



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

SENTENCIA N° 326 /2020

Expte. N° 412/926-2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 10 días del mes de NOVIEMBRE de 2020, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A. EN FORMACION S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 412/926-2019 (Expte. N° 47098/376-C-2017 -DGR)**";

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 39/43 del Expte. DGR N° 47098/376/C/2017 el Dr. German Federico Arcos, en su carácter de apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 876/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 24.04.2019 obrante a fs. 35/36 del expte. mencionado. La Resolución N° M 876/19 resuelve: "**1°.- NO HACER LUGAR** al descargo interpuesto por el agente respecto al sumario instruido a fs. 10, en virtud de las razones expuestas en los considerandos de la presente Resolución; **2°.- APLICAR** al agente **COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A. EN FORMACION**, Padrón/C.U.I.T. N° 30-71182832-6, una multa de \$ 2.203.974,52 (Pesos Dos Millones Doscientos Tres Mil Novecientos Setenta y Cuatro con 52/100) equivalente a dos (02) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, periodo mensual 06/2017."

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

El contribuyente en su Recurso presentado el 15.05.2019 a fs. 39/43 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

En primer término sostiene que lo agravia de manera manifiesta la interpretación que efectúa la DGR de las normas aplicables. En ese sentido, sostiene que resulta contraria a las más autorizadas jurisprudencias la presunción de dolo contenida en el artículo 88° inciso 3 del Código Tributario Provincial en la cual fundamenta la DGR la sanción aplicada.

Expresa que siendo el dolo la voluntad consciente, encaminada u orientada a la perpetración de un acto que la Ley tipifica como delito, de manera alguna este se puede predicar de su conducta, habida cuenta que del simple análisis de las constancias de autos surge que presentó la declaración jurada correspondiente al periodo mensual reclamado exteriorizando los montos retenidos, y con anterioridad a la notificación del sumario respectivo, por lo que su actuación jamás podría ser tenida como dolosa bajo ninguno de sus conceptos, elementos ni aspectos.

Conforme lo expresado, sostiene que deviene absurda la exegesis efectuada por la Administración, dado que no valoró en lo más mínimo la conducta desarrollada, en un instituto en el cual ello resulta primordial para determinar la existencia de la infracción en el caso concreto, infringiendo de ese modo el principio de búsqueda de la verdad objetiva que debe guiar el procedimiento administrativo.

Expresa que la inversión de la carga de la prueba que efectúa la resolución en cuestión conculca tanto el sentido mismo del elemento subjetivo en análisis, así como el ya citado principio jurídico de la verdad material, dado por configurada la infracción prevista en el art. 86 inciso 2 del Código Tributario Provincial a partir de presunciones totalmente ilegales y que no tienen cabida en nuestro derecho.

Seguidamente sostiene que también lo agravia el rechazo de la DGR a la aplicación del principio de la reparación integral previsto en el artículo 59 del Código Penal, con fundamento en la existencia de una norma específica en el Código Tributario Provincial, cual es el artículo 91° del mismo, considerando que



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

no se trata de adecuar normas penales y tributarias, sino principales de realizar un análisis constitucional y de razonabilidad de las normas aplicables.

En efecto, y partiendo de un análisis lógico jurídico, considera que no puede sancionarse penalmente cuando no existe un daño a un bien jurídico protegido, dado que ingreso el tributo adeudado con más sus respectivos intereses resarcitorios, pues de lo contrario se violentarían principios constitucionales como el de la igualdad ante la Ley, derecho de propiedad y defensa en juicio, a la vez que dicha sanción generaría mediante el cobro de la multa aplicada un claro enriquecimiento ilícito a favor del Fisco.

Concluye que la no afectación del bien jurídico protegido no es más que la inexistencia del daño, y por lo tanto, en este análisis se encuentra comprometida fuertemente la garantía constitucional protegida por el artículo 19 de la Constitución Nacional, ello por cuanto al no generar daño alguno a las arcas del estado, es la norma del artículo 86 inc. 2 del Digesto Tributario la que avanza sobre su patrimonio de manera ilegal y expropiatoria.

Por lo expuesto, solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se ordene el archivo de las presentes actuaciones.

II. La Dirección General de Rentas, en fojas 1/5 del Expte. Nº 412/926-2019, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Sostiene que el art. 86 inc. 2 del Código Tributario Provincial prevé sanción para los Agentes de Retención que mantengan en su poder tributos retenidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco.

Expresa que se debe tener en cuenta la presunción de defraudación contemplada en el artículo 88 inc. 3 del Código Tributario Provincial el cual presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista "manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de los mismos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias", supuesto que ha sido comprobado en el caso bajo análisis, atento a que el agente no ha cumplido con las obligaciones impuestas por la normativa vigente y que le

Dt. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dt. JORGE E. FOSSE POMESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

competen en su carácter de agente de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Menciona lo establecido por el artículo 10 de la Resolución General N° 23/02 sus modificatorias y complementarias que habilitan la aplicación de sanciones en caso de incumplimiento a sus previsiones, al establecer: “ Los agentes de retención designados por la presente resolución 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 establecidas en el Código Tributario Provincial, Ley 5.121 y sus modificatorias, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria establecida en el artículo 31° de dicha Ley.”, sin que las circunstancias alegadas por el agente en su descargo tengan entidad suficiente para relevarlo de las consecuencias de su conducta infraccional.

Sostiene que 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 a su conducta, como la aplicación de la sanción que apela.

III. A fojas 13 del Expte. N° 412/926/2019 obra Sentencia Interlocutoria N° 166/20 de fecha 03.08.2020 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 876/19 de fecha 24.04.2019, resulta ajustada a derecho.

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*



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

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 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 **COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A. EN FORMACION**, no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes al período 06/2017 el día 02/08/2017, es decir, después de su vencimiento, 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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSÉ E. POSSE PONESSIA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSÉ GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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 trata de presunciones "iuris tantum", es decir, admiten prueba en contrario, correspondiendo al agente liberarse de tales actos mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

El ingreso fuera de término de los tributos previamente retenidos o percibidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional propio de la figura; presunción que puede ser desvirtuada por las pruebas que aporte el imputado o, en su caso, por las constancias obrantes en la causa, admitiéndose la posibilidad de declarar la inexistencia de dolo en el responsable en casos o situaciones que deberán ser analizadas con rigurosa prolijidad debido a que el dolo en esta clase de defraudación, consiste en la voluntad deliberada de no llevar a cabo en término el ingreso de las sumas correspondientes no obstante la conciencia de que existe el deber concreto de hacerlo (cfr. Tribunal Fiscal de 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*



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9008-9769



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



TRIBUNAL FISCAL DE APELACION TUCUMÁN

desvirtuada por las pruebas que aporte el imputado o, en su caso, por las constancias obrantes en la causa...".

Es decir, que en este tipo de infracciones, el autor del ilícito imputado es aquel sujeto que tenga el dominio del hecho, es decir, quien maneje la acción. Al tener tal poder de decisión, puede decidir entre consumir el hecho o desistir, pues, al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal. Por ello, la imputación efectuada por la D.G.R. es de carácter *iuris tantum*, que se basa en que los contribuyentes se encuentran en "mejores condiciones imputativas" de demostrar que su conducta no se debe a un obrar malicioso.

En el caso de **COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A. EN FORMACION** los argumentos y pruebas utilizados por el apelante, no logra neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta; al producirse el vencimiento del plazo para ingresar las retenciones, concurren tanto el presupuesto mencionado en el artículo 86° inciso 2) como la presunción del artículo 88° inciso 3) del C.T.P.

De acuerdo a las constancias obrantes en autos, el vencimiento del periodo 06/2017 operó en fecha 14/07/2017, si bien la firma **COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A. EN FORMACION** presentó la DDJJ correspondiente en fecha 13/07/2017, no ingresó el impuesto correspondiente. La DGR notificó de la instrucción del sumario N° B10/S/0272/2017 por el periodo mencionado al contribuyente en fecha 01/08/2017. El agente debió ingresar los importes retenidos el día 14/07/2017 conservándolos en su poder hasta el 02/08/2017, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado. Cabe recalcar que dicho pago del tributo retenido fue una consecuencia de la previa intimación por parte de la DGR. En el presente caso, no hubo un cumplimiento voluntario de la obligación tributaria, tal como expresa el recurrente.

El art. 91 del Código Tributario Provincial 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSE POMESHA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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...”.

En virtud de lo expuesto, no resulta de aplicación lo establecido en el mencionado artículo, tal como pretende el apelante, y resulta ajustada a derecho la aplicación del art. 86 inc. 2 del Código Tributario Provincial.

La normativa citada 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 declaró haber retenido, más allá del término preestablecido para su ingreso.

El Agente de Retención cumple con una obligación legal y maneja fondos ajenos, de allí la gravedad asumida por el hecho de no depositar dentro del término legal los importes retenidos.

En cuanto a lo manifestado por el recurrente, que no se generó perjuicio al Fisco, cabe mencionar que la conducta que intenta reprimir el Fisco es la falta de ingreso del tributo en término, hecho que genera un grave perjuicio a las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos, por lo que el presentante no puede sostener que no se lesionó el bien jurídico tutelado por la norma.

El hecho de haber cancelado el periodo mensual reclamado por otra parte, no significa de ninguna manera que no se haya afectado el bien jurídico protegido, en tanto la indisponibilidad 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.

Cabe recalcar que los agentes de retención adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente retuvieron de terceros, por lo que al tratarse de fondos ajenos con destino a la cancelación de obligaciones tributarias de esos terceros para con el Fisco, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación adeudada. Admitir la solución contraria implicaría aceptar la retención indebida de tributos por parte de los agentes, más allá del término que



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9009-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 otro lado, se debe rechazar la pretensión del apelante de aplicar supletoriamente el art. 59 del Código Penal, al respecto cabe destacar que resultan normas específicas aplicables al caso en cuestión las normas contenidas en el Código Tributario Provincial por referirse a las infracciones y delitos tributarios y no las del Código Penal por referirse a los delitos y penas en general, por aplicación del principio general del Derecho de especialidad de leyes, en el sentido de que la norma especial prevalece sobre la norma general.

En consecuencia, no corresponde la remisión al Código Penal que pretende el recurrente con fundamento en el art. 69 del Código Tributario Provincial el cual establece: *“Las disposiciones de este Código se aplican a todas las infracciones tributarias salvo disposición legal expresa en contrario. A falta de normas tributarias expresas se aplicarán supletoriamente los principios generales del derecho en materia punitiva.”*; ya que no existe en nuestro Digesto Tributario un vacío legal respecto al caso que plantea el apelante.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: **1°: NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A. EN FORMACION, PADRON/ CUIT N° 30-71182832-6**, en contra de la Resolución N° M 876/19 de fecha 24.04.2019, y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$ 2.203.974,52 (Pesos Dos Millones Doscientos Tres Mil Novecientos Setenta y Cuatro con 52/100), en virtud de la aplicación del art. 86 inc. 2 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, periodo mensual 06/2017, en atención a lo considerado; **2°: REGISTRAR, NOTIFICAR**, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

Así lo propongo.

El **Dr. Jorge Esteban PossePonessa** dijo:

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

C.F.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

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

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

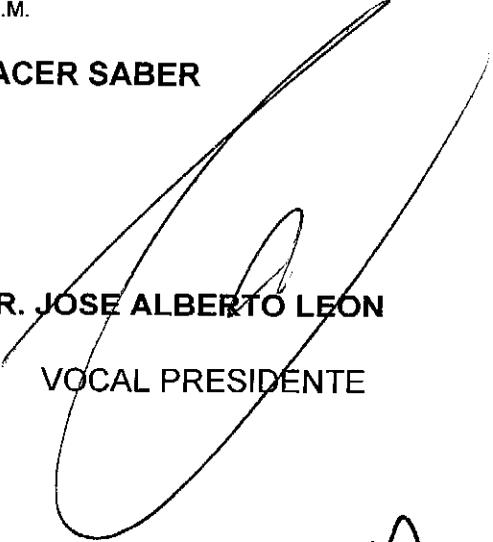
RESUELVE:

1°: NO HACER LUGAR al recurso de apelación presentado por el contribuyente **COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A. EN FORMACION, PADRON/ CUIT N° 30-71182832-6**, en contra de la Resolución N° M 876/19 de fecha 24.04.2019, y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$ 2.203.974,52 (Pesos Dos Millones Doscientos Tres Mil Novecientos Setenta y Cuatro con 52/100), en virtud de la aplicación del art. 86 inc. 2 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, periodo mensual 06/2017, en atención a lo considerado.

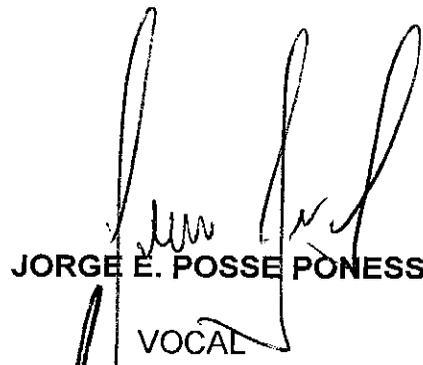
2°: REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

A.P.M.

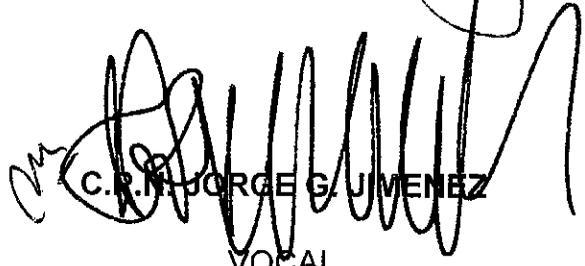
HACER SABER


DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION