



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-3000-9769



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°: 134/21

Expte. N°: 304/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 16 días del mes de ABRIL 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° 304/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 39092/376/S/2018) 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. 28/30 del Expte D.G.R. N° 39092/376/S/2018 el contribuyente a través de letrado apoderado interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 840/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 18/03/20 obrante a fs. 26. 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 \$262.596,04 (Pesos Doscientos Sesenta y Dos Mil Quinientos Noventa y Seis con 04/100), 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 06/2018".

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

- que no se advertiría cual es la conducta defraudatoria, la que requeriría de un obrar doloso y que cause perjuicio al Fisco en su recaudación;
- que habría habido una demora accidental en el ingreso de las retenciones efectuadas, las que fueron ingresadas de forma inmediata con sus respectivos intereses;
- que con el ingreso de las retenciones efectuadas el elemento culpabilidad habría quedado desvirtuado, es decir habría una reparación integral del daño, toda vez que no se habría visto lesionada ni la actividad de control ni la recaudación por lo que encontraría vacía de contenido cualquier pretensión punible;

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



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 resulta de aplicación el principio de reparación integral previsto en el art. 59 del Código Penal, en virtud de lo dispuesto en el art. 69 del C.T.P., citando doctrina mediante la cual argumenta que una reparación total del daño injustamente causado puede compensar totalmente la culpabilidad y determina no ya la atenuación de la pena, 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 en este caso tanto la afectación del bien jurídico protegido como su culpabilidad quedan desvirtuados porque ingresó de forma unilateral las retenciones efectuadas con sus respectivos intereses, es decir que efectuó una reparación integral del daño que pudo haber causado a las arcas fiscales, de modo que las actividades de recaudación y control de la Administración no se vieron afectadas;

-que la Administración pretendería tener por objetivamente tipificada la defraudación fiscal, con la mera acreditación del extremo fáctico requerido, olvidando que resultaría imprescindible la existencia de un acto doloso, donde la acción subjetiva e intencional sería fundamental;

-que si bien reconoce haber ingresado las retenciones fuera de término, considera relevante el hecho que declaró las mismas en la respectiva declaración jurada e ingresó finalmente el saldo resultante;

-que partiendo de un principio fundamental del derecho cual es que el dolo no se presume, la D.G.R. debió probar en forma asertiva la existencia de un accionar fraudulento y

-que la sanción aplicada resulta irrazonable, ya que se habría obviado considerar tanto las pautas establecidas en el art. 78 del C.T.P., como así también el hecho de que debe soportar la carga de ser agente de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos 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.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-8769



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"

II. A fs. 01/07 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;

-que si bien el art. 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 este caso, el agente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra;

-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, conforme lo reconoce el propio apelante en su recurso, 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
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



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"

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 la 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;

-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 sanción aplicada, cabe destacar que el art. 86 del C.T.P. otorga la posibilidad de graduar la sanción entre dos a diez veces el impuesto defraudado, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otras cosas;

- 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, la cual fijada en el mínimo legal previsto por la norma aplicable;



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 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. 13 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 270/20, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

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 retuvo 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 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ROSSE JONESA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C. M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
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"

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 ZAFRA S.A. no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales, ya que se verifica que ingresó la suma correspondiente al período 06/2018 el día 02/08/2018, 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



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"

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).

JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 (...)".

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

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

CPA. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
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"

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 16/07/2018, conservándolo en su poder hasta el día 02/08/2018, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado. En adición, la presentación y el pago de dicho período fue realizada a instancias de la notificación de la intimación de pago efectuada por la D.G.R. el día 30/07/2018, razón por la cual no puede considerarse que se trata de un pago espontáneo que permita al agente gozar del beneficio previsto en el art. 91 del C.T.P, por cuanto su texto expresa claramente que la regularización de la obligación omitida no debe realizarse a raíz de una verificación, inspección o intimación por parte del Fisco.

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 840/20, dictada con fecha 18/03/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$262.596,04 (Pesos Doscientos Sesenta y Dos Mil Quinientos Noventa y Seis con 04/100), 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 06/2018, 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.



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"

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

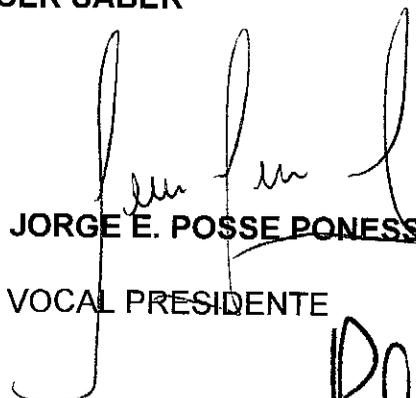
RESUELVE:

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 840/20, dictada con fecha 18/03/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$262.596,04 (Pesos Doscientos Sesenta y Dos Mil Quinientos Noventa y Seis con 04/100), 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 06/2018, conforme los argumentos expuestos anteriormente

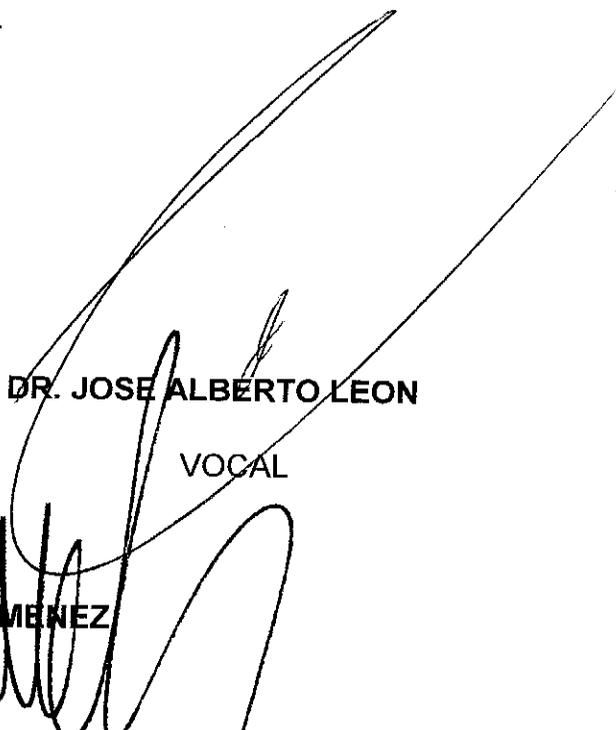
2.- **REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

JM

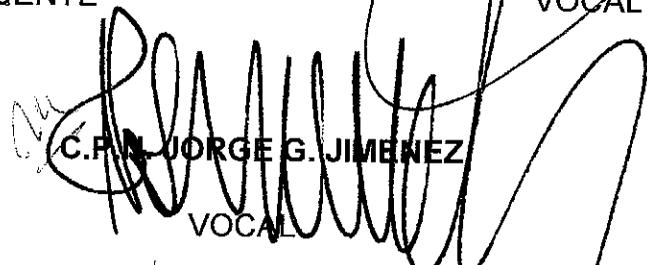
HACER SABER


DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL


C.F. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMICHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION