



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° 351 /2021

Expte. N° 80/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ²³ días del mes de SEPTIEMBRE 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 "CARLINO HNOS. S.A. s/ Recurso de Apelación". Expte. N° 80/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 9122/376/C/2020) y

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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. 41/45 del Expte. D.G.R. N° 9122/376/C/2020 PABLO MARTIN MANSILLA, en su carácter de Apoderado de la razón social, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 122/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 12/01/21 obrante a fs. 37 del expte. mencionado. En ella se resuelve: NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por el agente de Percepción respecto el sumario instruido a fs. 12 y APLICAR a la firma CARLINO HNOS. S.A., CUIT N° 33-53852801-9, una multa de \$20.829,06 (Pesos Veinte Mil Ochocientos Veintinueve con 06/100), equivalente a dos (02) veces el monto percibido, 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, periodo mensual 10/2019.

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

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

-que la sanción es improcedente ya que el soporte material de la multa es la existencia de tributos percibidos que no son ingresados luego de vencidos los

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

plazos, es decir, haber mantenido en su poder tributos percibidos, situación que niega que se haya producido en este caso;

-que según el giro comercial de su rubro y debido a las dificultades económicas que atraviesa la actividad agrícola, se ven obligados a trabajar con ventas financiadas, lo que produce que al momento de los vencimientos no contaba con los fondos que correspondía percibir porque pertenecían a facturas no cobradas, pero que posteriormente fue abonado el período mensual en fecha 25/11/2019, razón por la cual no resulta aplicable el art. 86 inc. 2º del C.T.P.;

-transcribe opinión doctrinaria y jurisprudencial referida al término defraudar, defraudación y defraudación fiscal e infiere que para que sea procedente la sanción por defraudación fiscal prevista en el art. 86º del C.T.P., es necesario que el agente actúe con dolo o bien con una intención defraudatoria;

-que la imputación del art. 86 del C.T.P., definiría la acción típica de un delito tributario, el cual desconoce ya que habría presentado la declaración jurada y abonado la misma, resultando su accionar suficiente para dejar sin efecto las presunciones del fisco;

-solicita en subsidio la aplicación del art. 91 del C.T.P., ya que presentó la declaración jurada e ingresó el importe requerido el 25/11/2019, con anterioridad a la notificación del sumario instruido;

Por lo expuesto, solicita se revoque la sanción impuesta y se ordene el archivo de las presentes actuaciones.

II. A fs. 01/04 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. 86º inciso 2 del C.T.P. dispone que incurrirán en defraudación fiscal y serán pasible de multas los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que mantengan en su poder tributos retenidos y/o percibidos y/o recaudación, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al fisco;



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9080-9769



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 dicha norma resulta aplicable al caso de autos, ya que de las actuaciones surge claro que el responsable procedió a ingresar el tributo adeudado con posterioridad al vencimiento de la obligación tributaria reclamada;

-que si bien el art. citado presupone 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 se produce una inversión de la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia;

-que en tal sentido se debe tener en cuenta que el art. 88 inc.3º prevé una presunción "iuris tantum" 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 fue comprobado en este caso, ya que el responsable no cumplió 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 el responsable no puede librarse de responsabilidad por el hecho imputado fundándose en razones administrativas y financieras y en las características particulares de su giro comercial y pretender trasladar al Fisco las consecuencias de las mismas, por lo que tal planteo debe ser rechazado;

-que la multa impuesta fue aplicada como consecuencia que el agente no dio cumplimiento con las obligaciones que le competen en tal carácter;

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

-que el agente tiene en su poder FONDOS AJENOS y, por lo tanto, es de vital importancia que los ingrese oportunamente al Fisco, a fin de despejar cualquier posibilidad de uso indebido de los mismos y

-que cabe rechazar la pretensión del recurrente de aplicación subsidiaria del art. 91 del C.T.P., en tanto su primer párrafo no resulta aplicable al caso; ya que dicho art. excluye, por omisión a los agentes de percepción, en tanto éstos no revisten el carácter de contribuyentes, sino de responsables por deuda ajena.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

G.P.N. JORGE/GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

III. A fs. 11 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 139/21, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

Atento a lo expuesto, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el art. 151° del C.T.P.

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 CARLINO HNOS. S.A. en el art. 86° inc. 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.

Para una mejor comprensión de la problemática 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 (Ley N° 9155 – B.O. 21/1/2019) en su art. 86° inc. 2, establece que: "(...) Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) 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 art. 86° inciso 2) al considerar que el apelante incurrió en defraudación fiscal, conforme lo establece la normativa en cuestión.



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"

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 **CARLINO HNOS. 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 Octubre de 2019 el día 25/11/19, tal como lo reconoce el propio apelante, 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 tratan de presunciones "iuris tantum", es decir, admiten prueba en contrario, correspondiendo al agente liberarse de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 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 CARLINO HNOS. 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,



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9090-9789



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"

concurrer tanto el presupuesto mencionado en el art. 86º inc. 2) como la presunción del art. 88º inciso 3) del C.T.P.

El agente debió ingresar los importes percibidos el día 19/11/2019 conservándolos en su poder hasta el 23/11/2019, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado.

La presentación y pago de dicho período fue realizada a instancias de la notificación de la instrucción de sumario efectuada por la D.G.R. el día 20/11/19, 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.

Ahora bien y más allá de ello, corresponde aclarar que la nueva redacción de dicha norma (Ley 9155- B.O. 21/01/2019) se refiere únicamente a los "Los contribuyentes, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación (...)", excluyendo así a los agentes de percepción y/o retención y/o recaudación del beneficio allí contemplado, ya que los mismos no revisten el carácter de contribuyentes sino de responsables por deuda ajena. En consecuencia, la pretensión del agente en cuanto a que se le aplique el beneficio de la espontaneidad resulta improcedente.

Por último, es oportuno remarcar que, el hecho de haber cancelado el período mensual reclamado, no significa de ninguna manera que no se haya afectado el bien jurídico protegido, en tanto la no 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.

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.

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

Por lo expuesto corresponde: **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **CARLINO HNOS. S.A.**, C.U.I.T. N° 33-53852801-9, contra la Resolución N° M 122/21 dictada con fecha 12/01/21 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$20.829,06 (Pesos Veinte Mil Ochocientos Veintinueve con 06/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° inc. 2) del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Percepción, período mensual 10/2020, 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 presentado por el contribuyente **CARLINO HNOS. S.A.**, C.U.I.T. N° 33-53852801-9, contra la Resolución N° M 122/21 dictada con fecha 12/01/21 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$20.829,06 (Pesos Veinte Mil Ochocientos Veintinueve con 06/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° inc. 2) del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Percepción, período mensual 10/2020, conforme los argumentos expuestos anteriormente.

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

J.M.

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.F.M. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMICHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION