



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"

SENTENCIA N°: 140121

Expte. N°: 160/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 4 días del mes de Mayo 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: **"ALFREDO IGNACIO CORRAL S.A. s/Recurso de Apelación"** Expte. N° 160/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 21151/376/A/2018) 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. 44/46 del Expte D.G.R. N° 21151/376/A/2018 el contribuyente a través de apoderado interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 1257/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 22/05/20 obrante a fs. 41. En ella se resuelve: "NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por el agente de percepción respecto del sumario instruido a fs. 10 y APLICAR a la firma ALFREDO IGNACIO CORRAL SOCIEDAD ANONIMA, CUIT N° 30-59986210-9, en su carácter de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, una multa de \$322.835,64 (Pesos Trescientos Veintidós Mil Ochocientos Treinta y Cinco con 64/100), 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 05/2018".

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

- niega que la firma haya incurrido en defraudación fiscal, ya que nunca tuvo intención de defraudar o hubiera intentado defraudar al fisco y que sólo se trató de un simple incumplimiento;
- que tampoco resulta aplicable el art. 88 inc. 3 ni el art. 70 del C.T.P. debido a que no existió violación de norma tributaria alguna;
- que no pudo haber perjuicio económico para el Fisco dado que la obligación fue cumplida con los intereses por la mora en el pago de la obligación y

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-8000-9769



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"

-que en este caso debería aplicarse lo dispuesto en el art. 7 inc. c) tercer párrafo de la Ley 8873 restablecida su vigencia por Ley 9167.

En mérito a todo lo expuesto solicita se revoque la resolución apelada en todos sus términos.

II. A fs. 19/21 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. 10), 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 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;

-que la intención defraudatoria que la figura infraccional requiere está dada por el lapso de tiempo durante el cual el responsable tuvo en su poder los importes percibidos antes de ingresarlos al Fisco; en este caso la fecha de vencimiento para el ingreso de las percepciones efectuadas se produjo el día 19/06/2018,



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"

habiendo regularizado recién el responsable en fecha 10/07/2018, por lo que al ingresar el importe percibido, previa notificación de la instrucción sumarial y habiendo transcurrido un lapso de tiempo considerable, todo permite colegir una actitud de beneficiarse con la utilización de fondos que no son propios;

-en este caso, encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las percepciones correspondientes al período mensual 05/2018, 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, ya que el agente mantuvo en su poder los tributos percibidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco;

-que respecto a la afirmación que en ningún momento se provocó perjuicio fiscal alguno, cabe tener en cuenta que la conducta que intenta reprimir el Fisco es la falta de ingreso del tributo en término, hecho que genera un grave perjuicio a las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos;

-que 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 Fisco, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación adeudada;

-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;

-que respecto a que la sanción debió haber sido graduada de conformidad con las previsiones del art. 7 inc. c) de la Ley 8873 restablecida su vigencia por la Ley 9167, cabe rechazar la misma por inoportuna, por cuanto dicho beneficio se encuentra supeditado al reconocimiento expreso por parte del agente de la infracción cometida y demás requisitos y condiciones establecidos en la mencionada normativa;

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



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

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

-que los agentes de retención y/o percepción se encuentran expresamente excluidos del beneficio de liberación de sanción previsto en el art. 7 inc. c) 1º párrafo pretendido por el apelante, pudiendo sólo acceder al beneficio especial de reducción de sanción que prevé el inc. c) 3º 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 y

-que este caso sin embargo, tampoco encuadra en tal supuesto por haberse notificado la instrucción sumarial en fecha 03/07/2018, 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.

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

III. A fs. 27 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 254/20, 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 ALFREDO IGNACIO CORRAL S.A. en el artículo 86º 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.

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 86º 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



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"

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 ingresarlos, 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 ALFREDO IGNACIO CORRAL 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 Mayo de 2018 el día 10/07/2018, 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



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

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

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-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"

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 ALFREDO IGNACIO CORRAL 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 el importe percibido el día 19/06/2018 conservándolo en su poder hasta el día 10/07/2018, 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 03/07/2018, 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.

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 Tributario Provincial y, al momento del acogimiento al presente régimen, no se le hubiese notificado la instrucción sumarial correspondiente, quedará liberado de la*

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. 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"

*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".*

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 03/07/2018, 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.



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"

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 ALFREDO IGNACIO CORRAL S.A. CUIT N° 30-59986210-9, contra la Resolución N° M 1257/20, dictada con fecha 22/05/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$322.835,64 (Pesos Trescientos Veintidós Mil Ochocientos Treinta y Cinco con 64/100), 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 05/2018, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 **ALFREDO IGNACIO CORRAL S.A.** CUIT N° 30-59986210-9, contra la Resolución N° M 1257/20, dictada con fecha 22/05/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$322.835,64 (Pesos Trescientos Veintidós Mil Ochocientos Treinta y Cinco con 64/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2. del Código Tributario Provincial, Impuesto

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



GESTION DE LA CALIDAD

RI-6000-9769



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"

sobre los Ingresos Brutos-Agente de Percepción, período mensual 05/2018, conforme los argumentos expuestos anteriormente.

**2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

JM

**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 CRISTOBAL MUCHASTEGUI**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION