



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

SENTENCIA N° 426 /2021

Expte. N° 41/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 16 días del mes de DICIEMBRE de 2021 se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal); en ausencia de Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como "**S.A. SER S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 41/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 18492/376/S/2018).-

Practicado el sorteo de Ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 56/60 del expediente N° 18492/376/S/2018, se presenta el Sr. Felipe José Segundo Cruz, en carácter apoderado de la firma **S.A. SER, CUIT N° 33-63092987-9** interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 2427/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 07.10.2019 obrante a fs. 50 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** a la firma una multa de \$6.604.718,56 (Pesos Seis Millones Seiscientos Cuatro Mil Setecientos Dieciocho con 56/100), equivalente a cuatro (4) veces el monto mensual percibido, por encontrarse su conducta incursa en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2 del Código Tributario Provincial, período mensual 10/2017.

II. El apelante, en primer término, plantea que el artículo 86 del C.T.P prevé que el sujeto activo mantenga en su poder tributos retenidos (faz objetiva) y que el accionar del mismo este dirigido a defraudar o tenga la intención de hacerlo (faz subjetiva). Considera que estos presupuestos no se encuentran configurados en autos.



GESTIÓN
DE LA CALIDAD



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

RI-6038-8788



*2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
República Argentina

Plantea la falta de proporcionalidad de la resolución entre el hecho cometido y el grado de sanción elegido.

Manifiesta que hubo un error material al graduar la sanción en 4 (cuatro) veces el importe del tributo ya que considera que correspondería el mínimo, el cual es 2 (dos) veces el importe del mismo.

Plantea que la infracción debió ser calificada como omisión y no defraudación, y que la sanción surgió sin ningún razonamiento que la preceda. Considera que se incurrió en violación a lo dispuesto por el artículo 43 de la ley 4537.

Solicita se deje sin efecto la multa impuesta mediante Resolución N° M 2427/19.

III. Que a fojas 1/5 del Expte. N°41/926/2020 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.

Sostiene que el artículo 86º 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 al Fisco.

Plantea que, en el caso de marras, se debe tener en cuenta lo establecido por el artículo 88º inciso 3 del Código Tributario Provincial y el artículo 86º inciso 2 del mismo, en atención a que el agente mantuvo en su poder los tributos percibidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco.

Alega que en las infracciones tributarias es el imputado quien debe probar su inocencia lo cual considera que no ocurre en las presentes actuaciones.

Con relación al monto de la multa, la Dirección General de Rentas expresa haberse remitido a lo previsto por el artículo 86º del C.T.P teniendo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida por lo cual considera que el monto de la sanción aplicada deviene ajustado a derecho.

Plantea que la sanción por la falta de ingreso de fondos percibidos por el agente y no depositados es diferente del ingreso de los intereses resarcitorios.

Por todo lo expuesto, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la firma S. A. SER, en contra de la resolución N° M 2427/19, debiendo confirmarse la misma.

IV. A fs. 11 del expediente N° 41/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 66/20 de fecha 05.06.2020 donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151º del C.T.P.

V. 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 S.A. SER en el artículo 86º inciso 2 del C.T.P.

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 (LEY N° 9155 – BO (Tucumán): 21/1/2019) en su artículo 86º inciso 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.*”

Cabe aclarar al contribuyente, que si bien la infracción se cometió en el año 2017, al momento de dictarse la Resolución que apela (07.10.2019) se aplica el art. 86 inc. 2 citado vigente a esta última fecha, que reduce el margen de graduación de la multa de 2 a 6 veces el importe del tributo que se defraude o se intente defraudar al Fisco, en virtud de la aplicación del principio de la Ley penal más benigna, dada la naturaleza penal de la sanción.

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 que debía ingresarlos, teniendo en cuenta su carácter de Agente de Percepción.

Es por ello que el Fisco encuadra la infracción en el artículo 86º 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 S.A. SER no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales, ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes al periodo 10/2017, el dia 28/12/2017, 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. 88º 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 prudencia 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", 3^a 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 consumar 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. 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 S.A. SER 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 los importes percibidos el día 21.11.2017 conservándolos en su poder hasta el 28.12.2017, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado.



Es oportuno remarcar que, el hecho de haber cancelado el periodo 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.

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 procedural 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 materiales 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 de 2 a 6 veces el monto mensual 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 de los límites legales vigentes.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente S.A. SER, C.U.I.T. N° 33-63092987-9, en contra de la Resolución N° M 2427/19, dictada con fecha 07/10/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$6.604.718,56 (Pesos Seis Millones Seiscientos Cuatro Mil Setecientos Dieciocho con 56/100), por encontrarse su conducta incursa en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2) del C.T.P.

Así lo propongo.



El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Por lo expuesto y existiendo mayoría de votos suficientes,

En mérito a ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

- 1) NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente S.A. SER, CUIT N° 33-63092987-9 en contra de la Resolución N° M 2427/19, dictada con fecha 07/10/2019 Por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por **\$6.604.718,56** (Pesos Seis Millones Seiscientos Cuatro Mil Setecientos Dieciocho con 56/100), por encontrarse su conducta incursa en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2) del C.T.P.
- 2) REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

M.R.J.

HACER SABER

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION