



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° 342/20

Expte. N° 616/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 20 días del mes de ~~NOVIEMBRE~~ de 2020, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y C.P.N Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada **“COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN”**, Expediente N° 616/926/2019 (Expte DGR N° 1218/376-C-2018) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León expresó:

I.- A fs. 41/45 del Expte. 1218-376-C-2018 (D.G.R.), el contribuyente COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A., CUIT N° 30-71182832-6, presentó recurso de apelación contra la Resolución N° M 1560/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 02.07.2019, obrante a fs. 37. En ella se resuelve NO HACER LUGAR al descargo interpuesto en contra el sumario instruido a fs. 08 y APLICAR a la firma una multa de \$2.153.514,96 (Pesos Dos Millones Ciento Cincuenta y Tres Mil Quinientos Catorce con 96/100) equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° inciso 2 del C.T.P. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de retención, periodo mensual 11/2017.

II. En la mencionada presentación el contribuyente sostiene que lo agravia la interpretación que efectúa la DGR de las normas aplicables. En ese sentido, sostiene que resulta contraria a la más autorizada jurisprudencia la presunción de dolo contenida en el art. 88 inciso 3 del CTP en el cual fundamenta la DGR la sanción aplicada.

Manifiesta que siendo el dolo la voluntad consiente, encaminada u orientada a la perpetración de un acto que la ley tipifica como delito, de manera alguna la administración puede predicar de su conducta, habida cuenta que del simple

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

análisis de las constancias de autos surge que presento 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.

Afirma que la resolución es inmotivada por lo cual debe ser declarada nula.

Conforme lo expresado en los párrafos que anteceden, sostiene que deviene absurda la exegesis efectuada por la administración, dado que no valoro 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 jurídica objetiva que debe guiar el procedimiento administrativo.

En la misma tesitura, 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, como el ya citado principio jurídico de la verdad material, dando por configurada la infracción prevista en el art. 86 inciso 2 del CTP a partir de presunciones totalmente ilegales y que no tienen cabida en nuestro derecho.

Seguidamente sostiene que también lo agravia el rechazo de la administración a la aplicación del principio de reparación integral previsto en el artículo 59 del Código Penal, con fundamento en la existencia de una norma específica en el mismo CTP, cual es el artículo 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.

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 mas 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 ese análisis se encuentra comprometida fuertemente la garantía constitucional



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

protegida por el art. 19 de la Constitución Nacional, ello por cuanto al no generar daño alguno a las arcas, es la norma del art. 86 inciso 2 del CTP la que avanza sobre el patrimonio de manera ilegal y expropiatoria.

II. A fojas 01/05 del Expte. N° 616/926/2019 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Afirma que el artículo 86° prevé sanción para los Agentes de Retención que mantengan en su poder tributos retenidos, y que le corresponde probar su inocencia.

Afirma que en el caso de marras el contribuyente reconoce la conducta infraccional y que el ingresa el monto adeudado tras ser notificado de la instrucción de sumario.

Rechaza la remisión solicitada al Código Penal por no existir en el digesto tributario vacío legal sobre el tema en cuestión.

III. A fs. 13 del expediente N° 616/926/2019 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 217/2020, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se tiene por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación y Pasan autos para sentencia.

IV. En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° M 1560/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 02.07.2019 es ajustada a derecho.

En primer lugar, el artículo 86° inciso 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.

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 en 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.

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 inciso 3 del C.T.P. el cual presume, salvo prueba en contrario, propósito de

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

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

Por otro lado 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 11/2017, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86 inciso 2 del C.T.P., 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 tributos retenidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco.

Los agentes de retención adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente retuvieron de terceros, por lo que no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma porque se tratan de fondos ajenos.

Respecto a las argumentaciones de que la Resolución cuestionada debe ser declarada nula, cuadra afirmar que la misma constituye un acto administrativo plenamente eficaz, que cumple acabadamente los preceptos legales y doctrinarios exigidos al respecto, dictado de conformidad a lo establecido por el art. 43 de la Ley N° 4.537 (t.v.) y que satisface todos y cada uno de los requisitos esenciales exigidos en la norma.

En efecto, la Resolución satisface el requisito de motivación del acto administrativo, cual es la explicitación de la causa, o sea las razones y circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a dictar el acto y que se encuentran contenidas en los considerandos.

Asimismo, el acto discutido emana de autoridad competente, tiene sustento en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, su objeto es cierto y física y jurídicamente posible, se observó el procedimiento pertinente, persigue el cumplimiento de la finalidad expuesta en las normas que otorgan las facultades pertinentes al órgano emisor y se exteriorizó por instrumento idóneo, expresamente y por escrito, con notificación al interesado.



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 el presente caso el impugnante no invoca norma legal alguna que haya sido vulnerada. Debemos recordar en tal sentido, el axioma que reza la improcedencia de la nulidad por la nulidad misma, consagrado en el artículo 167 del Código Procesal Civil y Comercial de la provincia, por lo que no se declara nulo un acto irregular, cuando la irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide, ni cuándo se ha llenado el fin para el cual estaba destinado. Por ello puede concluirse que la resolución deviene legítima, contrariamente a lo manifestado por el recurrente, por cuanto contiene todos los elementos que le otorgan validez legal.

Por lo expuesto el argumento intentado debe ser rechazado.

En cuanto a la aplicación del principio de reparación integral del daño invocado por el apelante, cabe destacar que resultan normas específicas aplicables al caso en cuestión las normas contenidas en el CTP por referirse a las infracciones u delitos tributarios y no a 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.

Corresponde por esto rechazar la remisión al Código Penal solicitada por el actor con fundamento en el art. 69 del CTP, por no existir en nuestro CTP vacío legal respecto al caso que plantea el demandante que justifique una remisión a las normas del Código Penal.

Por lo expuesto corresponde:

**I. NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A., CUIT N° 30-71182832-6 contra la Resolución N° M 1560/19, de fecha 02.07.2019, y en consecuencia confirmar la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

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

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. José Alberto León y vota en igual sentido.

El señor vocal **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. José Alberto León y vota en idéntico sentido.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
RESUELVE:**

**1.- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A., CUIT N° 30-71182832-6 contra la Resolución N° M 1560/19, de fecha 02.07.2019, y en consecuencia confirmar la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

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

**HACER SABER**


M.F.B.

  
DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL PRESIDENTE

  
DR. JORGE G. JIMÉNEZ  
VOCAL

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

**ANTE MÍ**

  
Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHÁSTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN