

SENTENCIA N° 686 119

Expte. N° 819/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los... 15 días del mes de Agosto de 2019, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado “**COMPAÑÍA INVERSORA INDUSTRIAL S.A**” **SI RECURSO DE APELACIÓN**, Expte. Nro. 819/926/2018 – Ref. Expte. Nro. 44953-376-C-2017 (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.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 46/49 del expediente N° 44953-376-C-2017, el Sr. Gonzalo José Molina, abogado del contribuyente COMPAÑÍA INVERSORA INDUSTRIAL S.A., CUIT N° 33-71106248-9, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 3682/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 20/09/2018 (fs. 43). En ella resuelve **APLICAR** al agente una multa de \$ 654.735,22 (Pesos seiscientos cincuenta y cuatro mil setecientos treinta y cinco con 22/100), 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 05/2017.

Manifiesta la improcedencia de la multa impuesta ya que el agente presentó la Declaración jurada el día 26/06/2017 ingresando al día siguiente las percepciones correspondientes al mes 05/2017 con más los intereses. Es decir que la cancelación la efectuó dentro de las 72 hs. Establecidas por la D.G.R en la notificación de fecha 26/06/2017.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

h h

No obstante, la Administración sostiene que el pago realizado no es óbice para la aplicación de la sanción prevista en el art. 86 inc. 2 del C.T.P.

Además no hubo un perjuicio fiscal atento a que el retraso en el pago solo fue por unas horas.

Atento a ello, sostiene que no puede atribuírsele intención de cometer un delito, no siendo suficiente la comprobación de la situación objetiva para configurar la infracción por aplicación del principio "no hay pena sin culpa".

En subsidio a lo expuesto, señala que la D.G.R omitió considerar que el ingreso de fecha 27/06/2017 fue realizado con anterioridad a la notificación del sumario correspondiendo aplicar lo dispuesto por el art. 91 del C.T.P. y liberarse de la multa.

II. A fojas 54/57 del Expte. N° 44953/376/C/2017 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 percepción 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.

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 10° 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 05/2017, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el art. 86 inc. 2 del Digesto Tributario, en tanto se advierte que la conducta allí descripta se ha configurado al mantener en su poder los tributos percibidos.

El hecho de haber cancelado el período reclamado, no significa que no se haya afectado el bien jurídico protegido, en tanto la indisponibilidad de los fondos percibidos afecta de manera directa a la renta fiscal, impidiendo al Estado el empleo de fondos que le pertenecen en pos de la consecución de sus fines.

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.

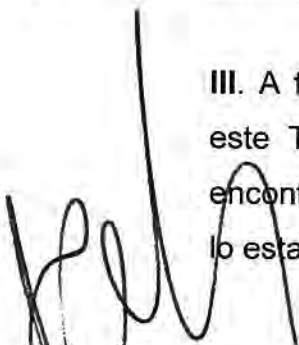
En cuanto a la supuesta espontaneidad en el ingreso de las percepciones, conforme surge de las constancias de autos y de las propias manifestaciones efectuadas, el agente fue emplazado a regularizar su situación en fecha 26/06/2017, es decir con anterioridad al ingreso de las percepciones en fecha 27/06/2017, por lo cual mal puede manifestar que el ingreso de las mismas se efectuó en forma espontánea y pretender el beneficio previsto por el art. 91° del C.T.P.

Por las consideraciones expuestas, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto, en contra de la Resolución N° M 3682/18, debiendo confirmarse la misma.

III. A fs. 11/12 del expediente N° 819/926/2018 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 538/19, 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



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 COMPAÑÍA INVERSORA INDUSTRIAL 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 D.G.R. después de haber vencido el plazo en que debía ingresarlos.

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 COMPAÑÍA INVERSORA INDUSTRIAL S.A. no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas

dentro de los plazos legales, ya que la fecha de vencimiento para el pago de las mismas se produjo el día 19/06/2017, presentando la declaración jurada reclamada el día 26/06/2017 y efectivizando el pago al día siguiente, es decir, el 27/06/2017, por lo que de esta forma el elemento objetivo queda acreditado.

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 de nuestro Código Tributario 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.

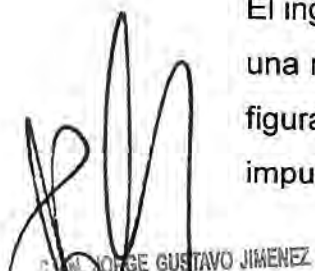
El ingreso fuera de término de los tributos previamente retenidos o percibidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional propio de la figura; presunción que puede ser desvirtuada por las pruebas que aporte el imputado o, en su caso, por las constancias obrantes en la causa, admitiéndose la



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE E. POSSE POMESA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



JORGE GUSTAVO JIMENEZ

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).

En este sentido, pese a haber regularizado la situación, la misma se realizó como consecuencia de la intimación cursada por la Autoridad de Aplicación, sin lograr el agente neutralizar la consideración negativa de su conducta, ya que en virtud de reiterada jurisprudencia, se considera que *“(...) 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), 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 (...)*”.

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*”. Por último, y sobre lo mismo, 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).

Por lo cual, al producirse el vencimiento del plazo para ingresar las percepciones del periodo 05/2017, concurren los presupuestos mencionados en el artículo 86º inciso 2), y la presunción del artículo 88º inciso 3) del C.T.P. que corresponde hacer operativa ya que al conservarse las percepciones por un lapso que excede el de su vencimiento para ingresarlas al Fisco, nos indica inequívocamente que la conducta del contribuyente 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 las consideraciones que anteceden propongo que se resuelva: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente COMPAÑÍA INVERSORA INDUSTRIAL S.A. en contra de la Resolución N° M 3682/18, dictada con fecha 20/09/18 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa de \$654.735,22 (Pesos seiscientos cincuenta y cuatro mil setecientos treinta y cinco con 22/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 05/2017, 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 merito a ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **COMPAÑÍA INVERSORA INDUSTRIAL S.A., CUIT N° 33-71106248-9** en contra de la Resolución N° M 3682/18, dictada en fecha 20/09/18 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR**

la sanción de multa de \$654.735,22 (Pesos seiscientos cincuenta y cuatro mil setecientos treinta y cinco con 22/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 05/2017, 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.

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

HACER SABER

M.S.P


DR. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION