

SENTENCIA N° 244 /20

Expte. N° 174/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 9 días del mes de SEPTIEMBRE 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: **"CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L. s/Recurso de Apelación"** Expte. N° 174/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 51354/376/S/2017) 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. 45/51 del Expte D.G.R. N° 51354/376/S/2017 el contribuyente a través de su Socio Gerente interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 74/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 06/01/20 obrante a fs. 42. En ella se resuelve: "DISPONER la acumulación de los Sumarios N° B10/S/181/2017, N° B10/S/196/2017 y N° B10/S/245/2017 y APLICAR a la firma CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L. CUIT N° 30-56358597-4 una multa de \$697.738,95 (Pesos Seiscientos Noventa y Siete Mil Setecientos Treinta y Ocho con 95/100) 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, periodos mensuales 03 a 05/2017".

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

-en primer término plantea prescripción de la acción para aplicar multas, con fundamento en los arts. 62 y 68 del C.T.P. y sostiene que los hechos por los cuales se pretende aplicar la sanción de multa, habrían acaecido en los períodos 03, 04 y 05 del 2017 y al momento de la notificación de la resolución que aplica la sanción, la acción se encontraba prescripta;

- plantea la nulidad por inexistente fundamentación y error conceptual;
- la resolución en cuestión incurre en error al aumentar la sanción en cuatro veces el monto percibido, considerando como antecedentes los períodos posteriores incluidos en el sumario y entiende que el aumento de la sanción resultaría como consecuencia que la D.G.R. aplicó el segundo párrafo del art. 82 del C.T.P. referido a la reincidencia;
- sostiene que en este caso no existe reincidencia al requerir una sanción anterior firme, transcribe jurisprudencia al efecto y que sólo existe un solo sumario en el que se formuló un única imputación por una única conducta que se habría reiterado en más de una ocasión; mientras no existe acto administrativo firme o sentencia, no puede atribuirse las consecuencias derivadas de los arts. 68 y 69 del C.T.P., en razón del principio de inocencia;
- ausencia de dolo, ya que la resolución que apela no expone en ningún aspecto el accionar doloso y que sólo hace una mecánica interpretación de la ley en la que todo retardo en el ingreso del importe percibido es considerado maniobra fraudulenta;
- la resolución apelada disocia el inciso 2 del art. 86 del C.T.P. con la primera parte del artículo;
- manifiesta que contrariamente a lo resuelto por la D.G.R., la Corte Suprema de Justicia de la Nación consagra el criterio de personalidad de la pena, que responde al principio de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel al que la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente y que no se concibe que semejante penalidad pueda aplicarse en forma puramente objetiva sin considerar la culpabilidad del agente;
- el art. 86 del C.T.P. no contiene una infracción puramente objetiva como termina aplicando y que el momento anímico, subjetivo, debió ser descripto o mencionado por la D.G.R. y que no efectuó ningún tipo de valoración o análisis del supuesto comportamiento de la firma capaz de describir la forma en que ésta habría concretado la defraudación;



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

-la conducta del agente de percepción que declara la existencia de las percepciones es inhábil para sustentar la defraudación imputada;

-la presunción del art. 88 del C.T.P., debe reposar en un indicio, es decir, en un hecho de verificación cierta a partir del cual se elabora la deducción presuntiva y que la resolución apelada no señala cual es ese indicio, ese hecho, ni describe la conexión lógica por la que ese hecho desemboca en un comportamiento doloso, sólo se limita a sostener que no se desvirtuó la imputación que el fisco realizó a partir de la presunción legal que prevé el C.T.P.;

-en clara muestra de falta de motivación, se imputa la infracción en base al art. 88 inc. 3 pero nada se explica sobre la manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y su aplicación que hace el obligado al pago;

-la circunstancia de haber ingresado las percepciones, sumado a la buena fe al 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;

-si la intención de la firma hubiese sido mantener en su poder fraudulentamente el importe las percepciones, no hubiese presentado la declaración jurada correspondiente, pues así habría sido posible de una multa mucho menor y el hecho de haberla presentado, declarando el importe a ingresar, es prueba asertiva de su falta de dolo;

-la graduación de la sanción aplicada resulta desproporcionada respecto del hecho que se intenta reprimir, debido a que antes que se aplicara sanción, la omisión estaba satisfecha cancelándose además los intereses moratorios;

-no se graduó la infracción imputada ni en base a la capacidad contributiva, ni al grado de culpa y dolo del responsable;

-no se respetó el mínimo legal que pudiera haber correspondido aplicar y que según la Ley 8873 restablecida por Ley 9167, la multa no podía haber superado los dos tercios del mínimo legal, es decir de dos veces;

-se debe aplicar al caso los principios generales del derecho penal y que entre ellos se encuentra el principio de la reparación integral o plena del daño

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

injustamente causado; principio consagrado en el art. 59 del Código Penal que en su inc. 6 prevé la extinción de la acción penal por conciliación o reparación integral del perjuicio;

-la firma ingresó el importe requerido con sus intereses resarcitorios, la multa que pretende aplicar la D.G.R. sólo tiene como fin obtener más recursos para el Fisco e imponer un castigo, y que si se persiste en la intención sancionatoria es porque no se perseguiría la reparación del daño o perjuicio y

-respecto del período mensual 03/2017 considera que se encuentra liberado de sanción por aplicación de lo dispuesto en el noveno párrafo del art. 7 de la Ley 8873 restablecida por Ley 9167 y para el caso que se considere procedente la aplicación de la multa, solicita la reducción de la misma a 2/3 del mínimo legal previsto para el caso, transcribiendo el inc. c) de dicho art. 7.

En mérito a todo lo expuesto solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se revoque la resolución apelada.

II. A fs. 01/09 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:

-en primer lugar refuta el planteo de prescripción intentado, en virtud de lo que establece el C.T.P. en su art. 54, desde la reforma por Ley 8964 (B.O. 29/12/2016) con vigencia desde el 01/01/2017, siendo la única normativa aplicable al caso en cuestión por los períodos mensuales involucrados (03, 04 y 05/2017);

-el nuevo art. 54 prescribe: *“Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios regidos por este Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años”;*

-con dicha modificación, la prescripción de la acción del Fisco para aplicar multas es de cinco años; por lo tanto realizando una adecuada interpretación de la aplicación de la ley en el tiempo, teniendo en cuenta el plazo legal de cinco años



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 dispone el art. 54 del mencionado código para el cómputo de la prescripción y la forma de contar el mismo-art. 56 del C.T.P., concluye respecto de la Resolución N° M 74/20, que la prescripción de la infracción correspondiente al período mensual 03/2017 (el más antiguo), comenzaría a correr a partir del 1° de enero del año 2018, por cuanto el plazo de cinco años culminaría el 1 de enero del año 2023;

-dicho plazo no se cumplió, tanto respecto a dicho período mensual, como respecto de los períodos mensuales 04 y 05/2017 (menos antiguos), en virtud del dictado de la Resolución N° M 74/20 en fecha 06/01/20, es decir que se aplicó la sanción antes del vencimiento del mencionado plazo;

-corresponde rechazar el planteo de Nulidad por Inexistente Fundamentación y Severo Error Conceptual, en el que sostiene que la resolución en crisis a los efectos de graduar la sanción impuesta aplicó el segundo párrafo del art. 82 del C.T.P. referido a la reincidencia, ya que a los efectos de la graduación de dicha sanción no se tuvo en cuenta la reincidencia ni la norma que menciona y transcribe el responsable, ya que en el caso de autos la graduación se encuentra reglada expresamente en el art. 75 del C.T.P.;

-teniendo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al Director General de Rentas, deviene ajustado a derecho la aplicación de la sanción correspondiente dentro de los parámetros que la ley permite, porque ello implica el ejercicio de una facultad legal conferida a dicha Autoridad de Aplicación;

-en el caso de marras el contribuyente tomó conocimiento del sumario en cuestión y tuvo la oportunidad de tomar vista para tener un conocimiento más amplio de las presentes actuaciones, de ejercer su derecho de defensa conforme el procedimiento previsto en el art. 123 y 127 del C.T.P. y de expresar sus agravios mediante descargo y la apelación en análisis, no se advierte el perjuicio ocasionado ni la afectación a su derecho de defensa, por lo que el planteo de nulidad debe ser rechazado por improcedente;

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

CPA. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

-el art. 86 inc. 2 del C.T.P. 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 dicho artículo, ya que resulta de relevancia el momento en que se produjo dicha regularización; y según se desprende de las constancias de autos lo fue a consecuencia de la notificación de la intimación cursada oportunamente respecto del período mensual 03/2017 que obra a fs. 20 y de la notificación de las instrucciones de sumarios respecto de los períodos mensuales 04 y 05/2017 anexas a fs. 05 y 08 respectivamente, por lo que no resulta de aplicación el beneficio del art. 91 del C.T.P.;

-en cuanto a las manifestaciones efectuadas respecto a la acreditación del elemento subjetivo de la imputación y al carácter penal del art. 86 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, situación que no se presenta 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



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9006-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Fisco, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación adeudada; admitir la solución contraria implicaría aceptar la percepción indebida de tributos por parte de los responsables, más allá del término que la ley admite, 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 este caso, encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a sus respectivos vencimientos de las percepciones correspondientes a los períodos mensuales 03, 04 y 05/2017, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el art. 86 inc. 2 del Digesto Tributario, en tanto se advierte que la conducta descrita se ha configurado 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;

-corresponde rechazar de plano la remisión al Código Penal pretendida por el agente con fundamento en el art. 69 del C.T.P., por no existir en nuestro Digesto Tributario vacío legal respecto al caso que plantea el encartado que justifique una remisión a las normas del Código Penal, por cuanto el art. 91 es la norma específica que prevé la situación en análisis, cual es la reparación del daño o pago voluntario de la obligación reclamada;

-tampoco resulta de aplicación el art. 91 del C.T.P., por cuanto resulta condición para la procedencia del mismo que la reparación del daño resulte de una acción unilateral del sujeto, lo cual no aconteció en este caso en tanto dicha reparación fue a instancias de la notificación del sumario efectuada por este organismo;

-corresponde rechazar por improcedente la aplicación supletoria del art. 59 del Código Penal, por cuanto la invocación de normas supletorias sólo procede a falta de normas tributarias expresas en la materia, lo que no sucede en autos;

-respecto al período mensual 03/2017, cabe aclarar que no resulta aplicable el beneficio de liberación de sanción prevista en el noveno párrafo del artículo 7 de la Ley 8873 restablecida por la Ley 9013, pretendido por el apelante, toda vez que dicha norma sólo rige respecto de las obligaciones tributarias anteriores al 31/03/2017;

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

-los agentes de retención y/o percepción se encuentran expresamente excluidos del beneficio de liberación de sanción previsto en el art. 7 inc. c) primer párrafo pretendido por el apelante, pudiendo sólo acceder al beneficio especial de reducción de sanción que prevé el inc. c) tercer párrafo, en la medida que se cumplan los presupuestos legales y que se acceda a dicha reducción durante la vigencia de la Ley 8873 con sus restablecimientos;

-resulta aplicable al caso la normativa prevista por la Ley 8873 con el restablecimiento dispuesto por la Ley 9167, por ser obligaciones con vencimiento posterior al 31/03/2017 y anterior al 28/02/2019;

-desde esta óptica, el caso en cuestión no encuadra en tal supuesto por haberse notificado las instrucciones sumariales con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 9167 (B.O. 28/03/2019) que vino a restablecer las disposiciones de la Ley 8873, lo que lo excluye de dicho beneficio, el cual se circunscribe únicamente a supuestos en que no se encontraba instruido el sumario a la fecha de entrada en vigencia de la mencionada ley y

-el actor no puede pretender en esta instancia la nulidad del acto administrativo cuestionado fundándose en las circunstancias detalladas, toda vez que esta Administración hizo una correcta aplicación de la normativa vigente, constituyendo una circunstancia ajena a la misma el hecho de que el sumariado no cumpla con los presupuestos legales previstos para acceder a los beneficios de liberación y/o reducción de sanción previsto por el art. 7 inc. c) de la Ley 8873 restablecida en su vigencia por la Ley 9013 (que es la normativa que corresponde aplicar en este caso dado la fecha de notificación de las instrucciones sumariales respectivas), tema que no merece mayores consideraciones y que demuestran la falacia de los agravios expuestos en su escrito.

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

III. A fs. 15 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 121/20, 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 CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L. 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.

Como cuestión preliminar comparto en su totalidad el análisis de prescripción efectuado por la D.G.R.

En efecto, desde la reforma introducida al art. 54 del C.T.P. por Ley 8967 (B.O. 29/12/2016) con vigencia a partir del 01/01/2017, la única normativa aplicable al caso en cuestión por los períodos mensuales involucrados (03, 04 y 05/2017) resulta ser dicho artículo, el que establece expresamente: *“Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios regidos por este Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años”*.

En virtud de dicha modificación, la prescripción de la acción del Fisco para aplicar multas es de cinco años; por lo tanto realizando una adecuada interpretación de la aplicación de la ley en el tiempo, teniendo en cuenta el plazo legal de cinco años que dispone el art. 54 del mencionado código para el cómputo de la prescripción y la forma de contar el mismo, podemos concluir que la prescripción de la infracción correspondiente al período mensual 03/2017 (el más antiguo), comenzaría a correr a partir del 1° de enero del año 2018, por cuanto el plazo de cinco años culminaría el 1 de enero del año 2023.

Dicho plazo de cinco años no se cumplió, tanto respecto a dicho período mensual, como respecto de los períodos mensuales 04 y 05/2017 (menos antiguos), en virtud del dictado de la Resolución N° M 74/20 en fecha 06/01/20, ya que aplicó la sanción antes del vencimiento del mencionado plazo. En consecuencia, dicho planteo debe ser rechazado.

En igual sentido corresponde desestimar el planteo de Nulidad por Inexistente Fundamentación y Severo Error Conceptual planteado por el recurrente, ya que la resolución apelada no graduó la sanción impuesta con fundamento en el segundo párrafo del art. 82 del C.T.P. (reincidencia) como lo sostiene erróneamente el

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE JOSSE BONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

apelante. Por el contrario, la D.G.R. graduó la sanción de multa en el marco de lo dispuesto por el art. 75 del C.T.P., es decir, teniendo en cuenta la naturaleza de la infracción, la capacidad contributiva y el grado de culpa o dolo del infractor. Todo ello dentro de los parámetros que la ley permite.

También debe rechazarse la nulidad intentada, porque no procede la nulidad por la nulidad misma, ya que el contribuyente tuvo conocimiento de los tres sumarios instruidos, pudiendo ejercer su derecho de defensa y de expresar sus agravios mediante el descargo correspondiente. Por lo tanto, su derecho de defensa no se vio afectado en ningún momento, debiendo rechazarse dicho planteo.

Entrando al análisis de la cuestión de fondo, 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 los tributos correspondientes y mantuvo en su poder los montos propiedad de la D.G.R., después de haber vencido los plazos 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.



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 CARLOS Y LUIS FUENTES 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 Abril de 2017 el día 02/06/2017, el de Mayo de 2017 el día 03/07/2017 y el de Junio de 2017 el día 12/07/2017, es decir, casi dos meses después de sus respectivos vencimientos, 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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. POSSE BONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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 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 CARLOS Y LUIS FUENTES 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 86º inciso 2) como la presunción del artículo 88º inciso 3) del C.T.P.

El agente debió ingresar los importes percibidos los días 17/04/17, 17/05/17 y 19/06/17 conservándolos en su poder hasta los días 02/06/17, 03/07/17 y 12/07/17 respectivamente, fechas en que el contribuyente efectuó el pago de los



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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



periodos reclamados. En adición, la presentación y el pago de esos periodos fue realizada a instancias de la notificación de la intimación de pago efectuada por la D.G.R los días 28/04/17, 30/05/17 y 05/07/17, 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.

Respecto al período mensual 03/2017, corresponde dejar en claro que no resulta de aplicación el beneficio de liberación de sanción dispuesta en el noveno párrafo del art. 7 de la Ley 8873 restablecida por Ley 9013, tal como lo solicita el apelante, ya que dicha norma sólo rige respecto a las obligaciones tributarias anteriores al 31/03/2017.

Si bien al caso de autos le resultaría aplicable la normativa prevista en la Ley 8873 con el restablecimiento dispuesto por Ley 9167, por tratarse de obligaciones con vencimientos posterior al 31/03/2017 y anterior al 28/02/2019, dicho caso no encuadra en tal situación por haberse notificado las instrucciones sumariales con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 9167 (B.O. 28/03/2019), lo cual lo excluye de dicho beneficio, el que se circunscribe únicamente a los supuestos en que no se encontraba instruido el sumario a la fecha de entrada en vigencia de la mencionada ley.

En consecuencia, la reducción pretendida por el apelante debe ser rechazada en este caso.

Por lo expuesto, corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L, CUIT N° 30-5635897-4, contra la Resolución N° M 74/20, dictada con fecha 06/01/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia,

J. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$697.738,95 (Pesos Seiscientos Noventa y Siete Mil Setecientos Treinta y Ocho con 95/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2. del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Percepción, períodos mensuales 03 a 05/2017, 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 CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L, CUIT Nº 30-5635897-4, contra la Resolución Nº M 74/20, dictada con fecha 06/01/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$697.738,95 (Pesos Seiscientos Noventa y Siete Mil Setecientos Treinta y Ocho con 95/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2. del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Percepción, períodos mensuales 03 a 05/2017, conforme los argumentos expuestos anteriormente.

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

JM

**HACER SABER**



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-0769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

*[Signature]*  
DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL PRESIDENTE

*[Signature]*  
DR. JORGE POSSE RONESSA

VOCAL

*[Signature]*  
C.P.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

ANTE MI

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