



GESTION DE LA CAUIDAD

RI-9000-0769



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°: 85 /21

Expte. N° 243/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 8 días del mes de MARZO 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: "RI MAR ALCOHOLES S.R.L. s/Recurso de Apelación" Expte. N° 243/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 21398/376/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. 27/29 del Expte D.G.R. N° 21398/376/S/2019 el contribuyente a través de apoderado interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 872/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 19/03/20 obrante a fs. 23. En ella se resuelve: "APLICAR a la firma RI MAR ALCOHOLES S.R.L., CUIT N° 33-51885560-9, en su carácter de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, una multa de \$185.348,02 (Pesos Ciento Ochenta y Cinco Mil Trescientos Cuarenta y Ocho con 02/100), 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 12/2018".

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

-que dio debido cumplimiento, aunque tardíamente con el requerimiento efectuado por la D.G.R. y que la demora obedeció a cuestiones administrativas, procediendo a presentar la documentación y rectificar las declaraciones juradas sobre los ingresos brutos;

-que cumplió con su obligación tributaria con anterioridad a la notificación del sumario instruido, solicitando se aplique el art. 91 de la Ley 5121 y

-que considera irrazonable la resolución recurrida, al imponer multa a quien regularizó su situación de manera pretérita a la intimación cursada y que por tal

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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-5000-8769



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"

razón tal acto administrativo es nulo al no encontrarse ajustado a derecho, para lo cual transcribe los arts. 73 y 76 del C.T.P.

En mérito a todo lo expuesto solicita se tenga por presentado el recurso de apelación y se ordene el archivo de las actuaciones.

II. A fs. 01/03 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:

-que 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;

-que 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 dicho 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 la instrucción de sumario cursada por este organismo (fs. 06), por lo que no resulta de aplicación el beneficio previsto en el art. 91 del C.T.P., vigente la momento de la comisión de la infracción imputada;

-que si bien el art. 86 inc. 2 del Digesto Tributario 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 este caso el agente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra;

-que la firma no puede librarse de responsabilidad por el hecho imputado fundándose en dificultades administrativas y pretender trasladar al Fisco las consecuencias de las mismas;

-que 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



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"

"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;

-que respecto al monto de la multa aplicada que el recurrente considera irrazonable y excesivo, cabe destacar que el art. 86 del C.T.P. (en su redacción vigente al momento de comisión de la infracción sancionada en autos), otorgaba la posibilidad de graduar la sanción de una a diez veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiere intentado defraudar al Fisco, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otros parámetros;

-que teniendo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida, los reiterados incumplimientos detectados en distintos períodos fiscales 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 no llega siquiera a alcanzar el máximo legal permitido;

-que la graduación de la sanción realizada dentro de los parámetros que la misma ley permite, no convierte al acto que la impone en desproporcionado e irrazonable, como mal pretende el recurrente, porque ello implica el ejercicio de una facultad legal conferida a dicha autoridad de aplicación;

-que cabe también rechazar de plano la nulidad impetrada por el agente de percepción, ya que no procede la nulidad por la nulidad misma, en la medida que el agraviado haya podido alegar y probar en la instancia posterior, resguardándose de esa forma su derecho de defensa;

-que en este caso el apelante tuvo conocimiento del sumario en cuestión y tuvo la oportunidad de tomar vista para tener un conocimiento más amplio de las presentes actuaciones, de ejercer su derecho de defensa conforme el procedimiento previsto en el art. 123 y 127 del C.T.P. y de expresar sus agravios mediante descargo y la apelación, no se advierte el perjuicio ocasionado ni la afectación a

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

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



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"

su derecho de defensa, por lo que el planteo de nulidad debe ser rechazado por improcedente;

-que el apelante ingresó el monto de las percepciones adeudadas, a instancias de la notificación de la intimación cursada en fecha 23/01/2019 y

-que encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a sus respectivos vencimientos de las percepciones correspondientes al período requerido, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el art. 86 inc. 2 del Digesto Tributario, en tanto se advierte que la conducta descrita se ha configurado en este caso, ya que el agente mantuvo en su poder los tributos percibidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco.

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

III. A fs. 09 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 249/20, 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 RI MAR ALCOHOLES S.R.L. 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.

En primer término corresponde rechazarse la nulidad intentada, porque no procede la nulidad por la nulidad misma, ya que el contribuyente tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de defensa conforme el procedimiento previsto en los arts. 123, 127 y 134 del C.T.P. y de expresar sus agravios en el recurso interpuesto.

Entrando al análisis de la cuestión de fondo, 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



GESTIÓN
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

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

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 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 RI MAR ALCOHOLES S.R.L. no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que ingresó la suma correspondiente al mes de Diciembre de 2018 el día 30/01/2019, es decir, con posterioridad a 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



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"

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 (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



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-0769



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"

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 RI MAR ALCOHOLES S.R.L. 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 21/01/2019 conservándolo en su poder hasta el día 30/01/2019, 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 23/01/2019, 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.

Por lo expuesto, corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente RI MAR ALCOHOLES S.R.L. CUIT N° 33-51885560-9, contra la Resolución N° M 872/20, dictada con fecha 19/03/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$185.348,02 (Pesos Ciento

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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"

Ochenta y Cinco Mil Trescientos Cuarenta y Ocho con 02/100), 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 12/2018, 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 **RI MAR ALCOHOLES S.R.L.** CUIT N° 33-51885560-9, contra la Resolución N° M 872/20, dictada con fecha 19/03/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$185.348,02 (Pesos Ciento Ochenta y Cinco Mil Trescientos Cuarenta y Ocho con 02/100), 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 12/2018, conforme los argumentos expuestos anteriormente.

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

JM

HACER SABER



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"

DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL PRESIDENTE

DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTÓBAL GUICHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION