

SENTENCIA N°: 168.../2023

Expte. N°: 276/926/2022

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...9..... días del mes de.....AGOSTO.....de 2023, se reúnen los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, el Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de tratar el expediente caratulado: **"B.G.H. S.A. SI RECURSO DE APELACION"**, Expte. N° 276/926/2022 y Expte. N° 1621/376/CD/2022 (DGR) y;

Practicado 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 fs. 74/76 del expte DGR N° 1621/376/CD/2022 autos se presenta el Sr. Guillermo Adolfo Moreau en carácter de apoderado del agente B.G.H. S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1084/22 dictada con fecha 07/06/2022 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán (en adelante, la "DGR").

Por medio de ella, la DGR en el art. 2° hace lugar parcialmente al descargo interpuesto respecto del sumario instruido a fs. 02 y en el art. 3° aplica una multa por \$14.756,72 (Pesos Catorce mil setecientos cincuenta y seis con 72/100), equivalente a dos (02) veces el monto del tributo 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, periodos mensuales 01, 06 y 08/2019.

El apelante expresa que no mantuvo en su poder tributos percibidos, manifestando que hubo un problema en el sistema contable y de gestión. Normalmente el mismo funciona de la siguiente manera: Se ingresan las facturas y se prepara la orden de pago, que detalla las facturas que se cancelan, los instrumentos de pago y las distintas percepciones. Confeccionadas las órdenes

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

de pago, se emiten las transferencias o cheques y los certificados de percepción de los diferentes impuestos, los que se envían por correo electrónico.

El agente expone que en los casos reclamados por la DGR las órdenes de pago fueron emitidas con las percepciones calculadas en forma correcta, pero debido al error denunciado, los certificados de percepción que se emitían, consignaban montos de percepción calculados con la alícuota máxima, cuando correspondía uno considerablemente menor.

Informa asimismo haber subsanado las diferencias determinadas ingresando el importe total reclamado con más sus intereses. Por ello, considera que no existe perjuicio fiscal alguno.

Concluye que atento a lo expuesto su conducta no encuadra en el art. 86 inc. 2 del CTP.

Considera que habiendo demostrado no haberse apropiado de importe alguno, solo incurrió en una infracción formal al emitir certificados de percepción con valores erróneos, lo que incluso fue subsanado con el ingreso de las diferencias reclamadas.

Al verificarse un incumplimiento formal, debería aplicarse lo normado en el art. 82 del CTP.

Como otro agravio, expresa que no actuó con dolo, sino que se trató de un error involuntario, que fue subsanado. Solicita se aplique la figura del error excusable del art. 85 del CTP.

Por último en subsidio, solicita se aplique el art. 85 ya que se trataría en todo caso de una percepción en defecto, pero sin haberse apropiado de importe alguno.

Ofrece prueba documental e informativa.

II.- A fs. 01/04 de autos, comparece la representación del organismo fiscal contestando el traslado conferido en los términos del art. 148 del CTP.

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el agente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad. Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 10/11 obra Sentencia Interlocutoria N° 256/2022 del 16/12/2022 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación y se dispone la apertura a prueba por veinte días.

Dicha sentencia fue debidamente notificada a ambas partes.

En fecha 10/02/2023, la DGR oficiada, remitió el expte administrativo N° 9029/376/D/2021, conforme fuera solicitado.

A posteriori, se ordenó en fecha 15/02/2023: Tener presente el informe actuarial que antecede. En su mérito se provee: Pasen los autos a despacho para resolver.

IV.- En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° M 1084/22, dictada con fecha 07/06/2022 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán es ajustada a derecho.

Analizando el caso de marras, cabe manifestar que la obligación de los agentes se concreta en retener o percibir, según sea el caso. Cuando lo hacen, se transforman en obligados directos frente al acreedor (Estado) porque al dar cumplimiento a sus obligaciones de retener o percibir, el contribuyente queda liberado de la obligación tributaria y ellos quedan como únicos deudores y responsables frente al Estado.

En dicho sentido, la jurisprudencia nacional sostuvo, *"...la retención o percepción significa una carga pública desde que es una prestación impuesta unilateralmente por el Estado sin requerir su consentimiento, debiendo servirle el muy importante servicio que significa recaudar el impuesto en la fuente. Los obligados están sometidos a un régimen jurídico especial y no pueden eximirse de la prestación sino por justa causa, permaneciendo temporalmente obligados durante todo el término de vigencia del gravamen, mientras la ley así lo disponga."* (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, "Beato, Alba Raquel", 16.06.2011).

Así vemos que entre las infracciones en las que pueden incurrir los agentes de percepción se encuentra la contemplada en el art. 86 en su inciso 2 del CTP, el cual dispone: *"Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas ...: 1)...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."*

Dicho precepto normativo es claro en la descripción de la conducta reprimida, la que se ha configurado en el caso de autos, ya que no resulta cierto que en la



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

etapa probatoria la firma hubiera probado el error en su sistema contable y de gestión al momento de generar los certificados de percepción. Inclusive se desconoce a qué certificados de percepción se estaría refiriendo, ya que es en las facturas que el agente emite a sus clientes donde constan las percepciones que le realiza.

En ninguna de las etapas: fiscalización, impugnación y en la presente recursiva probó el error que aduce. Esta conducta vulnera lo establecido en el art. 120 2° párrafo del CTP, el cual prevé: "*Los actos y resoluciones de la Administración Pública se presumen verídicos y válidos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante.*" (el subrayado me pertenece)

Ergo, se ha verificado en autos la configuración del elemento objetivo, como así también el elemento subjetivo de la conducta imputada, ya que si bien el artículo mencionado requiere 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 y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el agente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra.

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 inciso 3 del C.T.P. el que presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: "*.3. Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias*", supuesto que ha sido comprobado, ya que al emitir las facturas a sus clientes consignando la percepción efectuada y al no declarar y mucho menos ingresar el importe correspondiente, se aparta de las obligaciones que en su carácter de agente de percepción se encuentran establecidas en la RG 86/00, sus modificatorias y complementarias. Inclusive debe ser tenido en cuenta que dichos clientes computaron dichas percepciones contra el impuesto sobre los Ingresos Brutos devengado.

En la orden de inspección iniciada en fecha 21/07/2021, pudo evidenciarse esta situación y generar como consecuencia que el agente preste conformidad con esta determinación mediante la presentación de las declaraciones juradas y la inclusión del importe total determinado.

No puede pretender escapar a su obligación por el hecho de haber prestado dicha conformidad e ingresado el importe, ya que el bien jurídico protegido (erario público) resultó afectado al haber ingresado dichas sumas de dinero fuera del término en que debió realizarse; con el agravante de que se trataba de fondos de terceros.

En dicha línea interpretativa de los hechos ocurridos, la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación ha dicho en el caso "Emebe S.A." (expte. N° 22.164-I, 10.08.05) respecto de la infracción prevista en el artículo 48 de la ley 11.683, que resulta aplicable por analogía y *mutatis mutandis* al presente caso: "...el ingreso fuera de término de los impuestos retenidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional que requiere el ilícito, pero esa presunción puede ser desvirtuada por el contribuyente a través de distintos medios de prueba...".

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 total 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.

Por las razones ya expuestas, también deben ser rechazadas las pretensiones del reencuadre en los artículos 82 o 85 del CTP; incurriendo en una contradicción al manifestar primero que el incumplimiento fue formal y solo unos párrafos más abajo hacer alusión que se trata de un incumplimiento material, pero encuadrado en el citado art. 85.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución:

- I) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por BGH S.A., C.U.I.T. 30-50361289-1, en contra de la Resolución N° M 1084/22 de fecha 07/06/2022. En consecuencia CONFIRMAR la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.
- II) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. José A. León, vota en idéntico sentido.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José A. León, vota en igual sentido.

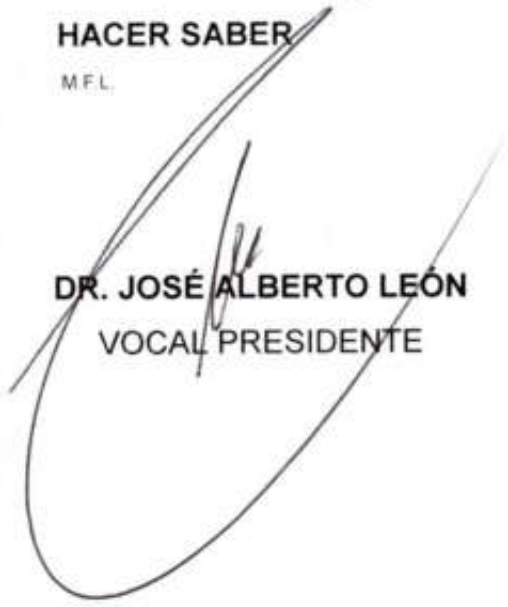
Por ello:

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

- 1- NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **BGH S.A., C.U.I.T. 30-50361289-1**, en contra de la Resolución N° M 1084/22 de fecha 07/06/2022. En consecuencia **CONFIRMAR** la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.
- 2- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

HACER SABER

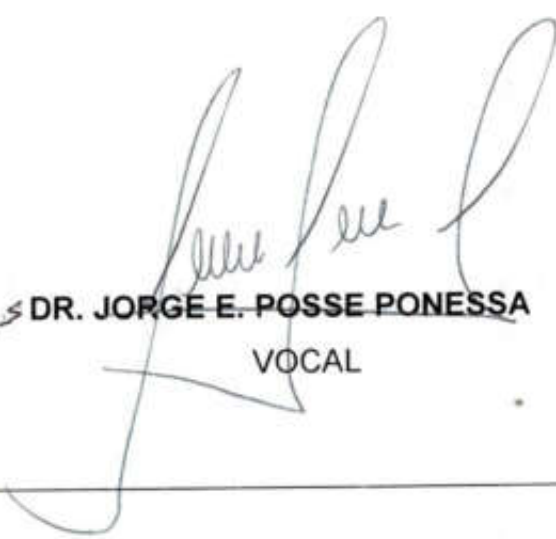
M.F.L.



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTOBAL AROCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION