

SENTENCIA N° 707/18

Expte. N° 741/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ⁰⁷..... días del mes de ~~NOVIEMBRE~~ 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 “**ATILES S.A**” **S/ RECURSO DE APELACION**, Expte. **Nro. 741/926/2017 – Ref. Expte. Nro. 29751/376/A/2016 (D.G.R.)**”;

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 3566-17?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar? Por ello,

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I. Que a fojas 75/76 del expediente N° 29751/376/A/2016, el contribuyente **ATILES S.A.**, CUIT N° 30-67192423-8, por medio de su apoderado, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 3566-17 de la Dirección General de Rentas de fecha 12.09.2017 obrante a fs. 68/69 del expediente N° 29751/376/A/2016 mediante la cual resuelve **APLICAR** al agente **ATILES S.A.** una multa de \$82.335,20 (Pesos ochenta y dos mil trescientos treinta y cinco con 20/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento, 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 04/2016.

II. El apelante se agravia de la Resolución por medio de la cual se le aplica la multa por cuanto la misma no ha considerado los argumentos y las pruebas aportadas, lo cual cercena su derecho de defensa y el debido proceso adjetivo tornándola nula.

Sostiene que no existe el ilícito imputado ya que la norma sanciona el hecho de *mantener* en su poder tributos percibidos y no depositados, hecho que no sucedió en su caso debido a que contablemente se registra la percepción al momento de emitir la factura pero el ingreso efectivo de ese dinero se produce posteriormente, al momento del cobro de dichas facturas, motivo por el cual, en ningún momento retuvo dinero perteneciente al Fisco, sin configurarse la figura del art. 86 inc. 2 del C.T.P.

Por otro lado afirma que en su accionar no existió dolo para que se configure la infracción, y acredita con documentación que la fecha de cobro de las facturas donde se efectuaron percepciones son posteriores a la fecha de vencimiento de la declaración jurada del mes de abril de 2017, hecho que demuestra que nunca retuvo dinero percibido de terceros.

Por último, afirma que la Resolución N° M 3566/17 es nula por carecer de motivación y solicita se revoque la misma por no existir elementos para la aplicación de la sanción.

III. A fojas 84/86 del Expte. N° 29751/376/A/2016 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En dicho responde sostiene que el artículo 86° inciso 2 del C.T.P. prevé sanción para los Agentes de Retención que mantengan en su poder tributos percibidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco.

Si bien el artículo mencionado requiere de la intención de defraudar por parte del sujeto, en las infracciones tributarias, y particularmente en la defraudación, es el imputado quien debe probar su inocencia; hecho que el contribuyente no ha logrado desvirtuar en este caso.



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



DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCALE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



G.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Igualmente, debe considerarse 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 entiende 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, destaca lo establecido por el artículo 10º de la Resolución General N° 86/00 sus modificatorias y complementarias, que habilita a la aplicación de sanciones en caso de incumplimiento a sus previsiones y a las del C.T.P.

En el caso de autos, encontrándose acreditado el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las percepciones correspondientes al periodo 04/2016, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el art. 86 inc. 2 del Digesto Tributario, en tanto se advierte que la conducta allí descrita se ha configurado al mantener en su poder los tributos percibidos.

Recalca que los agentes 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, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación ya que de otro modo, implicaría permitirle un autofinanciamiento.

El responsable no puede librarse de responsabilidad fundándose en razones administrativas y financieras y en las características particulares de su giro comercial y pretender trasladar al Fisco las consecuencias de la misma.

En relación a la operatoria comercial alegada por el apelante, cita el primer párrafo del art. 5 de la RG N° 86/00 que establece: "*La percepción deberá practicarse en el momento de la emisión de la factura o documento equivalente (...)*" por lo que rechaza el argumento intentado por el apelante.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

C.P.N. JORGE BUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Por las consideraciones expuestas, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto, en contra de la Resolución N° M 3566/17, debiendo confirmarse la misma.


IV. A fs. 11/12 del expediente N° 741/926/2017 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 334/18, 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 ATILES 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 en que el mismo percibió el tributo correspondiente y mantuvo en su poder los montos propiedad de la DGR después de haber vencido el plazo en que debía ingresarlos.



J.R.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Teniendo en cuenta su carácter de Agente de Percepción, la gravedad del hecho se centra en que mantiene importes tributarios que no le son propios, perjudicando al erario que debía contar con esa suma que legítimamente le pertenece.

Para 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 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 ATILES S.A. no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales, ya que la fecha de vencimiento para hacerlo se produjo el día 19/05/2016 efectivizándolo el 30/06/2016, por lo que de esta forma queda acreditado el elemento objetivo.

Una vez realizado 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.

El autor del ilícito imputado es aquel sujeto que tenga el dominio del hecho, es decir, quien maneje la acción. Al tener tal poder de decisión, puede decidir entre consumir el hecho o desistir, pues, al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal.

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 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.

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



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VICEDIRECTOR
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

existe defraudación fiscal. No obstante, estas presunciones 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.

En este sentido, el apelante se defendió argumentando que las ventas por las cuales se realizaron las percepciones fueron efectuadas en cuenta corriente, produciéndose el cobro en fechas posteriores al vencimiento de la declaración jurada del período, por lo que en ningún momento mantuvo en su poder dinero perteneciente al fisco. Al respecto, la RG N° 86/00 que regula las obligaciones de los agentes, establece respecto al Ingreso de las percepciones, plazos y demás condiciones que: *“Los agentes de percepción deberán ingresar en forma mensual y anticipadamente las percepciones correspondientes a los meses de enero a noviembre del año calendario de que se trate. A tales efectos, deberán presentar declaración jurada mensual con detalle de las percepciones correspondientes al mes calendario que se ingresa. Por lo cual, el agente debe al Fisco las percepciones que declara haber efectuado, correspondiendo en este caso que ingrese a la fecha de vencimiento de la declaración jurada de abril de 2016 (la cual ocurre en el mes subsiguiente, 19/05/2016) los montos percibidos en el mes de abril y que fueron exteriorizados en la declaración jurada de dicho período, independientemente del momento del cobro efectivo de las facturas que dieron origen a las percepciones que fueron oportunamente practicadas.*

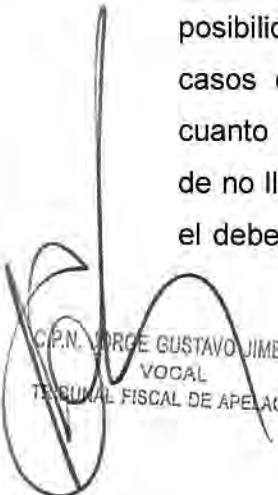
Reiterada jurisprudencia en la materia ha sostenido que el ingreso fuera del término fijado de los tributos previamente retenidos o percibidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional propio de la figura; presunción que puede ser desvirtuada por las pruebas que aporte el 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 (cfr. Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia



JORGE E. POSSE POSSESI
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

de Buenos Aires –voto de la Dra. CPN Silvia Ester Hardoy- INDUSTRIAS ALIMENTICIAS MENDOCINAS, 20/08/13).

En el caso de ATILES S.A., los argumentos y pruebas utilizados por el apelante no logra neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta, ya que el agente argumenta ingresar las percepciones que realiza en el periodo fiscal correspondiente a la fecha de cobro de las facturas correspondientes, lo cual no logra probar ya que de las pruebas que aporta existen facturas emitidas en el mes de Abril, cobradas en ese mismo mes, y en el mes siguiente; por lo tanto, de ser cierto el argumento del apelante, las percepciones de las Facturas N° 0024-00009889 y N° 0024-00009926 cobradas los días 27/04/2016 y 18/05/2016 deberían haber sido ingresadas en el periodo 05/2016. Sin embargo, el contribuyente deposita el total de las percepciones realizadas en el período 04/2016 en fecha 30/06/2016 – días después de la notificación de instrucción de sumario-, lo cual indica inequívocamente que su conducta se encuentra guiada por la intención de defraudar.

Al quedar demostrado el hecho objetivo y subjetivo necesarios para que se configure la infracción imputada al agente, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ATILES S.A. CUIT N° 30-67192423-8 en contra de la Resolución N° M 3566-17, dictada con fecha 12/09/17 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa de \$82.335,20 (Pesos ochenta y dos mil trescientos treinta y cinco con 20/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 04/2016, 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 C.T.P., por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

Así lo propongo.

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,

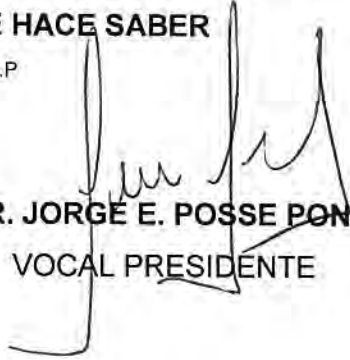
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **ATILES S.A., CUIT N° 30-67192423-8** en contra de la Resolución N° M 3566-17, dictada con fecha 12/09/17 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa de \$ 82.335,20 (Pesos ochenta y dos mil trescientos treinta y cinco con 20/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 04/2016, 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 C.T.P., por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

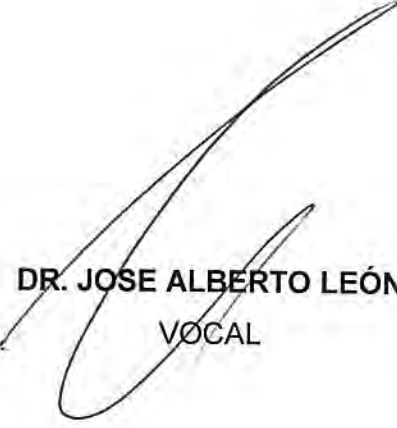
2) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.-

SE HACE SABER

M.S.P


DR. JORGÉ E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL

ANTE MI

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION