



GESTION DE LA CALIDAD

RI-8000-9798



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

SENTENCIA N° 227 /20

Expte. N° 411/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los2..... días del mes de.....SEPTIEMBRE.....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, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y 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. 411/926/2019 – Ref. Expte. Nro. 48329/376/C/2017 (D.G.R.)”;

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

Por ello,

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

I. A fojas 33/37 del expediente N° 48329/376/C/2017 D.G.R, el Dr. German Federico Arcos, apoderado de **COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A. EN FORMACION**, CUIT N° 30-71182832-6 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1277/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 29/05/2019 obrante a fs. 29/30 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al agente una multa de \$2.212.643,08 (Pesos Dos Millones Doscientos Doce Mil Seiscientos Cuarenta y Tres con 08/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2. del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, período mensual 07/2017.

El apelante sostiene en primer término, que lo agravia de manera manifiesta la interpretación que efectúa la Dirección General de Rentas de las normas aplicables. En ese sentido, sostiene que resulta contraria a las más autorizadas jurisprudencias la presunción de dolo contenida en el Art. 88 Inc. 3 del Código

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



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



Tributario Provincial en la cual fundamenta este Organismo Fiscal 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, elemento ni aspectos.

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

En la misma tesitura, expresa que la inversión de la carga de la prueba que afecta 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, dando por configurada la infracción prevista en el Art. 86 Inc. 2 del C.T.P., a partir de presunciones totalmente ilegales y que no tienen cabida en nuestro derecho.

Seguidamente sostiene que también lo agravia el rechazo de la Dirección General de Rentas a la aplicación del principio de reparación integral previsto en el Art. 59 del Código Penal, con fundamento en la existencia de una norma específica en el Código Tributario Provincial, cual es el Art. 91 del mismo, considerando que no se trata solo de adecuar normas penales y tributarias, sino principalmente de realizar un análisis constitucional y de razonabilidad de las normas aplicables.



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-3000-3769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-450 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

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 ingresó el tributo adeudado con más sus respectivos intereses resarcitorios, pues de lo contrario se violentarían principios constitucionales como el de 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.

En esa misma línea de razonamiento, concluye que la no afectación del bien jurídico protegido no es más que la inexistencia de daño, y por lo tanto, en este análisis se encuentra comprometido fuertemente la garantía constitucional protegida por el Art. 19 de la Constitución Nacional, ello por cuanto al no generar daño alguno a las arcas del estado, es la norma del Art. 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 declare la nulidad absoluta de la Resolución N° M 1277-19.

II. Que a fojas 1/5 del Expte. N° 411/926/2019 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el art. 148° del Código Tributario Provincial.-

En dicho responde sostiene que el artículo 86° inciso 2 del C.T.P. prevé sanción para los Agentes de Retención que mantengan en su poder tributos retenidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco.

Si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión de la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia y en el presente caso el agente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



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



Señala que, en el caso de marras, debe tenerse 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 normativa vigente y que le competen en su carácter de agente de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.-

Agrega que corresponde la aplicación de la presunción establecida en el Inc. 3 del Art. 88 del C.T.P., y cita fallos al respecto que avalan su postura.-

Destaca lo establecido por el artículo 10º de la Resolución General Nº 23/02 sus modificatorias y complementarias, que habilita la aplicación de las sanciones previstas en el C.T.P 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 ésta, serán pasibles de las sanciones establecidas en el Código Tributario Provincial, Ley Nº 5.121 y sus modificatorias(...)*”, sin que las circunstancias alegadas por el agente en su descargo tengan entidad suficiente para relevarlo de las consecuencias de su conducta infraccional.

Expresa que en el caso de marras, encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las retenciones correspondientes al periodo mensual 07/2017 conforme lo reconoce el propio apelante, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el Art. 86 inc. 2 del Digesto Tributario, en tanto se advierte que la conducta descrita se ha configurado en el caso de autos, en atención a que el agente mantuvo en su poder los tributos retenidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco.-

Cita jurisprudencia al respecto.-



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

En cuanto a la aplicación del principio de reparación integral del daño invocado por el apelante, destaca 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 las leyes, en el sentido de que la norma especial prevalece sobre la norma general.

Desde esta óptica, considera que corresponde rechazar de plano la remisión al Código Penal pretendida por la actora con fundamento en el Art. 69 del C.T.P., por no existir en nuestro Digesto Tributario vacío legal respecto al caso que plantea el demandante que justifique una remisión a las normas del Código Penal, por cuanto el Art. 91 es la norma específica que prevé la situación en análisis, cual es la reparación del daño o pago voluntario de la obligación reclamada.-

En efecto, el Art. 91 del C.T.P. prevé: *“Los contribuyentes, y/o responsables inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias...”*.-

Teniendo en cuenta ello, asegura que el periodo mensual reclamado no fue regularizado espontáneamente, sino a consecuencia de la notificación de la instrucción sumarial N° B10/S/346/2017 cursada oportunamente por la Dirección General de Rentas.

Afirma que 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.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ROSSE POMEISSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Recalca 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.

Considera que admitir solución contraria implicaría aceptar la retención indebida de tributos por parte de los agentes, más allá del término que la ley permite, y permitirles de esa forma un autofinanciamiento a los efectos de cumplir con el ingreso de fondos ajenos y que pertenecen a las arcas fiscales.-

Por lo que conforme a las consideraciones que anteceden, la Dirección General de Rentas entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el agente COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A. EN FORMACION, en contra de la resolución N° M 1277/19 debiendo confirmarse la misma.-

III. A fs. 13 del expediente N° 411/926/2019 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.-

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 del contribuyente COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A. EN FORMACION en el artículo 86 Inc. 2 del C.T.P. –

Para una mejor comprensión de la problemática con respecto al caso en análisis, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación.-



GESTION DE LA CALIDAD

RI-8000-9766



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

El Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (consolidado por Ley N° 8240) "(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.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 mes de Julio de 2017, el día 29/08/2017, es decir, que entre el vencimiento de la obligación (14/08/17) y el pago efectuado, transcurrió un lapso de tiempo considerable, razón por la que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del agente, se encuentra acreditado.-

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

Dr. P.N. JORGE GUSTAVO VIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-43C 9001:2015



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 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.



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-9768



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 el 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 86º inciso 2) como la presunción del artículo 88º inciso 3) del C.T.P. -

El agente debió ingresar los importes retenidos, correspondientes al periodo Julio de 2017, el día 14/08/2017, conservándolos en su poder hasta el 29/08/2017, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado. En adición, la presentación y el pago de estos períodos fue realizada a instancias de la notificación de la instrucción de sumario efectuada por la D.G.R el día 28/08/2017, 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE E. JOSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. GUSTAVO GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-9709



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Teniendo en cuenta lo expuesto, considero que corresponde: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A. EN FORMACION**, CUIT N° 30-71182832-6 en contra de la Resolución N° M 1277/19, dictada con fecha 29/05/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$2.212.643,08 (Pesos Dos Millones Doscientos Doce Mil Seiscientos Cuarenta y Tres con 08/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2. Del Código Tributario Provincial.

Así lo propongo.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El **Dr. José Alberto León** dijo: Que comparte el voto emitido por el.

En merito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION RESUELVE:

1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A. EN FORMACION**, CUIT N° 30-71182832-6 en contra de la Resolución N° M 1277/19, dictada con fecha 29/05/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$2.212.643,08 (Pesos Dos Millones Doscientos Doce Mil Seiscientos Cuarenta y Tres con 08/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P.



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

GESTION
 DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



TRIBUNAL FISCAL
 DE APELACIÓN TUCUMÁN

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

HACER SABER

A.S.B

DR. JOSE ALBERTO LEÓN
 VOCAL PRESIDENTE

C. P.N. JORGE G. JIMENEZ
 VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
 VOCAL

ANTE MÍ

DR. JUAN CARLOS...
 SECRETARIO GENERAL
 TRIBUNAL FISCAL DE APELACION