Salud Publica.-

Corresponde entonces verificar la situación fiscal del fiduciario, en su calidad de titular del patrimonio especial constituido por el fideicomiso.-

El art. 1688 Cod.Civ.Com. (art. 17 Ley 24.441) establece: "El fiduciario puede disponer o gravar los bienes fideicomitidos cuando lo requieran los fines del fideicomiso, sin que sea necesario el consentimiento del fiduciante, del beneficiario o del fideicomisario...".

Por su parte el art. 1689 Cod.Civ.Com. (art. 18 Ley 24.441) indica: "El fiduciario está legitimado para ejercer todas las acciones que correspondan para la defensa de los bienes fideicomitidos, contra terceros, el fiduciante, el beneficiario o el fideicomisario...". A su turno, el art. 1687 (art. 16 Ley 24.441) Cod.Civ.Com. reza: "...La insuficiencia de los bienes fideicomitidos para atender a esas obligaciones, no da lugar a la declaración de su quiebra. En tal supuesto y a falta de otros recursos provistos por el fiduciante o el beneficiario según previsiones contractuales, procede su liquidación, la que está a cargo del juez competente, quien debe fijar el procedimiento sobre la base de las normas previstas para concursos y quiebras, en lo que sea pertinente".-

De lo dicho se colige que el fiduciario posee amplias facultades legales para la gestión del patrimonio fiduciario. Tales funciones le otorgan el carácter de administrador de dicho patrimonio, con la potestad para decidir y determinar las acciones y destino del fideicomiso. Posee el poder jurídico no solo para administrar los bienes y fondos fiduciarios, sino también para realizar actos de disposición sobre ellos.-

En tal situación legal, el fiduciario encuadra en la posición establecida por el art. Art. 30 C.T.P, según el cual: "Son responsables solidarios en calidad de representantes, las personas que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, los que participen por sus funciones públicas, o por su oficio o profesión en la formalización de

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

actos u operaciones que este Código o leyes especiales consideren como hechos imponibles. Dicha responsabilidad no se hará efectiva si se probara que se ha procedido con la debida diligencia”.-

En este sentido, la ley de procedimiento tributario nacional ha reconocido en forma expresa a los fiduciarios como responsables por deuda ajena. El art. 6 inc. 1) ap. E) de la Ley 11.683 establece: “Responsables del cumplimiento de la deuda ajena. Están obligados a pagar el tributo al Fisco, bajo pena de las sanciones previstas en esta ley:..E) Los administradores de patrimonios -incluidos los fiduciarios y las sociedades gerentes o administradoras de fideicomisos y fondos comunes de inversión-, empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente; y, en las mismas condiciones, los mandatarios con facultad de percibir dinero”.-

Analizando la responsabilidad del fiduciario se ha dicho *“Es decir que, en principio, los responsables no incurrir en responsabilidad personal sino a cargo de los recursos que ellos manejan, pero si fueren remisos en el cumplimiento de sus deberes, serían personal y solidariamente responsables por los deberes formales incumplidos e impuestos no ingresados y aun pasibles de sanciones”*. (Giuliani Fonrouge, Carlos M. (autor); Navarrine, Susana C. (actualizador); “Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social”, Abeledo Perrot, 2009. Ref. Nº: AP/DOC/95/2011, Abeledo Perrot Online). -

Corresponde en este punto analizar la conducta del fiduciario, a efectos de verificar si su proceder en la administración del patrimonio fiduciario lo hace pasible de la responsabilidad solidaria establecida por el art. 30 C.T.P., o si se verifica la causal de eximición, consistente en haber actuado con la debida diligencia.-

De acuerdo al art. 1667 inc. f) Cod.Civ.Com. (art. 4 inc. e) Ley 24.441), “El contrato debe contener:...f) Los derechos y obligaciones del fiduciario...”.-

En este sentido, la cláusula segunda del Contrato de Fideicomiso (fs. 68/71 Expte. D.G.R.) establece el objeto y finalidad del contrato, imponiendo al fiduciario la siguiente manda: “El fiduciario asume la custodia del capital fideicomitado y la responsabilidad de administrar estos fondos y los nuevos que se incorporen en el futuro, a favor del fideicomiso, para lo cual se autoriza al fiduciario a asumir obligaciones jurídicas,

comerciales, tributarias y/o previsionales y de cualquier otra índole que pudiera corresponder..."A su turno la cláusula décimo primera instruye al fiduciario respecto al destino de los ingresos del fideicomiso en los siguientes términos: "Cuando el fideicomiso genere ingresos, el fiduciario podrá disponer de los mismos a los efectos de dar cumplimiento con las obligaciones de manutención y/o conservación del referido patrimonio, las obligaciones provenientes del giro comercial, del pago de impuestos, tasas y/o contribuciones, etc., para lo cual no requerirá autorización expresa del fiduciante".-

Resulta claro que entre las obligaciones impuestas al fiduciario por el contrato, se encuentra la de asumir las obligaciones tributarias originadas en el giro comercial del fideicomiso y cancelarlas con los fondos generados dicha actividad. A esta facultad se agrega la obligación de liquidar los bienes del fideicomiso -por sí, o dando parte al juez competente-, en caso de que los mismos resulten insuficientes para satisfacer las obligaciones contraídas en la ejecución del fideicomiso (art. 1687, 3er párrafo; art. 16 Ley 24.441).-

Respecto del parámetro para juzgar la conducta del fiduciario en el ejercicio de sus funciones, la ley establece: "El fiduciario debe cumplir las obligaciones impuestas por la ley y por el contrato con la prudencia y diligencia del buen hombre de negocios que actúa sobre la base de la confianza depositada en él..." (art. 1674 Cod.Civ.Com; art. 6 Ley 24.441).-

La doctrina ha señalado que *"Al establecer el estándar del buen hombre de negocios - pauta objetiva de valoración relacionada con el derecho comercial- la norma establece una responsabilidad profesional, que exigirá una determinada idoneidad técnica, capacidad y conocimientos, o sea, de un comerciante experto, teniendo en cuenta las circunstancias de las personas, tiempo y lugar"*. (Canna Borrega, Silvia; "Responsabilidad del Fiduciario" D.J. 14/09/2011).-

El carácter profesional del fiduciario surge de su función, consistente en conducir una organización empresarial. Ello implica que su actuación en la administración de los bienes fideicomitidos debe valorarse de acuerdo a los cánones establecidos por el art. 1724 Cod.Civ.Com (512 Cod.Civ.) y art 1725 Cod.Civ.Com (902/909 Cod.Civ.)

De acuerdo a la primera de las normas citada, "Son factores subjetivos de atribución la culpa y el dolo. La culpa consiste en la omisión de la diligencia debida según la

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

naturaleza de la obligación y las circunstancias de las personas, el tiempo y el lugar. Comprende la imprudencia, la negligencia y la impericia en el arte o profesión. El dolo se configura por la producción de un daño de manera intencional o con manifiesta indiferencia por los intereses ajenos”.-

La segunda contiene el criterio de valoración de la conducta en los siguientes términos: “Cuanto mayor sea el deber de obrar con prudencia y pleno conocimiento de las cosas, mayor es la diligencia exigible al agente y la valoración de la previsibilidad de las consecuencias. Cuando existe una confianza especial, se debe tener en cuenta la naturaleza del acto y las condiciones particulares de las partes. Para valorar la conducta no se toma en cuenta la condición especial, o la facultad intelectual de una persona determinada, a no ser en los contratos que suponen una confianza especial entre las partes. En estos casos, se estima el grado de responsabilidad, por la condición especial del agente”.-

Según surge perfectamente explicado en el acápite VI del voto del Vocal preopinante, el Fideicomiso Azucares del Tucumán se encontraba alcanzado por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos durante los periodos fiscales 2016 y 2017.-

La autoridad de aplicación pudo constatar que el mencionado fideicomiso -actuando bajo la administración de su fiduciario- presentó las DD.JJ. correspondientes al impuesto sobre los Ingresos Brutos por los periodos 01/2016 a 12/2017 sin informar montos imponibles, declarando el impuesto mínimo mensual general y detrayendo el mismo del saldo a favor declarado en la posición 01/2016.-

En consecuencia, la D.G.R. procedió a determinar de oficio las obligaciones tributarias incumplidas por el fideicomiso, correspondiente a los periodos 2016 y 2017; mediante Actas de Deuda N° A 1873-2018 y N° A 1881-2018 respectivamente. De igual modo notificó la instrucción de los sumarios N° A 1873-2018 y N° M 1873-2018 y sumarios N° A 1881-2018 y N° M 1881-2018.-

Dichas determinaciones y sumarios fueron debidamente notificados al Fideicomiso (fs. 61 y 62 Expte. D.G.R.) sin que el fiduciario haya ejercitado ninguna de sus facultades, poderes o competencias para justificar, impugnar o manifestar disconformidad con la determinación y/o para formular descargo respecto de los sumarios. -

En consecuencia, el fiduciario consintió la determinación practicada y los hechos imputados en los términos del art. 98 y 123 C.T.P.-

Con esta actuación ha quedado comprobada la falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del fideicomiso, derivada de la inacción de su administrador. También se ha constatado la falta de ejercicio de las competencias legales y contractuales por parte del fiduciario, tendientes a justificar el incumplimiento o impugnar la deuda.-

Encontrándose firmes las determinaciones y multas aplicadas al fideicomiso, la Autoridad de Aplicación inicio el procedimiento para hacer efectiva la responsabilidad solidaria del fiduciario en los términos del art. 30 C.T.P.-

La responsabilidad personal del fiduciario también se encuentra contemplada por el art. 1687/2º párrafo Cod.Civ.Com., que establece "Lo dispuesto en este artículo no impide la responsabilidad del fiduciario por aplicación de los principios generales, si así corresponde..."-.

Recién en esta instancia el fiduciario intenta justificar su conducta, argumentado que la Autoridad de Aplicación pretende extenderle una responsabilidad solidaria autónoma, por la sola condición de revestir el carácter de fiduciario del Fideicomiso Azucares del Tucumán. Sostiene que se le imputa una responsabilidad de carácter objetivo, sin que exista dolo o culpa. Indica que no habría participado en la realización de ninguno de los hechos imponibles por los que se generó la deuda tributaria del fideicomiso, ni habría tenido contacto directo ni indirecto con dichos acontecimientos.-

Del simple repaso de las facultades legales y contractuales acordadas al fiduciario surge su indiscutible carácter de administrador del patrimonio fiduciario. De igual modo, puede verificarse su obligación contractual y legal de aplicar los fondos del fideicomiso a la cancelación de las obligaciones tributarias generadas por su giro comercial.-

Resulta evidente que las normas tributarias vigentes en los periodos fiscales 2016 y 2017 compelián al fiduciario –en su calidad de administrador de los bienes fideicomitidos- a ingresar el impuesto sobre los ingresos brutos por las actividades desarrolladas en la gestión de tal patrimonio. También resulta comprobado que aquel - sea por culpa, negligencia o inobservancia de los deberes a su cargo- omitió el cumplimiento de dichas obligaciones tributarias. De igual modo se encuentra acreditado que al ser notificada la deuda determinada al fideicomiso, el fiduciario no realizó acto alguno para justificar el incumplimiento.-

Dr. JOSÉ ALBERTO TEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. JOSSE PONESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En esta situación, resulta evidente que el fiduciario ha dejado de cumplir las obligaciones impuestas por la ley y por el contrato, obrando sin la prudencia y diligencia exigible a un buen hombre de negocios. Las consecuencias de tal proceder le son imputables a título personal por haber omitido la diligencia debida según la naturaleza de la obligación y las circunstancias de las personas, el tiempo y el lugar. El fiduciario es el administrador de la organización empresarial constituida por el fideicomiso, por lo que su responsabilidad derivada del incumplimiento de las obligaciones tributarias del patrimonio fiduciario resulta inexcusable. Su carácter profesional le imponía el deber de obrar con mayor prudencia, diligencia, pleno conocimiento de las cosas y previsibilidad de sus consecuencias.-

En este sentido se ha decidido *“Esta Alzada estima –como en su momento ocurrió, por obra de otro tribunal, en los conocidos casos “Swift-Deltec” y “Parke-Davis”– que, cuando la figura del fideicomiso –sea que se lo considere una persona jurídica, sea que se lo considere un patrimonio especial de afectación– haya sido utilizada en contra de los fines del ordenamiento jurídico o en exceso de los límites impuestos por la buena fe, la moral y las buenas costumbres, como un mero recurso para violar la ley o para frustrar los derechos de terceros, deben cesar los beneficios de la separación de patrimonios y de la limitación de responsabilidad a los bienes fideicomitados, extendiéndose la responsabilidad por los daños causados a quienes actuaron e hicieron posible la utilización ilícita o antifuncional de la figura –fiduciantes, fiduciarios, desarrolladores, etc.–, quienes deberán responder en forma directa, solidaria e ilimitada con sus patrimonios personales (art. 1071, Cód. Civ.; art. 54, párr. 3º, Ley Nº 19.550; y arts. 7, 9, 10, 141 y 144 del CCCN, de aplicación inmediata)”*. Dres. Moisés – Amenábar Excm. Cámara Civil y Comercial de Tucumán, Sentencia Nº 146 del 05/04/2018.-

Podemos concluir que en las presentes actuaciones se dan los requisitos para la procedencia de la responsabilidad personal del fiduciario, que posee características distintivas, inherentes a la autonomía del derecho tributario, atendiendo esencialmente a su carácter subjetivo y solidario.-

Se ha constatado el incumplimiento de sus deberes legales y contractuales respecto en la gestión del patrimonio fiduciario. Dicho incumplimiento le es imputable a título subjetivo, consistente en culpa, negligencia o inobservancia de los deberes a su cargo. Mediante el procedimiento de determinación de oficio seguido contra el fideicomiso

(actas de Deuda N° A 1873-2018 y N° A 1881-2018 y respectivos sumarios), se le ha otorgado la posibilidad eximirse de responsabilidad, mediante la alegación y prueba de que el fideicomiso se encontraba en la imposibilidad de cumplir con sus deberes fiscales en forma correcta y oportuna. Se procedió a intimar al obligado principal (fideicomiso); sin que el mismo haya cumplido con la obligación y sin que el fiduciario haya realizado actividad alguna para enervar tal pretensión. Finalmente, se ha instrumentado un procedimiento de determinación de oficio tendiente a hacer efectiva la responsabilidad solidaria del fiduciario, otorgándole derecho de defensa y prueba; sin que haya acreditado ninguna causal de liberación de responsabilidad.-

Se encuentra comprobada la responsabilidad subjetiva del fiduciario y la inexistencia de la causal de eximición de responsabilidad establecida por el art. 30 C.T.P. consistente en haber procedido con la debida diligencia.-

**El Dr. José Alberto León dijo:**

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriban ambos vocales preopinantes.

Visto el resultado del precedente acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

**1. DECLARAR** que por aplicación del artículo 7º noveno párrafo de la Ley N° 8873, reestablecida por Ley 9167 (BO 29/03/19) la sanción determinada mediante la resolución N° D 617/18 de fecha 26/11/2018, Sumario N° A 2359-2018, ha quedado sin efecto, en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente.

**2. NO HACER LUGAR**, al recurso de apelación interpuesto por la contribuyente **FOGLIATA MARTA MARIA, CUIT N° 27-17268551-2** contra la Resolución N° D 617/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 26/11/2018 y en consecuencia confirmar las Actas de Deuda N° A 2359-2018 y N° A 2360-2018 practicadas en concepto del

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

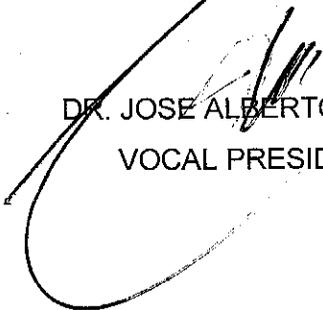
Dr. JORGE E. POSSE FONSESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

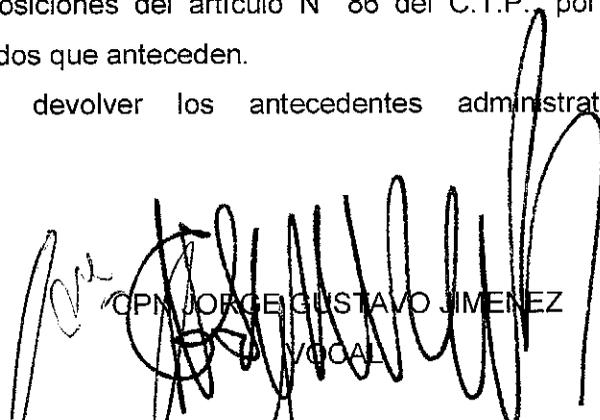
Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

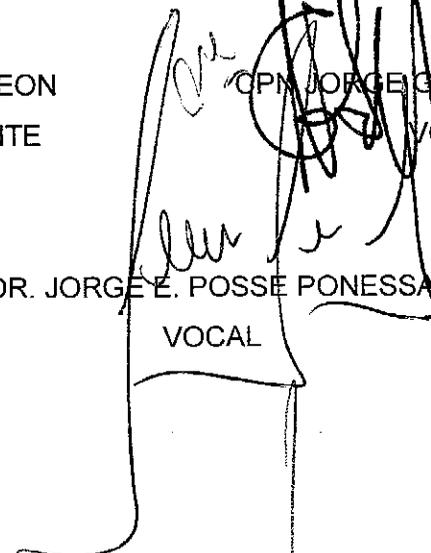
Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los motivos expuestos en los considerandos que anteceden.

**3. NO HACER LUGAR**, al recurso de apelación interpuesto por la contribuyente **FOGLIATA MARTA MARIA, CUIT N° 27-17268551-2** contra la Resolución N° D 617/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 26/11/2018 y en consecuencia confirmar las sanciones de multas impuestas por los Sumarios N° A 2360-2018 por \$ 4.092.599,24 (Pesos Cuatro Millones Noventa y Dos Mil Quinientos Noventa y Nueve con 24/100) equivalente al 50 % del gravamen omitido, por encuadrar su conducta en las disposiciones del artículo N° 85 del C.T.P.; Sumario N° M 2359-2018 por \$ 36.768.095,18 (Pesos Treinta y Seis Millones Setecientos Sesenta y Ocho Mil Noventa y Cinco con 18/100) equivalente a Dos (2) veces el gravamen omitido, por encuadrar su conducta en las disposiciones del artículo N° 86 del C.T.P. y Sumario N° M 2360-2018 por \$ 16.370.396,96 (Pesos Dieciséis Millones Trescientos Setenta Mil Trescientos Noventa y Seis con 96/100) equivalente a Dos (2) veces el gravamen omitido, por encuadrar su conducta en las disposiciones del artículo N° 86 del C.T.P. por los motivos expuestos en los considerandos que anteceden.

**4. REGISTRAR, NOTIFICAR** y devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

  
DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL PRESIDENTE

  
DR. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MI

  
Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION