



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-8000-9789



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 Azucarera"

SENTENCIA N° 261/21

Expte. N° 292/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 18 días del mes de AGOSTO 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 "FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A" SI RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 292/926/2020 – Ref. Expte. Nro. 6543/376/F/2019 (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 69/74 del expediente N° 6543/376/F/2019, Antonio Bueso, apoderado de FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A, CUIT N° 33-69177691-9, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 949/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 29/04/20 obrante a fs. 67 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al agente una multa de \$834.390,50 (Pesos Ochocientos Treinta y Cuatro Mil Trescientos Noventa con 50/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido, 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 Percepción, período mensual 10/2018.

El apelante alega que, la conducta de su instituyente no deja entrever la más mínima sospecha de una actitud fraudulenta, al haber presentado la correspondiente declaración jurada F813, exteriorizando el monto a abonar. Sostiene que, una vez abonadas las facturas emitidas, procedió al ingreso de las percepciones realizadas con sus respectivos intereses en fecha 15/02/2019, sin provocar daño alguno al Fisco.

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-6000-9769



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 Argentina

Manifiesta que, dado que toda infracción y sanción tributaria forma parte del derecho penal, resultan aplicables el principio de reparación integral o plena del daño injustamente causado previsto en el Art. 59 Inc. 6 del Código Penal.

Alega que, como presupuesto de toda sanción de naturaleza penal, debe existir la afectación de un bien jurídico penalmente tutelado y la existencia de culpa o intencionalidad en el accionar del responsable. En el presente caso, la culpabilidad del Agente, queda desvirtuada una vez que ingresó las percepciones efectuadas con sus respectivos intereses.

Arguye que, si bien el importe de las percepciones fue ingresado fuera de término, no se configura el elemento intencional que requiere este ilícito.

Sostiene que, la intención dolosa que exige el art. 86 C.T.P., no fue probada de forma asertiva y terminante por la Administración. Cita doctrina al respecto.

Finalmente solicita se haga lugar al recurso y se revoque la resolución apelada.

II. Que a fojas 89/92 del Expte. N° 6543/376/F/2019 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 que mantengan en su poder tributos percibidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco.

Agrega que, en el caso de marras, se debe tener en cuenta la presunción de defraudación contemplada en el art. 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° 86/00 sus modificatorias y complementarias, que habilita la aplicación de las sanciones en caso de incumplimiento a sus previsiones.

En el presente caso, la fecha de vencimiento para el ingreso de las percepciones declaradas se produjo el día 20/11/2018, habiendo regularizado dicha situación el agente en fecha 25/01/2019, por lo que ha transcurrido un lapso de tiempo considerable que permite colegir una actitud de beneficiarse con la utilización de fondos que no son propios. Cita jurisprudencia en este sentido.

Sostiene que, corresponde rechazar de plano la remisión al Código Penal pretendida por la actora con fundamento en el art. 69 C.T.P., por no existir en el Digesto Tributario vacío legal respecto al caso que plantea el demandante.



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
Instituto Argentino"

La Dirección General de Rentas entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el agente FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A en contra de la Resolución M 949/20.

III. A fs. 13 del expediente N° 292/926/2020 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 FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A en el 86° inciso 2 del C.T.P.

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 (LEY N° 9155 – BO (Tucumán): 21/1/2019) en su artículo 86° inciso 2, establece que: "(...) *Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) 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...*"

Cabe aclarar al contribuyente, que si bien la infracción se cometió en el 2018, al momento de dictarse la Resolución que apela (29/04/2020), se aplica el art. 86 inc. 2 citado, que reduce el margen de graduación de la multa de 2 a 6 veces el importe del tributo que se defraude o se intente defraudar al Fisco, en virtud de la aplicación del principio de la Ley penal más benigna, dada la naturaleza penal de la sanción.

De acuerdo a la norma transcripta, la infracción endilgada al apelante se configura en el momento que el mismo percibió el tributo correspondiente y mantuvo en su

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9008-9789



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
Instituto Bonaerense"

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 Percepción. 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 percibidos.

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 FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales. Se verifica que, mediante el acogimiento por parte del contribuyente al plan de facilidades de pagos Res. N° 012/ME, Tipo 496, N° 140330, de fecha 25/01/2019, reconoce la materialidad de la conducta imputada, sin aportar ningún elemento de prueba que neutralice la consideración negativa y deliberada de su accionar. Mal puede hablarse de reparación integral del daño, como el mismo pretende, cuando aún no ha sido satisfecho íntegramente el crédito a favor del Fisco, y los consecuentes perjuicios irrogados, toda vez que entre la omisión del periodo 10/2018 con vencimiento el día 20/11/2018, y el pago de la primera cuota el 15/02/2019, ha transcurrido un lapso de tiempo considerable, en la cual el Fisco ha dejado de percibir los fondos rectificandos.

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 afectan 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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-0000-9789



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
Provincia de Tucumán

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 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 sostiene 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

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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-0769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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

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 FABRICA DE FIDEOS RIVOLI 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 percepciones, 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 los importes percibidos correspondientes al periodo 10/2018 el día 20/11/2018, no cumpliendo con dicha obligación y acogiéndose al plan de facilidades de pagos Res. N° 012/ME, Tipo 496, N° 140330, de fecha 25/01/2019, abonando la primera cuota el día 15/02/2019, con lo cual aún no ha sido satisfecho íntegramente el crédito a favor del Fisco, y los consecuentes perjuicios irrogados, por lo que el lapso de tiempo transcurrido permite colegir una actitud de beneficiarse con la utilización que no le son propios.

El art. 86 inc 2. del C.T.P, establece que los agentes que retengan en su poder tributos no ingresados al fisco luego de vencido el plazo correspondiente incurrirán en defraudación fiscal. Al respecto, el Tribunal Fiscal de Apelación de Bs. As., Sala I en el fallo Servieco Servicios Ecológicos S.A. estableció: "*Resulta importante advertir al apelante que la defraudación del Agente de Recaudación se constituye por un elemento material u objetivo, consistente en el mantenimiento del dinero fiscal en su poder luego de vencido cierto plazo fijado para su depósito, y que la retención o percepción se puede imputar al agente (...)*".

Sobre la pretensión del apelante, que solicita la remisión al Art. 59 del Código Penal, el cual prevé la extinción de la acción penal por reparación integral del perjuicio, cabe aclarar que resultan normas específicas aplicables al caso en cuestión las normas contenidas en el Código Tributario Provincial 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 de que la norma especial prevalece sobre la norma general.

En cuanto a la ausencia de fundamentación o motivación de la resolución recurrida, es necesario dejar en claro que las actuaciones poseen una unidad



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-5080-9769



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
República Argentina"

ideal y material, dentro de la cual cada etapa o paso procedimental se encuentra concatenado con el anterior, razón por la cual cada acto debe ser analizado dentro del contexto de las actuaciones, tomadas en forma integral.

Por ello, mal puede decir el responsable que no se hizo una relación concreta de la conducta en que incurrió y de la sanción aplicada, cuando dicha conducta surge sin hesitación alguna del presente expediente.

"No puede plantearse la falta de motivación del acto cuando de la resolución surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir, la descripción de los hechos que dan origen al ajuste fiscal, la conducta que se le imputa al contribuyente y la normativa aplicable al caso según el criterio del juzgador. Según doctrina de esta Sala "el acto puede afirmarse que se encuentra fundado en las circunstancias del hecho y de derecho que el juez administrativo invoca y, como reiteradamente tiene dicho este tribunal, solo la ausencia de este requisito del acto administrativo ameritaría su nulidad cuando el derecho de defensa en juicio se encontrare fatalmente afectado; pero no así, cuando tal elemento está presente a pesar de su discutible corrección." (vide "Cooperativa de Trabajo Integral – Coop. Ltda. s/ apelación IVA", sentencia del 09/12/02, entre otros)". (TFN- Sala B, "O' REILLY JUAN FELIPE" Expte. N° 22.345-I, 03.08.05).

Teniendo en cuenta lo expuesto, considero que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A, CUIT N° 33-69177691-9, en contra de la Resolución N° M 949/20, dictada con fecha 29/04/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$834.390,50 (Pesos Ochocientos Treinta y Cuatro Mil Trescientos Noventa con 50/100), 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.

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



En merito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

- 1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A.**, CUIT N° 33-69177691-9 en contra de la Resolución N° M 949/20, dictada con fecha 29/04/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$834.390,50 (Pesos Ochocientos Treinta y Cuatro Mil Trescientos Noventa con 50/100), 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. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ:


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION