

SENTENCIA N° /33 /20

Expte. N° 512/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 8 días del mes de JULIO de 2020, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado “NEUMATICOS EL SOL S.R.L.” SI RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 512/926/2019 – Ref. Expte. Nro. 14647/376/D/2019 (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.
Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 1/2 del expediente de cabecera, el Dr. Eduardo Posse Cuezzo, apoderado de NEUMATICOS EL SOL S.R.L., CUIT N° 30-56474495-2 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 2248/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 12/09/2019 obrante a fs. 20 del Expte D.G.R N° 14647/376/D/2019, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al agente una multa de \$62.689,98 (Pesos Sesenta y Dos Mil Seiscientos Ochenta y Nueve con 98 /100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido, por encontrarse su conducta incursa en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2. del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, período mensual 08/2018.

El apelante manifiesta que lo agravia la resolución apelada por cuanto no fue notificado del sumario que diera origen a la misma, por lo que mal pudo haberse presentado a ejercer su derecho de defensa, lo que trae aparejada la invalidez de

la resolución en cuestión. A más de ello, expresa que a la fecha de la resolución sus obligaciones fiscales se encontraban regularizadas.

Por lo expuesto, entiende que la resolución apelada incurre en un excesivo rigorismo formal, por cuanto no habiendo tomado conocimiento por notificación fehaciente en su domicilio fiscal de la imputación efectuada, encontrándose regularizadas sus obligaciones en tiempo oportuno, y siendo estas circunstancias el fundamento factico y normativo de la resolución impugnada, solicita se resuelva la nulidad del acto administrativo.

II. Que a fojas 6/8 del Expte. N° 512/926/2019 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el art. 148º del Código Tributario Provincial.

En cuanto a la supuesta falta de notificación del sumario instruido, afirma que la misma fue efectuada en el domicilio fiscal declarado por el contribuyente ante la D.G.R., conforme el procedimiento establecido por el Art. 116 del C.T.P., el cual dispone: "Las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc., serán practicadas en cualesquiera de las siguientes formas:

1. Personalmente en el expediente, firmando al pie de la diligencia extendida por la autoridad competente o por escrito.
2. Por cédula, por medio de empleado de la Autoridad de Aplicación, quien en la diligencia deberá observar lo normado por el artículo 157 del Código Procesal Civil y Comercial de Tucumán. La cédula labrada hará fe mientras no se demuestre su falsedad.
3. Personalmente por medio de un empleado de la Autoridad de Aplicación, quien dejará constancia en acta, de la diligencia practicada con indicación del día y hora, exigiendo la firma del interesado o cualquier persona que se encuentre en el domicilio del notificado.

Si el destinatario no estuviese, o éste y las personas indicadas en el párrafo anterior se negasen a firmar, procederá el empleado a dejar constancia de ello en el acta. En los días siguientes, no feriados,

concurrirán al domicilio del interesado dos funcionarios de la Autoridad de Aplicación para notificarlo.

Si tampoco fuese hallado, dejarán la resolución o carta que deben entregar en sobre cerrado, a cualquier persona que se hallara en el domicilio, haciendo que la persona que la reciba suscriba el acta.

Si no hubiese persona dispuesta a recibir la notificación o si el responsable se negara a firmar, procederán a fijar en la puerta de su domicilio y en sobre cerrado el instrumento que se hace mención en el párrafo que antecede. Las actas labradas por los empleados notificadores harán fe mientras no se demuestre su falsedad.

4. Por edictos, en los casos previstos por el artículo siguiente.
5. Para el Impuesto Inmobiliario, la notificación de las valuaciones fiscales que servirán de base imponible, se efectuará de acuerdo al procedimiento establecido por las normas respectivas.
6. Por nota, con firma facsimilar del funcionario autorizado, remitida con aviso de retorno y en las condiciones que determine la Autoridad de Aplicación para su emisión y demás recaudos.
7. Por telegrama colacionado o carta certificada con aviso de retorno que lleve el número del expediente o carta documento.

En efecto, expresa que la norma citada, sin establecer orden alguno de prelación, indica los medios por los que la Autoridad de Aplicación puede practicar notificaciones e intimaciones, señalando que estas "...serán practicadas en cualesquiera de las siguientes formas..." y de conformidad a los siete incisos que contiene, entre los cuales los únicos cuya aplicabilidad se encuentra condicionada son el Inc.4 relativo a la notificaciones por edictos que solo será procedente dadas las circunstancias previstas en el Art.117 y el Inc.5, que en relación al Impuesto Inmobiliario remite a lo establecido por las normas respectivas.-

Fuera de los incisos referidos, las notificaciones pueden realizarse indistintamente por cualquiera de los medios previstos en la norma.-

En consecuencia, advierte que el artículo mencionado contempla claramente la notificación efectuada en autos (Por nota, con firma facsimilar del funcionario autorizado, remitida con aviso de retorno), por lo que la misma resulta plenamente válida no adoleciendo de nulidad.-

En el caso de marras, la notificación fue recepcionada en el domicilio fiscal declarado por el contribuyente en fecha 11/02/2019, conforme consta a fs.02 de las presentes actuaciones.

Encontrándose debidamente notificado, sostiene la DGR que el hecho de que el apelante no hiciera uso de su derecho de defensa en el plazo legal previsto para interponer descargo no convierte al acto dictado en ilegítimo, por lo que no puede intentar trasladar al Fisco las consecuencias de sus propias inacciones ante derechos que le asistían y de los que no obstante no hizo uso en debido tiempo.-

En cuanto a la supuesta espontaneidad en el ingreso de las percepciones alegada por el apelante, destaca que, conforme surge de las constancias obrantes en autos a fs. 04 el agente fue emplazado a regularizar su situación respecto del periodo mensual 08/20018 en fecha 27/09/2018, es decir, con anterioridad al ingresó de lo adeudado en fecha 01/10/2018, por lo cual mal puede manifestar que el ingreso de las mismas se efectuó en forma espontánea y de esa forma pretender la aplicación del beneficio previsto por el Art.91 del C.T.P.

Por lo que conforme a las consideraciones que anteceden, la Dirección General de Rentas entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente NEUMATICOS EL SOL S.R.L., en contra de la resolución N° M 2248/19 debiendo confirmarse la misma.-

III. A fs. 16 del expediente N° 512/926/2019 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151º del C.T.P.

IV. 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 del contribuyente NEUMATICOS EL SOL S.R.L., en el artículo 86º inc. 2 del C.T.P.

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) "(86º 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 ingresarlos, teniendo en cuenta su carácter de Agente de Percepción. Es por ello que el Fisco encuadra la infracción en el artículo 86º 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 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.

La gravedad de la infracción imputada al agente radica en que el mantenimiento en su poder 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. En el caso de autos se encuentra fuera de controversia que NEUMATICOS EL SOL 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 Agosto de 2018, el día 01/10/2018, es decir, que entre el vencimiento de la obligación (17/09/2018) y el pago efectuado, transcurrió un lapso de tiempo considerable, razón por la 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 resultar viable la calificación legal atribuida al contribuyente, es decir, la defraudación fiscal. A tal efecto, 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 este extremo; entendiéndose por “presunción” a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede. Por lo cual, una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.

La “*manifiesta discrepancia 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, se tratan de presunciones “iuris tantum”, es decir, admiten prueba en contrario, 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.

Reiteradas jurisprudencias en la materia han sostenido que el ingreso fuera de término de los tributos previamente retenidos o percibidos crea una razonable

presunción de que se ha perfeccionado 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 prolíjidad 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).

Así también lo ha entendido la doctrina preconizada por Carlos M. Giuliani Fonrouge en “Derecho Financiero”, 3^a 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, en el momento en que sostienen 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 decir que en este tipo de infracciones, 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 consumar el hecho o desistir, pues, al fin y al cabo, es en 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 NEUMATICOS EL SOL S.R.L., los argumentos y pruebas utilizados por el apelante, no logran 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 86º inciso 2) como la presunción del artículo 88º inciso 3) del C.T.P.

El agente debió ingresar los importes percibidos el día 17/09/2018 conservándolos en su poder hasta el 01/10/2018, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado. En adición, la presentación y el pago de este período (Agosto 2018) fue realizada a instancias de la notificación de la intimación de pago efectuada por la D.G.R el día 27/09/2018, razón por la cual no puede considerarse que se trata de un pago espontáneo que permita al agente gozar del beneficio previsto en el art. 91 del C.T.P, por cuanto su texto expresa claramente que la regularización de la obligación omitida no debe realizarse a raíz de una verificación, inspección o intimación por parte del Fisco.
En el caso en marras, se ve configurada la conducta del agente en el Art. 86 Inc. 2 del C.T.P y a su vez no corresponde permitir al agente gozar del beneficio previsto en el Art. 91 C.T.P.

Teniendo en cuenta lo expuesto, considero que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente NEUMATICOS EL SOL S.R.L., CUIT Nº 30-56474495-2, en contra de la Resolución Nº M 2248/19, dictada con fecha 12/09/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$62.689,98 (Pesos Sesenta y Dos Mil Seiscientos Ochenta y Nueve con 98/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido, por encontrarse su conducta incursa en las causales previstas en el Art. 86º inciso 2. del Código Tributario Provincial.

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.

En merito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:

1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente NEUMATICOS EL SOL S.R.L., CUIT N° 30-56474495-2, en contra de la Resolución N° M 2248/19, dictada con fecha 12/09/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$62.689,98 (Pesos Sesenta y Dos Mil Seiscientos Ochenta y Nueve con 98/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido, por encontrarse su conducta incursa en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2) del C.T.P.

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

HACER SABER

A.S.B

DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL MUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION