

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 7 días del mes de FEBRERO de 2022, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, bajo la Presidencia del C.P.N Jorge Gustavo Jiménez, Dr. José Alberto León (Vocal), y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L. S/RECURSO DE APELACIÓN, Expediente N° 314/926/2020 (Expte DGR N° 30955/376-S-2018)" y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León expresó:

I.- A fs. 29/31 del Expte. 30955/376-S-2018 (D.G.R.), el contribuyente BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L. CUIT N° 33-70233793-9, presentó recurso de apelación contra la Resolución N° M 319/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 31.01.2020, obrante a fs. 26. En ella se resuelve APLICAR a la firma una multa de \$130.504 (Pesos Ciento Treinta Mil Quinientos Cuatro) equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° inciso 2 del C.T.P. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, periodo mensual 02/2018.

II. En la mencionada presentación el contribuyente niega que exista actitud fraudulenta en su mandante, debido a que la firma actuó de manera diligente al presentar la declaración jurada exteriorizando el monto a abonar y que una vez abonadas las facturas procedió de inmediato al ingreso de las retenciones con sus respectivos intereses, sin provocar ningún daño patrimonial al Fisco.

Esgrime que toda infracción y sanción tributaria forma parte del derecho penal y que por ello le resulta aplicable el principio de la reparación integral o plena del daño injustamente causado. Transcribe opinión doctrinaria al respecto.

Afirma que dicho principio se encuentra consagrado en el artículo 59 del Código Penal que prevé en su inciso 6 la extinción de la acción penal por conciliación o reparación integral del perjuicio.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

75-3000-4700



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Número: 75AN-450-3001-2011



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Agrega que teniendo en cuenta lo que establece el artículo 69 del CTP, según el cual son de aplicación supletoria los principios generales del derecho en materia punitiva, resulta de aplicación la normativa mencionada en el párrafo precedente. Sostiene que como presupuesto de toda sanción de naturaleza penal debe existir la afectación a un bien jurídico tutelado así como culpa o intencionalidad en el accionar del responsable, y que en el artículo 86 del CTP el verdadero bien jurídico tutelado es la recaudación fiscal

Asevera que la afectación a dicho bien jurídico como la culpabilidad de la forma queda desvirtuada en el presente caso al ingresar las retenciones efectuadas con sus respectivos intereses en su justa medida, es decir, que efectuó una reparación integral del daño que pudo haber causado a las arcas fiscales, que por tal razón mal puede considerarse antijurídica una conducta que ya no afecta ningún bien jurídico.

Sostiene que no basta la mera causación del resultado, sino que se requiere la ponderación de la acción como obra de un autor determinado, y que solo así se respetara el principio de personalidad de la pena receptado unánimemente por la jurisprudencia.

Arguye que no puede tenerse por configurado el elemento intencional que requiere el ilícito por el ingreso fuera de término de las retenciones, y que de manera alguna se puede decir que su mandante mantuvo en su poder fraudulentamente el importe de las retenciones, siendo prueba irrefutable de la inexistencia de dolo en su accionar el hecho de que la firma declaró las retenciones efectuadas y que la demora en el ingreso solo fue por días sin que haya transcurrido un lapso de tiempo considerable.

Esgrime que podrá existir una presunción del elemento intencional pero a los fines de la calificación del hecho debe el aquo ponderar la conducta del sancionado a través de un examen minucioso de las distintas circunstancias de hecho que rodearon su accionar.

Afirma que la conducta material de la forma se encuentra desprovista del elemento defraudatorio que exige la figura del artículo 86 del CTP.



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

GESTIÓN
DE LA CALIDAD

91-4226-8788



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

También asevera que la intención dolosa debió ser probada por la administración, que solo se encuentra probada la existencia de un hecho externo, un accionar objetivo sin la tendencia de la voluntad que conduce a dicho accionar y lo anima. Añade que para que una conducta pueda ser subsumida en la definición del artículo 86 se requiere el despliegue de los medios que tiendan a crear un cuadro artificioso tratando de engañar a los funcionarios encargados de la fiscalización del cumplimiento de sus obligaciones, que el dolo no se presume y que en el presente caso no existe prueba asertiva sobre la existencia de un accionar fraudulento. Por lo que mal puede endilgarse un obrar doloso a la firma.

III. A fojas 1/5 del Expte. N° 314/926/2020 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Afirma que el artículo 86° prevé sanción para los Agentes de Retención que mantengan en su poder tributos retenidos, y que le corresponde probar su inocencia.

Sostiene que en el presente caso la conducta infraccional se cumplió por haber ingresado el contribuyente los periodos fuera de término.

Rechaza la aplicación supletoria del artículo 59 por no existir vacío legal en nuestro ordenamiento específico sobre el tema.

III. A fs. 11 del expediente N° 314/926/2020 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 223/2021, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se tiene por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación y Pasan autos para sentencia.

IV. En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° M 319/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 31.01.2020 es ajustada a derecho.

En primer lugar, el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial prevé sanción para los Agentes de Retención que mantengan en su poder tributos retenidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos.

Si bien el artículo 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Número: 0330-02 9001-2013



defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el agente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra.

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 inciso 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.

Por otro lado en el caso de marras, encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las retenciones correspondientes al periodo mensual 02/2018, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86 inciso 2 del C.T.P., en tanto se advierte que la conducta descrita se ha configurado en el caso de autos, en atención a que el agente mantuvo en su poder tributos retenidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco.

Los agentes de retención adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente retuvieron de terceros, por lo que no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma porque se tratan de fondos ajenos.

En cuanto al planteo de aplicación del principio de reparación integral del daño invocado, cabe destacar 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.

Corresponde por lo tanto rechazar de pleno la remisión al Código Penal pretendida por la actora con fundamento en el art. 69 del Código Penal, por no existir en nuestro Digesto Tributario vacío legal respecto al caso que plantea el demandante que justifique una remisión a las normas del Código Penal, por





Registro de Gestión de la Calidad
Certificado por IAAM
Número IAAM 450 9671 2019

GESTIÓN
DE LA CALIDAD

Nº 0000-0709



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

cuanto el artículo 91 es la norma específica que prevé la situación en análisis, cual es la reparación del daño o pago voluntario reclamada.

Sin embargo el artículo 91 requiere que el pago se realice de forma espontánea, situación que no se cumplió en el presente caso, ya que la instrucción de sumario se notificó en fecha 26.03.2018, realizando el pago el contribuyente en fecha 03.04.2019.

Por lo expuesto corresponde:

I. NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L. CUIT N° 33-70233793-9, contra la Resolución N° M 319/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 31.01.2020, obrante a fs. 26 y en consecuencia confirmar la misma la cual impone una multa de \$130.504 (Pesos Ciento Treinta Mil Quinientos Cuatro) equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° inciso 2 del C.T.P. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, periodo mensual 02/2018, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. José Alberto León y vota en igual sentido.

El señor vocal **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. José Alberto León y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:**

1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L. CUIT N° 33-70233793-9, contra la Resolución N° M 319/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 31.01.2020, obrante a fs. 26 y en consecuencia confirmar la misma la cual impone una multa

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Número: IRAM-007 0001 2015



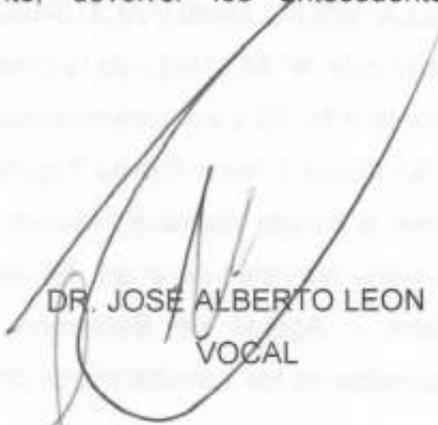
de \$130.504 (Pesos Ciento Treinta Mil Quinientos Cuatro) equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° inciso 2 del C.T.P. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, periodo mensual 02/2018, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

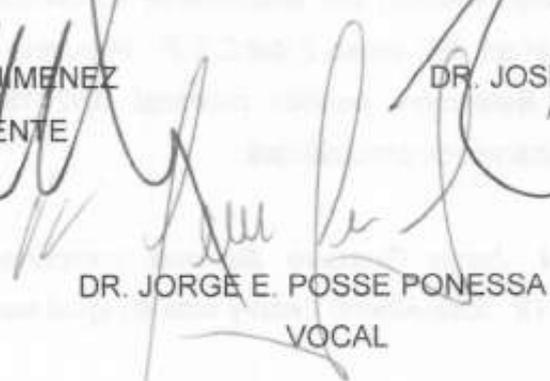
2.- REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados, y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

M.F.B.


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTÓBAL MUCHASTESSU
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION