

SENTENCIA N° 292/20

Expte. N° 294/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 21 días del mes de OCTUBRE de 2020 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge G. Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"CARMENA MARCELO RAMON s/Recurso de Apelación" Expte. N° 294/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 25663/376/G/2018) y**

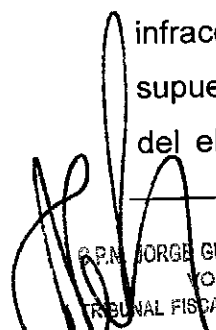
Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. Que a fs. 64/68 del Expte D.G.R. N° 25663/376/G/2018 el contribuyente a través de letrado apoderado interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 461/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 14/02/20 obrante a fs. 59/60. En ella se resuelve: "NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por el agente de percepción y APLICAR a CARMENA MARCELO RAMON CUIT N° 20-20247325-4 una multa de \$112.782,50 (Pesos Ciento Doce Mil Setecientos Ochenta y Dos con 50/100), equivalente a dos (2) veces los montos mensuales percibidos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del Código Tributario Provincial, por los periodos mensuales 01, 02 y 04/2018".

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

- plantea la inexistencia de dolo en el accionar y que no se ha comprobado la intención del agente de evadir;
- resulta aplicable el principio de personalidad de la pena, que para conformar la infracción penal no basta la mera comprobación de la situación objetiva de una supuesta deuda que pudiera tener el infractor, sino que es necesario la presencia del elemento dolo en el agente, ya que según dicho principio sólo puede ser


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

reprimido, aquel a quien la acción le pueda ser imputada, y que en autos no se comprobó la existencia de dolo;

-no surge que el responsable haya realizado alguna de las conductas ardidosa o dolosas que menciona el artículo 88 del Código Tributario Provincial y que tampoco hubo perjuicio contra la Administración al haber ingresado el dinero de manera efectiva y

-de la compulsa de las actuaciones y de la resolución en crisis, no surge conducta alguna de parte de la firma que encuadre dentro del delito tipificado en el citado artículo 88, por lo que al no encuadrar su conducta no hay delito, no hay defraudación y la sanción debe ser revocada.

En mérito a todo lo expuesto plantea Reserva del Caso Federal y solicita se haga lugar al recurso y se deje sin efecto la resolución apelada.

II. A fs. 01/04 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148º del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:

-el art. 86 inc. 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;

-el hecho de haber regularizado el responsable su situación mediante el ingreso de lo adeudado no es óbice a la aplicación de la sanción prevista en el mencionado art., toda vez que resulta de relevancia el momento en que se produjo dicha regularización; y que según se desprende de las constancias de autos lo fue a consecuencia de la notificación de las intimaciones cursadas oportunamente por este Organismo y que obran a fs. 25, 28 y 31 respectivamente; por lo que no resulta de aplicación el beneficio previsto en el art. 91 del C.T.P.;

-en cuanto a las manifestaciones efectuadas respecto a la acreditación del elemento subjetivo de la imputación efectuada y al carácter penal del art. 86 del C.T.P., es el propio responsable quien debe demostrar la ausencia del ánimo



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

defraudatorio, ya que a diferencia de lo que ocurre en el Derecho Penal, que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, situación que no se presenta en este caso;

-se debe tener en cuenta lo establecido por el art. 88 Inc. 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 ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias". Supuesto que ha sido comprobado en el caso bajo análisis, atento a que el responsable 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;

-respecto a la afirmación del agente de percepción que no hubo daño o lesión patrimonial, cabe tener en cuenta que la conducta que intenta reprimir el Fisco es la falta de ingreso del tributo en término, hecho que genera un grave perjuicio a las arcas del estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos;

-los agentes de percepción 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 de esos terceros para con el Fisco, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación adeudada; admitir la solución contraria implicaría aceptar la percepción indebida de tributos por parte de los responsables, más allá del término que la ley admite y permitirles de esa forma un autofinanciamiento a los efectos de cumplir con el ingreso de fondos ajenos y que pertenecen a las arcas fiscales;

-encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a sus respectivos vencimientos de las percepciones correspondientes a los períodos mensuales 01, 02 y 04/2018, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86 inc. 2 del Digesto Tributario, en tanto se advierte que la conducta descripta se ha configurado en este caso, en atención a

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSE PONFISA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

que el agente mantuvo en su poder los tributos percibidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco;

Por todo lo expuesto considera que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente.

III. A fs. 10 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 229/20, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

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 de CARMONA MARCELO RAMON 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 que el mismo percibió los tributos correspondientes y mantuvo en su poder los montos propiedad de la D.G.R., después de haber vencido los plazos 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.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 pertenece. En el caso de autos se encuentra fuera de controversia que CARMENA MARCELO RAMON no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes a los meses de Enero, Febrero y Abril de 2018, los días 08/03/2018, 03/04/2018 y 07/06/2018 respectivamente, es decir, casi un mes después de sus respectivos vencimientos, 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

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

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 CARMONA MARCELO RAMON 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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 los días 21/02/2018, 19/03/2018 y 17/05/2018 conservándolos en su poder hasta los días 08/03/2018, 03/04/2018 y 07/06/2018 respectivamente, fechas en que el contribuyente efectuó el pago de los períodos reclamados. En adición, la presentación y el pago de esos períodos fue realizada a instancias de las notificaciones de la intimación de pago efectuada por la D.G.R los días 07/03/2018, 29/03/2018 y 04/06/2018, 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por lo expuesto, corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente CARMONA MARCELO RAMON CUIT N° 20-20247325-4, contra la Resolución N° M 461/20, dictada con fecha 14/02/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$112.782,50 (Pesos Ciento Doce Mil Setecientos Ochenta y Dos con 50/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2. del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Percepción, períodos mensuales 01,02 y 04/2018, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.

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

El señor vocal **Dr. José Alberto León** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo: Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

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

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente CARMONA MARCELO RAMON CUIT N° 20-20247325-4, contra la Resolución N° M 461/20, dictada con fecha 14/02/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$112.782,50 (Pesos Ciento Doce Mil Setecientos Ochenta y Dos con 50/100), 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, periodos mensuales 01,02 y 04/2018, conforme los argumentos expuestos anteriormente.

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

JM

HACER SABER

DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE POSSE PONESSA

VOCAL

DR. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION