



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9799



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



TRIBUNAL FISCAL DE APELACION TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la Industria Azucarera"

SENTENCIA N° 58 /2021

Expte. N° 67/926-2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 19... días del mes de FEBRERO de 2021, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, el Dr. José Alberto León (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado "NETTIU S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 67/926-2020 (Expte. N° 3616/376-T-2018-DGR)";

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

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:

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

I. Que a fojas 45/47 del Expte. DGR N° 3616/376/T/2018 el Sr. Miguel Agustín Tarancon, en su carácter de presidente de la firma, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 2870/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 25.11.2019 obrante a fs. 42 del expte. mencionado. La Resolución N° M 2870/19 resuelve: "1°.- **APLICAR** al agente de percepción **NETTIU S.A.**, PADRON/C.U.I.T. N° 30-70892119-6, una multa de \$ 52.679,58 (Pesos Cincuenta y Dos Mil Seiscientos Setenta y Nueve con 58/100) equivalente a tres (03) veces el monto mínimo mensual percibido y no depositado a su vencimiento, en el periodo mensual 07/2017, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, por encontrarse su conducta incursa en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial...".

El contribuyente en su Recurso presentado el 18.12.2019 a fs. 45/47 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

JORGE GUSTAVO JIMENEZ

Expresa que el hecho de haber cumplimentado con las obligaciones reclamadas, ingresando las percepciones efectuadas con sus respectivos intereses, sumado a su buena fe convalidada a 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 cual resulta improcedente el encuadramiento legal efectuado.

En ese sentido, remarca que las obligaciones tributarias fueron canceladas el día 18/09/2017, con anterioridad a la fecha de notificación de la instrucción de sumarial efectuada en fecha 16/02/2018 conforme surge de la propia resolución apelada, por lo cual entiende que resulta de aplicación del beneficio de la espontaneidad previsto en el artículo 91° del Código Tributario Provincial.

Expresa también que la resolución apelada le endilga una acción dolosa sin haber considerado siquiera el elemento subjetivo que la acción tipificada merece meritarse, por cuanto no basta solo con el resultado, sino que se requiere de la ponderación de la acción como obra de un autor determinado, el fin que el autor asignó al hecho, la actitud con 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.

En el caso de marras, sostiene que si bien ingresó las percepciones con una pequeña e involuntaria demora, procedió al inmediato ingreso de las mismas con más sus intereses, sin provocar así daño patrimonial alguno al Fisco ni perjudicar su recaudación.

En las condiciones señaladas, la DGR pretende tener por objetivamente tipificada la defraudación fiscal, olvidando que la misma requiere de un acto doloso donde la acción subjetiva e intencional es fundamental, conforme el principio de personalidad de la pena por el cual solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel al que la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

En ese sentido expresa que partiendo del principio general del derecho cual es que el dolo no se presume, la intención dolosa debió ser probada en forma asertiva por esta administración, considerando que en el caso particular nada se ha probado, solo la existencia de un hecho externo que de manera alguna puede



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-0000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

"2021 Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

ser aprehendido suficientemente sin la tendencia de la voluntad que conduce dicho accionar.

Expresa que dado que toda infracción y sanción tributaria forma parte del derecho penal y le resultan aplicables a sus principios, en el caso de marras resulta de aplicación el principio de reparación integral o plena del daño injustamente causado previsto en el art. 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 aplicación del principio enunciado ut supra, considera que en el presente caso tanto la afectación del bien jurídico protegido como su culpabilidad quedan desvirtuados porque ingresó las percepciones efectuadas con sus respectivos intereses resarcitorios, es decir, efectuó una reparación integral del daño que pudo haber causado a las arcas fiscales, por lo que advierte que la multa solo tiene como fin obtener más recursos para el fisco e imponer un castigo.

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 1/6 del Expte. N° 67/926-2020, 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.

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.

J. JORGE E. POSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

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. 34, 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.

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 2870/19, confirmando la misma.



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

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

III. A fojas 14 del Expte. N° 67/926/2019 obra Sentencia Interlocutoria N° 201/20 de fecha 11.08.2020 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 2870/19 de fecha 25.11.2019, 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...*".

De acuerdo a la norma transcrita, 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

G. M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

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 NETTIU 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 Julio de 2017 el día 18.09.2017, es decir, 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 y a través de la cual la Autoridad de Aplicación puede presumir en este caso que existe defraudación fiscal. No obstante, se trata 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.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-8000-9766



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera*

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.

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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL

El agente debió ingresar los importes percibidos el día 18.08.2017 conservándolos en su poder hasta el 18.09.2017, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado.

Si bien la notificación del Sumario N° B5/S/000000151/2018 fue realizada el día 16.02.2018; puede observarse en las presentes actuaciones que tanto la presentación de la declaración jurada y el pago del importe resultante de la misma fue realizada a instancia de la Notificación Legal N° 201708-00032-001893 notificada el día 29.08.2017 (fs.34), 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 efecto, el artículo 91° del Código Tributario Provincial prevé: *“Los contribuyentes y/o responsables, 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 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.



GESTION DE LA CALIDAD

RI-0000-9750



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



TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la Industria Azucarera"

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 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.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: 1°: NO HACER LUGAR al recurso de apelación presentado por el contribuyente NETTIU S.A., C.U.I.T. N° 30-70892119-6, en contra de la Resolución N° M 2870/19 de fecha 25.11.2019, y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$52.679,58 (Pesos Cincuenta y Dos Mil Seiscientos Setenta y Nueve con 58/100), equivalente a tres (03) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento, en el periodo mensual 07/2017, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial, en atención a lo considerado; 2°: REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y ARCHIVAR.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

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,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1°: NO HACER LUGAR al recurso de apelación presentado por el contribuyente **NETTIU S.A., C.U.I.T. N° 30-70892119-6**, en contra de la Resolución N° M 2870/19 de fecha 25.11.2019, y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$52.679,58 (Pesos Cincuenta y Dos Mil Seiscientos Setenta y Nueve con 58/100), equivalente a tres (03) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento, en el periodo mensual 07/2017, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial, en atención a lo considerado;



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

"2021 - Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

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

A.P.M.

HACER SABER

DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL PRESIDENTE

DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

