

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los.../1.....días del mes.....SEPTIEMBRE.....de 2023 se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el CPN Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **“LADRICER S.R.L S/ RECURSO DE APELACIÓN”, Expte. N° 377/926/2019 (Expte. DGR N° 7844/376/S/2019); y**

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: CPN Jorge Gustavo Jiménez.

El CPN Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I.- El contribuyente LADRICER S.R.L, CUIT N° 33-70737633-9, por medio de su apoderado, a fs. 24/25 del Expte. DGR N° 7844/376/S/2019, deduce Recurso de Apelación contra de la Resolución N° M 1545/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 26/06/2019, obrante a fs. 22 del mencionado expediente.

En ella se resuelve: **APLICAR** a la firma una multa de \$ 92.900,30 (noventa y dos mil novecientos con 30/100) equivalente a 2 (dos) 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 los periodos mensuales 10 y 11/2017.

El apelante manifiesta que en fecha 30/11/2017 el contribuyente se presentó en concurso preventivo de acreedores, radicándose en el Juzgado Civil y Comercial Común de la VII° en los autos caratulados “LADRICER s/ CONCURSO PREVENTIVO. Expte. N° 3955/17”, dictándose en fecha 06/04/2018 la apertura del mencionado concurso preventivo, momento a partir del cual el contribuyente y sus acreedores quedaron alcanzados por los efectos del mismo.

Surge del art. 32 de la Ley de Concurso y Quiebra que *“todos los acreedores por causa o título anterior a la presentación y sus garantes, deben formular ante el síndico el pedido de verificación de sus créditos, indicando monto, causa y privilegio”*. De este modo, expresa que no pueden quedar dudas que los periodos mensuales 10 y 11/2017 han sido alcanzados por los efectos del proceso concursal,

y que de hecho, fueron insinuados por la pretensa acreedora ante Sindicatura del proceso concursal.

Siguiendo este razonamiento, si el pretenso crédito tiene causa y origen concursal, la multa, que sería un accesorio y consecuencia del mismo, también necesariamente debe revestir dicho carácter y en consecuencia debe hacerse valer dentro del mencionado proceso y conforme los trámites allí establecidos.

Sostiene que en este caso, la D.G.R ya insinuó su crédito en el concurso preventivo pero no incluyó la multa que ahora pretende imponer. Por dicha razón, ha precluido la oportunidad procesal de hacer valer su crédito, resultando improcedente la aplicación de la misma y solicita, por consiguiente, sea dejada sin efecto.

Ofrece copia simple de solicitud de apertura del concurso preventivo y copia simple de la sentencia que decreta su apertura.

II.- A fojas 36/37 del Expte. N° 7844/376/S/2019 la Dirección General de Rentas contesta el traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En cuanto a la naturaleza preconcursal del crédito cuya falta de ingreso originó la infracción endilgada, manifiesta que el C.T.P tiene su ámbito material y territorial de aplicación, y la finalización del trámite administrativo sancionatorio no se opone a las normas concursales.

Sostiene que el fuero de atracción previsto por el art. 21 de la Ley 24.522 de Concursos y Quiebras no tienen efecto alguno sobre el procedimiento de aplicación de sanciones, de allí que el proceso que se sigue mediante las presentes actuaciones debe tramitar y culminar conforme las reglas previstas por la Ley 5.121 y sus modificatorias.

Teniendo en cuenta la fecha de solicitud de apertura del concurso preventivo, 30/11/2017, concluye que el periodo 10/2017 cuyo vencimiento operó el 21/11/2017 constituye deuda concursal, asistiéndole razón al contribuyente en este punto.

A diferencia de ello, la multa del periodo 11/2017, no se encuentra alcanzada por el fuero de atracción, correspondiendo confirmar la misma atento a que el elemento material -la falta de ingreso de las percepciones correspondientes- se encuentra acreditado.

En consecuencia, entiende que corresponde hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación sólo respecto del periodo 10/2017.

III.- A fs. 8 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal que declara la cuestión de puro derecho y llama autos para sentencia. En consecuencia, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del CTP.

IV.- Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° 1545/19 de fecha 26/06/2019, resulta ajustada a derecho.

Atento al estado concursal en el que se encuentra el contribuyente, resulta correcto diferenciar los períodos sobre los cuales el Fisco aplicó la multa prevista en el art. 86 inc. 2 del C.T.P. Ello por cuanto, como bien argumentan ambas partes, el artículo 32 de la Ley de Concursos y Quiebras establece que *"Todos los acreedores por causa o título anterior a la presentación y sus garantes, deben formular al síndico el pedido de verificación de sus créditos, indicando monto, causa y privilegio"*.

En este sentido, resulta de importancia entonces, la fecha en que el contribuyente solicita ante el juez competente la formación de su concurso preventivo por cuanto es el momento hasta el cual las deudas existentes son consideradas de causa o título anterior.

De las constancias aportadas por el apelante, a fojas 27 del Expte. N° 7844/376/S/2019, se observa que la firma LADRICER S.R.L, a través de su apoderado presenta en fecha 30/11/2017 la correspondiente solicitud de apertura del concurso preventivo.

Mediante Resolución N° M1545/19, la D.G.R aplica al contribuyente, en su carácter de agente de percepción, una multa por mantener en su poder los tributos percibidos en los periodos 10 y 11/2017 una vez vencidos los plazos para su ingreso al Fisco (art. 86 inc.2 del C.T.P).

Se verifica que respecto del período 10/2017, la misma tiene causa pre concursal atento a que la fecha de vencimiento para el ingreso de las percepciones correspondientes se produjo el día 21/11/2017, debiendo el Fisco tomar las medidas pertinentes a los fines de verificar su crédito.

Respecto al periodo 11/2017, a diferencia de lo que ocurre con la multa aplicada al periodo que le precede, ésta se origina en el momento en que el agente percibió el tributo correspondiente y lo mantuvo en su poder después de haber vencido el plazo en que debía ingresarlos al Fisco.

En el caso del periodo bajo análisis, la fecha de vencimiento de las obligaciones de LADRICER S.R.L como agente de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se produjo el día 21/12/2017, es decir, con posterioridad a la fecha de solicitud de apertura del concurso (30/11/2017).

Se trata entonces, de un crédito de naturaleza post concursal, cuya exigibilidad no es incluida en el fuero de atracción del concurso preventivo, y por lo tanto resulta procedente continuar con el tratamiento de la misma en estas actuaciones.

El Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (LEY N° 9155 – BO: 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 año 2017, al momento de dictarse la Resolución que apela (26/06/2019) 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 agente se configura en el momento que el mismo percibió el tributo correspondiente y lo mantuvo en su poder después de haber vencido el plazo en que debía ingresarlos al Fisco, teniendo en cuenta su carácter de Agente de Percepción.

La gravedad de la infracción imputada radica en el perjuicio que implica para el erario por cuanto éste debía contar con esa suma que legítimamente le pertenece. En el caso de autos, no surge del expediente que la firma LADRICER S.R.L haya procedido al ingreso de las percepciones efectuadas durante el periodo 11/2017, ni siquiera tardíamente, por lo que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del agente, se encuentra acreditado.

Ahora bien, 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, en tanto se encuentra en "mejores condiciones imputativas" de hacerlo.

La falta de ingreso 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 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).

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE E. POSSE POMESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

J.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

de decisión, puede decidir entre consumir el hecho o desistir, pues, al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal.

En el caso particular del periodo 11/2017, como ya se expresó en párrafos anteriores, se trata de una deuda de naturaleza post concursal atento a que la fecha de vencimiento para el ingreso de las sumas percibidas operaba el día 21/12/2017, siendo ello posterior a la fecha de presentación en concurso preventivo del contribuyente.

No debe ser ajeno al apelante, que las deudas post concursales son un tipo de crédito totalmente ajeno a éste y que por ello deben ser pagadas en su fecha de vencimiento, sin poder ser excluible de su exigibilidad. No obstante, en el Recurso interpuesto ante este Tribunal nada expresa al respecto; en su lugar, sólo intenta convencer que se tratan -ambos periodos- de deudas pre concursales y que por ello quedan alcanzadas por los efectos del proceso, argumento que no logra neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta.

En razón a ello, considero que se encuentran acreditados los presupuestos requeridos para la aplicación de la sanción establecida en el art. 86 inc. 2) del C.T.P. Consecuentemente, por las consideraciones expuestas concluyo que corresponde: 1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente LADRICER S.R.L CUIT N° 33-70737633-9, en contra de la Resolución N° M 1545/19 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán respecto a la sanción de multa del art. 86 inc. 2) aplicada al periodo fiscal 10/2017 por un importe de \$50.842,74 (cincuenta mil ochocientos cuarenta y dos con 74/100), la que deberá ser insinuada en el concurso preventivo por las vías concursales correspondientes y; 2) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° M 1545/19 debiendo confirmar la misma respecto a la sanción de multa impuesta al periodo 11/2017 por un importe equivalente a \$42.057,56 (cuarenta y dos mil cincuenta y siete con 56/100) por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P, Agente de Percepción.

Así voto.

El señor Vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dijo que comparte las razones dadas por el Sr. Vocal preopinante en el voto que antecede.

El señor Vocal **Dr. José Alberto León** dijo que comparte los fundamentos expuestos por el señor Vocal CPN Jorge G. Jimenez y vota en igual sentido.

En mérito a ello, y visto el resultado del presente acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**

**RESUELVE:**

- 1- HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **LADRICER S.R.L CUIT N° 33-70737633-9**, en contra de la Resolución N° M 1545/19 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán respecto a la sanción de multa del art. 86 inc. 2) aplicada al periodo fiscal 10/2017 por un importe de \$50.842,74 (cincuenta mil ochocientos cuarenta y dos con 74/100), la que deberá ser insinuada en el concurso preventivo por las vías concursales correspondientes y;
- 2- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° M 1545/19 debiendo confirmar la misma respecto a la sanción de multa impuesta al periodo 11/2017 por un importe equivalente a \$42.057,56 (cuarenta y dos mil cincuenta y siete con 56/100) por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P, Agente de Percepción.
- 3- REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente devolver los antecedentes administrativos y **ARCHIVAR.**

**HACER SABER**

M.S.P

**DR. JOSE ALBERTO LEÓN**  
VOCAL PRESIDENTE

**CPN JORGE G. JIMENEZ**  
VOCAL

**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL

**ANTE MÍ**

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION