



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

SENTENCIA N° 305/2020

Expte. N° 374/926-2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los <sup>28</sup> días del mes de OCTUBRE 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 "DI BACCO Y CIA S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 374/926-2019 (Expte. N° 59471/376-D-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 38/40 del Expte. DGR N° 59471/376/D/2017 el Dr. Leandro Stock, en su carácter de apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación en contra de las Resolución N° M 1412/19 de la Dirección General de Rentas ambas de fecha 06.06.2019 obrante a fs. 35 del expte. mencionado. La Resolución N° M 1412/19 resuelve: "1°.- **NO HACER LUGAR** al descargo interpuesto por el agente respecto del sumario instruido a fs. 11, en virtud de las razones expuestas en los considerandos de la presente Resolución; 2°.- **APLICAR** al agente **DI BACCO Y CIA S.A.**, Padrón/ C.U.I.T. N° 33-56421712-9, una multa de \$ 230.227,30 (pesos Doscientos Treinta Mil Doscientos Veintisiete con 30/100) equivalente a dos (02) veces el monto mensual percibido, 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 10/2017."

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

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

El contribuyente en su Recurso presentado el 24.06.2019 a fs. 38/40 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

Considera que la conducta tipificada en el artículo 86 inciso 2 del Código Tributario Provincial no se configura por no existir defraudación fiscal al no concurrir los elementos objetivo y subjetivo. La circunstancia de haber ingresado las retenciones sumado a la buena fe de la firma al exteriorizar las retenciones efectuadas en sus declaraciones juradas, resulta suficiente para reafirmar la ausencia de toda maniobra u ocultación encaminada a sustraer a la observación del Fisco la falta de ingreso.

La conducta material de la firma se encuentra desprovista de los elementos defraudatorios que exige la figura del art. 86 de la Ley Tributaria.

Alega que realizó la reparación integral del bien jurídico tutelado, ya que ingresó los montos reclamados en los términos del artículo 59 del Código Penal.

Finalmente solicita se revoque la resolución de multa aplicada y se ordene el archivo de las presentes actuaciones.

II. La Dirección General de Rentas, en fojas 1/4 del Expte. Nº 374/926-2019, 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, conducta que se verifica en el caso de marras atento a la demora en que incurrió la firma en ingresar los montos retenidos.

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



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-4769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

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."

Expresa 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 10 del Expte. N° 374/926/2019 obra Sentencia Interlocutoria N° 179/20 de fecha 06.08.2020 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 1412/19 de fecha 06.06.2019, resulta ajustada a derecho.

Con respecto a los agravios expresados en el recurso cabe decir que, si bien el artículo 86 inc. 2 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 se produce una inversión de la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso, el contribuyente no logró desvirtuar la presunción existente en su contra.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

A su vez, el art. 88 del Código Tributario Provincial prevé: "Se presume propósito de defraudación, cuando concurra alguna de las siguientes causas:...3. 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 concurre en el presente caso.

De acuerdo a las constancias obrantes en autos, el vencimiento del periodo 10/2017 operó en fecha 15/11/2017, si bien la firma DI BACCO Y CIA S.A. presentó la DDJJ correspondiente en fecha 13/11/2017, no ingresó el impuesto correspondiente. La DGR notificó de la instrucción del sumario N° B10/S/539/2017 por el periodo mencionado al contribuyente en fecha 06/12/2017. 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.

En virtud de lo expuesto, 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 percibidos.

La intención defraudar al fisco, que la figura infraccional requiere, está dada por el lapso de tiempo durante el cual el agente tuvo en su poder los importes retenidos antes de ingresarlos al Fisco. En el caso de marras, la fecha de vencimiento para el ingreso de dichas retenciones se produjo el día 15/11/2017, haciéndolo recién el agente en forma total en fecha 14/12/2017, por lo que ha transcurrido un lapso de tiempo considerable que permite colegir una actitud de beneficiarse con la utilización de fondos que no son propios.

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



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

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 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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: 1°: **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **DI BACCO Y CIA S.A., PADRON/ CUIT N° 33-56421712-9**, en contra de la Resolución N° M 1412/19 de fecha 06.06.2019, y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$230.227,30 (Pesos Doscientos Treinta Mil Doscientos Veintisiete con 30/100), en virtud de la aplicación del art. 86 inc. 2 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, periodo mensual 10/2017, en atención a lo considerado; 2°: **REGISTRAR, NOTIFICAR**, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

Así lo propongo.

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

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

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 **DI BACCO Y CIA S.A., PADRON/ CUIT N° 33-56421712-9**, en contra de la Resolución N° M 1412/19 de fecha 06.06.2019, y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$230.227,30 (Pesos Doscientos Treinta Mil Doscientos Veintisiete con 30/100), en virtud de la aplicación del art. 86 inc. 2 del



GESTION  
DE LA CALIDAD

R-9000-9760



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



**TRIBUNAL FISCAL**  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, periodo mensual 10/2017, en atención a lo considerado.

**2º: 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