



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

SENTENCIA N° 194/20

Expte. N° 150/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 10 días del mes de AGOSTO de 2020 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (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° 150/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 35067/376/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. 33/35 del Expte D.G.R. N° 35067/376/S/2018 el contribuyente a través de su letrado apoderado interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 478/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 14/02/20 obrante a fs. 30. En ella se resuelve: "Aplicar a la firma ZAFRA S.A. CUIT N° 30-59248626-8 una multa de \$3.831.011,44 (Pesos Tres Millones Ochocientos Treinta y Un Mil Once con 44/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual percibido por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del Código Tributario Provincial, periodo mensual 04/2018".

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

- que actuó de manera diligente al haber exteriorizado en su declaración jurada el importe a ingresar, lo que sumado al ingreso inmediato de las percepciones efectuadas con sus respectivos intereses al advertir la accidental demora en dicho ingreso, no deja entrever ninguna sospecha de conducta fraudulenta imputada en la resolución apelada, no existiendo perjuicio alguno al Fisco;

- dado que toda infracción y sanción tributaria forma parte del derecho penal y le resultan aplicables sus principios, en este caso resulta de aplicación el de reparación integral o plena del daño del Código Penal;

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

-que dicho principio se encuentra consagrado en el art. 59 inc. 6 del Código Penal, cuyo texto transcribe, sosteniendo que dicho principio resulta aplicable al caso de autos, en virtud del art. 69 del C.T.P. y que en el art. 86 de la Ley 5121, el bien jurídico tutelado es la recaudación del Fisco;

-la afectación del bien jurídico protegido y su culpabilidad quedan desvirtuados porque ingresó las percepciones efectuadas con sus respectivos intereses, es decir, efectuó una reparación integral del daño que pudo haber causado a las arcas fiscales;

-para que proceda la calificación dolosa de la infracción imputada, no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el responsable, que la defraudación dolosa requiere un acto doloso donde la acción subjetiva e intencionalidad es fundamental, debiendo tener siempre presente el principio de personalidad de la pena;

-la circunstancia de haber ingresado las percepciones sumado a la buena fe de declarar las percepciones efectuadas, resulta suficiente para reafirmar la ausencia de toda maniobra u ocultación encaminada a sustraer a la observación del Fisco la falta de ingreso;

-la intención dolosa debió ser probada en forma asertiva y terminante por la Administración y que en este caso se limitó a la mera comprobación de un hecho externo, un accionar objetivo que de manera alguna puede ser aprehendido sin la tendencia de la voluntad que lo conduce y anima y

-la sanción aplicada resulta excesiva, al imponer el doble del impuesto percibido en el período en cuestión por una simple mora, lo que tornaría en irrazonable y desproporcional la multa aplicada.

En mérito a todo lo expuesto solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se ordene el archivo de las actuaciones.

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. 148° del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:



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

-el art. 86 inc. 2 del Código Tributario prevé sanción para los Agentes de Percepción que mantengan en su poder tributos percibidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco;

-el hecho de haber regularizado el responsable su situación mediante el ingreso de lo adeudado no es óbice a la aplicación de la sanción prevista en el mencionado art., toda vez que resulta de relevancia el momento en que se produjo dicha regularización, y conforme surge de las constancias de autos, lo fue como consecuencia de la notificación de la instrucción del sumario cursada oportunamente (fs. 2 del Expte. D.G.R. N° 35067/376/S/2018), por lo que no resulta de aplicación el beneficio previsto en el art. 91 del C.T.P.;

-es el propio responsable quien debe demostrar la ausencia del ánimo defraudatorio, ya que a diferencia de lo que ocurre en el Derecho Penal, 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, lo que no sucede en este caso;

-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 percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos;

-los agentes de percepción 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;

-en este caso encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, es decir, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de la percepción

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9600-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

correspondiente al período mensual 04/2018, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el art.86 inc. 2 del Digesto Tributario;

-corresponde rechazar por improcedente la pretensión del apelante respecto a la aplicación supletoria del art. 59 del Código Penal, ya que resultan normas específicas aplicables al caso, las disposiciones contenidas en el C.T.P., por referirse a infracciones y delitos tributarios y no las del Código Penal, por referirse a los delitos y penas en general;

-en este caso no resulta de aplicación el beneficio de presentación espontánea previsto en el art. 91 del C.T.P., ya que el agente dio cumplimiento con su obligación en fecha 14/06/2018, es decir, con posterioridad a la notificación del sumario; por lo que resulta evidente que no fue inmediato ni espontáneo su cumplimiento como lo asevera el apelante y

-respecto al monto de la multa aplicada que el recurrente considera irrazonable y excesivo, el art. 86 del C.T.P. (en su redacción vigente al momento de la comisión de la infracción), otorgaba la posibilidad de graduar la sanción de una a diez veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiese intentado defraudar al Fisco, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otros parámetros.

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° 94/20, 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 percepciones efectuadas y considerar si la multa impuesta a la firma, es conforme a derecho.



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

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 (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 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 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 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 mes de Abril de 2018 el día 14/06/2018, es decir, casi un mes después de su vencimiento, razón por la que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del agente, se encuentra acreditado.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. DORSE POMESHA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

G.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9009-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 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



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

“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 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 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 21/05/2018 conservándolos en su poder hasta el 14/06/2018, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado. En adición, la presentación y el pago de ese período fue realizada a instancias de la notificación de la instrucción de sumario efectuada por la D.G.R el día 08/06/2018, 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 el caso en marras, se ve configurada la conducta del agente en el art. 86 Inc. 2 del C.T.P, por lo que no corresponde permitir al agente gozar del beneficio previsto en el art. 91 C.T.P.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BOBSE PONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. 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

Por ello, 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 478/20, dictada con fecha 14/02/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$3.831.011,44 (Pesos Tres Millones Ochocientos Treinta y Un Mil Once con 44/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido (correspondiente al período mensual 04/2018), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2. del Código Tributario Provincial, 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 ZAFRA S.A., CUIT N° 30-59248626-8, contra la Resolución N° M 478/20, dictada con fecha 14/02/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$3.831.011,44 (Pesos Tres Millones Ochocientos Treinta y Un Mil Once con 44/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido (correspondiente al período mensual 04/2018), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2. del Código Tributario Provincial, conforme los argumentos expuestos anteriormente



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

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

JM

HACER SABER

DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE POSSE PONESSA

VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION