

SENTENCIA N° 822/18

Expte. N° 92/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los17..... días del mes de ~~DICIEMBRE~~ 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 “CAMPODER S.R.L.” S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 92/926/2018 – Ref. Expte. Nro. 45162/376/S/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 829-18?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar? Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. Que a fojas 26/29 del expediente N° 6049/376/T/2018, el contribuyente CAMPODER S.R.L., CUIT N° 30-68569725-0, por medio de su apoderado, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 829/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 07.02.2018 obrante a fs. 23 del expediente N° 45162/376/S/2016 mediante la cual resuelve **APLICAR** al agente CAMPODER S.R.L. una multa de \$92.929.76 (Pesos noventa y dos mil novecientos veintinueve con 76/100), 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 05/2016.

Dr. 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

II. El apelante niega haber sido notificado del sumario instruido y de haber recepcionado la supuesta notificación a la que hace referencia la DGR. En el caso de existir, esta no resulta válida, legítima o que haya sido efectuada conforme lo dispone el art. 116 del CTP, por lo que la resolución recurrida y todo lo actuado deviene en nulo de nulidad absoluta por violar el debido proceso, el derecho de defensa, y por inobservancia de normas que rigen la materia impidiéndole ofrecer descargo e invocar normas de reducción de sanciones además de verse también agraviado por el hecho que la Resolución no considera el beneficio de presentación espontánea previsto en el art. 91 del CTP.

Sin perjuicio de lo anterior, igualmente la Resolución es nula ya que hace caso omiso de la aplicación expresa y de oficio de normas de orden público como lo es la Ley N° 8.873 restablecida por la Ley N° 9.013 que otorga, entre otros beneficios, el de condonación, que debieron ser aplicados al caso. Por lo cual, solicita que en caso de considerar que la conducta del contribuyente resulta una infracción fiscal, se le apliquen los beneficios establecidos por la Ley N° 9013.

Por otro lado, manifiesta que la imputación de la conducta infraccional del art. 86 inc. 2 del CTP resulta inexacta por cuanto su mandante no incurrió en infracción alguna y menos aún en una actividad engañosa contra el Fisco.

La DGR intenta encuadrar su conducta como "defraudación fiscal" y en materia penal, el fraude o conducta dolosa debe ser probado por quien imputa la misma, no pudiendo ser presumida.

Para que se configure el ilícito deben existir 3 elementos:

- 1) Elemento objetivo: la existencia de una lesión, en este caso al fisco.
- 2) Elemento subjetivo: existencia de un ardid o engaño realizado por el supuesto actor del ilícito.
- 3) Elemento material: mediante el cual pueda demostrarse la intencionalidad del contribuyente.

Las actuaciones administrativas se basan en enunciados teóricos y no en hechos concretos sin haber demostrado tampoco dónde radica lo engañoso o malicioso de la conducta desplegada. El Fisco incurre en otro error grave si pretende imponer al contribuyente la carga probatoria de inocencia, pues es el Estado quien debe asumir la probanza de la imputabilidad penal; no basta la mera

D. JORGE F. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

G.P.M. JORGE ESTIBANO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

comprobación de la situación objetiva sino que es menester la concurrencia del elemento subjetivo de acuerdo al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, para lo cual es de aplicación las disposiciones del Código Penal, salvo disposición en contrario.

El término "defraudación" integra el núcleo central de la figura penal, de manera que esta exige la acción de *mantener*, lo cual excede del simple retraso u omisión simple en el ingreso, sino que requiere de una maniobra, ardid, ocultación o engaño, ausentes en el presente caso.

Por todo ello, teniendo en cuenta el breve lapso transcurrido entre la fecha en que debían ingresarse las sumas percibidas y aquella en la que se abonó, sumado a que se regularizó espontáneamente sin que medie intimación alguna por parte del Fisco, considera que debe descartarse la existencia de un retardo fraudulento.

Solicita se haga lugar al planteo y se revoque la Resolución N° M 829/18 dejándose sin efecto la multa aplicada.

III. A fojas 33/36 del Expte. N° 6049/376/T/2018 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En dicho responde sostiene respecto a la nulidad por falta de notificación del sumario, que el mismo fue notificado conforme el procedimiento establecido por el inc. 6 del art. 116 del C.T.P. a través de nota remitida con aviso de retorno la cual fue recepcionada en el domicilio declarado por el contribuyente en fecha 16/09/2016 (fs. 2). Por ello, no advierte la DGR el supuesto vicio en el procedimiento de notificación del sumario instruido y desestima por improcedente el planteo de nulidad efectuado.

En relación al pedido de aplicación del art 91 del C.T.P., el mismo no resulta de aplicación en virtud de que el contribuyente dio cumplimiento con su obligación el día 21/09/2016, con posterioridad a la notificación del sumario.

Tampoco resulta de aplicación lo previsto en el art. 7 de la Ley N° 8873 restablecida por la Ley N° 9013 por tratarse de un periodo con vencimiento posterior al 31/05/2015. Del mismo modo, rechaza los demás beneficios de reducción de sanciones de las mencionadas Leyes en virtud de que el

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.R.M. JORGE GUSTAVO GIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

acogimiento a dicho Régimen es un requisito fundamental para acceder a sus beneficios.

El artículo 86° inciso 2 del C.T.P. prevé sanción para los Agentes de Recaudación que mantengan en su poder tributos percibidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco, conducta que se verifica en el caso de marras, atento a la demora en que incurrió la firma en ingresar los importes percibidos.

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.

Al respecto, destaca lo establecido por el artículo 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 y a las del CTP.

Explica que el agente de Percepción cumple con una obligación legal y maneja fondos ajenos, de allí la gravedad del hecho de no depositar dentro del término legal establecido. Por ello, al haber abonado fuera de término la posición reclamada, resulta procedente el encuadre legal de su conducta, como la aplicación de la pena. Si bien el art. 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.

Agrega que la intención defraudatoria 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 este caso, la fecha de vencimiento para el ingreso se produjo el día 15/06/2016 haciéndolo recién el agente en forma total en fecha 22/09/2016, transcurriendo un lapso de tiempo considerable que permite colegir una actitud de beneficiarse con la utilización de fondos que no son propios.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
FISCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Por lo expuesto, la Autoridad de Aplicación entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto, en contra de la Resolución N° M 829/18, y confirmarse la misma.

IV. A fs. 19/20 del expediente N° 92/926/2018 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 335/18, 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 CAMPODER S.R.L. en el artículo 86° inciso 2 del C.T.P, y considerar si la multa impuesta a la firma, es conforme a derecho.

En primer lugar, en cuanto al pedido de condonación del apelante, advierto que el incumplimiento del contribuyente no encuadra en las previsiones contenidas en el artículo 7, 9° párrafo de la Ley N° 8.873 restablecida en su vigencia por Ley N° 9.013 (B.O. 24/05/17) ya que ésta expresa que: "(...) *Quedan liberadas de sanción las infracciones previstas en la Ley N° 5121 (t.c. 2009) y sus modificatorias, cometidas hasta el 31 de Mayo de 2015 inclusive y eximidas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones(...)*". De las constancias de autos corroboro que la infracción objeto del presente recurso data de fecha 15.06.2016, posterior al 31.05.2015, es decir, la precitada norma no puede ser aplicada en el caso, por lo que la solicitud efectuada debe ser rechazada.

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*

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 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 ingresarlo teniendo en cuenta su carácter de Agente de Percepción.

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.

La gravedad del hecho es que el mantenimiento de los importes tributarios luego de vencer los plazos en que debió ingresarlos perjudica al erario que debía contar con esa suma que legítimamente le pertenece.

Por las constancias de autos se encuentra fuera de controversia que CAMPODER S.R.L no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes al mes de mayo de 2016 el día 21/09/2016 (3 meses después), por lo que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del agente, se encuentra acreditado.

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.

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.

Dr. JORGE E. POSE PONEESA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

D.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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, 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.

El ingreso fuera de término 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 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).

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. Por ello, la imputación efectuada por la D.G.R. es de carácter *iuris tantum*, que se basa en que los contribuyentes se encuentran en “mejores condiciones imputativas” de demostrar que su conducta no se debe a un obrar malicioso.

En el caso de CAMPODER S.R.L., los argumentos y pruebas utilizados por el apelante, no logra neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta; al producirse el vencimiento del plazo para ingresar las percepciones, concurren tanto el presupuesto mencionado en el artículo 86° inciso 2) como la presunción del artículo 88° inciso 3) del C.T.P. El agente debió ingresar los importes percibidos el día 15.06.2016 conservándolos en su poder hasta el 21.09.2016, fecha en que el contribuyente efectúa el pago. En adición, este pago

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

fue realizado a instancias de la notificación de la Instrucción de Sumario el día 16.09.2016, lo cual nos indica inequívocamente que su conducta se encuentra guiada por la intención de defraudar y es también la razón por la cual el agente no puede obtener el beneficio de presentación espontánea que pretende, por cuanto la regularización de la obligación omitida no debe realizarse a raíz de una verificación, inspección o intimación.

En mérito a 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 CAMPODER S.R.L. en contra de la Resolución N° M 829/18, dictada en fecha 24.01.18 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa de \$92.929,76 (Pesos noventa y dos mil novecientos veinte nueve con 76/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 05/2016, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, encontrándose su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P.

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 mérito a ello,

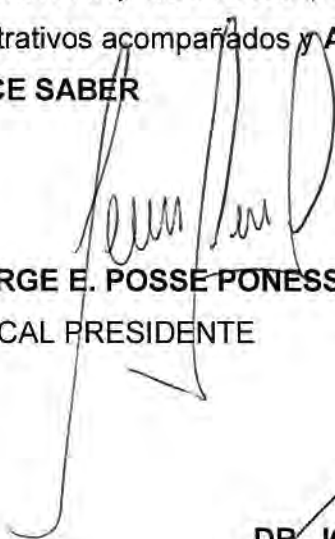
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **CAMPODER S.R.L.** en contra de la Resolución N° M 829/18, dictada con fecha 24/01/2018 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa de \$ \$92.929,76 (Pesos noventa y dos mil novecientos veinte nueve con 76/100) equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 05/2016, 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.

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

SE HACE SABER

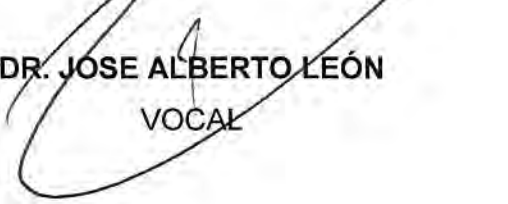
M.S.P



DR. JORGE 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
PROSECUTOR
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/G SEC. GENERAL