



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9008-9769



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"

SENTENCIA N° 284/21

Expte. N° 356/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 25 días del mes de **AGOSTO** de 2021, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, Dr. José Alberto León (Vocal), y C.P.N Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada **"DROGUERIA PLAZA OÑA S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN, Expediente N° 356/926/2020 (Expte DGR N° 5106/376-D-2019)"** y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. **José Alberto León** expresó:

I.- A fs. 33/35 del Expte. 5106/376-D-2019 (D.G.R.), el contribuyente **DROGUERIA PLAZA OÑA S.A.** CUIT N° 30-70993236-1, presentó recurso de apelación contra la Resolución N° M 1387/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 04.06.2020, obrante a fs. 31. En ella se resuelve APLICAR a la firma una multa de \$1.051.423,48 (Pesos Un Millon Cincuenta y Un Mil Cuatrocientos Veintitrés con 48/100) equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° inciso 2 del C.T.P. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, periodos mensuales 11/2018.

En la mencionada presentación el contribuyente expresa que su conducta no deja entrever la más mínima sospecha de una actitud fraudulenta, en atención a que la imputación efectuada por el Organismo Fiscal surgiría de su propio obrar diligente, por cuanto presento la declaración jurada respectiva e ingreso posteriormente los montos resultantes.

Alega que realizo la reparación integral del bien jurídico tutelado, ya que ingreso los montos reclamados en los términos del artículo 59 del Código Penal.

Plantea la improcedencia de la acción por considerar que la conducta material de la firma se encuentra desprovista de los elementos defraudatorios que exige la figura del artículo 86 de la Ley Tributaria.

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

Alega la falta de razonabilidad de la sanción por considerar que la graduación es excesiva ante una mora inimputable, razón por la cual deben considerarse las pautas previstas en el artículo 75 del CTP para la graduación de la sanción.

Solicita que se aplique la multa reducida prevista en el artículo 7 inciso C de la Ley 8873 reestablecida en su vigencia por la Ley 9167, en virtud de haber ingresado los montos reclamados con anterioridad a la entrada en vigencia de la misma. Asimismo agrega que la Ley 9236 contiene idéntica disposición y al entrar en vigencia antes de la resolución de multa debería ser aplicada de oficio.

Finalmente solicita se revoque la resolución de multa aplicada y se ordene el archivo de las presentes actuaciones.

II. A fojas 1/5 del Expte. N° 356/926/2020 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Afirma que el artículo 86° prevé sanción para los Agentes de Percepción que mantengan en su poder tributos percibidos, y que le corresponde probar su inocencia.

Sostiene que en el presente caso la conducta infraccional se cumplió por haber ingresado el contribuyente los periodos fuera de término.

En cuanto al planteo de lo oneroso de la multa, afirma que la misma fue establecida dentro de los parámetros de la ley teniendo en cuenta la gravedad de la situación.

Rechaza el pedido de aplicación del beneficio previsto en el artículo 7 de la LEY 8873 y sostiene que la DGR realizó una correcta aplicación de la normativa vigente.

III. A fs. 11 del expediente N° 356/926/2020 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 317/2020, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se tiene por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación y Pasan autos para sentencia.

IV. En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° M 1387/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 04.06.2020 es ajustada a derecho.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-3000-9759



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

En primer lugar, el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial prevé sanción para los Agentes de Percepción que mantengan en su poder tributos percibidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos.

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.

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 inciso 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.

Por otro lado en el caso de marras, encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las percepciones correspondientes al periodo mensual 11/2018, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86 inciso 2 del C.T.P., en tanto se advierte que la conducta descrita se ha configurado en el caso de autos, en atención a que el agente mantuvo en su poder tributos percibidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco.

Los agentes de percepción adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente percibieron de terceros, por lo que no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma porque se tratan de fondos ajenos.

Por otro lado, cabe destacar la pretensión del apelante de la aplicación supletoria del artículo 59 del Código Penal, ya que no existe en nuestro Digesto Tributario vacío legal respecto al caso que plantea el demandante que justifique una remisión.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JUAN GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

No resulta asimismo aplicable el beneficio del artículo 91 del CTP, ya que el apelante regularizó la deuda con posterioridad de la intimación cursada por la DGR, por lo que ya se encontraba configurada la infracción.

En lo que respecta al planteo de Irrazonabilidad de la sanción, cabe afirmar la sanción se encuentra dentro de los parámetros permitidos por la ley y que se le aplicó la graduación mínima establecida por el artículo 86 por lo cual no puede considerarse irracional ni desproporcionada.

En cuanto a la pretensión del apelante de que se apliquen las disposiciones del artículo 7 inciso C de la Ley 8873, cabe considerar que el mismo 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, quedara liberado de la sanción de multa respectiva, siempre que cumplimente la obligación tributaria formal o material omitida, susceptible de cumplimiento.

También será de aplicación lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando las citadas obligaciones hubieran 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 la normativa transcrita surge que los agentes de retención y/o percepción se encuentran excluidos del beneficio de liberación de sanción previsto en el artículo 7 inciso C. primer párrafo pretendido por el apelante, pudiendo solo acceder al



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-0789



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"

beneficio especial de reducción de sanción que prevé el inciso 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 9167.

En el caso de marras y tal como se expresó en la resolución apelada, si bien es cierto que el agente de percepción cancelo la obligación tributaria reclamada con anterioridad a la vigencia de la Ley 9167, dicha circunstancia no lo hace acreedor "per se" del beneficio de reducción de sanción previsto por el artículo 7 inc. C) tercer párrafo de la ley 8873, por cuanto el sumario ya se encontraba instruido y notificado en fecha 30/01/2019, es decir, con anterioridad a la vigencia de la Ley 9167 que reestableció la disposición de la Ley 8873.

Resulta relevante para la procedencia de tal beneficio la existencia de una instrucción de sumario, porque justamente el inciso c) del artículo 7 de la Ley 8873 engloba todas aquellas situaciones en las cuales el sumario no se encontraba instruido, para concederles el beneficio de la liberación de sanción (primero y segundo párrafo) para las infracciones cometidas por los contribuyentes en general o de reducción de sanción (tercer párrafo) para los agentes de retención o percepción que se encuentran excluidos del beneficio de liberación de sanción pudiendo solo acceder a la reducción establecida y en la medida en que no se les haya notificado la instrucción sumarial. Porque en caso de encontrarse notificada la misma, pasan a ser acreedores de otro beneficio de reducción distinto y que se encuentra establecido en el inciso b) del mismo artículo 7 (o inciso a) si la multa se encuentra aplicada.

De tal forma, al haberse notificado la instrucción sumarial en fecha 30.01.2019, es decir con anterioridad al 30.03.2019 (fecha en que entro en vigencia la Ley 9167), no resulta de aplicación al caso de marras el inciso c) del artículo 7 de la Ley 8873 (que abarca los supuestos en los cuales no se encuentra instruido el sumario) sino el inciso b) (supuesto en los cuales se encuentra instruido el sumario) o el inciso a) (supuestos en los cuales se encuentra aplicada la multa) según sea el caso.

No obstante no se constató ni tampoco surge de las constancias de autos que el responsable haya presentado acogimiento en los términos de la Ley 8873 reestablecida por la Ley 9167 en las formas y procedimientos previstos, para acceder a los beneficios de reducción de sanción previstos por el artículo 7 incisos

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

a) o b) de dicha norma, teniendo en cuenta que el acogimiento a tales leyes no opera de oficio sino a solicitud de parte, dado los efectos jurídicos que el mismo acarrea para el solicitante.

De tal forma se advierte que el apelante no puede pretender en esta instancia la reducción de sanción fundándose en las circunstancias detalladas ut supra, ya que la administración hizo una correcta aplicación de la normativa vigente.

Por idénticos motivos a los ya mencionados no resulta tampoco de aplicación el beneficio previsto en el artículo 7 inciso c) de la Ley 8873 con el reciente restablecimiento dispuesto por la Ley 9236.

Por lo expuesto corresponde:

I.NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente DROGUERIA PLAZA OÑA S.A. CUIT N° 30-70993236-1, contra la Resolución N° M 1387/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 04.06.2020, obrante a fs. 31, y en consecuencia confirmar la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

II.REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados, y **ARCHIVAR.**

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. José Alberto León y vota en igual sentido.

El señor vocal **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. José Alberto León y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente DROGUERIA PLAZA OÑA S.A. CUIT N° 30-70993236-1, contra la Resolución N° M 1387/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 04.06.2020, obrante a fs.



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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"

31, y en consecuencia confirmar la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados, y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

M.F.B.

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL

C.P. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION