

SENTENCIA N° 291/18

Expte. N° 344/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los .....21..... días del mes de Junio de 2018, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, Dr. José Alberto León (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**LATIN LEMON S.R.L.**" **S/ RECURSO DE APELACION**, Expte. Nro. 344/926/2017 - Ref. Expte. Nro. 17886/376/S/2016 y 40666/376/T/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.-

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° M 1843-17?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. Que a fojas 36/38 del expediente N° 40666/376/T/2017, el contribuyente LATIN LEMON S.R.L., CUIT N° 30-70952995-8, por medio de su apoderado, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1843-17 de la Dirección General de Rentas de fecha 02.05.2017 obrante a fs. 33 del expediente N° 17886/376/S/2016 mediante la cual resuelve **APLICAR** al agente LATIN LEMON S.R.L una multa de \$191.269,32 (Pesos ciento noventa y un mil doscientos sesenta y nueve con 32/100), 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, período mensual 12/2015.



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

II. El recurrente manifiesta que corresponde considerar la doctrina y la jurisprudencia imperante. En este sentido, cita fallos donde la CSJN sostuvo que *"el elemento subjetivo es esencial para la configuración del ilícito tributario"*.

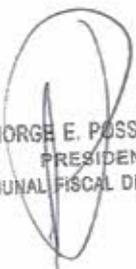
Que con el mismo criterio, considerando que dichas infracciones integran el derecho penal especial, le son aplicables las disposiciones generales del Código Penal razón por la cual deben respetarse los principios fundamentales de la personalidad de la pena, es decir, que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Por otro lado, expresa que la correcta tipificación legal es uno de los principios básicos que no puede ignorarse en el ámbito represivo fiscal. Se refiere al principio de legalidad que exige que se formulen las descripciones del hecho punible del modo mas preciso posible a los efectos de captar con claridad lo que realmente es punible.

Sostiene que ha cumplimentado con el ingreso de los montos en concepto de IIBB agente de percepción, lo cual evidencia la ausencia del elemento subjetivo, ineludible para la aplicación de cualquier sanción.

En consecuencia, solicita se deje sin efecto la multa aplicada por resultar

manifiestamente improcedente.



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

III. Que a fojas 40/42 del Expte. N° 40666/376/T/2017 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial, solicitando el rechazo del recurso de apelación en su totalidad y la confirmación de la resolución apelada.

En dicho responde señala en primer lugar que la apelante no acredita la personería invocada en el Recurso como lo establece el art. 113 del CTP y el art. 11 de la Ley N° 4.537.

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, conducta que se verifica en el caso de



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

autos atento a la demora en que incurrió la firma en ingresar los montos percibidos.

Que si bien el art. 86 inc. 2 del CTP requiere de la intención de defraudar por parte del sujeto, en las infracciones tributarias es el imputado quien debe probar su inocencia, sin que haya desvirtuado la presunción existente en su contra.

Que 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.

Respecto al argumento de que realizó el pago del capital con mas los intereses correspondientes, no excluye la aplicación de la multa correspondiente ni le resulta aplicable el beneficio de la espontaneidad previsto en el art. 91 del CTP ya que el ingreso de dichas sumas se realizó a instancias de la instrucción de sumario cursada y notificada en fecha 19/02/2016.

Por ello, la D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el agente, en contra de la Resolución N° M 1843/17, debiendo confirmarse la misma.

IV. A fs. 23/24 del expediente N° 502/926/2017 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 118/18, 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.

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 LATIN LEMON S.R.L. en el artículo 86° inciso 2 del C.T.P.,



Dr. JORGE EL POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

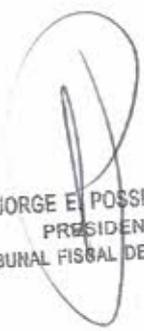
Para una mejor comprensión de la problemática con respecto al caso en análisis, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación.

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 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.

En los presentes actuados, se encuentra fuera de controversia que LATIN LEMON SR.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 artículo 86° inciso 2) del C.T.P., por lo que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del apelante, se encuentra acreditado.



Dr. JORGE EL POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

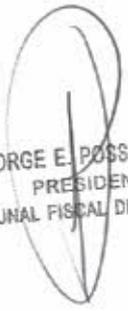
Ahora bien y luego del análisis objetivo del hecho, cuya demostración incumbe al ente fiscal, se debe acreditar la imputabilidad del autor a fin de ser viable la calificación legal atribuida al contribuyente.

La letra del artículo 86° es clara cuando establece: "...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 concluyo que el C.T.P. encuadra como defraudación la conducta endilgada al apelante en el momento que no deposita en tiempo y forma los montos de impuesto percibidos.

En el presente caso, considero que la D.G.R. inició correctamente el sumario al apelante encuadrando su conducta en las disposiciones del artículo 86° inciso 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 el 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 decidir 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 *iuris 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, en el momento que el apelante tenía en su poder los montos percibidos, conocía de antemano la fecha de vencimiento para ingresar el tributo y no obstante ello no sólo no ingresó los importes correspondientes, sino que sólo 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.

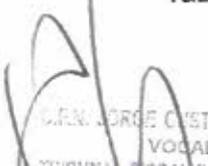
Reiterada jurisprudencia en la materia ha sostenido que el ingreso fuera del término fijado de los tributos previamente retenidos o percibidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional propio de la



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA

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 (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).

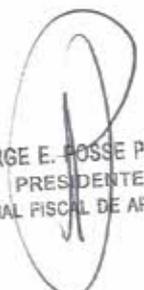
Asimismo, y con respecto a la imputación endilgada al apelante, para mayor abundamiento la Autoridad de Aplicación cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar tal extremo. Una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.

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 artículo 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 (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, 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 artículo 86° inciso 2) y en la presunción establecida por Ley, en el artículo 88° inciso 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...”*.

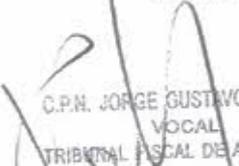
Recordamos que el Código Tributario Provincial, otorga la facultad a la D.G.R. de hacer uso de las presunciones normadas en el artículo 88°, habiendo encuadrado la conducta del apelante en el presente caso, en el inciso 3).



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

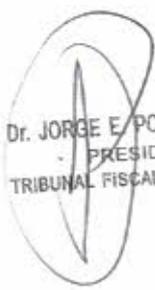


C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Es por ello, que corresponde confirmar lo actuado por la Autoridad de Aplicación, así como el uso de las presunciones del artículo 88° inciso 3) para acreditar la conducta del agente, ya que según se desprende de las constancias de autos, el mismo ingresó el monto fuera de término y 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.

Que en igual sentido se expidió El Tribunal Fiscal de Buenos Aires, en el caso "Cooperativa Agrícola Ltda. De Conesa, de fecha 02/09/1981", al establecer en el considerando nº 3 "...Que sobre la base de lo expuesto, este Cuerpo ha estimado prudente repensar el tema, llegando a la conclusión de que el ilícito en tratamiento requiere para su configuración, además de la materialidad del hecho, la existencia de un elemento subjetivo intencional, tal como lo señalan los autores y fallos antes citados. Sin perjuicio de ello el Tribunal entiende, 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), 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...".

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". Sobre esta situación, 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 Océánico Cooperativo Limitado, sentencia del 31/05/83).



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCALES  
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 al efectuar el pago del periodo fiscal exigido fuera de término, 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 las percepciones concurren los presupuestos mencionados en el artículo 86° inciso 2), y corresponde hacer operativa la presunción del artículo 88° inciso 3) del C.T.P., ya que el responsable al conservar las percepciones 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.

Por las consideraciones que anteceden propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente LATIN LEMON S.R.L. en contra de la Resolución N° M 1843-17, dictada con fecha 02/05/17 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa de \$191.269,32 (Pesos ciento noventa y un mil doscientos sesenta y nueve con 32/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 12/2015, respecto 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 C.T.P., por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

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



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

En merito a ello,

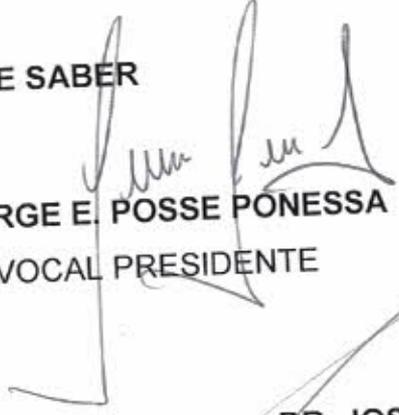
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **LATIN LEMON S.R.L.** en contra de la Resolución N° M 1843-17, dictada con fecha 02/05/17 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa de \$191.269,32 (Pesos ciento noventa y un mil doscientos sesenta y nueve con 32/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 12/2015, respecto 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 C.T.P., por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

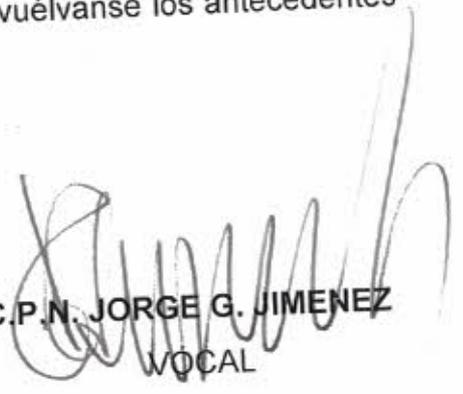
2) **REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE**, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVÉSE**.

**HAGASE SABER**

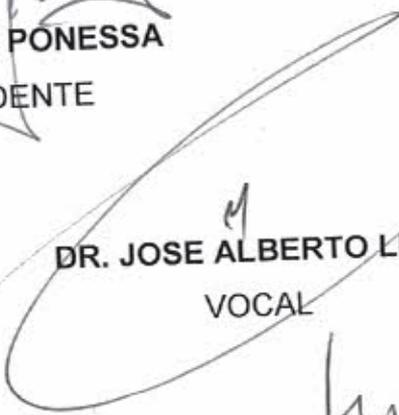
M.S.P



**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL PRESIDENTE

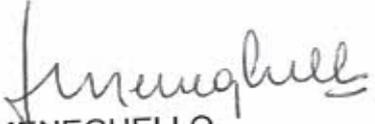


**C.P.N. JORGE G. JIMENEZ**  
VOCAL



**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL

**ANTE MI**



**DRA. SILVIA M. MENEGHELLO**  
SECRETARIA