

SENTENCIA N° 196/20

Expte. N° 28/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 10 días del mes de AGOSTO de 2020 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge G. Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "DI BACCO Y CIA S.A. s/Recurso de Apelación" Expte. N° 28/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 10550/376/D/2018) y

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. Que a fs. 33/35 del Expte D.G.R. N° 10550/376/D/2018 el contribuyente a través de su letrado apoderado interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 2784/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 19/11/19 obrante a fs. 30. En ella se resuelve: NO HACER LUGAR al descargo interpuesto y Aplicar a la firma DI BACCO Y CIA S.A. CUIT N° 33-56421712-9 una multa de \$754.069,92 (Pesos Setecientos Cincuenta y Cuatro Mil Sesenta y Nueve con 92/100) equivalente a 3 (tres) veces el monto mensual retenido por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del Código Tributario Provincial, periodo mensual 02/2018.

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

-la ausencia de dolo, manifestando que la resolución atacada parte de la base que la simple extemporaneidad en el ingreso de una suma de dinero desenvuelve el dolo de la defraudación, sin mencionar el accionar doloso;

-cita jurisprudencia expresando que la misma consagra de manera expresa el principio de personalidad de la pena, siendo el fraude el núcleo para que se configure la misma;

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



GESTIÓN  
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

-el art. 86 del C.T.P. no contiene una sanción objetiva, habiendo la Administración eliminado el elemento objetivo por el retardo en el pago sin efectuar ningún tipo de valoración respecto a su conducta como agente;

-la presunción del art. 88 del C.T.P. debe reposar en un indicio, en un hecho de verificación del cual se deriva la deducción presuntiva;

-la desproporción en la graduación de la sanción vicia el acto administrativo que apela, ya que la magnitud de la sanción es manifiestamente inadecuada respecto del hecho que se intenta reprimir y

-que reparó integralmente el bien jurídico tutelado, ya que ingresó los montos reclamados en los términos del art. 59 del Código Penal.

En mérito a todo lo expuesto, solicita se revoque la resolución de multa aplicada y se ordene el archivo de las actuaciones.

II. A fs. 01/05 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148º del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:

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

- la norma citada describe claramente la conducta reprimida. Conducta que se ha configurado en este caso, ya que la firma mantuvo en su poder tributos que declaró haber retenido, más allá del término preestablecido para su ingreso;

-se debe tener en cuenta lo establecido por el art. 88 Inc. 3 del C.T.P. el cual presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista "manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias". Supuesto que ha sido comprobado en el caso bajo análisis, atento a que el responsable no ha cumplido con las obligaciones impuestas por la



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

normativa vigente y que le competen en su carácter de agente de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos;

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

-la conducta infraccional imputada se ha verificado, ya que el período 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;

-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 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 rechazar por improcedente la pretensión del apelante de la aplicación supletoria del art. 59 del Código Penal, ya que resultan normas específicas aplicables al caso, las normas contenidas en el C.T.P., por referirse a los delitos y penas en general, por aplicación del principio general del derecho de especialidad de las leyes;

-no resulta de aplicación a este caso, el beneficio del art. 91 del C.T.P., por cuanto el contribuyente regularizó la obligación reclamada con posterioridad a la notificación de la instrucción del sumario cursada oportunamente (fs. 11 del Expte. D.G.R N° 10550/376/D/2018), por lo que ya se había configurado la infracción endilgada;

-respecto al monto de la multa aplicada, la normativa otorga la posibilidad de graduar la sanción entre un 2 a 10 veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento, teniendo en cuenta las circunstancias del caso y la gravedad de la infracción cometida, entre otras cosas y

-teniendo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al Director General de Rentas,

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada que fue establecida en el mínimo legal.

Por todo lo expuesto considera que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente.

III. A fs. 11 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 19/20, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta de la firma DI BACCO Y CIA S.A. en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., con respecto al ingreso fuera del plazo legal de las retenciones efectuadas y considerar si la multa impuesta a la firma, es conforme 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 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 transcrita, la infracción endilgada al apelante se configura en el momento que el mismo retuvo el tributo correspondiente y mantuvo en su poder los montos propiedad de la D.G.R., después de haber vencido el plazo en que debía ingresarlo, teniendo en cuenta su carácter de Agente de Retención. 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.



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 DI BACCO Y CIA S.A. no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes al mes de Febrero de 2018 el día 04/04/2018, es decir, casi un mes 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 protegido. Para ello cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar este extremo; entendiéndose por "presunción" a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede. Por lo cual, una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.

La "manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias" es una de las diversas presunciones existentes en el art. 88 del Código y a través de la cual la Autoridad de Aplicación puede presumir en este caso que existe defraudación fiscal. No obstante, se tratan de presunciones "iuris tantum", es decir, admiten prueba en contrario, correspondiendo al agente liberarse de tales actos mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN  
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

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 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 DI BACCO Y CIA S.A., los argumentos y pruebas utilizados por el apelante, no logra neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta; al producirse el vencimiento del plazo para ingresar las retenciones, concurren tanto el presupuesto mencionado en el artículo 86º inciso 2) como la presunción del artículo 88º inciso 3) del C.T.P.



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

El agente debió ingresar los importes retenidos el día 15/03/2018 conservándolos en su poder hasta el 04/04/2018, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado. En adición, la presentación y el pago de ese período fue realizada a instancias de la notificación de la instrucción de sumario efectuada por la D.G.R el día 23/03/2018, razón por la cual no puede considerarse que se trata de un pago espontáneo que permita al agente gozar del beneficio previsto en el art. 91 del C.T.P, por cuanto su texto expresa claramente que la regularización de la obligación omitida no debe realizarse a raíz de una verificación, inspección o intimación por parte del Fisco.

En el caso en marras, se ve configurada la conducta del agente en el art. 86 Inc. 2 del C.T.P, por lo que no corresponde permitir al agente gozar del beneficio previsto en el art. 91 C.T.P.

Por ello, corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente DI BACCO Y CIA S.A., CUIT N° 33-56421712-9, contra la Resolución N° M 2784/19, dictada con fecha 19/11/19 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$754.069,92 (Pesos Setecientos Cincuenta y Cuatro Mil Sesenta y Nueve con 92/100), equivalente a tres (3) veces el monto mensual retenido (correspondiente al período mensual 02/2018), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2. del Código Tributario Provincial., conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.

El señor vocal **Dr. José Alberto León** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo: Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

\_\_\_\_\_

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



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-0769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

## EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

### RESUELVE:

1.- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente DI BACCO Y CIA S.A., CUIT N° 33-56421712-9, contra la Resolución N° M 2784/19, dictada con fecha 19/11/19 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$754.069,92 (Pesos Setecientos Cincuenta y Cuatro Mil Sesenta y Nueve con 92/100), equivalente a tres (3) veces el monto mensual retenido (correspondiente al período mensual 02/2018), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2. del Código Tributario Provincial., conforme los argumentos expuestos anteriormente.

### 2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

JM

**HACER SABER**

**DR. JOSE ALBERTO LEON**

VOCAL PRESIDENTE

**DR. JORGE POSSE PONESSA**

VOCAL

**DR. JORGE G. JIMENEZ**

VOCAL

**ANTE MI**

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION