



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° 81 /2021

Expte. N° 78/926-2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 4 días del mes de MARZO 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 "OBATOWN COMPANY S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 78/926-2020 (Expte. N° 22012/376-O-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 47/50 del Expte. DGR N° 22012/376/O/2018 el Dr. Roberto Tejerizo, en su carácter de apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 272/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 29.01.2020 obrante a fs. 44 del expte. mencionado. La Resolución N° M 272/20 resuelve: "1°.- **NO HACER LUGAR** al descargo interpuesto por el agente de Percepción respecto el sumario instruido a fs. 08, en virtud de las razones expuestas en los considerandos de la presente Resolución.; 2°.- **APLICAR** a la firma **OBATOWN COMPANY S.A.**, C.U.I.T. N° 30-70738239-9, en su carácter de Agente de Percepción del impuesto sobre los Ingresos Brutos, una multa de \$ 156.344,44 (Pesos Ciento Cincuenta y Seis Mil Trescientos Cuarenta y Cuatro con 44/100) equivalente a dos (2) veces el monto percibido por encontrarse su conducta incursa en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, por el periodo mensual 05/2018".

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El contribuyente en su Recurso presentado el 21.02.2020 a fs. 47/50 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

Plantea la nulidad de la Resolución que recurre por considerar que la misma se encuentra viciada, ya que es un acto administrativo oscuro y confuso.

Alega que es requisito de validez de la notificación el que el acto administrativo debe informar en forma clara los recursos de los cuales puede ser objeto, el plazo dentro del cual pueden ser articulados y en su caso si agotan la instancia administrativa.

Se agravia en cuanto considera que para la procedencia de la configuración de la defraudación fiscal, el Ente recaudador debe acreditar no solo la conducta omisiva sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos, por lo que se equivoca al expresar que le corresponde al responsable probar su inocencia.

Plantea que habiendo ingresado el pago, no existió ánimo por parte del contribuyente de beneficiarse, por lo que no se configura la conducta endilgada y transcribe jurisprudencia.

Manifiesta que la multa es arbitraria y solicita en tenor de lo dispuesto en el artículo 79 del Código Civil y Comercial de la Nación, su morigeración, en atención de considerarla desproporcionada.

Por lo expuesto, solicita se tenga presentado en tiempo y forma el recurso en contra de la resolución cuestionada.

II. La Dirección General de Rentas, en fojas 12/15 del Expte. N° 78/926-2020, 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.



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

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

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.

Al respecto cabe tener en cuenta lo establecido por el artículo 10 de la Resolución General N° 86/00 sus modificatorias y complementarias que habilita la aplicación de sanciones en caso de incumplimiento a sus previsiones, al establecer: "Los Agentes de Percepción indicados en el artículo 2° que omitan efectuar y/o depositar las percepciones o incurran en incumplimiento total o parcial de las obligaciones dispuestas por esta resolución, serán pasibles de las sanciones establecidas en el Código Tributario, Ley 5121."

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

Si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario 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 y en el presente caso el agente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra.

La intención defraudatoria que la figura infraccional requiere está dada por el lapso de tiempo durante la cual el agente tuvo en su poder los importes percibidos antes de ingresarlos al Fisco.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Conforme lo expuesto, expresa que en cuanto al planteo efectuado de que la resolución apelada carece de fundamentación cabe ser rechazado, ya que de la misma surge en forma clara los hechos y el derecho aplicable, por lo que la sanción es ajustada a derecho.

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 272/20, confirmando la misma.

III. A fojas 21 del Expte. N° 78/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria N° 207/20 de fecha 12.08.2020 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 272/20 de fecha 29.01.2020, 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 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



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

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 OBATOWN COMPANY S.A. no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que la fecha de vencimiento para el ingreso de la percepción se produjo el día 19/06/2018, haciéndolo recién el agente en fecha 03/12/2018 como consecuencia de la transferencia de los fondos embargados en el proceso judicial que tramitara por el juzgado de la I Nominación, Expte. 7216/2018 juicio, Pcia de Tucumán DGR c/ Obatown Company S.A. s/ ejecución fiscal, por lo que ha transcurrido un lapso de tiempo considerable que permite colegir una actitud de beneficiarse con la utilización de fondos que no son propios.

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

[Handwritten signature]
Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

[Handwritten signature]
Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

[Handwritten signature]
C.P.A. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 (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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-3000-9760



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

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 OBATOWN COMPANY 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 los importes percibidos el día 19.06.2018 conservándolos en su poder hasta la transferencia de los fondos embargados en el proceso judicial mencionado, en fecha 03/12/2018.

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.

Respecto a las argumentaciones de que la Resolución cuestionada debe ser declarada nula por ser un acto administrativo oscuro y confuso, cuadra afirmar que la misma constituye un acto administrativo plenamente eficaz, que cumple acabadamente los preceptos legales y doctrinarios exigidos al respecto, dictado de conformidad a lo establecido por el art. 43 de la Ley N° 4.537 (t.v.) y que satisface todos y cada uno de los requisitos esenciales exigidos en la norma.

En efecto, la Resolución satisface el requisito de motivación del acto administrativo, cual es la explicitación de la causa, o sea las razones y circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a dictar el acto y que se encuentran contenidas en los considerandos.

Dr. JORGE JOSSE PUNESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.F. JORGE ALISTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En cuanto a la ausencia de fundamentación o motivación de la resolución recurrida al momento de graduarse la sanción, cabe recalcar que las actuaciones poseen una unidad ideal y material, dentro de la cual cada etapa o paso procedimental se encuentra concatenado con el anterior, razón por la cual cada acto debe ser analizado dentro del contexto de las actuaciones, tomadas en forma integral.

Por ello mal puede decir el responsable que no se hizo una relación concreta de la conducta en que incurrió y de la sanción aplicada, cuando dicha conducta surge sin hesitación alguna del presente expediente, a la vez que se ha expresado en la resolución recurrida que la graduación de la sanción es una consecuencia de las constancias de hecho y de las circunstancias merituadas.

“No puede plantearse la falta de motivación del acto cuando de la resolución surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir, la descripción de los hechos que dan origen al ajuste fiscal, la conducta que se le imputa al contribuyente y la normativa aplicable al caso según el criterio del juzgador. Según doctrina de esta Sala “el acto puede afirmarse que se encuentra fundado en las circunstancias del hecho y de derecho que el juez administrativo invoca y, como reiteradamente tiene dicho este tribunal, solo la ausencia de este requisito del acto administrativo ameritaría su nulidad cuando el derecho de defensa en juicio se encontrare fatalmente afectado; pero no así, cuando tal elemento está presente a pesar de su discutible corrección.” (vide “Cooperativa de Trabajo Integral – Coop. Ltda. s/ apelación IVA”, sentencia del 09/12/02, entre otros). (TFN- Sala B, “O’ REILLY JUAN FELIPE” Expte. N° 22.345-I, 03.08.05).

La multa impuesta fue aplicada como consecuencia de que el responsable no dio cumplimiento con las obligaciones formales que le competen en tal carácter. Podrá el recurrente estar de acuerdo o no con los fundamentos expuestos, pero ello no significa que el acto carezca de motivación, y bajo este pretexto intente dejar inmune su accionar ilegítimo y que incluso perjudica las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos abarcativo del Bien Común de toda la sociedad.

Respecto al monto de la multa aplicada, cabe destacar que la normativa citada otorga la posibilidad de graduar la sanción entre un 2 a 6 veces el monto mensual



GESTION DE LA CALIDAD

R1-9000-9769



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"

percibido y no depositado a su vencimiento, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otras cosas.

En tal sentido, el artículo 75 del Código Tributario Provincial dispone: "Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas... la graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con la culpa o dolo del infractor."

Teniendo en cuenta la naturaleza y la gravedad de la infracción cometida y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al Director General de Rentas, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada que fue establecida dentro del mínimo legal vigente.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: 1º: NO HACER LUGAR al recurso de apelación presentado por el contribuyente OBATOWN COMPANY S.A., C.U.I.T. N° 30-70738239-9, en contra de la Resolución N° M 272/20 de fecha 29.01.2020, y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$156.344,44 (Pesos Ciento Cincuenta y Seis Mil Trescientos Cuarenta y Cuatro con 44/100), equivalente a dos (02) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento, en el periodo mensual 05/2018, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2 del Código Tributario Provincial, en atención a lo considerado; 2º: 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,

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

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

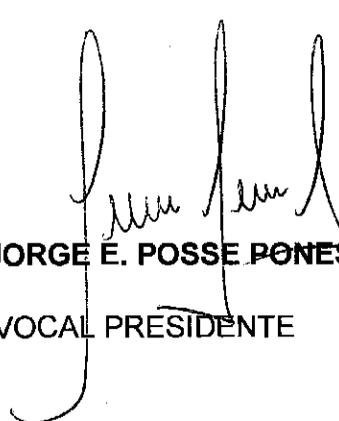
RESUELVE:

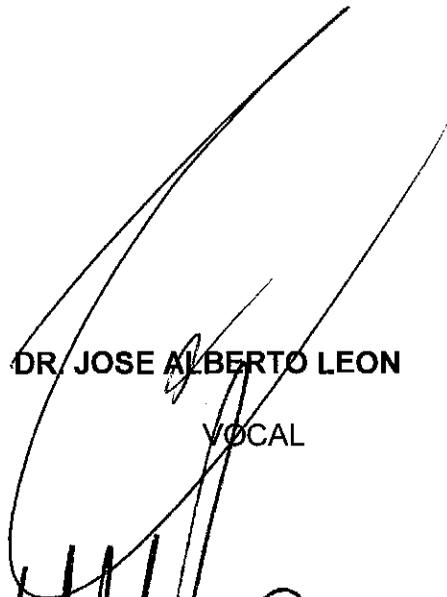
1°: NO HACER LUGAR al recurso de apelación presentado por el contribuyente **OBATOWN COMPANY S.A., C.U.I.T. N° 30-70738239-9**, en contra de la Resolución N° M 272/20 de fecha 29.01.2020, y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$156.344,44 (Pesos Ciento Cincuenta y Seis Mil Trescientos Cuarenta y Cuatro con 44/100), equivalente a dos (02) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento, en el periodo mensual 05/2018, 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;

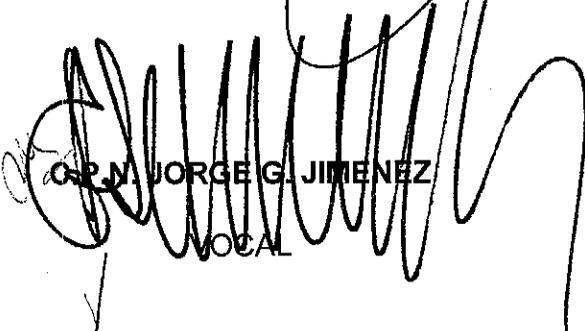
2°: REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

A.P.M.

HACER SABER


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


DR. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI