



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9008-9769



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



SENTENCIA N° 196 /2022

Expte. N° 55/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 18 días del mes de Octubre de 2022, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **“VIDRIAL S.R.L. S/ RECURSO DE APELACIÓN”**, Expediente Nro. 55/926/2021 (Expte. DGR Nro. 1.798/376/V/2020) y;

El sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge E. Posse Ponessa.-

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que a fojas 53/58 del Expte. DGR N° 1798/376/V/2020 Arturo Valentín Lazarte, en carácter de apoderado, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 3073/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 09/11/2020 obrante a fs. 51 del Expte. DGR N° 1798/376/V/2020. En ella se resuelve APLICAR a la firma VIDRIAL S.R.L., C.U.I.T. N° 30-71031309- 8, una multa de \$536.159,46 (Pesos quinientos treinta y seis mil ciento cincuenta y nueve con 46/100) equivalente a dos (02) veces el monto mensual percibido e ingresado fuera de término, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del Código Tributario Provincial, respecto al periodo mensual 12/2019.

Expresa que existe un reconocimiento de la deuda tributaria por parte de su mandante, en tanto jamás hubo de su parte una negación de la existencia del crédito correspondiente al Fisco, ya que procedió a declarar e ingresar los montos percibidos con sus intereses correspondientes, por lo que cumplió con su obligación como agente de percepción.

Sostiene que su conducta se encuentra a todas luces desprovista del elemento defraudatorio que exige la figura del art. 86 del Código Tributario Provincial, que

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

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

exige algún tipo de maniobra que realice el sujeto obligado para obviar el cumplimiento de sus obligaciones, extremo no acreditado en el caso de autos.

Manifiesta que la presunción de defraudación dispuesta en el artículo 88 del Código Tributario Provincial es "iuris tantum", por lo que admite prueba en contra, supuesto acreditado en autos, atento a que antes de la apertura del sumario el contribuyente tenía presentada su declaración jurada y pagada. Por ello, no se encuentra verificado en la especie el tipo subjetivo que exige la figura de la defraudación.

Aduce que en el caso de marras no se verifica el tipo objetivo por ausencia de maniobra fraudulenta, ni tampoco el tipo subjetivo por ausencia de dolo, ya que no puede haber intención de no pago de una suma que se reconoció adeudar. De esta manera, la resolución recurrida es nula por ausencia de fundamentación al no ser una derivación razonada del derecho vigente.

Afirma que sin perjuicio de lo anteriormente dicho corresponde dejar sin efecto la multa impuesta por resultar desproporcionado el monto de la misma, atento a que no ha habido violación al bien jurídico protegido -la Hacienda Pública-. Esto es porque al encontrarse abonado el importe de percepciones, corresponde que la multa sea fijada conforme a los valores de un incumplimiento meramente formal y no como una defraudación fiscal propiamente dicha.

Agrega que la determinación de oficio resulta carente de fundamento alguno, por lo que corresponde declarar la nulidad del acto administrativo de conformidad con la Ley de Procedimiento Administrativo Provincial.

Para concluir, dispone que se debe aplicar la Ley Penal más benigna, en conformidad con lo dispuesto por el art. 91 del Código Tributario Provincial, el cual regula la "presentación espontánea", atento a que al haber abonado el monto de capital más los intereses correspondientes, nada adeuda al Fisco, correspondiendo encausar su conducta en una simple mora y no en la figura de defraudación fiscal.

Por ello, solicita se anule la sanción establecida mediante el art. 86 inc. 2 del Código Tributario Provincial.



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-8000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

II.- A fs. 1/7 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido 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.

Aduce que si bien el mencionado artículo requiere de la intención de defraudar, en las infracciones tributarias es el imputado quien debe probar su inocencia, siendo que en el caso de marras el recurrente no ha desvirtuado tal presunción mediante el aporte de la prueba pertinente.

Manifiesta que se debe tener en cuenta lo normado por el artículo 88 del Código Tributario Provincial, 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.

Expresa que con relación al incumplimiento material -elemento objetivo de la infracción imputada- surge de autos que el agente ha efectuado las percepciones y procedió a ingresarlas con posterioridad al vencimiento de la obligación tributaria.

Alega que la resolución recurrida se encuentra debidamente fundada y que la conducta de la firma encuadra en la figura de defraudación prevista en el artículo 86° inciso 2) del Código Tributario Provincial, conducta que se ha configurado en el caso de autos, ya que la firma ha mantenido en su poder tributos que percibió más allá del término preestablecido para su ingreso, evidenciándose el propósito de defraudación conforme lo establecido en el artículo 88 del mencionado digesto.

Agrega que el hecho de que el agente no esté de acuerdo con los fundamentos expuestos en la resolución, no significa que el acto carezca de motivación. Por ello, cabe rechazar la nulidad alegada por el recurrente.

Con relación al monto de la multa, se remite a la normativa que otorga la posibilidad de graduar la sanción dentro de los parámetros de ley y concluye que la multa aplicada es razonable.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Sostiene que el apelante pretende que se aplique retroactivamente, por ley penal más benigna, las disposiciones de la Ley N° 9.235 que introdujo modificaciones en el artículo 91 del Código Tributario Provincial.

Afirma al respecto que la presente disposición no se trata de una norma penal, sino que posee una naturaleza distinta, ya que se trata de una prestación accesoria a la obligación tributaria vinculada con una mora en el cumplimiento de la misma.

Conforme las consideraciones que anteceden, entiende que corresponde no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el agente contra la Resolución N° M 3073/20 de fecha 09/11/2020, debiendo confirmarse la misma.

III.- A fs. 14 del Expte. 55/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria N° 96/21 dictada por este Tribunal, donde se tienen por presentado el recurso, y se declara la cuestión de puro derecho, quedando los autos en condiciones de ser resueltos.

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, corresponde emitir opinión.

Para una mejor comprensión de la problemática con respecto al caso en análisis, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia.

El Código Tributario Provincial, 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 tributos 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.



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-9769



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



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 mencionada.

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 público, ya que el Estado debía contar con esa suma que legítimamente le pertenece.

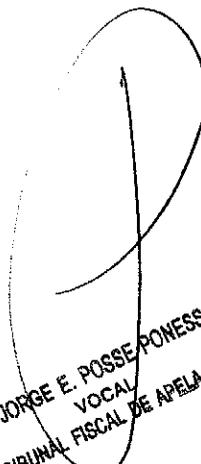
En el caso de autos se encuentra fuera de controversia que la firma recurrente no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que depositó la suma correspondiente al mes de 12/2019 en forma posterior al vencimiento para su pago. El agente debió ingresar los importes percibidos el día 19/12/19 conservándolos en su poder hasta el 24/01/20, fecha en que efectuó el ingreso de los montos retenidos. Por ello, el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del agente, se encuentra acreditado.

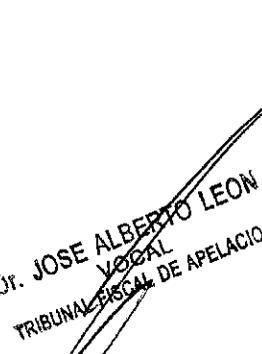
Una vez efectuado el análisis objetivo del hecho se debe acreditar la imputabilidad subjetiva del autor a fin de ser viable la calificación legal atribuida al contribuyente, es decir, la defraudación fiscal.

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


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


Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-8000-9768



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

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 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 consciencia de que existe el deber concreto de hacerlo.

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 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. es de carácter “iuris tantum”, que se basa en el deber de los contribuyentes que se encuentran en “mejores condiciones imputativas” de demostrar que su conducta no obedece a un obrar malicioso.

En este caso, el apelante reconoce que no ingresó las percepciones en el tiempo correspondiente. Tomando en cuenta que los argumentos y pruebas utilizados por el recurrente no logran neutralizar la consideración negativa y deliberada de su



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

conducta, al producirse el vencimiento del plazo para ingresar las percepciones efectuadas, concurren tanto el presupuesto mencionado en el artículo 86° inciso 2) como la presunción del artículo 88° inciso 3) del Código Tributario Provincial.

Si bien la notificación del Sumario N° B10/S/000000069/2020 fue realizada el día 27/01/2020, con fecha 26/12/2019 se notifica la intimación por falta de pago, según puede observarse a fs. 48 del Expte. DGR Nro. 1.798/376/V/2020, y el ingreso del importe adeudado fue realizado el día 24/01/2020, 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 Código Tributario Provincial, 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, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumpliendo 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 espontaneidad en el actuar del agente, ya que el ingreso del tributo fue realizado a instancia del reclamo efectuado con anterioridad por la Autoridad de Aplicación.

Por otra parte, 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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-6000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 con 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 procedimental 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.

La multa impuesta fue aplicada como consecuencia de que el responsable no dio cumplimiento con las obligaciones materiales que le competen en tal carácter. El hecho que no este de acuerdo con los fundamentos expuestos por el Fisco, no significa que el acto carezca de motivación, y bajo este pretexto intente dejar sin efecto su accionar ilegítimo y que perjudica las arcas del Estado.

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.”*



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

Por ello, 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.

V.- Por lo expuesto corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente VIDRIAL S.R.L., C.U.I.T. N° 30-71031309- 8, contra la Resolución N° M 3073/20 de fecha 09/11/2020, emitida por la Dirección General de Rentas. En consecuencia CONFIRMAR la misma en todos sus términos, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

El señor vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

El señor vocal Dr. José Alberto León hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, 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 VIDRIAL S.R.L., C.U.I.T. N° 30-71031309- 8, contra la Resolución N° M 3073/20 de fecha 09/11/2020, emitida por la Dirección General de Rentas. En consecuencia CONFIRMAR la misma en todos sus términos, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

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

HACER SABER

S.S.

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



GESTION DE LA CALIDAD

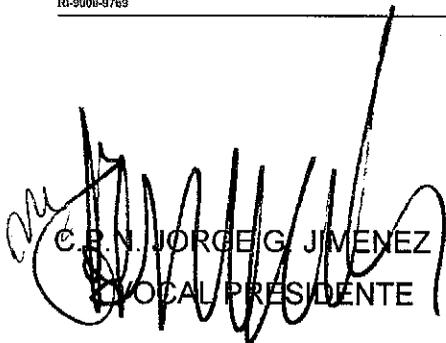
RI-9008-9769

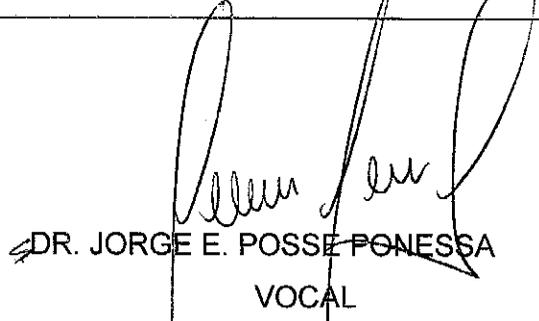


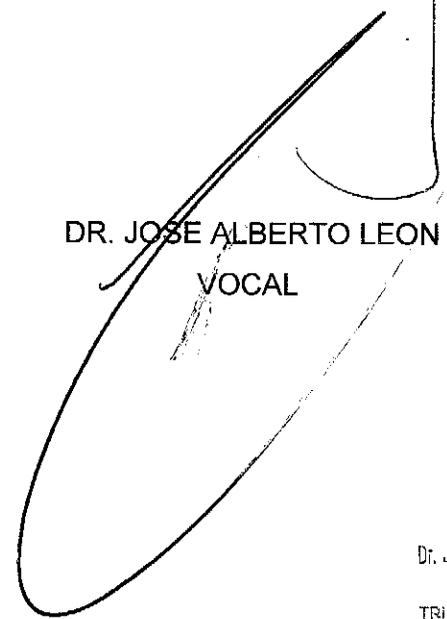
Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Número IRAM-ISO 9001:2015



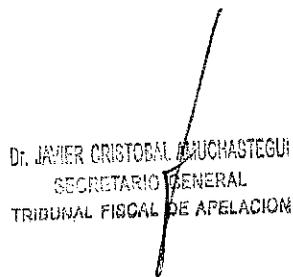
TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN


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


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTOBAL MACHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION