



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° 313 /20

Expte. N° 147/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los⁴..... días del mes de.....~~NOVIEMBRE~~.....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 "NETTIU S.A." S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 147/926/2020 – Ref. Expte. Nro. 11.153/376/N/2019 (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 56/58 del expediente DGR N° 11.153/376/N/2019, Miguel Agustín Tarancon, representante de la firma NETTIU S.A., CUIT N° 30-70892119-6 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 393/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 04.02.2020 obrante a fs. 53 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **NO HACER LUGAR POR EXTEMPORANEO** al descargo interpuesto por el agente y **APLICAR** al agente una multa de \$291.804,98 (Pesos Doscientos Noventa y Un Mil Ochocientos Cuatro con 98/100), 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, períodos 11-12/2018.

El apelante, en primer término, sostiene que el hecho de haber ingresado las percepciones efectuadas, sumado a su buena fe al exteriorizar las mismas en las respectivas declaraciones juradas, resulta suficiente para afirmar la ausencia de toda maniobra u ocultación encaminada a sustraer a la observación del Fisco la falta de ingreso de las mismas, por lo que resulta improcedente el encuadramiento legal efectuado. Resalta además que la obligación fue cumplida y cancelada de forma

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

voluntaria el día 13.02.2019, con anterioridad al reclamo del Organismo, por lo que entiende que procede la aplicación del beneficio de la presentación espontánea prevista en el artículo 91° del CTP.

En éste sentido, remarca que la Resolución Apelada pretende tener por objetivamente tipificada la defraudación fiscal, sin haber considerado siquiera el elemento subjetivo que la acción tipificada merece merituar, por cuanto no basta solo con el resultado, sino que se requiere de una ponderación de la acción como obra de un autor determinado, el fin de que el autor asignó al hecho, la actitud en que lo cometió, los deberes que lo obligaban a este respecto, factores que determinarían de un modo decisivo lo injusto del hecho junto a la eventual lesión del bien jurídico.

Manifiesta que, partiendo de un principio general del derecho de que el dolo no se presume, la intención dolosa debió ser probada por la Administración, considerando que en el caso particular nada se ha probado.

Expresa además que toda infracción y sanción tributaria forma parte del derecho penal y le resultan aplicables sus principios, en el caso de marras resulta de aplicación el principio de reparación integral o plena del daño injustamente causado previsto en el artículo 59 inciso 6 del Código Penal, en virtud del cual una reparación total del daño injustamente causado puede compensar totalmente la culpabilidad y determina no ya la atenuación de la pena, sino la no punibilidad de la conducta incurrida, toda vez que una culpabilidad enteramente compensada por la reparación no necesita ser compensada adicionalmente por el sufrimiento de una pena.

En éste sentido, asevera que no puede haber una conducta típica sin que afecte un bien jurídico, puesto que los tipos no son otra cosa que manifestaciones de tutela jurídica de estos bienes, de manera que con el pago cancelatorio de la obligación tributaria y sus intereses resarcitorios la presunta lesión al bien jurídico ha sido totalmente reparada.

Por lo expuesto 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° 147/926/2020 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

En dicho responde sostiene que el artículo 86° inciso 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.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9766



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Si bien el mencionado artículo requiere de la intención de defraudar por parte del sujeto, en las infracciones tributarias es el imputado quien debe probar su inocencia, sin que haya desvirtuado la presunción existente en su contra.

Manifiesta que con relación al incumplimiento material- elemento objetivo de la infracción imputada- surge de autos que el Agente ha efectuado las percepciones y las depositó en forma tardía.

Insiste en que en el caso de marras, se debe tener en cuenta lo normado por el artículo 88 inciso 3 del C.T.P. que presume – salvo prueba en contrario- la existencia de un 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 entiende 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.

Encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, resulta de plena aplicación la normativa prevista.

En cuanto a la aplicación del principio de reparación integral del daño invocado por el Apelante, manifiesta que dicha previsión del Código Penal resulta aplicable a los delitos y penas en general, y que, por el contrario, las normas contenidas en el C.T.P resultan ser específicas y aplicables al caso ya que se refieren a las infracciones y delitos tributarios.

Por lo cual, por aplicación del principio general del derecho de especialidad de las leyes, prevalece la norma especial por sobre la general, correspondiendo entonces rechazar la remisión al Código Penal pretendida.

En efecto, el art. 91 del C.T.P es la norma específica que prevé la situación de reparación del daño o pago voluntario de la obligación reclamada, situación que no corresponde a lo observado en autos.

Con respecto a la espontaneidad en el ingreso de las percepciones alegada, considera que conforme surge de las constancias obrantes a fs.22 y 24, el ingreso de las mismas lo fue a consecuencia de emplazamientos cursados oportunamente por el la DGR con anterioridad a la fecha de cancelación de las mismas, por lo que no resulta procedente el beneficio de la espontaneidad.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por lo que conforme las consideraciones que anteceden, entiende que corresponde No Hacer Lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el agente, en contra de la Resolución N° M 393/20, confirmando la misma.

III. A fs. 14 del expediente N° 147/926/2020 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 125/20 de fecha 25.06.2020 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 NETTIU S.A. en el artículo 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) 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.



GESTIÓN
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 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 NETTIU S.A. no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes a los meses de Noviembre y Diciembre de 2018 el día 13.02.2019, es decir, uno y 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 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

(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 desistirse, 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 *juris 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 NETTIU 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 86º inciso 2) como la presunción del artículo 88º inciso 3) del C.T.P.

El agente debió ingresar los importes percibidos los días 18.12.2018 y 18.01.2019 conservándolos en su poder hasta el 13.02.2019, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado.

Si bien la notificación del Sumario N° B10/S/000000113/2019 fue realizada el día 27.02.2019; puede observarse en las presentes actuaciones que tanto la presentación de las declaraciones juradas y el pago de los importes resultantes de las mismas fue realizada a instancias de la Notificación Legal N° 201812-00009-001205 notificada el día 26.12.2018 y la Notificación Legal N° 201901-00016-002294 notificada el día 23.01.2019 (fs.21-24), 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.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-8000-4769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

En efecto, el artículo 91° del Código Tributario Provincial prevé: *“Los contribuyentes y/o responsables, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumpliendo 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 las excepciones que la ley determina en cada caso y en especial en lo referente al Impuesto de Sellos”.*

Claramente, del texto del artículo mencionado se desprende que no existe la espontaneidad aludida por el Agente, ya que tanto la presentación como el pago del ingreso del tributo fue realizado a instancia del emplazamiento efectuado con anterioridad por la Autoridad de Aplicación.

Por último, es oportuno remarcar que, el hecho de haber cancelado los períodos mensuales reclamados, no significa de ninguna manera que no se haya afectado el bien jurídico protegido, en tanto la disponibilidad de los fondos percibidos 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.

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 percepción 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.

Con relación al planteo realizado por el Agente con relación a la aplicabilidad del principio de reparación integral o plena del daño injustamente causado previsto en el artículo 59 inciso 6 del Código Penal; es válido nuevamente remarcar que en el caso en cuestión resultan aplicables las normas específicas contenidas en el Código Tributario Provincial, ya que es ésta la normativa referida a las infracciones y delitos tributarios, mientras que las del Código Penal se refieren a los delitos y penas de manera general.

Desde ésta óptica corresponde rechazar la remisión al Código Penal pretendida por el Agente con fundamento en el artículo 69° del Código Tributario Provincial, por no existir en nuestro digesto tributario ningún vacío legal respecto al caso que plantea el

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

demandante que justifique una remisión a lo normado en el Código Penal, ya que en éste caso, el artículo 91° es la norma aplicable específica.

Teniendo en cuenta lo expuesto, considero que en el caso corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente NETTIUS.A, CUIT N° 30-70892119-6 en contra de la Resolución N° M 393/20, dictada con fecha 04.02.2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta por \$291.804,98 (pesos Doscientos Noventa y Un Mil Ochocientos Cuatro con 98/100), 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,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

- 1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **NETTIU S.A, CUIT N° 30-70892119-6** en contra de la **Resolución N° M 393/20**, dictada con fecha 04.02.2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por \$291.804,98 (pesos Doscientos Noventa y Un Mil Ochocientos Cuatro con 98/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P.



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-8769



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

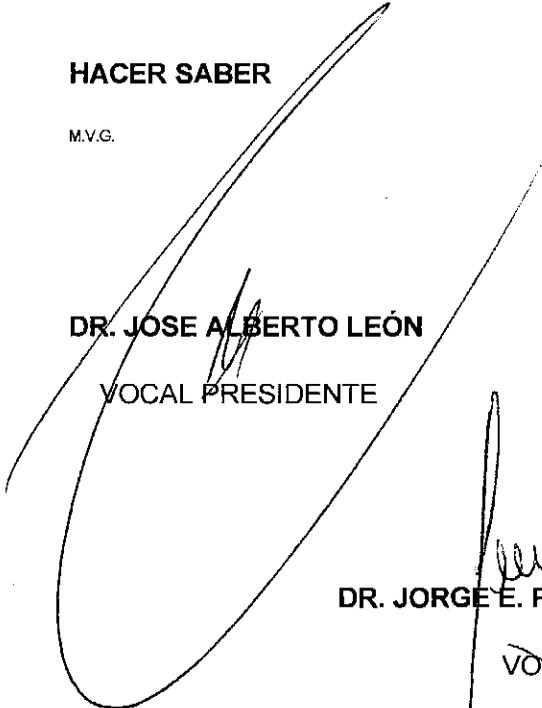


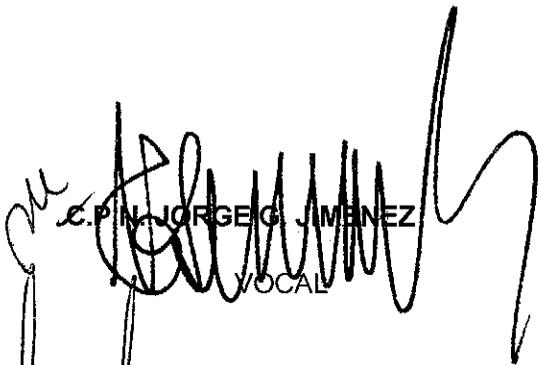
TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

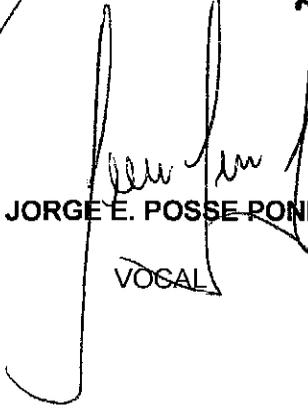
2) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y ARCHIVAR.

HACER SABER

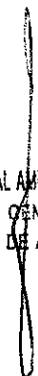
M.V.G.


DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE


C. PIN JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE-PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION