

SENTENCIA N° 137 /20

Expte. N° 449/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los17..... 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 **"TOLEDO DIEGO, MARIA I. TOLEDO Y ELIANA M. TOLEDO S.H." S/ RECURSO DE APELACION**, Expte. Nro. 449/926/2019 – Ref. Expte. Nro. 31884/376/S/2018 (D.G.R.);

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 27/28 del expediente N° 31884/376/S/2018, el contribuyente TOLEDO DIEGO, MARIA I. TOLEDO Y ELIANA M. TOLEDO S.H., CUIT N° 30-70936940-3 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 148/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 28/01/2019 obrante a fs. 25 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al agente una multa de \$273.239,08 (Pesos Doscientos Setenta y Tres Mil Doscientos Treinta y Nueve con 08/100), 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, períodos mensuales 12/2017 y 01/2018.

El apelante plantea en primer lugar la nulidad de la resolución apelada, fundada en la falta de notificación del sumario que origino la aplicación de la multa en cuestión, en abierta violación a su derecho de defensa. En ese sentido, sostiene

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

que fue notificado de la instrucción sumarial N° B6/S/684/2019 recién en fecha 05/02/2019, esto es con posteridad a la notificación de la resolución de marras, manifestando adjuntar copia de la mentada instrucción sumarial, no obstante lo cual la misma no se encuentra agregada a su recurso.

En segundo lugar, sostiene que la multa aplicada es igualmente nula e ilegítima por cuanto el monto pretendido es exorbitante y desproporcionado, ya que duplica por unos pocos días de retraso, el monto adeudado lo que torna invalido al acto en cuestión, por existir un exceso entre lo que el acto decide y los hechos que lo motivaron, ocasionando la irrazonabilidad del mismo, citando jurisprudencia mediante la cual pretende avalar sus dichos en ese sentido.

Finalmente, invoca el beneficio del Art. 91 C.T.P., por cuanto sostiene que los periodos mensuales reclamados fueron abonados en forma espontánea, sin que mediara verificación, inspección, intimación o emplazamiento de fecha anterior a la regularización.

Adjunta como prueba copias simples de la resolución apelada, de la declaración jurada anual 2017, F.813/C y de su respectivo acuse de recibo, del comprobante de pago F.600 y de la declaración jurada mensual F.813/C del periodo mensual 01/2018 y su respectivo acuse de recibo.

Por lo expuesto solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se ordene el archivo de las actuaciones.

II. Que a fojas 1/3 del Expte. N°449/926/2019, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el art. 148° del Código Tributario Provincial.

En cuanto a la supuesta falta de notificación del sumario instruido, cabe considerar que la misma fue efectuada en el domicilio fiscal declarado por el contribuyente ante la D.G.R., con forme se verifica en la constancia de inscripción respectiva que obra a fs. 13, expte. N°. 31884/376/S/2018 (D.G.R.), y de acuerdo

al 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO VIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 el caso de marras, se utilizó el procedimiento previsto en el Inc. 6 del artículo citado ut supra, siendo dicha notificación recepcionada en el domicilio fiscal declarado por el contribuyente, en fecha 28/03/2018, conforme consta en fs. 02. Expte. N°. 31884/376/S/2018 (D.G.R.).

Encontrándose debidamente notificado, 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 consecuencia en ilegítimo. En ese sentido, corresponde aclarar que la instrucción sumarial N° B6/S/684/2019, citado por el apelante en su recurso como notificado con posterioridad a la resolución de multa, no se corresponde con la que diera origen a la sanción aplicada en autos conforme se verifica en fs. 02. Expte. N°. 31884/376/S/2018 (D.G.R.), identificada con el N° B10/S/209/2018.

Respecto al monto de la multa aplicada, cabe destacar que la normativa prevista en el Art. 86 C.T.P., otorga la posibilidad de graduar la sanción entre un 2 a 10 veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento, en atención a las circunstancias del caso ya la gravedad de la infracción cometida, entre otras cosas.-

En tal sentido, el Art. 75 del C.T.P. 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”.-

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 ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada que fue establecida en el mínimo legal vigente, previsto por la norma aplicable.

La graduación de la sanción, realizada dentro de los parámetros que la misma ley permite, no convierte al acto que la impone en arbitrario ni irrazonable, como mal pretende el recurrente, por que ello implica el ejercicio de una facultad legal conferida a esta Autoridad de Aplicación.-

En este sentido lo tiene dicho la jurisprudencia nacional:..."La aplicación de las sanciones constituye, en definitiva, el ejercicio del poder propio de la Administración, cuya razonabilidad cae bajo el control del Poder Judicial para evitar que la discrecionalidad se convierta en arbitrariedad" (CNFed.Cont. Adm.- Sala II- 14/11/1996- "Cargil S.A. c/ IASCAV resolución 69/1996").-

En sentido concordante resulta apropiado mencionar un fallo de la Corte Suprema de Justicia Nacional – de fecha 08/06/1993 en la causa "Kill Producciones Graficas S.R.L. S/ apelación de clausura - T316 – pag. 1239, en el cual nuestro más alto tribunal expreso "La graduación de las sanciones, pertenece, en principio, al ámbito de las facultades discrecionales del órgano administrativo y son solo revisables por la justicia en los supuestos de ilegitimidad o arbitrariedad manifiesta. La descripción del hecho punible que se otorga a la Administración Publica debe ser realizada dentro del ejercicio legítimo de la potestad reglamentaria discernida por el Art. 86, ahora 99 Inc. 2 de la CN. Sin embargo, estas facultades que la habilitan para establecer condiciones, requisitos, limitaciones o distinciones que, aun cuando no hayan sido contemplados por el legislador de manera expresa, cuando se ajusten al espíritu de la norma reglamentada, o sirvan razonablemente, a la finalidad esencial que ello persigue, son parte integrante de la ley reglamentada y tienen la misma validez y eficacia que la propia ley".-

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por su parte también se ha dicho que “La razonabilidad con que se ejercen las facultades discrecionales de la administración es el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado y que permite a los jueces, ante planteos correctos de parte interesada, verificar el cumplimiento de dicha exigencia” (CSJN- 97/03/1993- “Ducilo S.A. s/ recurso de amparo, Ley 20680”- T 313 – pag.153).-

Asimismo, la Corte Suprema de Justicia Nacional en la causa “BCRA c/ S.R.L. Hijos de Andrés Saval, Dirección Nacional de Azúcar” se ha expedido con idéntico razonamiento: “Los principios admitidos en materia de confiscatoriedad de gravámenes no son por lo regular invocables respecto de las multas de carácter penal. La garantía de la propiedad no resulta menoscabada si la extensión de la multa guarda moderada y legal relación con los intereses en juego”.-

Finalmente, y respecto de la supuesta espontaneidad en el ingreso de las percepciones alegadas por el apelante, cabe considerar que conforme surge de las constancias obrantes en autos a fs. 09 y 46 Expte. N°. 31884/376/S/2018 (D.G.R.), el agente fue emplazado a regularizar su situación respecto de los periodos mensuales 12/2017 y 01/2018 en fechas 01/02/2018 y 05/03/2018 respectivamente, ingresando las mismas en fechas 08/03/2018 y 12/03/2018 conforme consta en las consultas obrantes a fs. 03 y 07 Expte. N°. 31884/376/S/2018 (D.G.R.), 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 todo lo expuesto, la D.G.R., considera que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el agente en contra de la Resolución N° M 148/19 de fecha 28/01/2019.-

III. A fs. 11 del expediente N° 449/926/2019 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 151° 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 TOLEDO DIEGO, MARIA I. TOLEDO Y ELIANA M. TOLEDO S.H., en el artículo 86° 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) mediante su artículo N° 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 que el mismo retuvo 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 ingresarlo, teniendo en cuenta su carácter de Agente de Percepción. Es por ello que el Fisco encuadra la infracción en el artículo 86° 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 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 de la infracción imputada al agente radica en 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO XIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

pertenece. En el caso de autos se encuentra fuera de controversia que TOLEDO DIEGO, MARIA I. TOLEDO Y ELIANA M. TOLEDO S.H., no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales, se verifica que el ingreso de las sumas correspondientes al mes de Diciembre de 2017, fue realizado el día 08/03/2018 y las sumas correspondientes al mes de Enero de 2018, fueron ingresadas el día 12/03/2018, es decir, que existió un lapso considerable de tiempo después de su vencimiento, 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 ser 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 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, 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.

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).

Así también lo ha entendido la doctrina preconizada por Carlos M. Giuliani Fonrouge en “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, 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 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 TOLEDO DIEGO, MARIA I. TOLEDO Y ELIANA M. TOLEDO S.H., los argumentos y pruebas utilizados por el apelante, no logra neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta; al producirse el vencimiento de los plazos 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 correspondientes al periodo 12/2017, el día 16/01/2018 conservándolos en su poder hasta el 08/03/2018, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del periodo reclamado, en cuanto a los importes percibidos correspondientes al periodo 01/2018, los mismos debían

ser ingresados al Fisco el día 16/02/2018 conservándolos en su poder hasta el 12/03/2018 fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado. En adición, la presentación y el pago de los períodos reclamados (Diciembre 2017 y Enero de 2018) fue realizada a instancias de las notificaciones de la instrucción de sumario efectuadas por la D.G.R los días 1/02/2018 y 05/03/2018, 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, por lo que 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 TOLEDO DIEGO, MARIA I. TOLEDO Y ELIANA M. TOLEDO S.H., CUIT N° 30-70936940-3 en contra de la Resolución N° M 148/19, dictada con fecha 28/01/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$273.239,08 (Pesos Doscientos Setenta y Tres Mil Doscientos Treinta y Nueve con 08/100), 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. 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

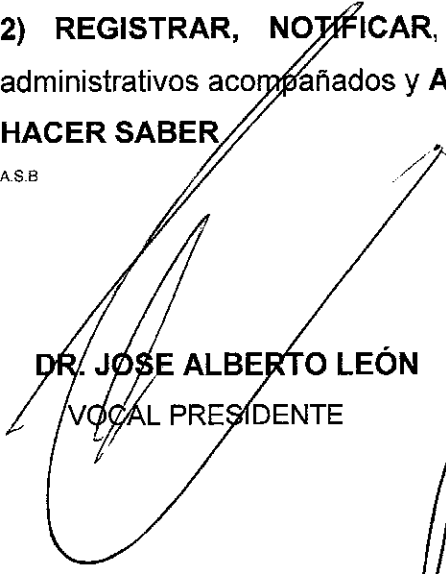
RESUELVE:

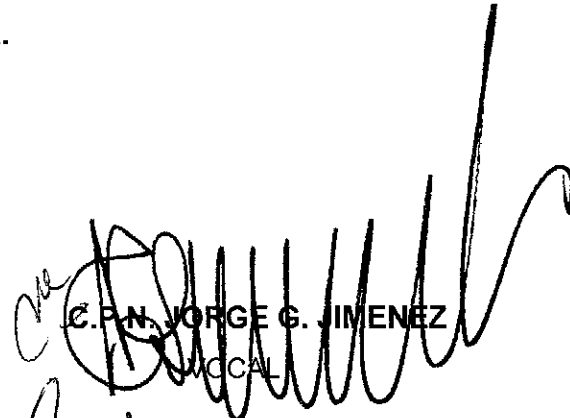
1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente TOLEDO DIEGO, MARIA I. TOLEDO Y ELIANA M. TOLEDO S.H., CUIT N° 30-70936940-3 en contra de la Resolución N° M 148/19, dictada con fecha 28/01/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$273.239,08 (Pesos Doscientos Setenta y Tres Mil Doscientos Treinta y Nueve con 08/100), 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 C.T.P.

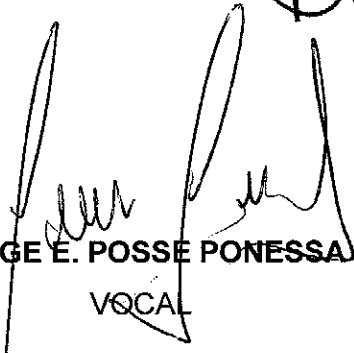
2) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

HACER SABER

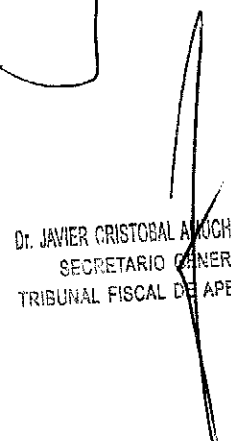
A.S.B


DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTOBAL ANCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION