



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

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Institución Argentina"

SENTENCIA N° 76 /21

Expte. N° 317/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los.....2..... días del mes de.....MARZO.....de 2021, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, Dr. José Alberto León (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A**" **SI RECURSO DE APELACION**, Expte. Nro. 317/926/2020 – Ref. Expte. Nro. 15486/376/C/2018 (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:

1. A fojas 62/65 del expediente N° 15486/376/C/2018, el Dr. German Federico Arcos, apoderado de COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A, CUIT N° 30-71182832-6 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 426/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 11/02/20 obrante a fs. 58 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al agente una multa de \$1.705.624,96 (Pesos Un Millón Setecientos Cinco Mil Seiscientos Veinticuatro con 96/100), 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 03/2018.

El apelante sostiene que, la Dirección General de Rentas, viola su derecho de defensa, no tratando el descargo interpuesto, por considerarlo extemporáneo. Manifiesta que, en la Resolución apelada, la Autoridad de Aplicación, realizó una errada interpretación e inadecuada aplicación de las normas, en contradicción y detrimento de los derechos constitucionales. Cita jurisprudencia en este sentido. Manifiesta que, la D.G.R., parte de un error conceptual, olvidando el requisito subjetivo que debe cumplirse para configurar la defraudación fiscal. Esta figura

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. 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

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Instituto de Tucumán

exige la concurrencia de dolo en la conducta del contribuyente. Aspecto subjetivo que de no comprobarse por la administración, hace imposible la figura perseguida por el Fisco, puesto que el dolo presupone la conciencia de la criminalidad del acto.

Expresa que, en la conducta de su mandante no hubo dolo, puesto que el propio contribuyente dio publicidad al impuesto omitido y a su importe, con anterioridad a la instrucción de sumario. Arguye que, menos aún podría pensarse en un obrar consciente por parte del contribuyente con la finalidad de defraudar al Estado. Puesto que declaró ingresó y pagó el impuesto en su totalidad.

Sostiene que, el Fisco abandonó la búsqueda de la verdad jurídica objetiva, omitiendo el examen subjetivo del comportamiento del contribuyente con la finalidad de cobrar una multa exorbitante. Manifiesta que de esta manera, la D.G.R. violó el principio de verdad material. Al respecto cita doctrina y jurisprudencia.

Argumenta que, la Autoridad de Aplicación pretende que el contribuyente pruebe su inocencia y la falta de dolo en su actuar, a raíz de una interpretación simplista del art. 86 inc. 2 del C.T.P. Cita jurisprudencia en este sentido.

Expresa que, a partir del principio constitucional de personalidad de la pena, se exige que cualquier presunción de dolo en un tipo infraccional como el descrito en el art. 86 inc.2 C.T.P., el Estado debe investigarlo, analizarlo y probarlo, no valerse de presunciones abstractas como mal pretende la D.G.R.

Se agravia de la aplicación del art. 88 inc 3 C.T.P., manifestando que, los argumentos esgrimidos por la Administración son deficientes y que, para que la presunción contenida sea operativa debe ser acompañada con pruebas concretas.

Finalmente solicita se haga lugar al recurso y se declare la nulidad absoluta de la resolución apelada.

II. Que a fojas 69/72 del Expte. N° 15486/376/C/2018 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el art. 148° del Código Tributario Provincial.

Sostiene que, el artículo 86° inc. 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.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-000-9789



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
República Argentina

Si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, en las infracciones tributarias, particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, ya que es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el agente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra. Cita jurisprudencia en este sentido.

En relación con el incumplimiento material - elemento objetivo de la infracción imputada - surge de autos que la propia firma ha reconocido en su escrito recursivo haber efectuado las retenciones y haberlas depositado en forma tardía. Con lo que la Autoridad de Aplicación entiende que, el elemento objetivo ha quedado configurado.

Expresa que, encontrándose acreditado fehacientemente la falta de ingreso a su respectivo vencimiento, de las retenciones correspondientes al periodo mensual 03/2018 y conforme lo reconoce el propio apelante, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el Art. 86 inc.2 del C.T.P.

En el caso de marras, resultan de aplicación los arts. 88 inc 3 del C.T.P., el cual presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación, y el art. 10° de la Resolución General N° 23/02 sus modificatorias y complementarias, que habilita la aplicación de las sanciones en caso de incumplimiento a sus previsiones.

En cuanto al planteo de no haberse considerado lo argumentos expuestos en su descargo, destaca la D.G.R. que, corresponde rechazar el mismo, ya que el contribuyente presentó su descargo fuera de los plazos legales previstos en el art. 123 C.T.P razón por lo cual el recurso del contribuyente resultó extemporáneo.

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 contra de la Resolución M 426/20.

III. A fs. 11 del expediente N° 317/926/2020 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.

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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 COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A en el 86° inciso 2 del C.T.P.

Previo a emitir mi dictamen, es necesario dejar en claro que, en cuanto al supuesto agravio al derecho de defensa manifestado por el apelante, con respecto al descargo interpuesto. El art. 123 C.T.P establece: *" La Autoridad de Aplicación antes de aplicar las multas establecidas en este Código, dispondrá la instrucción de un sumario notificando al presunto infractor y emplazándolo para que en el término de quince (15) días alegue su defensa y ofrezca y produzca las pruebas que hagan a su derecho. Vencido este término la Autoridad de Aplicación podrá disponer que se practiquen otras diligencias de prueba o cerrar el sumario y dictar resolución. Si el sumariado no compareciera en el término fijado en el párrafo anterior, la Autoridad de Aplicación considerará que se encuentran consentidos el o los hechos imputados y dictará resolución sin más trámite"*.

El contribuyente fue notificado de la instrucción de Sumario N° B10/S/300/2018 en fecha 24/04/2018, conforme consta a fs. 14 del Expte. N° 15486/376/C/2018 (D.G.R), y el descargo interpuesto por el apelante, respecto del mismo fue en fecha 18/05/2018, fuera del plazo previsto en el art. 123 C.T.P. por lo que deviene extemporáneo y no apto de ser considerado y darle trámite.

Ahora bien, 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) "(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..."*.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-6900-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Institución. Avanzamos!

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 no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales, ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes al periodo 03/2018, el día 04/05/2018, es decir, que existió un lapso de tiempo considerable entre el vencimiento y el pago, 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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
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

2021 Año del Bicentenario de la fundación de la
Intendencia Provincial de Tucumán

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.

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. se basa en que los contribuyentes se encuentran en “mejores



GESTION DE LA CALIDAD

RI-3080-9768



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



TRIBUNAL FISCAL DE APELACION TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la Provincia Tucumana

condiciones imputativas” de demostrar que su conducta no se debe a un obrar malicioso.

En el caso de COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR 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 86° inciso 2) como la presunción del artículo 88° inciso 3) del C.T.P.

El agente debió ingresar los importes retenidos correspondientes al periodo 03/2018 el día 16/04/2018, conservándolos en su poder hasta el 04/05/2018, fecha en la que efectúa el pago del periodo reclamado.

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, CUIT N° 30-71182832-6, en contra de la Resolución N° M 426/20, dictada con fecha 11/02/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$1.705.624,96 (Pesos Un Millón Setecientos Cinco Mil Seiscientos Veinticuatro con 96/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P.

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 C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

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, CUIT N° 30-71182832-6**, en contra de la Resolución N° M 426/20, dictada con fecha 11/02/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia,

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
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



RI-9000-9769

CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$1.705.624,96 (Pesos Un Millón Setecientos Cinco Mil Seiscientos Veinticuatro con 96/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P.

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

HACER SABER

A.S.B

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL

C. F. M. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ:

Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION