



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-8769



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 Anunciadora

SENTENCIA N° 77 /21

Expte. N° 330/926/2020

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**" S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 330/926/2020 – Ref. Expte. Nro. 10785/376/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:

I. A fojas 36/40 del expediente N° 10785/376/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 460/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 14/02/20 obrante a fs. 31/32 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al agente una multa de \$850.631,38 (Pesos Ochocientos Cincuenta Mil Seiscientos Treinta y Uno 38/100), 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 02/2018.

El apelante sostiene que, la Dirección General de Rentas, parte de un error conceptual jurídico, olvidando el requisito subjetivo que debe cumplirse para configurar la defraudación fiscal.

Expresa que, en la conducta de su mandante no hubo dolo, puesto que el propio contribuyente dio publicidad al impuesto omitido y su importe, con anterioridad a la instrucción de sumario. Arguye que, no podría pensarse en un obrar consciente

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
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

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

de su parte con la finalidad de defraudar al Estado, ya que declaró, ingresó y pagó el impuesto por el determinado, en su totalidad.

Sostiene que, la interpretación formulada por la Administración resulta absurda, al no valorar la conducta e intención del contribuyente, siendo la valoración del dolo lo primordial para determinar su existencia en el caso concreto.

Alega que, el Fisco abandonó la búsqueda de la verdad jurídica objetiva, omitiendo el examen subjetivo del comportamiento del contribuyente y de las constancias del expediente, con la finalidad de cobrar una multa exorbitante, violando de esta manera el principio de verdad material. Cita doctrina y jurisprudencia en este sentido.

Señala 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., debe ser investigado, analizado y probado por la Autoridad de Aplicación, y no valerse de presunciones abstractas como mal pretende la D.G.R.

Se agravia de la interpretación y aplicación de los arts. 86 y 88 C.T.P., manifestando que, para resultar operativas las presunciones allí contenidas, deben ser acompañadas con pruebas concretas.

Expresa que, la Resolución atacada luce inmotivada, por lo que solicita declarar la nulidad absoluta de la misma y que se exonere de toda responsabilidad al contribuyente, al considerar que se trata de un procedimiento persecutorio. Solicita se haga lugar al recurso interpuesto.

II. Que a fojas 44/50 del Expte. N°10785/376/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 hecho de haber regularizado el responsable su situación mediante el ingreso de lo adeudado no es óbice a la aplicación de la sanción prevista en el mencionado artículo, toda vez que resulta de relevancia el momento en que se produjo dicha regularización, y según se desprende de las constancias de autos lo fue a consecuencia de la notificación del sumario cursada oportunamente por el Organismo Fiscal, que obra a fs. 08 del Expte. N°10785/376/C/2018 (D.G.R.).



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

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Aviaera"

Respecto a la acreditación del elemento subjetivo de la imputación efectuada y al carácter penal del art. 86 C.T.P, aclara la Autoridad de Aplicación que, es el propio responsable quien debe demostrar la ausencia del ánimo defraudatorio, ya que a diferencia de lo que ocurre en el Derecho Penal, que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias, particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, situación que no se presenta en estas actuaciones. Cita jurisprudencia en este sentido.

La D.G.R entiende que, en el caso de marras, resulta de aplicación el art. 88 inc 3 del C.T.P., el cual presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación. Supuesto que ha sido comprobado, 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. Así mismo, cabe tener en cuenta lo establecido por 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. Las circunstancias alegadas por el agente, no lograron la entidad suficiente para relevarlo de las consecuencias de su conducta infraccional.

La Autoridad de Aplicación, entiende que se encuentra acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las retenciones correspondientes al periodo mensual 02/2018. Por lo que, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el art. 86 inc 2 del C.T.P.

Manifiesta que, teniendo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida, y siendo la graduación de la multas una facultad conferida al Director General de Rentas, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada, graduada en el mínimo legal previsto. Cita jurisprudencia en igual sentido.

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 460/20.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
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



III. A fs. 13 del expediente N° 330/926/2020 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.

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.

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..."*

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.



GESTION
DE LA CALIDAD

RU-9999-9769



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
Industria Avanzada"

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 02/2018, el día 26/03/2018, 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.

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

D.P.N. JORGE GUSTAVO VIMENEZ
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

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

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

En el caso de COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A, la postergación a sabiendas del monto retenido resulta suficiente para crear una razonable presunción de que se ha configurado el elemento intencional que requiere el ilícito, la cual no pudo ser desvirtuada por la firma a través de los argumentos y pruebas utilizados, por lo tanto concurren el presupuesto mencionado en el artículo 86º inciso 2) y la presunción del artículo 88º inciso 3) del C.T.P.

El agente debió ingresar los importes retenidos correspondientes al periodo 02/2018 el día 14/03/2018, conservándolos en su poder hasta el 26/03/2018, fecha en la que efectúa el pago del periodo reclamado.

Con respecto a la falta de motivación de la resolución atacada, y al monto de la multa en ella establecida. Cabe destacar que, en primer lugar, yerra el apelante al



GESTION
DE LA CALIDAD

RJ-3000-3769



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
Industria Azucarera"

plantear la falta de motivación de la resolución, toda vez que de ella surge la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir, la conducta que se le imputa al contribuyente y la normativa aplicable al caso concreto. En segundo lugar, con relación al monto de la multa, teniendo en cuenta la posibilidad que otorga a la Autoridad de Aplicación el art. 86 del C.T.P, de graduar la sanción de dos a diez veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiere intentado defraudar al Fisco. En atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otros parámetros, y siendo la graduación de la multas una facultad conferida al Director General de Rentas, considero que deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada, graduada en el mínimo legal previsto.

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 460/20, dictada con fecha 14/02/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$850.631,38 (Pesos Ochocientos Cincuenta Mil Seiscientos Treinta y Uno con 38/100), 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 460/20, dictada con fecha 14/02/2020 por la

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



GESTIÓN DE LA CALIDAD

RI-9000-2769



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 Anunciano"

Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$850.631,38 (Pesos Ochocientos Cincuenta Mil Seiscientos Treinta y Uno con 38/100), 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.P.M. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ:

Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN