

En San Miguel de Tucumán, a los **25** días del mes de **Marzo** de 2019 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**EL CARMEN S.A. s/Recurso de Apelación**" Expte. N° 40/926/2019 (Expte. D.G.R. N° 40489/376/S/2016) 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. 36/38 del Expte D.G.R. N° 40489/376/S/2016 el contribuyente a través de su letrado apoderado interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 1088/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 15/02/2018 obrante a fs. 33. En ella se resuelve: "Aplicar al agente EL CARMEN S.A., CUIT N° 30-51456241-1 una multa de \$272.640,76 (Pesos Doscientos Setenta y Dos Mil Seiscientos Cuarenta con 76/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual retenido 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 periodo mensual 05/2016".

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

- la espontaneidad en el impuesto reclamado, conforme art. 91 del C.T.P., ya que el cumplimiento de la obligación se hizo sin que mediara verificación, inspección, intimación o emplazamiento alguno, en fecha 15/07/2016, es decir, con anterioridad a la notificación del sumario previsto en el art. 123 del C.T.P., realizada en fecha 27/07/2016;
- la improcedencia de aplicarle una pena por una conducta defraudatoria, manifestando que actuó diligentemente, presentando en término la declaración jurada respectiva, exteriorizando el monto a abonar y que la demora en hacer efectivo el pago con más sus respectivos intereses resarcitorios, fue de carácter accidental;

- la demora en el ingreso de las percepciones declaradas fue de apenas un mes, razón por la cual no causó perjuicio alguno al Fisco, ya que reparó unilateralmente el supuesto daño causado al ingresar las citadas percepciones, lo que habilitaría la aplicación del principio de reparación integral o plena del daño injustamente causado contemplado en el art. 59 inc. 6 del Código Penal, por remisión a los principios generales del derecho punitivo, efectuada en el art. 69 del C.T.P.;
- yerra la administración al calificar como dolosa la conducta endilgada, ya que no se encuentra acreditada en forma asertiva y terminante la intención dolosa o fraudulenta requerida por el ilícito en cuestión, considerando que declaró las percepciones efectuadas en su respectiva declaración jurada e ingresó las mismas con sus respectivos intereses resarcitorios, lo que constituye prueba irrefutable de la inexistencia de dolo en su accionar y
- la multa aplicada resulta irracional, ya que la administración al aplicarla obvió las pautas básicas para su graduación previstas en el art. 78 del C.T.P., ni se consideró que tiene la carga de percibir para el Fisco sin recibir retribución alguna;
- solicita en subsidio que la multa apelada se gradúe conforme lo establecido en el art. 7 inc. b de la Ley 8873.

En mérito a todo lo expuesto solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se ordene el archivo de las actuaciones.

II. A fs. 01/06 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:

- que 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;
- que 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, y en este caso, el agente no logró desvirtuar la presunción existente en su contra;
- que el art. 88 inc. 3 del C.T.P. presume, salvo prueba en contrario, el propósito de defraudación cuando exista "manifiesta disconformidad entre los preceptos

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

legales y reglamentarios y la aplicación que de los mismos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias, lo que se comprobó en autos, ya que el responsable no cumplió con las obligaciones impuestas por la normativa vigente y que le competen como Agente de Percepción;

-que la conducta infraccional se ha verificado, ya que el período mensual reclamado fue abonado fuera de término, razón por la cual resulta procedente el encuadre legal dado a su conducta, como la aplicación de la multa que apela;

-que corresponde rechazar la pretensión del agente respecto a la aplicación supletoria del art. 59 del Código Penal, ya que resultan aplicables al caso, las normas específicas contenidas en el C.T.P., por referirse a las infracciones y delitos tributarios y no las del Código Penal que se refieren a los delitos y penas en general;

que no resulta de aplicación tampoco el beneficio del art. 91 del C.T.P., por cuanto el agente regularizó la obligación reclamada con posterioridad a la notificación de la intimación remitida oportunamente conforma consta a fs. 04 del Expte. D.G.R. N° 40489/376/S/16 y

-en cuanto al pedido de reducción de la sanción conforme art. 7 inc. b de la ley 8873 (restablecida su vigencia por Ley 9013), corresponde rechazar dicha pretensión en virtud que dicho supuesto es aplicable sólo a aquellos casos donde existe instrucción de sumario a más de ser el acogimiento a dicho Régimen, requisito fundamental para acceder a sus beneficios.

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

III. A fs. 14/15 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 60/19, 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 EL CARMEN S.A. en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., con respecto al ingreso fuera del plazo legal de las retenciones efectuadas y considerar si la multa impuesta a la firma, es conforme a derecho.

JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

D. JORGE E. ROSSE PONESSA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE CUSTODIO JIMENEZ  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 (consolidado por Ley N° 8240), en su art. 86° inc. 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 (...)*".

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

En primer lugar corresponde tratar el pedido del apelante en cuanto a la aplicación del art. 91 del C.T.P., el cual: "los contribuyentes y/o 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, 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 a los sellos”.

Puede afirmarse, en el caso que nos ocupa, que el Agente de Percepción presentó las declaraciones juradas declarando la totalidad del importe adeudado al fisco más sus correspondientes intereses. Dicha situación se configuró según el contribuyente de manera espontánea ya que no existió ninguna notificación de parte del fisco reclamando el mencionado impuesto a ingresar. Sin embargo sostiene la D.G.R. que la notificación sí se realizó, y que la misma consta en los registros sistémicos de dicho organismo (fs 04 del Expte. D.G.R. N° 40489/376/S/16).

En relación a lo señalado, el Organismo Recaudador aportó dentro de las actuaciones los registros de sistema donde consta la notificación, tal como se mencionó anteriormente (fs 04).

Según la información obrante en dicha planilla el período 05/2016 fue presentado el día 23/06/2016, siendo extemporánea su presentación y encontrándose notificado por su falta de presentación en fecha 05/07/2016 y requiriéndose el pago el día 27/07/2016. Siguiendo dicho sentido, al encontrarse demostrada por la D.G.R. por medio de la constancias que obran en autos, que dicha notificación existió previo el pago realizado por la apelante, no puede encuadrarse la conducta dentro de los beneficios del art. 91 del C.T.P., al no cumplirse con la condición que: “(...) siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento”. Por lo cual es claro que su regularización se debió a la acción del fisco, que de no existir quizás la contribuyente no hubiera cumplido con dicha obligación, siendo claramente punible dicho accionar.

Aclarado ello, se encuentra fuera de controversia que EL CARMEN S.A., 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. 86° inc. 2) del C.T.P. En consecuencia, el

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
VOCAL

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

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

elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del apelante, se encuentra acreditado.

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 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

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE ESTEBAN JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 percibidor 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).

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 (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

JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 encuadrando 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 artículo 88° inciso 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.

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", establece en el considerando n° 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 (...)*".

*J. JOSE ALBERTO LEON*  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*D. JORGE E. POSSE BONESSA*  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*JORGE GUSTAVO JIMENEZ*  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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).

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 que haya aportado 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 retención, 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.

Por último y con respecto al pedido de reducción de la multa aplicada, conforme art. 7 inc. b de la Ley 8873/9013, corresponde rechazar dicho pedido, en razón que dicho beneficio se encuentra supeditado al allanamiento expreso por parte del agente de la infracción cometida y a una serie de requisitos y condiciones establecidos en dicha norma, entre ellos que no exista resolución que cuantifique la multa, situación que no se cumple en el caso de autos, ya que la D.G.R. en fecha 15/02/2018 emitió la Resolución N° M 1088/18 en la que se sanciona con una multa de \$272.640,76 (Pesos Doscientos Setenta y Dos Mil Seiscientos Cuarenta con 76/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual retenido 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

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Percepción periodo mensual 05/2016. En consecuencia, no corresponde se le apliquen los beneficios de la norma al contribuyente.

Por ello, corresponde NO HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente EL CARMEN S.A., CUIT N° 30-51456241-1, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.

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 **EL CARMEN S.A., CUIT N° 30-51456241-1**, contra la Resolución N° M 1088/18 de fecha 15/02/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de Multa de \$272.640,76 (Pesos Doscientos Setenta y Dos Mil Seiscientos Cuarenta con 76/100), equivalente a 2 (dos) 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- periodo mensual 05/2016, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-


**2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

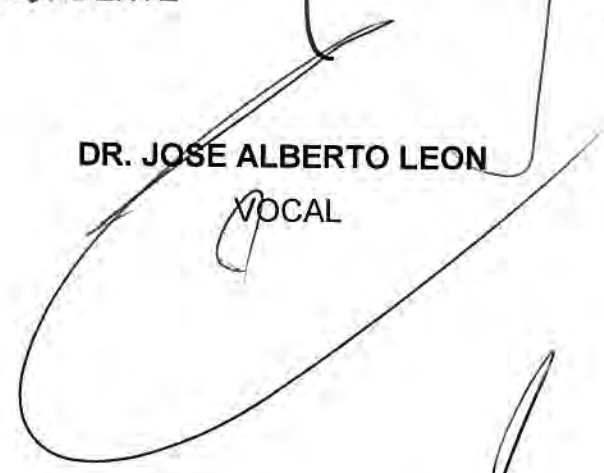
JM

**HACER SABER**

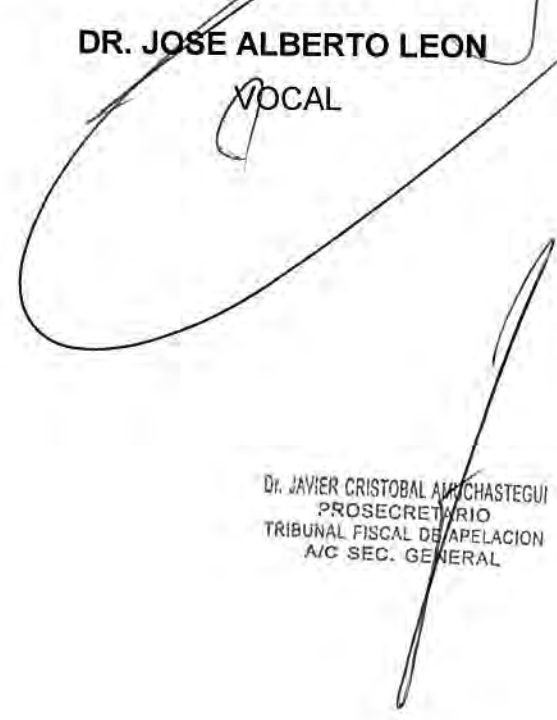
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

  
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL PRESIDENTE

  
DR. JORGE POSSE PONESSA  
VOCAL

  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

ANTE MI

  
Dr. JAVIER CRISTOBAL ARRICHASTEGUI  
PROSECRETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
A/C SEC. GENERAL