

SENTENCIA N° 384 /18

Expte. N° 232/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 15 días del mes de Agosto de 2018, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), en ausencia del Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como "CORRALÓN ACONQUIJA S.R.L. S/RECURSO DE APELACIÓN", Expediente N° 232/926/2018 (Expte DGR N° 45.163/376/S/2016) y;

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa expresó:

I.- Que el contribuyente CORRALÓN ACONQUIJA S.R.L., CUIT N° 30-53349356-0, por medio de su apoderado, presentó Recurso de Apelación (fs. 26/31 del Expte. DGR 45.163/376/S/2016) en contra de la Resolución N° M 445/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 11/01/2018, obrante a fs. 24. En ella se resuelve APLICAR al agente una multa de \$ 235.870,52 (Pesos Doscientos Treinta y Cinco Mil Ochocientos Setenta con 52/100) 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, periodo mensual 07/2016.-

Sostiene que toda infracción y sanción tributaria forma parte del derecho penal, por lo tanto le son aplicables los principios que nutren esa rama del derecho, entre las cuales se encuentra el principio de la reparación integral o plena del daño causado injustificadamente. Manifiesta que una reparación total del perjuicio causado puede compensar la culpabilidad y determinar la no punibilidad, encontrándose el mencionado principio en el art. 59° del Código Penal-



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



C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
San Martín 362, 3° Piso, Block 2
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. 232-926-2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 1 de 12

Arguye que toda sanción de naturaleza penal debe producir la afectación de un bien jurídico tutelado, lo cual no se produce en el presente caso, ya que ingresó las percepciones efectuadas con sus respectivos intereses. Es decir, efectuó una reparación integral del daño que podría haber causado a las arcas fiscales.-

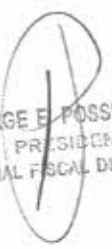
Alude que, si bien el importe de las percepciones fue ingresado fuera de término, no puede tenerse por configurado el elemento intencional que requiere el ilícito, puesto que de ninguna manera puede inferirse que mantuvo en su poder fraudulentamente el importe de las mismas. Expresa que declaró las percepciones efectuadas en su respectiva declaración jurada, lo que constituye una prueba irrefutable de la inexistencia de dolo en su accionar.-

Alega que aplicar una pena únicamente teniendo en cuenta circunstancias objetivas resulta inadecuado, ya que también debe efectuarse un riguroso análisis de las circunstancias personales del sujeto y los hechos que rodearon su accionar. La circunstancia de haber ingresado las percepciones, sumado al hecho de haberlas manifestado en sus declaraciones juradas, resulta suficiente para afirmar la ausencia de toda maniobra encaminada a defraudar al Fisco.-

Manifiesta que el dolo no se presume y que no existe en este caso prueba directa sobre la existencia de un accionar fraudulento, por lo que mal puede endilgársele un obrar doloso.-

Sostiene que la sanción impuesta resulta irrazonable y desproporcionada, ya que exteriorizó en tiempo oportuno el importe de las percepciones practicadas mediante la presentación tempestiva de la declaración jurada correspondiente. Al haber ingresado el tributo en su totalidad corresponde que el Fisco reduzca la multa aplicada a 1/3 (un tercio) de su mínimo legal, en virtud de lo dispuesto por el inc. b) del art. 7° de la Ley N° 8.873 -restablecida por la Ley N° 9.013.-

Por último expresa, que si bien efectuó el pago del capital reclamado por el Fisco, sin estar adherido al régimen establecido por la la norma citada, dicho pago fue efectuado de contado y cumpliendo con sus obligaciones fiscales. En consecuencia, la Autoridad de Aplicación no puede tener un trato diferencial entre



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

aquellos que pagaron de manera espontánea, y los que pagaron en virtud de su adhesión al mencionado régimen.-


II.- A fs. 01/04 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto (artículo 148° del Código Tributario Provincial.-

En su responde sostiene que la conducta que intenta reprimir el Fisco es la falta de ingreso del tributo en término, hecho que genera un grave perjuicio a las arcas del Estado.-

Destaca que resultan aplicables al caso en cuestión, las normas contenidas en el C.T.P., por referirse a infracciones tributarias, y no las del Código Penal que aluden a delitos y penas en general. Aún en la hipótesis de admitir su procedencia, si bien el artículo 59° inciso 6) del Código Penal prevé la extinción de la acción penal por reparación integral del perjuicio causado, dicha previsión resulta aplicable a los delitos en general y su operatividad cede ante las previsiones del artículo 64° del mismo digesto normativo, el cual contempla específicamente la extinción de la acción penal en delitos reprimidos con multa.-

Agrega que el artículo 64° del Código Penal supedita la extinción de la acción al pago de la multa mínima y a la reparación unilateral del perjuicio causado. Llegando a la conclusión que la sanción aplicada en autos resulta ajustada a derecho, ya que el recurrente no canceló la deuda voluntariamente, sino a consecuencia de la Instrucción de Sumario cursada en autos. El hecho de haber regularizado su situación ante el Fisco no es óbice a la aplicación de la sanción prevista en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P. toda vez que resulta de relevancia el momento en que se produjo dicha regularización.-

El artículo 86° inciso 2) del C.T.P. prevé sanción para los Agentes de Percepción que mantengan en su poder tributos percibidos después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco, conducta que se verifica en este caso. Por ello resulta procedente el encuadre legal dado a la conducta del apelante.-



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

Debe tenerse en cuenta la presunción de defraudación contemplada en el artículo 88° inciso 3) del C.T.P. el cual establece -salvo prueba en contrario-, el propósito de defraudación cuando exista manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y la aplicación que de los mismos hagan los sujetos pasivos.-

Expresa que a diferencia de lo que sucede 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, hecho no ocurrido en el presente caso.-

Respecto a la graduación de la multa cita el artículo 75° del C.T.P. que 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 el grado de culpa o dolo del infractor". Es decir que la graduación de la sanción fue realizada dentro de los parámetros que la Ley permite, por lo tanto la multa impuesta no resulta desproporcionada, como pretende el recurrente.-

En cuanto al pedido de reducción de sanción, conforme artículo 7° inciso b) de la Ley N° 8.873, resulta pertinente rechazar la reducción pretendida, ya que dicho beneficio es aplicable a los casos en que exista Instrucción de Sumario, sin que a la fecha de acogimiento a dicho régimen se haya aplicado la multa correspondiente, lo que no resulta aplicable a estas actuaciones.-

III.- A fs. 10/11 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 277/18, donde se declara la cuestión de puro derecho, y se llaman autos para sentencia (artículo 151° del C.T.P.).-

IV.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación, corresponde resolver si la Resolución N° M 445/18 resulta ajustada a derecho.-



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

A fojas 2 del Expediente N° 45.163/376/S/2016 (DGR) consta notificación legal N° 201609-00004-000040, cursada al contribuyente CORRALÓN ACONQUIJA S.R.L., en donde se inicia Instrucción de Sumario N° B10/S/000000373/2016, por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., en relación al período 07/2016, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción.-

A fojas 24 del Expediente N° 45.163/376/S/2016 rola Resolución N° M 445/18 emitida por la D.G.R. de fecha 11/01/2018, la que en su artículo 1°, aplica al contribuyente una multa equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento por el período mensual 07/2016, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, por encontrarse su conducta incurso en la causal del artículo 86° inciso 2) del C.T.P.-

Con respecto a lo expresado por el apelante en su recurso, cabe resolver si corresponde encuadrar su conducta en los alcances del artículo 86° inciso 2) del C.T.P., en relación al ingreso fuera del plazo legal de las percepciones efectuadas, y considerar si la multa aplicada a la firma es ajustada a derecho.-

El Código Tributario Provincial -Ley N° 5.121-, en su artículo 86° inciso 2) establece: *"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".-*

La conducta infraccional endilgada al apelante se configura en el momento en que percibió el tributo correspondiente y lo mantuvo en su poder, 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 dicha conducta en las disposiciones del artículo 86° inciso 2), al considerar que incurrió en defraudación fiscal, conforme lo establece la normativa aplicable.-

A los fines de poder confirmar la existencia de defraudación fiscal por 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.-

A fs. 3 del Expediente N° 45.163/376/S/2016 (DGR) obra constancia emitida por la Dirección General de Rentas, en la cual se evidencia la discrepancia entre la fecha de vencimiento de la obligación tributaria y su ingreso por parte del recurrente. Allí se observa que para el periodo 07/2016, el vencimiento del pago del tributo operó el día 16/08/2016, mientras que el ingreso del mismo se produjo el día 28/09/2016.-

Se encuentra fuera de controversia que el Agente no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales. Es por ello que la Autoridad de Aplicación inicio el Sumario pertinente, y encuadró la conducta del apelante en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P. En consecuencia, el elemento objetivo necesario para determinar la imputabilidad del recurrente se encuentra acreditado.-

Corresponde aclarar además, 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.-

En concordancia con lo expuesto, y luego del análisis objetivo del hecho, resulta necesario determinar la imputabilidad del autor a fin de establecer si resulta pertinente la calificación legal atribuida al mismo.-

La letra del artículo 86° del C.T.P. es clara cuando establece: *"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"*. Es por ello que el Código Tributario de la Provincia de Tucumán, encuadra como defraudación la conducta endilgada al apelante desde el momento en que no deposita en tiempo y forma los montos percibidos.-

Corresponde aclarar, que el autor del ilícito imputado será aquel sujeto que tenga el dominio del hecho. Es decir, quien maneja la acción, por lo 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, ya que el apelante conocía la fecha de vencimiento para ingresar el tributo retenido y no obstante ello, no sólo no ingresó los importes correspondientes, sino que solo se limitó a agraviarse 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 la presunción de que se ha dado el elemento intencional propio de la figura descripta en el art. 86° inc. 2) del C.T.P. 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, por cuanto el dolo, en esta clase de defraudación, consiste en la voluntad deliberada de no llevar a cabo el ingreso en término del tributo percibido, no obstante la conciencia de que existe el deber concreto de hacerlo.-

Con respecto a la conducta dolosa imputada 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 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. Correspondiendo al Agente liberarse de tales actos, mediante el desarrollo de una probanza en la cual acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido, situación que no acontece en estos 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 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 encuadrando la conducta del apelante en el presente caso, en el inciso 3° del mencionado artículo.-

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, 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 que le aplica la sanción, en su condición de tal, goza de presunción de legitimidad.-

En igual sentido se expidió El Tribunal Fiscal de Buenos Aires, en el caso *"Cooperativa Agrícola Ltda. de Conesa, de fecha 02/09/1981"*, estableciendo 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*

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

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 (...).-

Es de resaltar lo sostenido por la Corte en cuanto expresa: "(...) 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).-

Cabe además, expresar que el pago del tributo adeudado se produjo como consecuencia de la notificación de la Instrucción de Sumario impetrada por la Autoridad de Aplicación, por lo cual no puede el apelante aducir que efectuó de manera espontánea el pago del mismo.-

En conclusión, hay un elemento concreto que a juicio de este Tribunal es esencial para confirmar lo actuado por la D.G.R., que es el reconocimiento del contribuyente de la materialidad de la acción, sin prueba alguna que neutralice la consideración negativa y deliberada de su conducta. Al producirse el vencimiento del plazo para ingresar el tributo, concurren los presupuestos del artículo 86º inciso 2) y la presunción establecida en el artículo 88º inciso 3) del C.T.P., ya que el responsable, al conservar las percepciones por un lapso que excede el plazo de vencimiento para ingresarlas al Fisco, demuestra inequívocamente que su conducta se encuentra guiada por la intención de defraudar, quedando acreditado el elemento subjetivo necesario para confirmar la sanción impuesta.-

Respecto a lo sostenido por el apelante en cuanto manifiesta que mediante su accionar no se puso en peligro el bien jurídico tutelado por el Fisco, resulta necesario expresar que, en el presente caso, el bien jurídico tutelado por la norma

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

legal se vio afectado ante la falta de ingreso del tributo en término, lo cual produjo un evidente perjuicio a las arcas del Estado. En consecuencia, lo aducido por el apelante no encuentra asidero, resultando oportuno rechazar el planteo realizado por el mismo.-

En lo atinente al planteo realizado por el recurrente mediante el cual alega que corresponde una reducción en el importe de la multa, en conformidad con lo normado por la Ley N° 8.873 -restablecida por la Ley N° 9.013-, sin haber procedido previamente a la adhesión a la normativa mencionada, cabe expresar que mal puede el Agente pretender encontrarse en igualdad de condiciones que un contribuyente o responsable que si adhirió al régimen establecido en dicho digesto normativo.-

De conformidad con lo expresado precedentemente, cabe aclarar que si bien el régimen mencionado, otorga diversos beneficios a favor de los contribuyentes, también les genera una serie de obligaciones, como la establecida en su artículo 14° inciso 8), el cual determina: "El acogimiento al presente régimen, implica de pleno derecho el allanamiento incondicional del contribuyente y responsable y, en su caso, el desistimiento y expresa renuncia a toda acción y derecho, incluso el de repetición y el de prescripción, respecto a toda actuación administrativa o judicial y a todo planteo acerca de la falta de validez constitucional de las normas de carácter tributario dictadas o sancionadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente Ley, independientemente por lo cual se formule el citado acogimiento".-

Respecto a que la multa aplicada resulta irracional y desproporcionada, cabe mencionar lo normado por el artículo 75° del C.T.P., que 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 el grado de culpa o dolo del infractor". Por ello, 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 ajustada a derecho la sanción aplicada.-


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

Teniendo en cuenta que la sanción aplicada es el mínimo establecido en el art. 86° inciso 2) del C.T.P., no se presentan indicios de confiscatoriedad en el "quantum" de la multa determinada por la Autoridad de Aplicación. En consecuencia corresponde rechazar el argumento impetrado por el apelante.-

Por todo lo expuesto, corresponde NO HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente CORRALÓN ACONQUIJA S.R.L., CUIT N° 30-53349356-0, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.-

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

Por lo expuesto y existiendo mayoría de votos suficientes para el dictado de la presente,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente CORRALÓN ACONQUIJA S.R.L., CUIT N° 30-53349356-0, contra la Resolución N° M 445/18 de fecha 11/01/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia **CONFIRMAR** la Sanción de Multa de \$ 235.870,52 (Pesos Doscientos Treinta y Cinco Mil Ochocientos Setenta con 52/100), equivalente a 2 (dos) veces los montos mensuales percibidos y no depositados a su vencimiento por el periodo mensual 07/2016, 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 Código Tributario Provincial, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

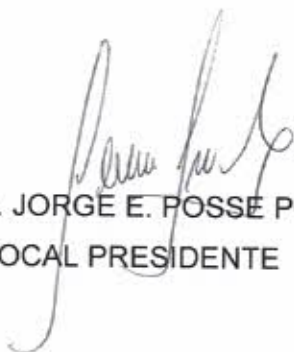
2.- REGISTRAR, NOTIFICAR, y oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados, y archivar.-



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

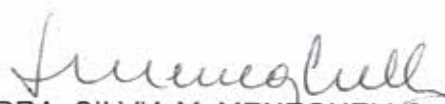
SE HAGA SABER

S.S.


DR. JORGÉ E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ


DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA