



GESTION  
DE LA CALIDAD  
RI-9000-9769



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



SENTENCIA N° 332 /2021

Expte. N° 224/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...13....días del mes de...SEPTIEMBRE..... de 2021 se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente); C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal); Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **“ZAFRA S.A. S/ RECURSO DE APELACION”, Expte. N° 224/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 39964/376/S/2018).**-

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 32/34 del expediente N° 39964/376/S/2018, se presenta la Sra. María Sofía Courel, en carácter apoderado de la firma **ZAFRA S.A., CUIT N° 30-59248626-8** interpone Recurso de Apelación en contra de la **Resolución N° M 464/20** de la Dirección General de Rentas de fecha 14.02.2020 obrante a fs. 29 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** a la firma una multa de \$2.349.548 (Pesos Dos Millones Trescientos Cuarenta y Nueve Mil Quinientos Cuarenta y Ocho), 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, período mensual 06/2018.

II. El apelante, en primer término, plantea que la conducta de su mandante surge de un actuar diligente debido a que presentó la correspondiente declaración jurada exteriorizando el monto a abonar, manifestando que ante la accidental demora en el ingreso de las percepciones efectuadas procedió al ingreso de las mismas con sus respectivos intereses.

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-450 9001:2015



Sostiene que teniendo en cuenta lo dispuesto en el artículo 69° del Código Tributario Provincial, resulta de aplicación el principio de la reparación integral o plena del daño injustamente causado establecido en el artículo 59° del Código Penal. Cita doctrina al respecto.

Alega que la afectación del bien jurídico como su culpabilidad queda desvirtuada ya que ingresó las percepciones efectuadas con sus respectivos intereses, de modo que las actividades de control y recaudación no se vieron afectadas.

Manifiesta que la intención dolosa debió ser probada por la Administración partiendo del principio elemental del derecho que el dolo no se presume, resaltando que no existe prueba terminantemente asertiva sobre la existencia de un accionar fraudulento.

Insiste en que la circunstancia de haber ingresado y declarado las percepciones efectuadas en sus respectivas declaraciones juradas resulta suficiente para reafirmar que no hay dolo de parte de su mandante.

Plantea la irrazonabilidad de la sanción y considera desproporcional la multa impuesta, manifestando que la resolución ha obviado pautas básicas para la graduación de la sanción previstas en el artículo 78° del Código Tributario Provincial.

Ofrece prueba informativa y solicita se deje sin efecto la multa impuesta mediante Resolución N° M 464/20.

III. Que a fojas 1/7 del Expte. N°224/926/2020 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Sostiene que el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial prevé sanción para los Agentes de Percepción que mantengan en su poder tributos percibidos después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco.

Si bien el mencionado artículo 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. Transcribe jurisprudencia en este sentido.

Plantea que, en el caso de marras, se debe tener en cuenta lo establecido por el artículo 88° inciso 3 del Código Tributario Provincial y el artículo 86° inciso 2 del



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-3789



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"

mismo, en atención a que el agente mantuvo en su poder los tributos percibidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco.

Sostiene que corresponde rechazar de plano la remisión al Código Penal pretendida por la actora con fundamento en el artículo 69° del Código Tributario Provincial por no existir vacío legal respecto al caso que plantea el demandante y agrega que resulta de aplicación el artículo 91° respecto a la reparación del daño o pago voluntario de la obligación reclamada.

Con relación al monto de la multa, la Dirección General de Rentas expresa haberse remitido a lo previsto por el artículo 86° del C.T.P teniendo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida por lo cual considera que el monto de la sanción aplicada deviene ajustado a derecho.

Por todo lo expuesto, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la firma ZAFRA S. A., en contra de la resolución N° M 464-20, debiendo confirmarse la misma.

IV. A fs. 13 del expediente N° 224/926/2020 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 102/21 de fecha 19.03.2021 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.

V. 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.

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*

Dr. JORGE E. POSSE PUNESSA  
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



*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 (14.02.2020) 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 transcrita, la infracción endilgada al apelante se configura en el momento que el mismo percibió 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 ingresarlos, teniendo en cuenta su carácter de Agente de Percepción. Es por ello que el Fisco encuadra la infracción en el artículo 86º 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 ZAFRA S.A no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales, ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes al periodo 06/2018, el día 03/08/2018, 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



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD

RI-8000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

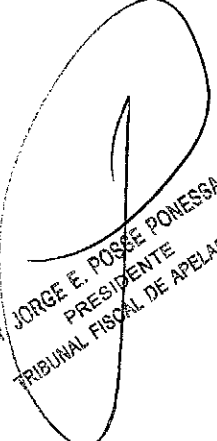
"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Industria Azucarera"

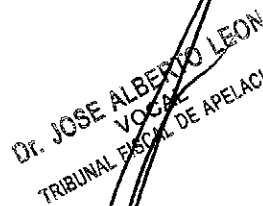
protegido. Para ello cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar este extremo; entendiéndose por "presunción" a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede. Por lo cual, una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.

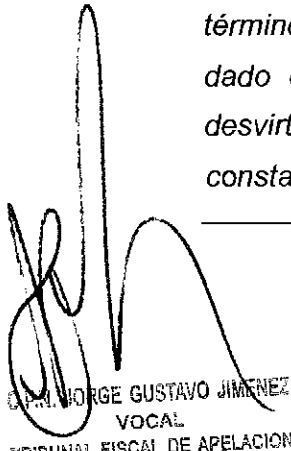
La "manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias" es una de las diversas presunciones existentes en el art. 88° del Código y a través de la cual la Autoridad de Aplicación puede 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 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...".

  
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



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



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 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 percepciones, concurren tanto el presupuesto mencionado en el artículo 86° inciso 2) como la presunción del artículo 88° inciso 3) del C.T.P.

El agente debió ingresar los importes percibidos el día 19.07.2018 conservándolos en su poder hasta el 03.08.2018, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado.

Con relación al planteo realizado por el Agente con relación a la aplicabilidad del principio de reparación integral o plena del daño injustamente causado previsto en el artículo 59 inciso 6 del Código Penal; es válido nuevamente remarcar que en el caso en cuestión resultan aplicables las normas específicas contenidas en el Código Tributario Provincial, ya que es ésta la normativa referida a las infracciones y delitos tributarios, mientras que las del Código Penal se refieren a los delitos y penas de manera general.

Desde ésta óptica corresponde rechazar la remisión al Código Penal pretendida por el Agente con fundamento en el artículo 69° del Código Tributario Provincial, por no existir en nuestro digesto tributario ningún vacío legal respecto al caso que plantea el demandante que justifique una remisión a lo normado en el Código Penal.

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.



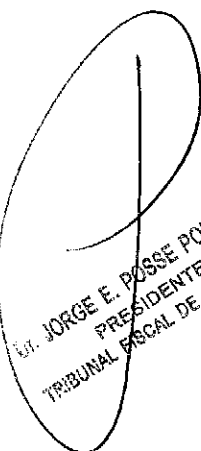
Por ello mal puede decir el responsable que no se hizo una relación concreta de la conducta en que incurrió y de la sanción aplicada, cuando dicha conducta surge sin hesitación alguna del presente expediente, a la vez que se ha expresado en la resolución recurrida que la graduación de la sanción es una consecuencia de las constancias de hecho y de las circunstancias meritadas.

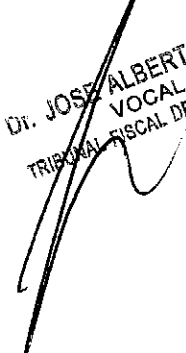
“No puede plantearse la falta de motivación del acto cuando de la resolución surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir, la descripción de los hechos que dan origen al ajuste fiscal, la conducta que se le imputa al contribuyente y la normativa aplicable al caso según el criterio 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).

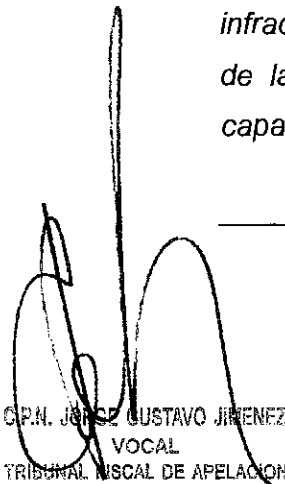
La multa impuesta fue aplicada como consecuencia de que el responsable no dio cumplimiento con las obligaciones materiales que le competen en tal carácter. Podrá el recurrente estar de acuerdo o no con los fundamentos expuestos, pero ello no significa que el acto carezca de motivación, y bajo este pretexto 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 artículo 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.”*

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

  
Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

  
Dr. N. JOSE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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 todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **ZAFRA S.A., C.U.I.T. N° 30-59248626-8**, en contra de la Resolución N° M 464/20, 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 \$2.349.548 (Pesos Dos Millones Trescientos Cuarenta y Nueve Mil Quinientos Cuarenta y Ocho), 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 mérito a 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** en contra de la Resolución **N° M 464/20**, 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 por **\$2.349.548** (Pesos Dos Millones Trescientos Cuarenta y Nueve Mil Quinientos Cuarenta y Ocho), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P.





GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9709



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



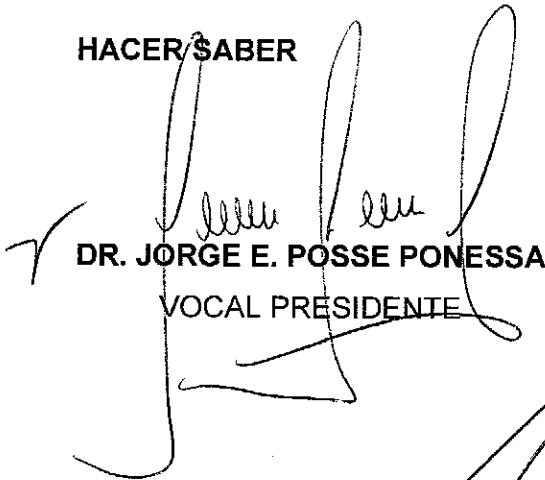
TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

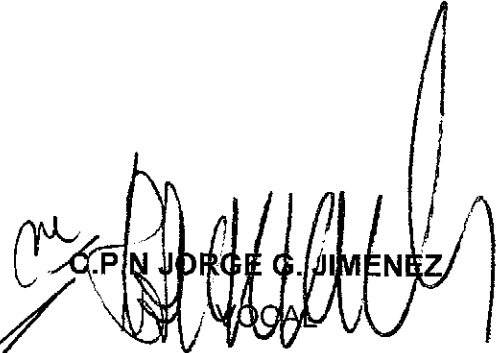
"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Industria Azucarera"

2) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y ARCHIVAR.

M.R.J.

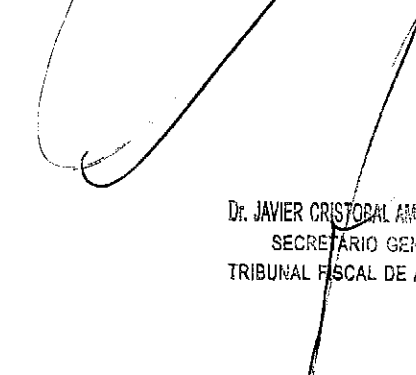
HACER SABER

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL PRESIDENTE

  
C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

ANTE MÍ

  
Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION