

SENTENCIA N° 691/17

Expte. N° 475/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 20 días del mes de *Diciembre* de 2017, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **KOUSAL S.A. s/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 475/926/2017 (Expte DGR N° 10838/376/S/2016) y;

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que el contribuyente KOUSAL S.A., CUIT N° 30-64020358-3, por medio de su apoderada, presentó Recurso de Apelación (fs. 19/21 del Expte. DGR) en contra de la Resolución M 1526/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 19/04/2017 obrante a fs. 17. En ella se resuelve aplicar al agente Kousal S.A. una Multa de \$ 112.476,24 (Pesos Ciento Doce Mil Cuatrocientos Setenta y Seis con 24/100), 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. Impuesto Sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, período mensual 10/2015.

Manifiesta el apelante, que se pretende aplicar una multa tomando en cuenta exclusivamente el factor objetivo de la conducta imputada, es decir, el mero ingreso tardío de las sumas retenidas, sin entrar a analizar el factor subjetivo de la sanción, el cual, ni siquiera está explicitado, adoleciendo de esta manera el sumario la falta de motivación que constituye la exigencia esencial del acto administrativo.

Señala que la apoyatura de la acusación en la presunción del art. 88 inc. 3), tiene por objetivo invertir la carga de la prueba, poniendo en cabeza del contribuyente acreditar su inocencia, cuando es claro que el principio general es que éste es inocente y es el estado quien debe probar su culpabilidad a través del aporte de pruebas.

Expresa, por otra parte, que la sanción aplicada no respeta un mínimo de proporcionalidad entre el pretendido ilícito administrativo y la sanción impuesta, puesto que se pretende que su parte ingrese una cuantiosa suma económica por una simple mora que fue además cubierta mediante el pago de los intereses devengados, con lo cual ni siquiera sufrió el fisco un perjuicio financiero.

Que en virtud de ello, solicita se haga lugar al recurso de apelación interpuesto y se revoque la sanción cuestionada.

II.- Que a fs. 01/04 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contestan traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.-

Que esgrime la Autoridad de Aplicación, 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.

A su vez, cita el artículo 88 inciso 3 del Código Tributario Provincial, y establece que es de aplicación para el presente la presunción, salvo prueba en contrario, del 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.

Agrega que, encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las percepciones correspondientes al período mensual 10/2015 conforme lo reconoce el propio

apelante, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86° inciso 2 del C.T.P., en tanto se advierte que la conducta descripta se ha configurado en el caso de autos, en atención a que el agente mantuvo en su poder los tributos percibidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco.

Aduce que cabe rechazar el beneficio de la espontaneidad previsto por el art. 91° del C.T.P. en razón de las percepciones declaradas fueron ingresadas en fecha 15/01/2016 a instancias de la intimación cursada por esta Repartición en fecha 15/12/2015.

Por último, sostiene que teniendo en cuenta la naturaleza y 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, graduada en el mínimo previsto por la norma en cuestión.

En mérito a ello, solicita no se haga lugar al recurso de apelación interpuesto.

III.- Que a fs. 12/13 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 637/17, en 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.

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, cabe resolver, si corresponde encuadrar la conducta del agente Kousal S.A. en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., con respecto al ingreso fuera del plazo legal, de las percepciones efectuadas, para luego considerar si la multa aplicada a la firma está arreglada 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 (consolidado por Ley N° 8240), en su artículo 86° inciso 2 establece que: "...Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a diez (10) 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...".

Ahora bien, la conducta infraccional 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 éste caso en no haber depositado en tiempo y forma al fisco, los tributos efectivamente percibidos.

En los presentes actuados, se encuentra fuera de controversia que Kousal S.A., no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales, razón por la cual la Autoridad de Aplicación inicio el sumario pertinente encuadrando la conducta del apelante en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., por lo que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del apelante, se encuentra acreditado.-

Cabe aclarar, que existe un reconocimiento expreso por parte del contribuyente en su Recurso de Apelación, con respecto al ingreso fuera de término de las percepciones efectuadas.-

Ahora bien y luego del 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.-

La letra del artículo 86° es clara cuando dice: "...Incurrirán en defraudación fiscal...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...", por lo que concluimos que el Código Tributario de la Provincia de Tucumán, encuadra como defraudación la conducta endilgada al apelante en el momento que no deposita en tiempo y forma los montos percibidos.-

En el presente caso, considero que la D.G.R. inició correctamente el Sumario al apelante encuadrando su conducta en las disposiciones del artículo 86 inciso 2), ya que el marco de legalidad que otorga el C.T.P., establece que la conducta imputada es la defraudación fiscal, conforme el Derecho Positivo aplicable a los casos en donde la norma autoriza al Organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes, que con su conducta, afecten al bien jurídico protegido.-

Corresponde aclarar, que el autor del ilícito imputado será aquel sujeto que tenga el dominio del hecho. Es decir, quien maneje la acción. Teniendo tal poder de decisión que podrá decidir entre consumir 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 *luris tantum*, basada en que los contribuyentes en este tipo de ilícitos, se encuentran en "mejores condiciones imputativas" de demostrar que su conducta no deviene de un obrar malicioso. Esto es así, en el momento que el apelante tenía en su poder los montos percibidos, conocía de antemano la fecha del vencimiento para ingresar el tributo y no obstante ello no solo no ingresó los importes correspondientes, sino que solo se limitó a agravarse de la falta de demostración por parte de la D.G.R. de su obrar doloso, sin aportar ningún tipo de prueba que permita desacreditar la imputación efectuada.-

Reiterada jurisprudencia en la materia, ha sostenido que el ingreso fuera del término fijado 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 retenedor en casos o situaciones que deberán ser analizadas con rigurosa prolijidad, por cuanto el dolo, en esta clase de defraudación, consiste en la voluntad deliberada de no llevar a cabo el ingreso en término, no obstante la conciencia de que existe el deber concreto de hacerlo. (Tribunal Fiscal de la Nación- voto de la Dra. Cpn Silvia Ester Hardoy- INDUSTRIAS ALIMENTICIAS MENDOCINAS, 20/08/13).

Asimismo, y con respecto a la imputación endilgada al apelante, para mayor abundamiento la Autoridad de Aplicación cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar tal extremo. Una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.

Cabe señalar que se entiende por “presunción” a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

El artículo 88° del C.T.P., enumera las presunciones que permiten determinar que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, presunciones que admiten prueba en contrario (iuris tantum), 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, situación que no acontece en los presentes actuados.

En autos, la tipificación del ilícito tributario endilgado al apelante, fue encuadrado por la D.G.R. en las disposiciones del artículo 86° inciso 2) y en la presunción establecida por Ley, en el artículo 88° inciso 3) del Código Tributario Provincial, el cual establece que: “... *Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concorra alguna de las causas siguientes: ... 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...”.-

Recordamos que el Código Tributario Provincial, otorga la facultad a la D.G.R. de hacer uso de las presunciones normadas en el artículo 88º, habiendo encuadrando la conducta del apelante en el presente caso, en el inciso 3).-

Es por ello, que corresponde confirmar lo actuado por la Autoridad de Aplicación, así como el uso de las presunciones del artículo 88º inciso 3) para acreditar la conducta del agente, ya que según se desprende de las constancias de autos, el mismo no ha logrado probar la inexistencia del elemento subjetivo propio del tipo infraccional imputado, es decir, no aporta ningún elemento probatorio que permita eximir su responsabilidad, máxime cuando el acto administrativo por medio del cual se aplica la sanción, en su condición de tal goza de presunción de legitimidad.

Que en igual sentido se expidió El Tribunal Fiscal de Buenos Aires, en el caso “Cooperativa Agrícola Ltda. de Conesa, de fecha 02/09/1981”, establece en el considerando nº 3: “...Que sobre la base de lo expuesto, este Cuerpo ha estimado prudente repensar el tema, llegando a la conclusión de que el ilícito en tratamiento requiere para su configuración, además de la materialidad del hecho, la existencia de un elemento subjetivo intencional, tal como lo señalan los autores y fallos antes citados. Sin perjuicio de ello el Tribunal entiende, siguiendo en este aspecto la doctrina preconizada por Carlos M. Giuliani Fonrouge (“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), 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...”.

Asimismo, el Tribunal Fiscal de la Nación, sostiene que: “...El mantenimiento del importe tributario en su poder luego de vencer los plazos en que debió ingresarlo perjudica al erario que debía contar con esa suma que legítimamente le

pertenece, siendo ello lo que tipifica la conducta fraudulenta del agente". Sobre esta situación, la Corte ha sostenido que tal hecho "...podría descartar la existencia de maniobra evasiva, pero tal circunstancia carece de significación en el caso de la defraudación cometida por el agente de recaudación, figura que, como se expresara, no requiere la existencia de ardid". (S.C.B.A. en autos "Banco Oceánico Cooperativo Limitado, sentencia del 31/05/83).-

Asimismo, cabe tener en cuenta lo establecido por el artículo 10 de la Resolución General N° 86/00 con sus modificatorias y complementarias que habilita la aplicación de sanciones en caso de incumplimiento a sus previsiones, al establecer: "Los agentes de Percepción indicados en el art. 2° que omitan efectuar y/o depositar las percepciones o incurran en incumplimiento total o parcial de las obligaciones dispuestas por esta resolución, serán pasibles de las sanciones establecidas en el Código Tributario".

El art. 5° de la R.G. 86/00 establece la oportunidad en que corresponde practicar la percepción al proveer: "La percepción deberá practicarse al momento de la emisión de la factura o documento equivalente, adicionándola en forma discriminada al precio neta de la venta, locación o prestación, bajo las condiciones señaladas; el instrumento será constancia suficiente de la percepción practicada", exceptuando de tal obligación únicamente a las empresas prestadoras de servicios públicos, siendo las únicas a las que se autoriza a practicar las percepciones al momento de la efectiva cobranza de las facturas correspondientes.

En este sentido se ha pronunciado la jurisprudencia: "Que no puede sentarse por principio que las dificultades por las que atraviesa una empresa puedan servir de razón liberatoria de las obligaciones fiscales, no solo para ella, sino también para sus responsables por deuda ajena, puesto que ello conspira precisamente contra la garantía del crédito fiscal que se ha querido instrumentar con el sistema de responsabilidad solidaria (TFN, Sala B, "Ripa Jorge Joaquín s/apelación, 09/05/2002).

En conclusión, hay un elemento concreto que, a mi juicio, es esencial para confirmar lo actuado por la D.G.R., que es el reconocimiento del agente de la materialidad de la acción, sin la prueba de elemento alguno que neutralice la consideración negativa y deliberada de su conducta, por lo que al producirse el vencimiento del plazo para ingresar la percepción, concurren los presupuestos mencionados en el artículo 86° inciso 2) y corresponde hacer operativa la presunción del artículo 88° inciso 3) del C.T.P., ya que el responsable al conservar la percepción por un lapso que excede el plazo de su vencimiento para ingresarlo al Fisco, nos indica inequívocamente que su conducta se encuentra guiada por la intención de defraudar, considerando acreditado por la D.G.R., el elemento subjetivo necesario para confirmar la sanción impuesta.

Por otra parte, la conducta verificada en el agente genera un grave perjuicio en las arcas del Estado, al no cumplir sus obligaciones en tiempo y forma, lo cual incide lógicamente en el cumplimiento de sus fines y propósitos, razón por la cual no puede argüirse falta de lesión al bien jurídico tutelado por la norma.

Asimismo, dicha conducta ocasionó todo un accionar del Organismo Recaudador que debió intimar en fecha 15/12/15 al Agente, al efectivo ingreso de las percepciones declaradas y no ingresadas en tiempo y forma, descartándose en este caso, el principio de la espontaneidad.

Por último, considero que la norma del art. 86 inc. 2 del C.T.P., es clara en cuanto al monto que debe tomarse como base para la aplicación de la multa, el cual no es otro, que el impuesto percibido dejado de ingresar al Fisco al momento de su vencimiento. En el presente caso, habiéndose verificado el pago realizado por el Agente, en forma posterior al vencimiento de la obligación, tal como se consignó precedentemente, la aplicación de la norma mencionada surge indubitable. Por otra parte, la Autoridad de Aplicación ha determinado la multa con el mínimo legal establecido en el art. 86 del C.T.P., por lo que su cuantificación resulta adecuada y razonable.

La graduación de la sanción realizada dentro de los parámetros que la misma ley permite no convierte al acto que la impone en desproporcionado e irrazonable,

porque ello implica el ejercicio de una facultad legal conferida a la Autoridad de Aplicación.

Por ello, corresponde NO HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por KOUSAL S.A., CUIT N° 30-64020358-3, conforme los argumentos expuestos precedentemente. Así voto.

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

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en igual sentido.-

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1.- **NO HACER LUGAR**, al recurso de apelación interpuesto por **KOUSAL S.A.**, CUIT N° 30-64020358-3, en contra de la Resolución N° M 1526/17 de fecha 19/04/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la Sanción de Multa de \$ 112.476,24 (Pesos Ciento Doce Mil Cuatrocientos Setenta y Seis con 24/100), equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento respecto del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, período mensual 10/2015, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del Código Tributario Provincial, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes

2.- **REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE**, oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

HAGASE SABER

S.G.

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

DR. N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI

Dr. JORGE G. JIMENEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA