



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° 57 /21

Expte. N° 327/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 19 días del mes de FEBRERO de 2021 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), José Alberto León (Vocal) y C.P.N. Jorge G. Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **“ACHERAL S.A. s/Recurso de Apelación” Expte. N° 327/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 14417/376/S/2019) 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. 20/22 del Expte D.G.R. N° 14417/376/S/2019 el contribuyente a través de letrado apoderado interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 1042/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 12/05/20 obrante a fs. 18. En ella se resuelve: “APLICAR a la firma ACHERAL S.A. CUIT N° 33-70866875-9, en su carácter de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, una multa de \$38.305,54 (Pesos Treinta y Ocho Mil Trescientos Cinco con 54/100), 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, periodo mensual 11/2018”.

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

-que el periodo mensual requerido fue abonado de manera espontánea antes de la instrucción del sumario, sin que haya una intimación previa, por lo que se estaría ante una condonación de la presunta infracción conforme el art. 91 de la Ley N° 5121;

-que no se advierte en el caso cual sería la figura defraudatoria que ocasionó un perjuicio en la recaudación al fisco, toda vez que no habría dolo en el accionar del agente, no cabiendo la imputación de dicha figura a un sujeto por el solo hecho de haber ingresado intempestivamente el tributo y que la figura de defraudación exigiría la prueba de que hubo dolo al no ingresar el tributo;

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

-que su conducta no sería una actitud fraudulenta, ya que presentó la declaración jurada respectiva e ingresó posteriormente el importe percibido con sus intereses; de lo contrario se caería en la irracionalidad de sancionar con una multa elevada cuando se han ingresado todos los importes reclamados;

-que resulta de aplicación el principio de reparación integral o plena del daño previsto en el Código Penal, consagrado en el art. 59 inc. 6 de dicho código;

-que al ingresar las percepciones efectuadas con sus respectivos intereses, efectuó una reparación integral del daño que pudo haber causado a las arcas fiscales y que la multa que se pretende aplicar sólo tiene como fin obtener más recursos para el Fisco e imponer un castigo;

-que habría que tener en cuenta que el agente ingresó los importes percibidos antes de la entrada en vigencia de la Ley 9236, la que restituye la vigencia de la Ley 8873, por lo que correspondería aplicar la multa reducida al veinticinco por ciento del mínimo legal y

-que la resolución deviene nula por haber omitido la aplicación del beneficio de reducción previsto por la Ley 9167 y que luego con la Ley 9236 repitió el mismo error.

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

II. A fs. 01/06 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148º del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:

-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, conducta que se verifica en este caso atento a la demora en que incurrió la firma en ingresar los montos percibidos;

- el hecho de haber regularizado el responsable su situación mediante el ingreso de lo adeudado no es óbice a la aplicación de la sanción prevista en el



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

mencionado art., toda vez 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 intimación cursada en fecha 27/12/2018 y que obra a fs. 03/04, por lo que no resulta de aplicación el beneficio previsto en el art. 91 del C.T.P. vigente la momento de la infracción constatada en autos;

-que es el propio responsable quien debe demostrar la ausencia del ánimo defraudatorio, ya que en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión de la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, situación que no se presenta en esta actuaciones;

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

-se debe tener en cuenta lo establecido por el art. 88 Inc. 3 del C.T.P. el cual presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista "manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias". Supuesto que ha sido comprobado en el caso bajo análisis, atento a que el responsable no ha cumplido con las obligaciones impuestas por la normativa vigente y que le competen en su carácter de agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos;

-los agentes de percepción adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente percibieron de terceros, por lo que al tratarse de fondos ajenos con destino a la cancelación de obligaciones tributarias de esos terceros para con el Fisco, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación adeudada;

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

-que el bien jurídico tutelado por la norma tributaria en cuestión, es la renta fiscal y la defraudación en que incurre el recurrente 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;

-cabe rechazar asimismo la aplicación supletoria del art. 59 del Cód. Penal, ya que resultan normas específicas aplicables al caso en cuestión las que

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

disposiciones contenidas en el C.T.P.; por referirse a las infracciones y delitos tributarios y no las del Cód. Penal por referirse a los delitos y penas en general;

-que el art. 91 del C.T.P. es la norma específica que prevé la situación en análisis, cual es la reparación del daño o pago voluntario de la obligación reclamada;

-sin embargo, la aplicación del mentado principio tampoco resulta procedente, ya que 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, ya que dicha reparación fue a instancias de la notificación de intimación efectuada por este organismo;

-por lo tanto no puede sostenerse válidamente que por haber ingresado el dinero percibido más sus intereses, el agente ha reparado integralmente el perjuicio producido con su conducta;

-respecto al argumento de que la sanción debió haber sido graduada de conformidad con las previsiones del art.7º inc. c) de la Ley 8873 restablecida por la Ley 9167 y 9236, cabe rechazar la misma por improcedente;

-de dicha norma surge que los agentes de retención y/o percepción se encuentran expresamente excluidos del beneficio de liberación de sanción previsto en el art. mencionado, pretendido por el apelante, pudiendo solo 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;

-no obstante, el caso en cuestión tampoco encuadra en tal supuesto por haberse notificado la instrucción sumarial en fecha 11/02/2019 con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 9167 (B.O. 29/03/2019) 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;

-el apelante no puede en esta instancia la nulidad de los actos administrativos cuestionados fundándose en las circunstancias detalladas, ya que esta Administración hizo una correcta aplicación de la normativa vigente, constituyendo



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

una circunstancia ajena a la misma el hecho de que el sumariado no cumpla con los presupuestos dispuestos en 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 la instrucción sumarial respectiva) y -tampoco corresponde aplicar las disposiciones de la Ley 9236 pretendida por el apelante.

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

III. A fs. 12 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 251/20, 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 ACHERAL S.A. en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., con respecto al ingreso fuera del plazo legal de las percepciones efectuadas y considerar si la multa impuesta a la firma, es conforme a derecho.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

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 ACHERAL S.A. no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que ingresó la suma correspondiente al mes de Noviembre de 2018 el día 02/01/2019, es decir, casi un mes después de su respectivo 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.

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



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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSÉ PONESA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

En el caso de ACHERAL S.A. los argumentos y pruebas utilizados por el apelante, no logra neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta; al producirse el vencimiento del plazo para ingresar las percepciones, concurren tanto el presupuesto mencionado en el artículo 86° inciso 2) como la presunción del artículo 88° inciso 3) del C.T.P.

El agente debió ingresar el importe percibido el día 19/12/2018 conservándolo en su poder hasta el día 02/01/2019, fecha en que el contribuyente efectuó el pago del período reclamado. En adición, la presentación y el pago de ese período fue realizada a instancias de la notificación de la intimación de pago efectuada por la D.G.R el día 27/12/2018, razón por la cual no puede considerarse que se trata de un pago espontáneo que permita al agente gozar del beneficio previsto en el art. 91 del C.T.P, por cuanto su texto expresa claramente que la regularización de la obligación omitida no debe realizarse a raíz de una verificación, inspección o intimación por parte del Fisco.

En el caso en marras, se ve configurada la conducta del agente en el art. 86 Inc. 2 del C.T.P, por lo que no corresponde permitir al agente gozar del beneficio previsto en el art. 91 C.T.P.

En cuanto a la aplicación del principio de reparación integral del daño invocado por el apelante, cabe destacar que resultan normas específicas aplicables al caso en cuestión, las normas contenidas en el C.T.P. por referirse a las infracciones y delitos tributarios y no las del Código Penal por referirse a los delitos y penas en general, por aplicación del principio general de especialidad de las leyes, en el sentido que la norma especial prevalece sobre la norma general. Por lo que corresponde el rechazo de tal planteo.

Por último, respecto al argumento esgrimido por el apelante de que la sanción debió graduarse conforme las previsiones del art. 7 inc. c) de la Ley 8873, restablecida por Ley 9167 y 9236, corresponde dejar en claro que el mismo debe ser rechazado.

En efecto el art. 7 inc. c) establece: *"En los casos en que el sujeto haya incurrido en alguna de las conductas tipificadas en los Artículos 82, 85 y 86 del Código*



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

Tributario Provincial y, al momento del acogimiento al presente régimen, no se le hubiese notificado la instrucción sumarial correspondiente, quedará liberado de la sanción de multa respectiva, siempre que cumplimente la obligación tributaria formal o materia omitida, susceptible de cumplimiento. También será de aplicación lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando las citadas obligaciones hubieren sido cumplidas con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia del presente régimen, sin que se hubiese notificado la correspondiente instrucción sumarial. Quedan excluidos de lo establecido en el primer párrafo del presente inciso los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que no hayan cumplido con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley con la obligación tributaria formal y/o material de declarar y/o depositar tributos retenidos, percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron declararlos y/o ingresarlos al fisco, conducta tipificada por el inciso 2. del Artículo 86 del Código Tributario Provincial. En dicho caso los sujetos podrán beneficiarse con la reducción a dos tercios (2/3) del mínimo legal previsto por el citado tipo infraccional, 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”.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
JUEFiscal
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

De dicha norma surge claramente que los agentes de retención y/o percepción quedan expresamente excluidos del beneficio de liberación previsto en el art. 7 inc. c) primer párrafo, pudiendo sólo acceder al beneficio 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. Supuesto que tampoco resulta aplicable al caso en cuestión, ya que el apelante fue notificado de la instrucción sumarial el 11/02/2019, es decir con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 9167 (B.O. 29/03/2019), lo que lo excluye de dicho beneficio, ya que el mismo se circunscribe solamente a los casos en que no se encontraba instruido el sumario a la fecha de entrada en vigencia de dicha ley.

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

Por lo que deviene también absolutamente carente de fundamento la nulidad de los actos administrativos cuestionados fundándose en el hecho de que la administración no tuvo en cuenta dichas normas para graduar la sanción aplicada.

Por lo expuesto, corresponde **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **ACHERAL S.A.** CUIT N° 33-70866875-9, contra la Resolución N° M 1042/20, dictada con fecha 12/05/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$38.305,54 (Pesos Treinta y Ocho Mil Trescientos Cinco con 54/100), 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, período mensual 11/2018, 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 **ACHERAL S.A.** CUIT N° 33-70866875-9, contra la Resolución N° M 1042/20, dictada con fecha 12/05/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$38.305,54 (Pesos Treinta y Ocho Mil Trescientos Cinco con 54/100), 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, período mensual 11/2018, conforme los argumentos expuestos anteriormente.



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

JM

HACER SABER

DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL PRESIDENTE

DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL

C.F.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

