



GESTION DE LA CALIDAD

RJ-9000-5769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

Expte. N° 482/926/2019

SENTENCIA N° 238/20

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los⁷..... días del mes de.....~~SEPTIEMBRE~~.....de 2020, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado "BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L" S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 482/926/2019 – Ref. Expte. Nro. 17463/376/S/2018 (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 23/25 del expediente N° 17463/376/S/2018, el Dr. Leandro Stok, apoderado de BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L, CUIT N° 33-70233793-9 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1682/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 05/07/2019 obrante a fs. 20 del mismo expediente, mediante la cual resuelve **APLICAR** al agente una multa de \$124.009,50 (Pesos Ciento Veinticuatro Mil Nueve 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 12/2017.

El apelante sostiene que el hecho de haber ingresado las percepciones efectuadas, sumado a su buena fe al exteriorizar las mismas en la respectiva declaración jurada, resulta suficiente para afirmar la ausencia de toda maniobra u ocultación dolosa tendiente a defraudar al Fisco, por lo cual resulta improcedente el encuadramiento legal efectuado.

En ese sentido, manifiesta que resulta improcedente la calificación dolosa que la resolución apelada le atribuye.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Agrega que si bien el importe de las percepciones fue ingresado fuera de término, no puede tenerse por configurado el elemento intencional que requiere el ilícito. Arguye que ha declarado las percepciones efectuadas en su declaración jurada y la demora en su ingreso no representa un lapso de tiempo considerable.

Sostiene que no se advierte cual fue la conducta defraudatoria que ocasionó al fisco provincial un perjuicio en la recaudación. Agrega que su conducta se encuentra a todas luces desprovista del elemento defraudatorio que exige el art. 86 del C.T.P.

Expresa que la resolución de DGR debe ser revocada porque se deben aplicar al caso los principios generales del Derecho Penal. La reparación integral es uno de los principios generales en materia penal y en el caso de marras ante la evidencia de la reparación integral de la infracción, la DGR persiste con la intención sancionatoria por lo cual manifiesta que para el organismo la multa no tiene carácter retributivo sino meramente represivo.

Expresa, que la sanción aplicada resulta irrazonable y no puede subsistir como acto administrativo válido, manifestando que no registra antecedentes de sanciones administrativas firmes. Manifiesta que la resolución apelada ha obviado pautas básicas a considerar para la graduación de la sanción, contenidas en el Art. 78 C.T.P.

Solicita que en caso de resultar procedente la multa aplicada, se reduzca conforme los parámetros establecidos en el Art. 7 de la Ley 8.873 restablecida por la Ley 9.167, dado que ingresó las percepciones adeudadas con anterioridad al restablecimiento de la citada norma.

Finalmente, solicita se haga lugar al Recurso interpuesto y se ordene el archivo de las presentes actuaciones.

II. Que a fojas 1/6 del Expte. N° 482/926/2019 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 de Percepción que mantengan en su poder tributos retenidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco.

En este sentido, manifiesta que 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 se presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad; en las infracciones tributarias, y particularmente en la



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-8000-0709



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

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. Cita jurisprudencia en este sentido.

Considera que en el caso de marras, 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 afirma 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.

En ese sentido, el artículo 10º de la Resolución General Nº 86/00 sus modificatorias y complementarias, habilita la aplicación de las sanciones en caso de incumplimiento a sus previsiones, al establecer: *"Los agentes de percepción que omitieran actuar como tales o habiendo actuado no ingresen las percepciones efectuadas o incurran en incumplimiento total o parcial de las obligaciones dispuestas por la presente resolución general, incluida la de agentes de información establecida por el artículo 4º, serán pasibles de las sanciones previstas por el Código Tributario Provincial."*, sin que las circunstancias alegadas por el agente en su descargo tengan entidad suficiente para relevarlo de las consecuencia de su conducta infraccional.

Por lo expresado, señala que encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las percepciones correspondientes al periodo mensual 12/2017 conforme lo reconoce el propio apelante, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el Art. 86 inc.2 del C.T.P., en tanto se advierte que la conducta descrita se ha configurado en el caso en autos, en atención a que el agente mantuvo en su poder los tributos percibidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco.-

Considera que respecto a las dificultades financieras alegadas por el agente para intentar justificar el ingreso fuera de término de las percepciones efectuadas, las mismas no resultan causales exculpatorias atendibles que lo liberen de sus obligaciones tributarias. Agrega que la sanción fue realizada dentro de los parámetros de la ley por lo cual no convierte al acto que la impone en arbitrario ni irrazonable.

El organismo agrega que cabe rechazar por improcedente la solicitud efectuada por el apelante de graduar la sanción de conformidad con las previsiones del Art. 7 inc. b) de la

D. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

M. JESSE E. POSSE BOMESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C. J. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Ley 8.873 restablecida por la Ley 9.167, por cuanto manifiesta que dichos beneficios se encuentran supeditados al reconocimiento expreso por parte del agente de la infracción cometida, y demás requisitos y condiciones establecidos en dicha normativa.

La Dirección General de Rentas entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el agente BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L., en contra de la resolución N° M 1682/19 debiendo confirmarse la misma.-

III. A fs. 14 del expediente N° 482/926/2019 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 BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L en el Art. 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 (consolidado por Ley N° 8240) "(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



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9900-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L., no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes al mes de Diciembre de 2017 el día 04/04/2018, es decir, que entre el vencimiento de la obligación (19/01/2018) y el pago efectuado, transcurrió un lapso de tiempo considerable, 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 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,

Dr. JOSE ALBERTO ALON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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 BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L., 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 presunción del artículo 88° inciso 3) del C.T.P.

El agente debió ingresar los importes percibidos el día 19/01/2018 conservándolos en su poder hasta el 04/04/2018, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado. En adición, la presentación y el pago de estos períodos fue realizada a instancias de la notificación de la instrucción de sumario efectuada por la D.G.R el día 02/02/2018, 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.

Por último, corresponde aclarar que no resulta de aplicación la reducción pretendida por el apelante en virtud de la Ley N° 9167 que restableció la vigencia de la Ley N° 8873, y que en su artículo 7 inc. c establece: “(...) los sujetos podrán beneficiarse con la reducción a dos tercios (2/3) del mínimo legal previsto por el citado tipo infraccional,



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9768



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

siempre que las obligaciones tributarias omitidas que dieron origen a la infracción se regularicen mediante el acogimiento a la presente Ley o se hubieran cumplido con anterioridad a la entrada en vigencia de la misma". Ello así por cuanto se trata de un Régimen excepcional de facilidades de pago que en su artículo primero establece que "(...) los contribuyentes y responsables podrán regularizar su situación fiscal, dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, en la forma, condiciones y con los alcances establecidos para cada caso por la presente Ley" (el destacado me pertenece).

En este sentido, los beneficios otorgados para multas y recargos en el artículo 7 de la mencionada norma, "(...) operan siempre que los sujetos comprendidos procedan a la cancelación de las multas y/o recargos en las formas, condiciones y con los requisitos establecidos en la presente Ley, implicando el desistimiento y renuncia a toda acción o derecho". En consecuencia, la reducción pretendida por el apelante procedía si optaba por abonar la multa impuesta por la Autoridad de Aplicación dentro del plazo de vigencia de la citada Ley N° 9167. Razón por la cual, una vez cumplido dicho plazo, el agente no puede gozar del mentado beneficio.

Teniendo en cuenta lo expuesto, considero que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L., CUIT N° 33-70233793-9 en contra de la Resolución N° M 1682/19, dictada con fecha 05/07/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$124.009,50 (Pesos Ciento Veinticuatro Mil Nueve 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.

En merito a ello,

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

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L.**, CUIT N° 33-70233793-9 en contra de la Resolución N° M 1682/19, dictada con fecha 05/07/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$124.009,50 (Pesos Ciento Veinticuatro Mil Nueve con 50/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P.

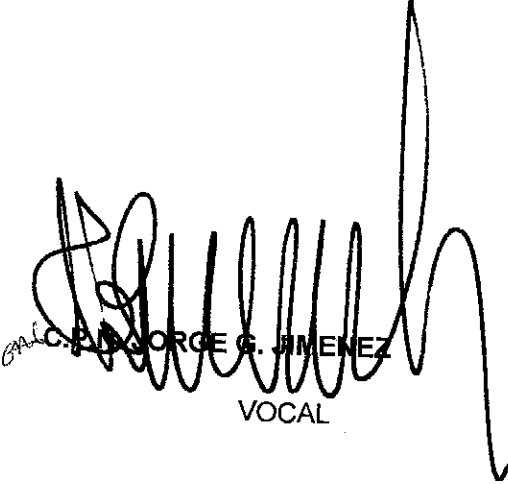
2) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

HACER SABER

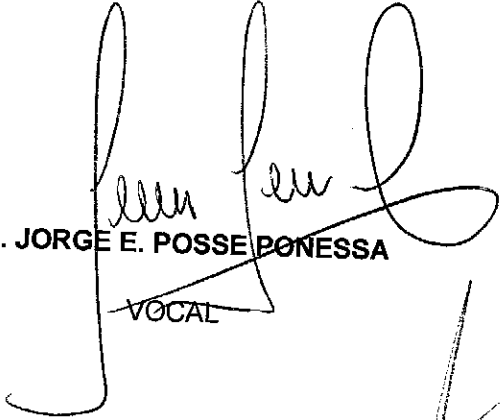
A.S.B



DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION