



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
Industria Azucarera"

SENTENCIA N°: 88 /21

Expte. N°: 347/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 10 días del mes de MARZO de 2021 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), José Alberto León (Vocal) y C.P.N. Jorge G. Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "ZAFRA S.A. s/Recurso de Apelación" Expte. N° 347/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 21118/376/S/2019) y

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. Que a fs. 58/60 del Expte D.G.R. N° 21118/376/S/2019 el contribuyente a través de letrado apoderado interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 1825/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 06/07/20 obrante a fs. 56. En ella se resuelve: "APLICAR a la firma ZAFRA S.A. CUIT N° 30-59248626-8, en su carácter de Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, una multa de \$269.299,46 (Pesos Doscientos Sesenta y Nueve Mil Doscientos Noventa y Nueve con 46/100), 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, periodo mensual 12/2018".

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

-que la firma actuó de manera diligente al haber exteriorizado en su declaración jurada el importe a ingresar, lo que sumado al ingreso inmediato de las retenciones efectuadas con sus respectivos intereses al advertir la accidental demora en dicho ingreso, no deja entrever ninguna sospecha de conducta fraudulenta imputada en la resolución recurrida, no existiendo además perjuicio alguno al Fisco;

-que dado que toda infracción y sanción tributaria forma parte del derecho penal y le resultan aplicables sus principios, en el caso de marras resulta de aplicación el principio de reparación integral o plena del daño previsto en el Código Penal, en virtud del cual una reparación total del daño injustamente causado puede compensar totalmente la culpabilidad y determina no ya la atenuación de la pena,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
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 LA PELOACIÓN TUCUMÁN

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

sino la no punibilidad de la conducta incurrida, toda vez que una culpabilidad enteramente compensada por la reparación no necesita ser compensada adicionalmente por el sufrimiento de una pena;

-que dicho principio se encuentra consagrado en el art. 59 inc. 6 del Código Penal, cuyo texto transcribe, sosteniendo que dicho principio resulta aplicable al caso de autos, en virtud del art. 69 del C.T.P. y que en el art. 86 de la Ley 5121 el bien jurídico tutelado es la recaudación del fisco;

-que considera que en este caso tanto la afectación del bien jurídico protegido como su culpabilidad quedan desvirtuados porque ingresó las retenciones efectuadas con sus respectivos intereses, es decir, efectuó una reparación integral del daño que pudo haber causado a las arcas fiscales;

-que mal puede considerarse antijurídica una conducta que ya no afecta ningún bien jurídico y en consecuencia vacía de contenido cualquier pretensión de punición;

-que para que proceda la calificación dolosa de la infracción imputada, no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el responsable, que la defraudación requiere un acto doloso donde la acción subjetiva e intencionalidad es fundamental, debiendo siempre tener presente el principio de personalidad de la pena, mediante el cual sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente;

-que se requiere la ponderación de la acción como obra de un autor determinado, esto es, del fin que el autor asignó al hecho, la actitud en que lo cometió, los deberes que lo obligaban a este respecto, factores que determinarán lo injusto del hecho junto a la eventual lesión del bien jurídico, y que sólo así se respetará el principio de personalidad de la pena;

-que la conducta material de la firma se encuentra desprovista del elemento defraudatorio que exige la figura del art. 86 del C.T.P.;



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 Industria Azucarera"

-que en este caso concreto la buena fe y el ingreso de las retenciones correspondientes reafirman la ausencia de toda maniobra u ocultación encaminada a sustraer a la observación del Fisco la falta de ingreso;

-que la intención dolosa debió ser probada de forma asertiva y terminante por la Administración y que en este caso se limitó a la mera comprobación de un hecho externo, un accionar objetivo que de manera alguna puede ser aprehendido sin la tendencia de la voluntad que lo conduce y anima y

-que la sanción aplicada resulta excesiva, que la resolución en crisis ha obviado pautas básicas a considerar para la graduación de la sanción prevista en el art. 78 de la Ley 5121 y que no se tuvo en cuenta que la carga de retener se efectúa sin que se le retribuyan los gastos incurridos.

En mérito a todo lo expuesto solicita se haga lugar al recurso y se ordene el archivo estas actuaciones.

II. A fs. 01/06 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148º del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:

-que el art. 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;

- 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 art., 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 de intimación cursada por este organismo que obra a fs. 06/07, por lo que no resulta de aplicación el beneficio de la presentación espontánea previsto en el art. 91 del C.T.P.;

-que es el propio responsable quien debe demostrar la ausencia del ánimo defraudatorio, ya que en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión de la carga de la prueba, es el imputado

Dr. JOSE ALBERTO LEZON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9009-9769



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 Azucarera"

quien debe probar su inocencia, situación que no se presenta en estas actuaciones;

-que se debe tener 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;

-que en el caso de marras, encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las percepciones correspondientes al período mensual 12/2018, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el art. 86 inc. 2 del Digesto Tributario, ya que se advierte que la conducta descrita se ha configurado en este caso, atento a que el agente mantuvo en su poder los tributos retenidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco;

-que cabe rechazar por improcedente la pretensión del apelante de la aplicación supletoria del art. 59 del Código Penal, toda vez que resultan normas específicas aplicables al caso en cuestión, las disposiciones contenidas en el C.T.P., 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 que la norma especial prevalece sobre la norma general;

-que corresponde rechazar de plano la remisión al Código Penal pretendida por el agente 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 encartado 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;



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
Industria Azucarera"

-que en este caso, el responsable regularizó su situación a consecuencia de la notificación de la instrucción sumarial cursada por este Organismo, por lo que no resulta de aplicación el beneficio previsto en el art. 91 del C.T.P;

-que la aplicación del mentado principio tampoco resulta procedente, por cuanto resulta condición para la procedencia del mismo que la reparación del daño resulte de una acción unilateral del sujeto, lo cual no aconteció en este caso en tanto dicha reparación fue a instancias de la notificación del sumario efectuada por este Organismo;

-que cabe rechazar asimismo la aplicación supletoria del art. 59 del Cód. Penal, por cuanto la invocación de normas supletorias solo procede a falta de normas tributarias expresas en la materia, lo que no acontece en este caso;

-que respecto al monto de la multa aplicada que el recurrente considera irrazonable y excesivo, cabe destacar que el art. 86 del C.T.P. (en su redacción vigente al momento de la comisión de la infracción sancionada en autos) otorgaba la posibilidad de graduar la sanción entre una 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;

- que teniendo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al Director General de Rentas, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada y no resulta irrazonable;

-que la graduación de la sanción realizada dentro de los parámetros que la misma ley permite, no convierte al acto que la impone en arbitrario ni irrazonable, como mal pretende el recurrente, porque ello implica el ejercicio de una facultad legal conferida a esta Autoridad de Aplicación.

Por todo lo expuesto considera que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente.

III. A fs. 12 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 299/20, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. 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
Industria Azucarera"

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 ZAFRA S.A. en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., con respecto al ingreso fuera del plazo legal de las retenciones efectuadas y considerar si la multa impuesta a la firma, es conforme a derecho.

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) en su artículo 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 percibió los tributos correspondientes y mantuvo en su poder los montos propiedad de la D.G.R., después de haber vencido los plazos en que debía ingresarlos, 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.



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
Industria Azucarera"

En el caso de autos se encuentra fuera de controversia que ZAFRA S.A. no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales, no obstante haber regularizado y cancelado la obligación tributaria correspondiente al período mensual 12/2018, mediante Plan de Pago tipo: 1347 N° 159340 del 31/05/2019, después de haber sido notificado de la instrucción sumarial en fecha 06/02/2019 y además conforme surge del informe de fs. 34 del Expte. D.G.R. N° 21118/376/S/2019, el agente de retención no registra pago de multa relacionado con el sumario instruido. En virtud de todo ello, 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. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9768



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

El agente debió ingresar el importe retenido el día 15/01/2019, sin embargo recién en fecha 31/05/2019 regulariza y cancela la obligación tributaria correspondiente al periodo mensual 12/2018 mediante un Plan de Pago tipo 1347 N° 159340 y a instancias de la notificación de la instrucción sumarial en fecha



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



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

06/02/2019, es decir, con anterioridad al dictado de la Ley 9167 que restableció la vigencia de la Ley 8873, por lo que no le resulta de aplicación el beneficio previsto en el art. 7º inc. c) tercer párrafo de dicha norma.

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 C.T.P. 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 de especialidad de las leyes, en el sentido que la norma especial prevalece sobre la norma general. Por lo que corresponde el rechazo de tal planteo.

Por lo expuesto, corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ZAFRA S.A. CUIT N° 30-59248626-8, contra la Resolución N° M 1825/20, dictada con fecha 06/07/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$269.299,46 (Pesos Doscientos Sesenta y Nueve Mil Doscientos Noventa y Nueve con 46/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2. del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Retención, período mensual 12/2018, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.

El señor vocal **Dr. José Alberto León** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo: Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **ZAFRA S.A.** CUIT N° 30-59248626-8, contra la Resolución N° M 1825/20, dictada

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



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9709



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 Azucarera"

con fecha 06/07/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$269.299,46 (Pesos Doscientos Sesenta y Nueve Mil Doscientos Noventa y Nueve con 46/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2. del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Retención, período mensual 12/2018, conforme los argumentos expuestos anteriormente.

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

JP

HACER SABER


DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL PRESIDENTE

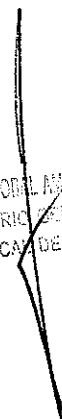

DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL


C.F.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

ANTE MI


DR. JAVIER CRISTÓBAL ANICHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION