



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

SENTENCIA N° 281/2020

Expte. N° 714/926-2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 13 días del mes de OCTUBRE 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, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado “RIVADENEIRA CARLOS DAMIAN S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 714/926-2019 (Expte. N° 9532/376-R-2018 -DGR)”;

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

El Dr. José Alberto León dijo:

I. Que a fojas 34/36 del Expte. DGR N° 9532/376/R/2018 el Dr. Arturo Valentin Lazarte, en su carácter de apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 2555/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 17.10.2019 obrante a fs. 31 del expte. mencionado. La Resolución N° M 2555/19 resuelve: “1°.- **APLICAR** a la firma **RIVADENEIRA CARLOS DAMIAN**, Padrón/C.U.I.T. N° 20-25444773-1, una multa de \$ 218.229,93 (pesos Doscientos Dieciocho Mil Doscientos Veintinueve con 93/100) equivalente a tres (03) 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, periodo mensual 01/2018.”

El contribuyente en su Recurso presentado el 31.10.2019 a fs. 34/36 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Plantea la falta de fundamentación de la Resolución recurrida en cuanto se omitió encuadrar la conducta de su mandante en lo previsto en el artículo 91 del Código Tributario Provincial, considerando que la instrucción de sumario fue librada en fecha 26/03/2018 y recibida por su mandante el 03/04/2018, fecha en la cual ya había ingresado los montos reclamados con sus respectivos intereses.

Plantea que la resolución en crisis omitió considerar dicha situación de pago y regularización espontánea, ya que no existía el sumario a la fecha de efectuar la misma.

Alega que no se efectuó una valoración adecuada de la conducta en cuanto yerra en considerar que todo importe facturado es percibido por su mandante, lo que no es real, por lo que no puede considerarse que existió una conducta dolosa.

Por lo expuesto, solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se ordene el archivo de las presentes actuaciones.

II. La Dirección General de Rentas, en fojas 1/3 del Expte. Nº 714/926-2019, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

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

Expresa que se debe tener en cuenta la presunción de defraudación contemplada en el artículo 88 inc. 3 del Código Tributario Provincial 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 los mismos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias", supuesto que ha sido comprobado en el caso bajo análisis, atento a que el agente 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.

Sostiene que la conducta infraccional imputada se ha verificado, ya que el periodo mensual reclamado fue abonado fuera de término, razón por la cual resulta



GESTIÓN
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

procedente el encuadre legal dado a su conducta, como la aplicación de la sanción que apela.

Por otra parte cita el art. 5° de la RG 86/00 sus modificatorias y complementarias, que establece la oportunidad en la que corresponde practicar la percepción al prever: "La percepción deberá practicarse en el momento de la emisión de la factura o documento equivalente, adicionándola en forma discriminada al precio neto de la venta, locación o prestación, bajo las condiciones señaladas; el instrumento será constancia suficiente de la percepción practicada.", exceptuando de tal obligación únicamente a las empresas prestadoras de servicios públicos, siendo las únicas a las que se autoriza a practicar las percepciones al momento de la efectiva cobranza de las facturas correspondientes.

III. A fojas 9 del Expte. N° 714/926/2019 obra Sentencia Interlocutoria N° 168/20 de fecha 04.08.2020 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, por constituido el domicilio y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

Atento a lo expuesto, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° M 2555/19 de fecha 17.10.2019, resulta ajustada a derecho.

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...*".

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

De acuerdo a la norma transcripta, la infracción endilgada al apelante se configura en el momento que el mismo retuvo 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 RIVADENEIRA CARLOS DAMIAN, no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes al período 01/2018 el día 09/03/2018, es decir, después de su vencimiento, 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.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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...”*.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

se encuentran en “mejores condiciones imputativas” de demostrar que su conducta no se debe a un obrar malicioso.

En el caso de RIVADENEIRA CARLOS DAMIAN 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.

De acuerdo a las constancias obrantes en autos, el vencimiento del periodo 01/2018 operó en fecha 15/02/2018, si bien la firma RIVADENEIRA CARLOS DAMIAN presentó la DDJJ correspondiente en fecha 27/02/2018, no ingresó el impuesto correspondiente. La DGR notificó de la instrucción del sumario N° B10/S/0211/2018 por el periodo mencionado al contribuyente en fecha 03/04/2018, no obstante ello, en fecha 07/03/2018 se intimó al contribuyente a que regularice su situación fiscal presentando la DDJJ correspondiente y proceda a abonar el tributo percibido más los intereses resarcitorios según consta a fojas 11 de autos. El agente debió ingresar los importes percibidos el día 15/02/2018 conservándolos en su poder hasta el 09/03/2018, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado. Cabe recalcar que dicho pago del tributo percibido fue una consecuencia de la previa intimación por parte de la DGR. En el presente caso, no hubo un cumplimiento voluntario de la obligación tributaria, tal como expresa el recurrente. En decir, lo que se puede considerar espontaneo es la presentación de la DDJJ correspondiente al periodo 01/2018 en fecha 27/02/2018, extemporánea pero espontánea, no así el efectivo pago de la misma, que es una consecuencia directa de la intimación cursada por la DGR en fecha 07/03/2018, debidamente notificada tal como surge de fojas 11 de las presentes actuaciones.

El art. 91 del Código Tributario Provincial expresa: “Los contribuyentes, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con



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

las excepciones que la ley determina en cada caso y en especial en lo referente al Impuesto de Sellos..." (el subrayado nos pertenece).

En virtud de lo expuesto, no resulta de aplicación lo establecido en el mencionado artículo, tal como pretende el apelante, y resulta ajustada a derecho la aplicación del art. 86 inc. 2 del Código Tributario Provincial.

La normativa citada es clara en la descripción de la conducta reprimida, conducta que se ha configurado en el caso de autos, ya que la firma ha mantenido en su poder tributos que declaró haber retenido, más allá del término preestablecido para su ingreso.

El Agente de Percepción cumple con una obligación legal y maneja fondos ajenos, de allí la gravedad asumida por el hecho de no depositar dentro del término legal los importes percibidos.

En cuanto a lo manifestado por el recurrente, que no se generó perjuicio al Fisco, cabe mencionar que la conducta que intenta reprimir el Fisco es la falta de ingreso del tributo en término, hecho que genera un grave perjuicio a las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos, por lo que el presentante no puede sostener que no se lesionó el bien jurídico tutelado por la norma.

El hecho de haber cancelado el periodo mensual reclamado por otra parte, no significa de ninguna manera que no se haya afectado el bien jurídico protegido, en tanto la indisponibilidad de los fondos retenidos afecta de manera directa a la renta fiscal, impidiendo al Estado el empleo de fondos que le pertenecen en pos de la consecución de sus fines.

Cabe recalcar que 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. Admitir la solución contraria implicaría aceptar la retención indebida de tributos por parte de los agentes, más allá del término que la ley permite, 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Finalmente, el art. 5° de la RG 86/00 sus modificatorias y complementarias, establece la oportunidad en la que corresponde practicar la percepción al prever: “La percepción deberá practicarse en el momento de la emisión de la factura o documento equivalente, adicionándola en forma discriminada al precio neto de la venta, locación o prestación, bajo las condiciones señaladas; el instrumento será constancia suficiente de la percepción practicada.”, exceptuando de tal obligación únicamente a las empresas prestadoras de servicios públicos, siendo las únicas a las que se autoriza a practicar las percepciones al momento de la efectiva cobranza de las facturas correspondientes. De ello se advierte que el argumento intentado por el contribuyente en este punto debe ser rechazado.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: 1°: **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **RIVADENEIRA CARLOS DAMIAN, PADRON/ CUIT N° 20-25444773-1**, en contra de la Resolución N° M 2555/19 de fecha 17.10.2019, y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$218.229,93 (Pesos Doscientos Dieciocho Mil Doscientos Veintinueve con 93/100), en virtud de la aplicación del art. 86 inc. 2 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, periodo mensual 01/2018, en atención a lo considerado; 2°: **REGISTRAR, NOTIFICAR**, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

Así lo propongo.


El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

Por ello,



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1°: NO HACER LUGAR al recurso de apelación presentado por el contribuyente **RIVADENEIRA CARLOS DAMIAN, PADRON/ CUIT N° 20-25444773-1**, en contra de la Resolución N° M 2555/19 de fecha 17.10.2019, y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$218.229,93 (Pesos Doscientos Dieciocho Mil Doscientos Veintinueve con 93/100), en virtud de la aplicación del art. 86 inc. 2 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, periodo mensual 01/2018, en atención a lo considerado.

2°: REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

A.P.M.

HACER SABER

DR. JOSÉ ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

C.P.N. JORGE G. LIMENEZ
VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION