



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° 321 /2021

Expte. N° 410/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 6 días del mes de SEPTIEMBRE 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, el Dr. José Alberto León (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**S.A. AZUCARERA JUSTINIANO FRIAS S/ Recurso de Apelación**".  
**Expte. N° 410/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 8734/376/AG/2020) y**

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. 26/29 del Expte. D.G.R. N° 8734/376/AG/2020 JOSE FRIAS SILVA, en su carácter de Presidente del Directorio de la razón social, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 2982/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 28/10/20 obrante a fs. 24 del expte. mencionado. En ella se resuelve: "APLICAR a la firma S.A. AZUCARERA JUSTINIANO FRIAS CUIT N° 30-50087523-9, en su carácter de Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, una multa de \$702.997,16 (Pesos Setecientos Dos Mil Novecientos Noventa y Siete con 16/100), equivalente a dos (02) 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 11/2019".

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

-que omitió presentar el descargo frente al sumario notificado el 26/11/2019, ya que por la época del año donde sucedieron los hechos- entre Navidad y Año Nuevo- y lo exiguo de los días hábiles que transcurrieron entre la presentación de

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

las declaraciones juradas y el pago de la obligación, entendió que se encontraba cumplida de manera acabada la obligación de pago y que por el escaso tiempo transcurrido se aplicaría el principio de insignificancia;

-que nunca existió una actitud dolosa ni de defraudación de la Empresa en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales;

-que pretender aplicar un rigorismo formal en el supuesto incumplimiento de esta obligación, atenta con el principio de buena fe y realidad económica (ya que el pago se acreditó en el Organismo Recaudatorio en forma);

-que el fundamento del art. 88 inc. 3) no resulta suficiente para cimentar la aplicación de la multa atento a que habla de manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias; entendiendo que no resulta suficiente fundamento dicha presunción, ya que la propia ley habla de "manifiesta disconformidad", cuando a todo evento, el propio Fisco Provincial tendría que haber acompañado otras pruebas que acrediten la intención de defraudar por parte de la firma y

-que se afectan las garantías constitucionales de razonabilidad y proporcionalidad, ya que la sanción resulta arbitrariamente desproporcionada e irrazonable a todas luces en relación con la supuesta infracción cometida.

Por lo expuesto, solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se ordene el archivo de las presentes actuaciones.

II. A fs. 18/21 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148° del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:

-que el art. 86° inciso 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, conducta que se verifica en este caso atento a la demora en que incurrió la firma en ingresar los montos retenidos;



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  
Industria Azucarera"

-que no obstante lo manifestado por el Agente en cuanto a lo dispuesto por el art. 88 inc. 3) del C.T.P., se debe tener en cuenta la presunción de defraudación contemplada en dicho art., supuesto que ha sido comprobado ya que el agente no cumplió 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 el Agente de Retención cumple con una obligación legal y maneja fondos ajenos, de allí la gravedad asumida por el hecho de no depositar dentro del término legal los importes retenidos;

-que la conducta infraccional se verificó ya que el período mensual reclamado fue abonado fuera de término, razón por la cual resulta procedente el encuadre legal dado a su conducta, como la aplicación de la sanción que apela;

-que si bien el art. mencionado requiere de la intención de defraudar por parte del sujeto, en las infracciones tributarias es el imputado quien debe probar su inocencia, sin que haya desvirtuado la presunción existente en su contra;

-que cabe aclararle al apelante que cuando abonó la deuda se adicionaron los intereses correspondientes, lo que se encuentra contemplado en el art. 50 del C.T.P.; es decir, el pago del capital con más los intereses correspondientes, no excluye la aplicación de la multa;

-que el art. 50 hace referencia a los intereses que el Organismo está facultado a percibir, en tanto que el art. 86 tiene una finalidad sancionatoria, verificándose al causal de aplicación de este art. por la comprobación del no ingreso a su vencimiento de los importes retenidos por el agente;

-que respecto a las razones del retardo en el ingreso del monto retenido (circunstancias exógenas, administrativas y contables de la empresa, sumado a la época del año en que incurrieron), el responsable no puede librarse de responsabilidad por el hecho imputado fundándose en razones administrativas y financieras y en las características particulares de su giro comercial y pretender trasladar al Fisco las consecuencias de las mismas (diferimientos en las cobranzas, formas de pago, etc.);

-que respecto al monto de la multa aplicada, la D.G.R. se remite a la normativa que otorga la posibilidad de graduar la sanción dentro de los parámetros de ley.

JORGE E. POSSE POMESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

III. A fs. 28 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 54/21, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

Atento a lo expuesto, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el art. 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 S.A. AZUCARERA JUSTINIANO FRIAS en el art. 86° inc. 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.

Para una mejor comprensión de la problemática 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 – B.O. 21/1/2019) en su art. 86° inc. 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 corresponde al período 11/2019, al momento de dictarse la Resolución que apela (28/10/2020) 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.



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 Azucarera"

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 art. 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 **S.A. AZUCARERA JUSTINIANO FRIAS** no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que ingresó la suma correspondiente al mes de Noviembre de 2019 el día 30/12/2019, tal como lo reconoce el propio apelante, 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

Dr. JORGE E. PASSE PUNESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE BUSTANO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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



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

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

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 S.A. AZUCARERA JUSTINIANO FRIAS 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 art. 86° inc. 2) como la presunción del art. 88° inciso 3) del C.T.P.

El agente debió ingresar los importes retenidos el día 16/12/2019 conservándolos en su poder hasta el 30/12/2019, 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 instrucción de sumario efectuada por la D.G.R. el día 26/12/2019, 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 efecto, el artículo 91° del Código Tributario Provincial prevé: "*Los contribuyentes y/o responsables, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con las excepciones que la ley determina en cada caso y en especial en lo referente al Impuesto de Sellos*".

EN. JORGE E. POSSE PONESA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

D. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Claramente, del texto del artículo mencionado se desprende que no existe la espontaneidad, ya que el pago del ingreso del tributo fue realizado a instancia del emplazamiento efectuado con anterioridad por la Autoridad de Aplicación.

Por último, es oportuno remarcar que, el hecho de haber cancelado el período mensual reclamado, no significa de ninguna manera que no se haya afectado el bien jurídico protegido, en tanto la no disponibilidad de los fondos retenidos afecta de manera directa a la renta fiscal, impidiendo al Estado el empleo de fondos que le pertenecen en pos de la consecución de sus fines.

Los Agentes de Retención adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente percibieron de terceros, por lo que al tratarse de fondos ajenos con destino a la cancelación de obligaciones tributarias de esos terceros para con el fisco, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación adeudada. Admitir la solución contraria implicaría aceptar la retención indebida de tributos por parte de los agentes, más allá del término que la ley permite, y permitirles de esa forma un autofinanciamiento a los efectos de cumplir con el ingreso de fondos ajenos y que pertenecen a las arcas fiscales.

En cuanto a la ausencia de fundamentación o motivación de la resolución recurrida al momento de graduarse la sanción, cabe recalcar que las actuaciones poseen una unidad 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, a la vez que se ha expresado en la resolución recurrida que la graduación de la sanción es una consecuencia de las constancias de hecho y de las circunstancias merituadas.

*“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.*





GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-3769



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"

*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 amentaría 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).*

La multa impuesta fue aplicada como consecuencia de que el responsable no dio cumplimiento con las obligaciones materiales que le competen en tal carácter. Podrá el recurrente estar de acuerdo o no con los fundamentos expuestos, pero ello no significa que el acto carezca de motivación, y bajo este pretexto intente dejar inmune su accionar ilegítimo y que incluso perjudica las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos abarcativo del Bien Común de toda la sociedad.

Respecto al monto de la multa aplicada, cabe destacar que la normativa citada otorga la posibilidad de graduar la sanción de 2 a 6 veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otras cosas.

En tal sentido, el art. 75 del Código Tributario Provincial dispone: *"Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas...la graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con la culpa o dolo del infractor."*

Teniendo en cuenta la naturaleza y la 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 que fue establecida dentro de los límites legales vigentes.

Por lo expuesto corresponde: NO HACER LUGAR al recurso de apelación presentado por el contribuyente S.A. AZUCARERA JUSTINIANO FRIAS, C.U.I.T. N° 30-50087523-9, contra la Resolución N° M 2982/20 del 28/10/2020 dictada con fecha 28/10/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y,

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$702.997,16 (Pesos Setecientos Dos Mil Novecientos Noventa y Siete con 16/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86º inc. 2) del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Retención, período mensual 11/2019, 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 **S.A. AZUCARERA JUSTINIANO FRIAS-** CUIT N° 30-50087523-9, contra la Resolución N° M 2982/20 dictada con fecha 28/10/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$702.997,16 (Pesos Setecientos Dos Mil Novecientos Noventa y Siete con 16/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86º inc. 2) del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Retención, período mensual 11/2019, conforme los argumentos expuestos anteriormente

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

J.M.

**HACER SABER**



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9801:2015

**TRIBUNAL FISCAL**  
DE APELACION TUCUMÁN

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

**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**

VOCAL PRESIDENTE

**DR. JOSE ALBERTO LEON**

VOCAL

**DR. JORGE G. JIMENEZ**

VOCAL

**ANTE MI**

**Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION