

SENTENCIA N°: 4 /2022

Expte. N°: 395/926-2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 3 días del mes de FEBRERO de 2022, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, el Dr. José Alberto León (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, (Vocal), para tratar el expediente caratulado "VIDRIAL S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 395/926-2020 (Expte. N° 20283/376-S-2019-DGR)";

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

El Dr. José Alberto León dijo:

I. Que a fojas 26/30 del Expte. DGR N° 20283/376/S/2019 el Dr. Arturo Valentín Lazarte, en su carácter de apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1556/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 17.06.2020 obrante a fs. 24 del expte. mencionado. La Resolución N° M 1556/20 resuelve: "1°.- **APLICAR** a la firma **VIDRIAL S.R.L.**, C.U.I.T. N° 30-71031309-8, en su carácter de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos una multa de \$ 278.163,30 (Pesos Doscientos Setenta y Ocho Mil Ciento Sesenta y Tres con 30/100) equivalente a dos (02) veces el monto mensual percibido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial, por el periodo mensual 12/2018...".

El contribuyente en su Recurso presentado el 06.07.2020 a fs. 26/30 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

Plantea la nulidad del acto administrativo sancionado por razones de ilegitimidad.



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En primer termino expresa que cumplió espontáneamente con el pago de su obligación, ya que el sumario fue notificado en fecha 27/02/2019, habiendo pagado en fecha 22/02/2019 con sus respectivos intereses.

Manifiesta que la defraudación no surge por la mera verificación mecánica del vencimiento y falta de pago, máxime cuando el pago fue espontáneo y con sus respectivos intereses. Sostiene que debe surgir de una maniobra y que al haber presentado la declaración jurada su mandante reconoce adeudar al fisco una suma determinada.

Señala como segundo agravio que no se verifica en la especie el tipo subjetivo y transcribe jurisprudencia considerando 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.

Alega que no se configuran el elemento objetivo ni subjetivo para la procedencia de la sanción. Solicita dejar sin efecto la multa impuesta por resultar desproporcionado el monto de la misma, ya que no existe perjuicio alguno por ausencia de violación del bien jurídico tutelado.

Y, por último solicita aplicación como norma penal más benigna, de lo dispuesto por el segundo, tercero y cuarto párrafo del artículo 91 del Código Tributario Provincial.

Por lo expuesto, solicita se revoque la resolución de multa aplicada y se ordene el archivo de las presentes actuaciones.

II. La Dirección General de Rentas, en fojas 1/4 del Expte. N° 395/926-2020, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En dicho responde sostiene que el artículo 86° inciso 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.

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. Manifiesta que con relación al incumplimiento material- elemento objetivo de la

infracción imputada- surge de autos que el Agente ha efectuado las percepciones y las depositó en forma tardía.

Insiste en que en el caso de marras, se debe tener en cuenta lo normado por el artículo 88 inciso 3 del C.T.P. que presume – salvo prueba en contrario- la existencia de un propósito 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 entiende ha sido comprobado en el caso bajo análisis, atento a que el agente 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.

Encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, resulta de plena aplicación la normativa prevista.

El art. 91 del C.T.P es la norma específica que prevé la situación de reparación del daño o pago voluntario de la obligación reclamada, situación que no corresponde a lo observado en autos.

Con respecto a la espontaneidad en el ingreso de las percepciones alegada, considera que conforme surge de las constancias obrantes a fs. 5, el ingreso de las mismas lo fue a consecuencia de emplazamientos cursados oportunamente por la DGR con anterioridad a la fecha de cancelación de las mismas, por lo que no resulta procedente el beneficio de la espontaneidad.

Por lo que conforme las consideraciones que anteceden, entiende que corresponde No Hacer Lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el agente, en contra de la Resolución N° M 1556/20, confirmando la misma.

III. A fojas 11 del Expte. N° 395/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria N° 212/21 de fecha 04.08.2021 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, por constituido el domicilio y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

ISO 9001:2015



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por RAM
Número RAM-001 8401 2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° M 1556/20 de fecha 17.06.2020, 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."

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 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 VIDRIAL S.R.L. no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos



GERENCIA
DE LA CALIDAD

00-000-0100



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

legales ya que se verifica que ingresó la suma correspondiente al mes de Diciembre de 2018 el día 22.02.2019, es decir, 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 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

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

ISO 9001:2015



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por AACB
Número: 1846-000-0001-2019



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 VIDRIAL 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 86º inciso 2) como la presunción del artículo 88º inciso 3) del C.T.P.

El agente debió ingresar los importes percibidos el día 21.01.2019 conservándolos en su poder hasta el 22.02.2019, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado.

Si bien la notificación del Sumario N° B10/S/000000112/2019 fue realizada el día 27.02.2019; puede observarse en las presentes actuaciones que el pago del importe resultante de la misma fue realizada a instancia de la Notificación Legal N° 201901-00016-002325 notificada el día 23.01.2019 (fs.05), razón por la cual no puede considerarse que se trata de un pago espontáneo que permita al agente



GESTIÓN DE LA CALIDAD

Nº 900-8799



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-400 8001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 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 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 aludida por el Agente, ya que el pago del ingreso del tributo fue realizado a instancia del emplazamiento efectuado con anterioridad por la Autoridad de Aplicación.

Por último, es oportuno remarcar que, el hecho de haber cancelado los períodos mensuales reclamados, no significa de ninguna manera que no se haya afectado el bien jurídico protegido, en tanto la 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 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

85.806.8733



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Número IRAM-001 8801-3518



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 este sentido, resulta apropiado mencionar un fallo de la Corte Suprema de Justicia Nacional – de fecha 08/06/1993 en la causa "Kill Producciones Gráficas S.R.L. s/ apelación de clausura –T316 – pág. 1239, en el cual nuestro más alto tribunal expresó "La graduación de las sanciones pertenece, en principio, al ámbito de las facultades discrecionales del órgano administrativo y son sólo revisables por la justicia en los supuestos de ilegitimidad o arbitrariedad manifiesta. La descripción del hecho punible que se otorga a la Administración Pública debe ser realizado dentro del ejercicio legítimo de la potestad reglamentaria discernida por el artículo 86, ahora 99, inciso 2) de la C.N.. Sin embargo, estas facultades que la habilitan para establecer condiciones, requisitos, limitaciones o distinciones que, aún cuando no hayan sido contemplados por el legislador de manera expresa, cuando se ajusten al espíritu de la norma reglamentada, o sirvan razonablemente, a la finalidad esencial que ello persigue, son parte integrante de la Ley reglamentada y tienen la misma validez y eficacia que la propia ley."

En consecuencia, la conducta infraccional imputada se ha verificado, y el periodo mensual reclamado fue abonado fuera de término, razón por la cual resulta procedente la aplicación de la sanción.

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: 1º: NO HACER LUGAR al recurso de apelación presentado por el contribuyente VIDRIAL S.R.L., C.U.I.T. N° 30-71031309-8, en contra de la Resolución N° M 1556/20 de

fecha 17.06.2020, y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$278.163,30 (Pesos Doscientos Setenta y Ocho Mil Ciento Sesenta y Tres con 30/100), equivalente a dos (02) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento, en el periodo mensual 12/2018, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial, en atención a lo considerado; 2°: REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y ARCHIVAR.

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1°: **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **VIDRIAL S.R.L., C.U.I.T. N° 30-71031309-8**, en contra de la Resolución N° M 1556/20 de fecha 17.06.2020, y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$278.163,30 (Pesos Doscientos Setenta y Ocho Mil Ciento Sesenta y Tres con 30/100), equivalente a dos (02) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento, en el periodo mensual 12/2018, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial, en atención a lo considerado;

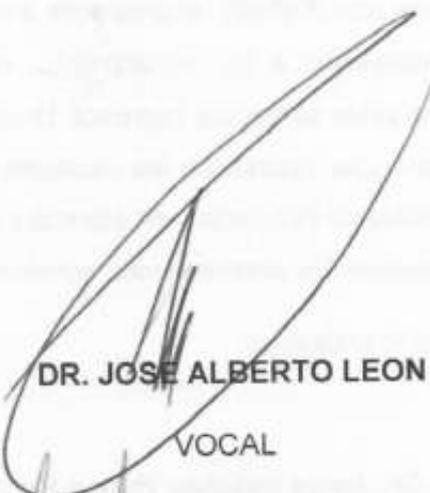
2º: REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y ARCHIVAR.

A.P.M.

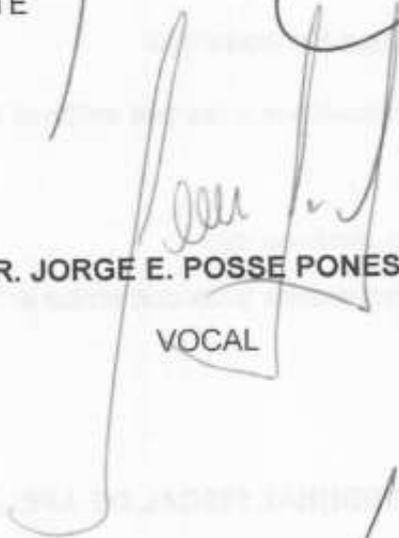
HACER SABER



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI



DR. JAVIER CRISTÓBAL MUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION