



GESTIÓN DE LA CALIDAD

SI-000-073



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 "tierra Tucumana"

SENTENCIA N° 430 /2021

Expte. N° 354/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 20 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 del Dr. José Alberto León (Vocal); para tratar el expediente caratulado como **"DISTRIBUCIONES MARCILLA S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION"**, Expte. N° 354/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 13026/376/S/2019).-

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 36/38 del expediente N° 13026/376/S/2019, se presenta el Dr. Juan Pablo Gallardo, en carácter apoderado de la firma **DISTRIBUCIONES MARCILLA S.R.L., CUIT N° 30-65092091-7** interpone Recurso de Apelación en contra de la **Resolución N° M 1125/20** de la Dirección General de Rentas de fecha 13.05.2020 obrante a fs. 34 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** a la firma una multa de \$20.743,92 (Pesos Veinte Mil Setecientos Cuarenta y Tres con 92/100), 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, períodos mensuales 06, 07, 09, 10 y 11/2018.

II. El apelante, en primer término, plantea que la conducta realizada por su poderdante de ninguna manera queda inmersa en la figura de defraudación, puesto que los tributos fueron ingresados de manera previa a la fiscalización realizada por la entidad recaudadora. Manifiesta que dicha figura requiere de hechos externos tales como ardid, ocultación o engaño, es decir, se refiere más

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

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

que a un dolo simple, a un dolo intencional de una maniobra para engañar al fisco.

Sostiene que le corresponde al titular de la acción penal demostrar las circunstancias que permitan configurar el dolo y fraude en el actuar del infractor.

Considera que resulta de aplicación el artículo 91 del Código Tributario Provincial ya que el tributo fue ingresado solo con unos días de retardo, es decir, que se trata de una conducta espontánea debiendo quedar liberado de toda sanción por carecer de elemento subjetivo del tipo penal.

Manifiesta que no existió perjuicio real para el Fisco puesto que el ingreso del tributo se realizó de manera efectiva.

Agrega que resulta aplicable el artículo 7 de la Ley 8873 reestablecida por la Ley 9167 conforme al principio constitucional de la ley más benigna. Transcribe jurisprudencia.

!!!. Que a fojas 1/3 del Expte. N°354/926/2020 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Sostiene que 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 al Fisco.

Insiste en que resulta de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86° inciso 2 del Digesto Tributario, 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 más allá del término preestablecido para su ingreso.

Plantea que, en el caso de marras, se debe tener en cuenta lo establecido por el artículo 88° inciso 3 del Código Tributario Provincial.

Si bien el mencionado artículo requiere de la intención de defraudar por parte del sujeto, en las infracciones tributarias es el imputado quien debe probar su inocencia, sin que haya desvirtuado la presunción existente en su contra. Transcribe jurisprudencia en este sentido.

Manifiesta que no resulta de aplicación al caso de marras lo previsto en el artículo 91 del Código Tributario Provincial ya que regularizó la obligación reclamada con



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-8000-4709



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
nuestra Provincia

posterioridad a la notificación de las intimaciones remitidas oportunamente por dicho Organismo.

Resalta que el apelante lesionó el bien jurídico tutelado por la norma puesto que la falta de ingreso del tributo en término genera un grave perjuicio a las arcas del Estado e incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos.

Agrega que el caso en cuestión no encuadra en el beneficio previsto por el artículo 7 inciso c) de la Ley N° 8873 ya que el sumario se encontraba instruido y notificado en fecha 08.02.2019, es decir, con anterioridad a la vigencia de la Ley 9167.

Por todo lo expuesto, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la firma DISTRIBUCIONES MARCILLA S.R.L., en contra de la resolución N° M 1125/20, debiendo confirmarse la misma.

IV. A fs. 13 del expediente N° 354/926/2020 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 167/21 de fecha 02.06.2021 donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° 1125/20 de fecha 13.05.2020, resulta ajustada a derecho.

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 86° 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 2018, al momento de dictarse la Resolución que apela (13.05.2020) se aplica el art. 86 inc.


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


JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

01-9000-8768



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

"201 Año del Bicentenario de la Fundación de la
Provincia de Tucumán"

2 citado, 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 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 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 DISTRIBUCIONES MARCILLA S.R.L. no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales, ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes a los periodos 06, 07, 09, 10 y 11/2018, los días 21.09.2018, 26.09.2018, 22.11.2018, 25.01.2019 y 30.01.2019 respectivamente; 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 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



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



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI 9000-0788



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

"201. Año del Bicentenario de la fundación de la
Provincia de Tucumán"

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 DISTRIBUCIONES MARCILLA 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 los importes percibidos los días 18.07.2018, 21.08.2018, 18.10.2018, 20.11.2018 y 18.12.2020 correspondientes a cada periodo adeudado, conservándolos en su poder hasta el 21.09.2018, 26.09.2018, 22.11.2018, 25.01.2019 y 30.01.2019 respectivamente, fechas en que el contribuyente efectúa los pagos de los períodos reclamados.

Respecto al planteo del apelante quien pretende la aplicación del artículo 91 del CTP, cabe decir que si bien la notificación del Sumario N° B5/S/176/2019 fue realizada el día 08.02.2019; con fecha 30.07.2018, 29.08.2018, 24.10.2018, 28.11.2018 y 26.12.2018 respectivamente se notificaron las intimaciones por falta de pago, según puede observarse en las presentes actuaciones, y los pagos de cada período adeudado fueron realizados los días 21.09.2018, 26.09.2018, 22.11.2018, 25.01.2019 y 30.01.2019, razón por la cual no puede considerarse que se trata de un pago espontáneo que permita al agente gozar del beneficio previsto en el artículo 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 efecto, el artículo 91° del Código Tributario Provincial prevé: *"Los contribuyentes y/o responsables, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con las excepciones*



GESTIÓN DE LA CALIDAD

SI-9000-0700



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
República Argentina"

que la ley determina en cada caso y en especial en lo referente al Impuesto de Sellos".

Claramente, del texto del artículo mencionado se desprende que no existe la espontaneidad, ya que el pago del ingreso del tributo fue realizado a instancia del emplazamiento efectuado con anterioridad por la Autoridad de Aplicación.

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.

Respecto a la pretensión del apelante sobre la reducción de la multa impuesta por la D.G.R. por aplicación del Art. 7 Inc. c) de la Ley N° 8.873 cabe considerar lo dispuesto por la norma: *"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 de acogimiento al presente régimen, no se le hubiese notificado la instrucción de sumarial correspondiente, quedará 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 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

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

C.F. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 art. 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"

Surge de la norma transcrita, en su tercer párrafo, que los agentes de retención y percepción se encuentran excluidos del beneficio previsto en el art. 7 inciso c) primer párrafo pretendido por el apelante referido a la liberación de la sanción. Los mismos solo pueden acceder al beneficio de la reducción de la sanción previsto en el tercer párrafo en la medida que cumplan con los requisitos legales que dispone dicha ley. Ellos son: regularizar su situación mediante el acogimiento a la mencionada ley o haber cumplido con el pago de la obligación tributaria omitida que dio origen a la infracción con anterioridad a la entrada en vigencia de la misma, es decir antes del 29/3/19 y siempre que al momento del acogimiento del régimen no se hubiese notificado la instrucción sumarial correspondiente, situación ésta que no se verifica en autos pues el Sumario N° B5/S/176/2019 fue notificado el día 08/02/2019.

En el presente caso, al encontrarse instruida y notificada la Instrucción de Sumario, si el apelante se hubiera acogido a la Ley N° 9167 durante la vigencia de la misma, podría haber gozado del beneficio de reducción de la sanción previsto en el inciso b) del referido art. 7 de la Ley 8873 reestablecida por la Ley N° 9167.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente DISTRIBUCIONES MARCILLA S.R.L, C.U.I.T. N° 30-65092091-7, en contra de la Resolución N° M 1125/20, dictada con fecha 13/05/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$20.743,92 (Pesos Veinte Mil Setecientos Cuarenta y Tres con 92/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P.



GESTION
DE LA CALIDAD

SI 9000-9788



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
Provincia Tucumana"

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 **DISTRIBUCIONES MARCILLA S.R.L.**, CUIT N° 30-65092091-7 en contra de la Resolución N° M 1125/20, dictada con fecha 13/05/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por \$20.743,92 (Pesos Veinte Mil Setecientos Cuarenta y Tres con 92/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° 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 MÍ

Dr. JAVIER CRISTINA ANICHASTEDI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION