

SENTENCIA N° 5P0/19

Expte. N° 801/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 11 días del mes de *Junio* 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: “**JOSE MINETTI Y CIA LTDA S.A.C.I S/ RECURSO DE APELACIÓN**” – Expediente N° 801/926/2018 (Expte. DGR N° 17462/376/S/2018).

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 el contribuyente **JOSE MINETTI Y CIA LTDA S.A.C.I**, CUIT N° 30-52543681-7, por medio de su apoderado, presentó Recurso de Apelación (fs.53/61) contra la Resolución N° M 3618/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 17/09/2018 obrante a fs. 52. En ella se resuelve APLICAR al agente Jose Minetti y Cia Ltda S.A.C.I y en consecuencia aplicar una Sanción de Multa de \$ 2.006.115,94 (Pesos Dos Millones Seis Mil Ciento Quince c/94/100), equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual percibido y no ingresados a su vencimiento en el período mensual 03/2017, 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 Código Tributario Provincial.-

El apelante plantea la nulidad de la Resolución por ausencia de motivación. Manifiesta que la infracción imputada en los términos del artículo N° 86 del C.T.P., requiere no solo el elemento objetivo, sino también el subjetivo, o sea la existencia de dolo en su conducta.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Sostiene que en el caso de autos, no existió intención de su parte de provocar un daño a la Autoridad de Aplicación y mucho menos defraudar al Organismo, no configurándose el elemento subjetivo de 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 sumados a la ausencia de antecedentes infraccionales, resulta suficiente para reafirmar la inexistencia de obrar doloso de su parte.-

Reconoce que el importe correspondiente a la infracción imputada fue ingresado fuera de término, pero entiende que no puede considerarse por tal motivo que se haya configurado el elemento intencional que requiere el ilícito.-

Afirma que en el presente caso, ha existido una imposibilidad material no imputable al contribuyente que elimina cualquier obrar doloso (art. 86 imputado).

Entiende que la Ley no sanciona la simple mora, sino que sanciona el apoderamiento, la apropiación o el mantener en su poder, por lo que entiende se requiere un actuar típico muy delimitado, el cual no se ha producido en autos. Sostiene que no se apoderó de dinero alguno, solo difirió el ingreso por las razones que expone. Cita Jurisprudencia.-

Solicita el presentante, se haga lugar al recurso interpuesto y se ordene el archivo de las actuaciones.-

II.- A fs. 01/04 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.-

Esgrime la Autoridad de Aplicación, que el artículo 86º inciso 2 del Código Tributario Provincial prevé sanción para los Agentes de Percepción que mantengan en su poder tributos percibidos después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco.-

A su vez, cita el artículo 88° inciso 3) del Código Tributario Provincial, y establece que es de aplicación para el presente la presunción, salvo prueba en contrario, del 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.-


Agrega que, encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las percepciones correspondientes al período mensual 03/2017 conforme lo reconoce el propio apelante, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86° inciso 2 del C.T.P., en tanto se advierte que la conducta descrita se ha configurado en el caso de autos, en atención a que el agente mantuvo en su poder los tributos percibidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco.-

Con respecto a la irrazonabilidad de la multa alegada por el apelante, dice la DGR que 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, la cual fue graduada en el mínimo legal previsto por la normativa aplicable.-



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

III.- A fs. 22/23 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 107/19, 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.-



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

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 apelante 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 aplicada al contribuyente está arreglada a derecho.-



J.P.M. JORGE GUSTAVO J. MENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Conviene comenzar recordando, que no resulta controvertido el carácter punitivo de la multa que la Administración aplica a los ilícitos tributarios. Es jurisprudencia reiterada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que la sanción pecuniaria de referencia establecida por leyes fiscales y administrativas son de naturaleza penal, dado que no tienen, por objeto, reparar un posible daño causado, sino que tienden prevenir y castigar la violación de las disposiciones pertinentes y que, dicho carácter represivo, no se altera por la existencia de un interés fiscal accesorio en su percepción (Fallos: 202:293; 287:76; 289:336; 290:202; 308:1224).

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..."*.-

Ahora bien, la conducta infraccional 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 éste caso en no haber depositado en tiempo y forma al fisco, los tributos efectivamente percibidos.

Por medio de la instrucción de sumario N° B10/S/000000079/2018 cursada al contribuyente de la referencia, se inicia la instrucción de sumario por la

presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., por el período 03/2017, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, teniendo en cuenta que el vencimiento para el ingreso del tributo era el día 18/04/2017 y el agente ingresó el monto correspondiente en fecha 09/05/2017, habiendo transcurrido un lapso de tiempo considerable durante el cual la firma apelante mantuvo en su poder fondos ajenos.-

A fojas 52 del expediente N° 17462/376/S/2018 rola Resolución N° M 3618/18 emitida por la D.G.R. el 17/09/2018, y en su artículo N° 1, aplica al contribuyente una multa de dos (2) veces el monto mensual percibido, periodo fiscal 03/2017 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Agente de Percepción, por encontrarse su conducta incurso en la causal del artículo N° 86° inciso 2) del C.T.P.-

En los presentes actuados, se encuentra fuera de controversia que JOSE MINETTI Y CIA LTDA S.A.C.I, CUIT 30-52543681-7, 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.-


Cabe aclarar, que existe un reconocimiento expreso por parte del contribuyente en su Recurso de Apelación, con respecto al ingreso fuera de término de las percepciones efectuadas.-

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 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 retenidos.-



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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 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 *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, en el momento que el apelante tenía en su poder los montos retenidos, 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 agravarse 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 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 retenedor 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).

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 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.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 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).-*

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 artículo 86º inciso 2) y corresponde hacer operativa la presunción del artículo 88º inciso 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 ello, corresponde NO HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente JOSE MINETTI Y CIA LTDA S.A.C.I, CUIT N° 30-52543681-7, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.-

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en idéntico sentido.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en igual sentido.-

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 **JOSE MINETTI Y CIA LTDA S.A.C.I, CUIT N° 30- 52543681-7**, contra la Resolución N° M 3618/18 de fecha 17/09/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la Sanción de Multa por \$ 2.006.115,94 (Pesos Dos Millones Seis Mil Ciento Quince con 94/100), equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 03/2017, 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 Código Tributario Provincial, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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

**HACER SABER**

L.M.A

  
C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ  
VOCAL PRESIDENTE

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

**ANTE MI**

  
Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
PROSECRETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
A/C SEC. GENERAL