

SENTENCIA N° 204 /2023

Expte. N° 420/926/2021

En San Miguel de Tucumán, a los 5 días del mes de SEPTIEMBRE de 2023 reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**SISTELCO S.R.L. s/Recurso de Apelación**" Expte. N° 420/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 5.631/376/S/2020) 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. 01/03 del Expte. N° 420/926/2021 el contribuyente a través de su letrado apoderado interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 4983/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 20/10/2021 obrante a fs. 38. En ella se resuelve: Aplicar a la firma SISTELCO S.R.L., CUIT N° 33-60277352-9 una multa de \$ 196.901,10 (Pesos Ciento Noventa y Seis Mil Novecientos Uno con 10/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual percibido y no ingresado 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 Código Tributario Provincial, por el período mensual 12/2019.

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

Manifiesta que la infracción imputada es de naturaleza penal y en los términos del artículo N° 86 del C.T.P., se requiere no solo el elemento objetivo, sino también el subjetivo, o sea la existencia de dolo en su conducta.

Afirma la inexistencia del elemento subjetivo en su conducta, no siendo aplicable el mencionado artículo para encuadrar la sanción impuesta por la Dirección General de Rentas.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Sostiene que en el caso de autos, no existió intención de su parte de provocar un daño a la Autoridad de Aplicación y muchos menos defraudar al Organismo, no configurándose el dolo requerido por la normativa en cuestión.

Manifiesta la improcedencia de la sanción apelada, teniendo en cuenta que su conducta no fue fraudulenta y que la circunstancia de haber ingresado las percepciones con los intereses correspondientes en fecha 28/02/2020, o sea antes de la notificación de la instrucción de sumario, le corresponde gozar de los beneficios del art. 91 de la espontaneidad en el pago.

Pide la aplicación de la Ley pena más benigna con respecto al art. 91 del C.T.P. por la modificación introducida por Ley 9155 del 21/01/2019, por aplicación del art. 69 del Digesto Provincial, solicitando se deje sin efecto la sanción apelada.

II. A fs. 34/37 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148° del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:

Que respecto al elemento subjetivo del art. 86 inc.2 del Código Tributario Provincial, si bien se requiere la intención del sujeto activo de defraudar al Fisco, a diferencia de lo que ocurre en el Derecho Penal ordinario que presume la inocencia del acusado mientras no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias, y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, consecuentemente es el imputado quien debe probar su inocencia. Por su parte, el art 88 inc. 3 del Código Tributario Provincial presume iuris tantum propósito de defraudación cuando exista "*manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación de que los mismos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias*", supuesto comprobado en el caso bajo análisis y no desvirtuado mediante prueba en contra presentada por el agente.

Agrega que la mera postergación a sabiendas del ingreso del monto percibido, resulta suficiente para crear una razonable presunción de que se ha configurado el elemento intencional que requiere el ilícito, la cual puede ser desvirtuada mediante prueba en contra, supuesto no corroborado en el presente caso.

Es así que encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las percepciones correspondientes al período mensual 12/2019, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el art. 86 inciso 2) del Digesto Tributario, en atención a que el agente mantuvo en su poder tributos percibidos una vez vencido el plazo para ingresarlos al Fisco.

Con respecto a la aplicación de los beneficios del Art. 91 solicitado por el apelante, considera que no se encuentra alcanzado con los mismos, en el momento que la norma vigente al momento de la comisión del ilícito, solo consideraba a los contribuyentes directos y no a los responsables por deuda ajena, solicitando se confirme la multa aplicada.

III. A fs. 43 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 91/23, 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 la firma SISTELCO S.R.L. en el art. 86° inc. 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.

Entrando al análisis de la cuestión de fondo y para una mejor comprensión de la problemática, 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 (LEY N° 9155 – BO (Tucumán): 21/1/2019) en su art. 86° inc. 2 establece que: "(...) *Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) 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. (...)*".

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

La conducta infraccional endilgada al apelante, se configura en el momento que 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 art. 86 inc. 2), al considerar que incurrió en defraudación fiscal, conforme lo establece la normativa en cuestión.

Para poder corroborar 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 éste caso en no haber depositado en tiempo y forma al fisco, los tributos efectivamente percibidos.

En los presentes actuados, y conforme al reconocimiento expreso del contribuyente, se encuentra fuera de controversia que SISTELCO S.R.L. no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales, razón por la cual la Autoridad de Aplicación inició el sumario pertinente, encuadrando la conducta del apelante en el art. 86º inc. 2) del C.T.P. En consecuencia, el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del apelante, se encuentra acreditado, en el momento que la posición 12/2019 correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, vencía el 20/01/2020 y la fecha de pago data del 28/01/2020 (fojas 14/15), extensamente fuera del plazo legal.

Luego del 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.

La letra del art. 86º es clara cuando dice: "(...) Incurrirán en defraudación fiscal...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 (...)", por lo que concluimos que el Código Tributario de la Provincia de Tucumán, encuadra como defraudación la conducta endilgada al apelante en el momento que no deposita en tiempo y forma los montos percibidos.

En el presente caso, considero que la D.G.R. inició correctamente el sumario al apelante, encuadrando su conducta en las disposiciones del art. 86 inc. 2), ya que el marco de legalidad que otorga el C.T.P., establece que la conducta imputada es la defraudación fiscal, conforme el Derecho Positivo aplicable a los casos en donde la norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes, que con su conducta afecten al bien jurídico protegido.

Corresponde aclarar, que el autor del ilícito imputado será aquel sujeto que tenga el dominio del hecho, es decir, quien maneje la acción, teniendo tal poder de decisión que podrá elegir entre consumir 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 *luris Tantum*, basada en que los contribuyentes en este tipo de ilícitos, se encuentran en "mejores condiciones imputativas" de demostrar que su conducta no deviene de un obrar malicioso. Esto es así, desde el momento en que el apelante tenía en su poder los montos percibidos, conocía de antemano la fecha del vencimiento para ingresar el tributo y no obstante ello, no solo no ingresó los importes correspondientes, sino que solo se limitó a agraviarse de la falta de demostración por parte de la D.G.R. de su obrar doloso, sin aportar ningún tipo de prueba que permita desacreditar la imputación efectuada.


Reiterada jurisprudencia en la materia, ha sostenido que el ingreso fuera del término fijado para los tributos previamente retenidos o percibidos, crea una razonable presunción de que se configuró 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, por cuanto el dolo en esta clase de defraudación, consiste en la voluntad deliberada de no llevar a cabo el ingreso en término, no obstante la conciencia de que existe el deber concreto de hacerlo. (Tribunal Fiscal de la Nación- voto de la Dra. Cpn Silvia Ester Hardoy- INDUSTRIAS ALIMENTICIAS MENDOCINAS, 20/08/13).



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

Con respecto a la imputación endilgada al apelante, para mayor abundamiento la Autoridad de Aplicación 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.

El art. 88° del C.T.P., enumera las presunciones que permiten determinar que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, presunciones que admiten prueba en contrario (*luris 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, situación que no acontece en los presentes actuados.

En autos, la tipificación del ilícito tributario endilgado al apelante, fue encuadrado por la D.G.R. en las disposiciones del art. 86° inc. 2) y en la presunción establecida por Ley, en el art. 88° inc. 3) del Código Tributario Provincial, el cual establece que: "(...) *Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concorra alguna de las causas siguientes: (...) 3- Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias (...)*".

Recordamos que el Código Tributario Provincial, otorga la facultad a la D.G.R. de hacer uso de las presunciones normadas en el art. 88°, habiendo encuadrado la conducta del apelante en el presente caso, en el inciso 3).

Es por ello, que corresponde confirmar lo actuado por la Autoridad de Aplicación, así como el uso de las presunciones del art. 88° inc. 3) para acreditar la conducta del agente, ya que según se desprende de las constancias de autos, el mismo no ha logrado probar la inexistencia del elemento subjetivo propio del tipo infraccional imputado, es decir, no aporta ningún elemento probatorio que permita eximir su responsabilidad, máxime cuando el acto administrativo por medio del cual se aplica la sanción, en su condición de tal goza de presunción de legitimidad.

Es preciso señalar que una presunción es el resultado de un proceso lógico, en el que -a partir de la existencia de un hecho cierto y comprobado-, se infiere la existencia cierta o probable de otro hecho que, de acuerdo con el normal desarrollo de las cosas, debería acompañarlo. Al primero de tales hechos, se lo suele denominar hecho base, al segundo, hecho presumido. Es sobre este último que se proyectan determinados efectos jurídicos y, según sea que se los atribuya quien haga concreta aplicación del derecho al caso puntual (juez) o bien quien redacta el texto de una norma jurídica de carácter general (legislador), nos encontraremos frente a una presunción judicial u hominis o a una presunción legal, respectivamente (Corti, Aristides H. M. - Blanco, B. - Buitrago, Ignacio J. - Calvo, Rubén A. - Tesón, Miguel A., Procedimiento fiscal, 1ª ed., Tesis, Buenos Aires, 1987, p. 216.).




Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En conclusión, hay un elemento concreto que a mi juicio, es esencial para confirmar lo actuado por la D.G.R., que es el reconocimiento del contribuyente de la materialidad de la acción, sin la prueba de elemento alguno que neutralice la consideración negativa y deliberada de su conducta, por lo que al producirse el vencimiento del plazo para ingresar la percepción, concurren los presupuestos mencionados en el art. 86º inciso 2) y corresponde hacer operativa la presunción del art. 88º inc. 3) del C.T.P., ya que el responsable al conservar la percepción por un lapso que excede el plazo de su vencimiento para ingresarlo al Fisco, nos indica inequívocamente que su conducta se encuentra guiada por la intención de defraudar, considerando acreditado por la D.G.R., el elemento subjetivo necesario para confirmar la sanción impuesta.

V.- Por otro lado, el apelante postula la aplicación en la especie de la disposición contenida en el artículo 91 del Código Tributario Provincial, afirmando que, habiendo cancelado la deuda de forma espontánea, por imperio de la mencionada norma, se encuentra eximido de la sanción que apela.

Que el artículo 91 en la parte pertinente, antes y después de la reforma mencionada en el recuso de apelación, reza: "...los contribuyentes y los responsables, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada,



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



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

intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con las excepciones que la ley determina en cada caso y en especial en lo referente al Impuesto de Sellos ...".

De la atenta lectura de la norma transcripta se sigue que la dispensa que acuerda la norma contiene dos premisas ineludibles, una la regularización espontánea de la obligación omitida de parte del responsable y la otra, que esa regularización no se produzca a raíz de una actividad del Fisco encaminada a requerir el cumplimiento del débito (verificación, intimación, o emplazamiento), ya que – evidentemente– en tales condiciones la regularización pierde su condición de espontánea.

Que al observar las constancias de la causa, particularmente lo que surge del expediente administrativo, se desprende que la situación del contribuyente lejos está de poder encuadrar en la disposición legal invocada.

En efecto, de tales actuaciones se desprende que la firma fue intimada para regularizar su incumplimiento tributario correspondiente al periodo fiscal 12/2019 correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, conforme se puede observar a fojas 13 del expediente DGR N° 5.631/376/S/2020, donde obra constancia de notificación al contribuyente SISTELCO SRL, fecha de disponibilidad el 21/01/2020 a horas 16:28, fecha de notificación 22/01/2020 horas 22 y fecha de lectura 27/01/2020 a horas 17:34.

Por la mencionada notificación el Fisco local intimó al Agente a cumplir con sus obligaciones correspondiente, la cual materializo el día 28/01/2020, presentando la DDJJ correspondiente, más el pago del tributo con sus intereses respectivos.

Por ello, y a partir de tales elementos, lógico es concluir que el pago o regularización de la obligación fiscal por parte del apelante, no fue efectuado espontáneamente, sino a consecuencia de la intimación previamente cursada por la DGR con tal objeto, conforme se puede observar a fojas 13, 15 y 16 de marras, no correspondiendo que al caso particular, se aplique el beneficio otorgado por el artículo N° 91 del C.T.P.

Por ello, corresponde **NO HACER LUGAR**, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente **SISTELCO S.R.L.**, CUIT N° 33-60277352-9, contra la Resolución N° M 4983/21 de fecha 20/10/2021, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia confirmar la sanción de Multa de \$ 196.901,10 (Pesos Ciento Noventa y Seis Mil Novecientos Uno con 10/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual percibido y no ingresado 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 Código Tributario Provincial, por el período mensual 12/2019.

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,

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

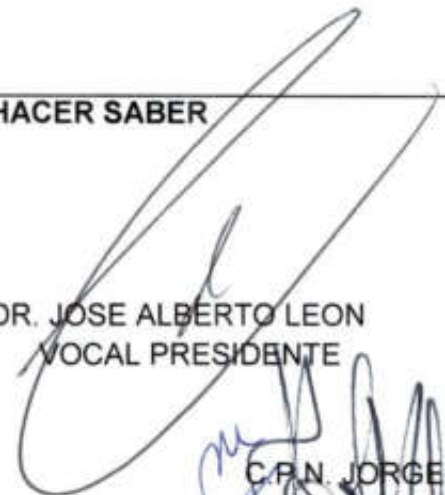
1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **SISTELCO S.R.L.**, CUIT N° 33-60277352-9, contra la Resolución N° M 4983/21 de fecha 20/10/2021, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de Multa de \$ 196.901,10 (Pesos Ciento Noventa y Seis Mil Novecientos Uno con 10/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual percibido y no ingresado 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 Código Tributario Provincial, por el período mensual 12/2019, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

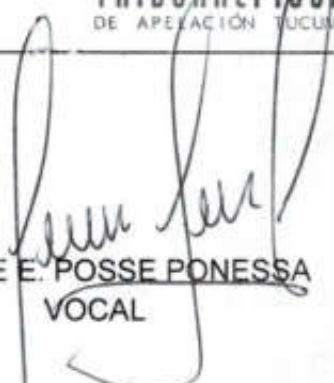
2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.


A.L.D.

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

HACER SABER


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION