

SENTENCIA N° 327 /18

Expte. N° 496/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 24 días del mes de Julio de 2018, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, Dr. José Alberto León (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **SERVICIOS Y NEGOCIOS S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 496/926/2017 (Expte. DGR N° 14872/376/S/2016) y;

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

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° M 2196-17?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. Que a fojas 34/36 del expediente N° 14872/376/S/2016, el contribuyente **SERVICIOS Y NEGOCIOS S.A.**, CUIT N° 30-65756128-9, por medio de apoderado, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 2196-17 de la Dirección General de Rentas de fecha 18.05.2017 obrante a fs. 24 del mismo expediente mediante la cual resuelve **DESESTIMAR** el descargo interpuesto por el contribuyente contra el sumario instruido a fs. 05 del expte. de referencia y **APLICAR** al agente una multa de \$75.941,94 (Pesos Setenta y Cinco Mil Novecientos Cuarenta y Uno con 94/100), equivalente a dos (2) 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 09/2015.

II.- El apelante inicia la exposición de sus agravios aduciendo la improcedencia de la aplicación de la pena. A su entender, la conducta de **SERVICIOS Y NEGOCIOS S.A.** no deja entrever la más mínima sospecha de actitud fraudulenta.

JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Afirma que la conducta que se le pretende imputar surge del actuar diligente de la firma ya que presentó la correspondiente declaración jurada F813 exteriorizando el monto a abonar; y, ante la accidental demora en el ingreso de las percepciones efectuadas, de inmediato se procedió al ingreso de las mismas con sus respectivos intereses, sin provocar así ningún daño patrimonial al fisco. Agrega que la mora en el ingreso de las percepciones fue mínima, menos de un mes y se efectuó con los intereses correspondientes, por lo que afirma no hubo perjuicio alguno.

Alega, que toda infracción y sanción tributaria forma parte del derecho penal y, por lo tanto, le son aplicables los principios que nutren esa rama del derecho, como el principio de la reparación integral o plena del daño injustamente causado, consagrado en el artículo 59° del Código Penal, según el cual la acción penal se extingue por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes.

En este sentido, manifiesta que el verdadero bien jurídico tutelado no es otro que la recaudación del fisco tal como lo establece el artículo 86° de la Ley 5.121, y que ni la actividad de control, ni la recaudación se vieron afectadas y/o lesionadas, toda vez que la misma se practicó en su justa medida.

Asimismo, esgrime la improcedencia de la calificación dolosa, recordando que la defraudación requiere de un acto doloso, en donde la acción subjetiva e intencionalidad son fundamentales. En su entender, la conducta material del contribuyente se encuentra a todas luces desprovista del elemento defraudatorio que exige la figura del art. 86° de la ley tributaria. Más aún, aduce que esa intención dolosa debió ser probada en forma asertiva y terminante por la Administración, nada de lo cual ha sucedido.

Considera irrazonable la sanción impuesta por el organismo administrativo y solicita en última instancia, si resultara procedente la multa, se reduzca a un tercio de su mínimo legal en virtud de la aplicación del inciso b) artículo 7° de la Ley N° 8.873, restablecida por la Ley N° 9.013, reconociendo que la firma no se adhirió a la mencionada ley.

DR. JORGE E. PORSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

III.- Que a fs. 1/4 del Expte. N° 496/926/2017 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

En primer lugar, señala que el artículo 86° inciso 2 del C.T.P. prevé sanción para los Agentes de Percepción que mantengan en su poder tributos retenidos y/o percibidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos al fisco, conducta que se verifica en el caso de marras ya que la firma ha mantenido en su poder tributos que declaró haber percibido, más allá del término preestablecido para su ingreso.

Asimismo, destaca que se debe tener en cuenta la presunción de defraudación contemplada en el artículo 88° inciso 3 del C.T.P. el cual presume, salvo prueba en contrario, 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 expresa 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. Del mismo modo, resalta que cabe tener en cuenta lo establecido por el art. 10° de la Resolución General N° 86/00 sus modificatorias y complementarias, que habilita la aplicación de sanciones en caso de incumplimiento a sus previsiones.

Señala que el Agente de Percepción cumple con una obligación legal, y maneja fondos ajenos, de allí la gravedad asumida por el hecho de no depositar dentro del término legal los importes percibidos.

En consecuencia, afirma que la conducta infraccional imputada se ha verificado en el caso de autos, ya que el período mensual reclamado fue abonado fuera de término, razón por la cual entiende que resulta procedente el encuadre legal dado a su conducta, como la aplicación de la sanción que apela.

Por otro lado, en relación al elemento subjetivo de la defraudación tributaria, destaca que 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 de la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia



JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

y en el presente caso el agente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra.

En este sentido, expresa que la intención defraudatoria que la figura infraccional requiere está dada por el lapso de tiempo durante el cual el agente tuvo en su poder los importes percibidos antes de ingresarlos al Fisco. En el caso de marras, la fecha de vencimiento para el ingreso de dichas percepciones se produjo el día 19.10.2015, haciéndolo recién el agente en fecha 17.11.2015, por lo que afirma ha transcurrido un lapso de tiempo considerable que permite colegir una actitud de beneficiarse con la utilización de fondos que no son propios.

Manifiesta que surge con claridad que la conducta que intenta reprimir el Fisco es la falta de ingreso del tributo en término, hecho que considera genera un grave perjuicio a las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos, por lo que el presentante no puede sostener que no se lesionó el bien jurídico tutelado por la norma.

Asimismo, respecto al monto de la multa aplicada, destaca que el Digesto Tributario otorga la posibilidad de graduar la sanción de dos (2) a diez (10) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida. En tal sentido y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al Director General de Rentas, considera que deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada, la cual expresa fue graduada en el mínimo legal vigente.

Finalmente, respecto al pedido de reducción de sanción previsto en el artículo 7° inciso b) de la Ley 8.873 restablecida por la Ley 9.013, entiende que cabe rechazar la reducción pretendida ya que el mencionado beneficio es aplicable a los casos que exista instrucción de sumario, sin que a la fecha de acogimiento a dicho régimen se haya aplicado la multa correspondiente, por lo que afirma no resulta aplicable a las presentes actuaciones.

Por lo expuesto, considera que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el agente SERVICIOS Y NEGOCIOS S.A., en contra de la Resolución N° 2196/17 de fecha 18.05.2017, debiendo confirmarse la misma.

JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

IV.- A fs. 10/11 del expediente N° 496/926/2017 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 122/18, 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.

V.- 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 de la firma SERVICIOS Y NEGOCIOS S.A. en el artículo 86° inciso 2 del C.T.P., con respecto al ingreso fuera del plazo legal de las percepciones efectuadas y considerar si la multa impuesta a la firma, es conforme 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..."*.

De acuerdo a la norma transcripta, 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.

En los presentes actuados, se encuentra fuera de controversia que SERVICIOS Y NEGOCIOS S.A. no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales, razón por la cual la Autoridad de Aplicación inició 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 recurrente, se encuentra verificado y además existe un reconocimiento expreso por parte del contribuyente en su recurso de apelación, con respecto al ingreso fuera de término de las percepciones efectuadas.

Por todo ello considero que la D.G.R. inició correctamente el sumario encuadrando la conducta del apelante en las disposiciones del artículo 86° inciso 2), ya que el marco de legalidad que otorga el C.T.P., establece una conducta de 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 el 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 *iuris 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 sólo no ingresó los importes correspondientes, sino que sólo 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 (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).

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 concurra 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 88°, habiendo encuadrado 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 88° 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

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

infracional 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", al establecer 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 Océánico Cooperativo Limitado, sentencia del 31/05/83).

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 contribuyente 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 86º inciso 2), y corresponde hacer operativa la

JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 lo expuesto no resulta de aplicación el art. 59° punto 6) del Código Penal requerido por el apelante en cuanto a la reparación integral del daño, siendo el mismo improcedente.

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.

Por último, cabe precisar que no es viable la pretensión del agente respecto a la aplicación del beneficio del artículo 7 inciso b) de la Ley 8.873, por el hecho de no estar adherido al Régimen Excepcional de Facilidades de Pago, condición necesaria para que pueda gozar de tal beneficio. Así lo dispone el mismo artículo, al expresar: "...En los casos que exista instrucción de sumarios, sin que a la fecha del acogimiento al presente régimen se haya aplicado la multa correspondiente...", por lo que la letra de la ley es clara al tener como requisito para el beneficio de la norma, la adhesión expresa a la misma, situación no acreditada en autos, no asistiéndole razón a lo solicitado por el apelante.

Por las consideraciones que anteceden propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente SERVICIOS Y NEGOCIOS S.A. en contra de la Resolución N° M 2196-17, dictada con fecha 18.05.2017 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa de \$75.941,94 (Pesos Setenta y Cinco Mil Novecientos Cuarenta y Uno con 94/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 09/2015, 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 C.T.P., por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

Así lo propongo.

Dr. JORGE E. POSSE PONEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. José Alberto León dijo:

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

En merito a ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente SERVICIOS Y NEGOCIOS S.A. en contra de la Resolución N° M 2196-17, dictada con fecha 18.05.2017 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa de \$75.941,94 (Pesos Setenta y Cinco Mil Novecientos Cuarenta y Uno con 94/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 09/2015, 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 C.T.P., por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

2) REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE, oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVASE**.

ABF

HAGASE SABER

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL

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

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA