

SENTENCIA N° 190 117

Expte. N° 682/926/2016

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 22 días del mes de Mayo de 2017, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León y los Vocales, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) para tratar el expediente caratulado como **MIPOL REPUESTOS S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 682/926/2016 (Expte DGR N° 54.787/376/M/2014) 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 el contribuyente MIPOL REPUESTOS S.A., CUIT N° 30-64308719-3, por medio de su apoderado, presentó Recurso de Apelación (fs.1/5 del Expte. principal) en contra de la Resolución M 458/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 25/08/2016 obrante a fs. 28 del Expte.DGR N° 54.787/376/M/2014. En ella se resuelve: No hacer lugar al descargo presentado por el agente MIPOL REPUESTOS S.A., CUIT N° 30-64308719-3, en contra del sumario instruido y en consecuencia aplicar al mismo una Multa de \$ 193.327,16 (Pesos ciento noventa y tres mil trescientos veintisiete con 16/100), equivalente a 2 (dos) veces el monto percibido en el período mensual 09/2014, 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.-

Alega el agente que nunca tuvo la disposición real y efectiva del dinero correspondiente al impuesto, por lo que nunca retuvo tales montos, y por ello no le es aplicable la infracción que se le imputa.

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

No obstante lo alegado precedentemente, arguye que el Fisco pretende tener por objetivamente tipificada la defraudación fiscal, olvidando que no basta para configurar la misma la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de percepción, debiendo tener presente el elemento subjetivo de la conducta, cual es la intención de defraudar, mediante el cual sólo puede ser reprimido quien sea culpable, conducta que no le corresponde al agente.

Reconoce que el importe fue ingresado fuera de término, pero justifica tal ingreso tardío debido a que a la fecha del vencimiento de la declaración jurada, no se habían cobrado las ventas sobre las que se efectúan dichas percepciones, lo que implica que la operación comercial fue celebrada y perfeccionada, pero al agente no le ingresó el dinero sobre el que materialmente debían realizarse las respectivas percepciones.

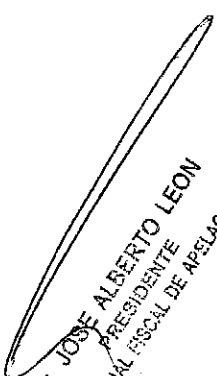
Considera que no se puso en peligro el bien jurídico tutelado por las normas que sancionan el incumplimiento en materia de recaudación, lo que demuestra al haber cumplido con su obligación fiscal ingresando los montos correspondientes en el primer momento en que ello le fue posible, el cual surge cuando efectivamente percibió los montos que debía retener, ingresando el monto total de los importes de percepciones correspondientes al periodo 09/14 más sus intereses.

Alega que la sanción impuesta resulta desproporcionada en función de la supuesta sanción cometida.

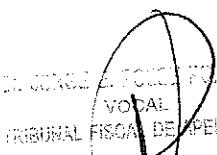
Solicita, en el caso de no hacer lugar a su petición, el cambio de imputación y calificación de la conducta como omisión simple del artículo 85º del C.T.P.

Por último, considera que se viola su derecho de propiedad, derecho constitucional que encuentra sustento en el artículo 17º de la Constitución Nacional.

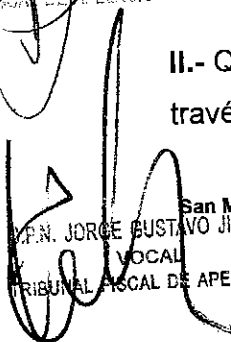
II.- Que a fs. 18/22 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, a través de la Dra. Iñigo Gabriela Viviana y la Dra. Gloria Julieta Gallo, contestan



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE A. TORRES TORRESCA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.-

Que esgrime la Autoridad de Aplicación, que el artículo 86° 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.

Expresa que se encuentra acreditado fehacientemente el elemento material, por lo cual resulta de plena aplicación el artículo 86° inciso 2 del C.T.P, en tanto se ha configurado en el caso de autos la conducta descrita, en atención a que el agente mantuvo en su poder tributos percibidos después de haber vencido el plazo para su ingreso.

Dispone, frente al argumento del contribuyente de que realizó el pago del capital, que ello no excluye la aplicación de la multa correspondiente, ya que resulta relevante el momento en que se produjo dicha regularización; y según se desprende de las constancias de autos lo fue a consecuencia de la notificación de la instrucción sumarial cursada oportunamente por la D.G.R., razón por la cual no resulta aplicable el beneficio de la presentación espontánea previsto en el artículo 91° del C.T.P.

Agrega que el responsable no puede liberarse de responsabilidad por el hecho imputado fundándose en razones administrativas y financieras y en las características particulares de su giro comercial y pretender trasladar al Fisco las consecuencias de las mismas.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POJCE PONECCHI  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO SANCHEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. 682-926-2016  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 3 de 10


Esgrime que multa impuesta fue aplicada como consecuencia de que el agente no dio cumplimiento con las obligaciones que le competen en tal carácter, y agrega que el agente podrá o no estar de acuerdo con los fundamentos expuestos, lo que no significa que el acto carezca de motivación, y bajo éste pretexto intente dejar inmune su accionar ilegítimo y que incluso perjudica las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos, abarcativo del Bien Común de la sociedad.

Entiende que, teniendo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida, dado el carácter de agente de percepción que reviste el imputado 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, que fue graduada en el mínimo legal vigente, y no desproporcionado e irrazonable, como mal pretende el recurrente.

En cuanto a la manifestación del recurrente de que no se puso en peligro el bien jurídico tutelado por las normas en materia de recaudación, menciona 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, por lo que el presentante no puede sostener que no se lesionó el bien jurídico tutelado por la norma.

Respecto al pedido de recalificación de su conducta en el artículo 85º, aclara que la infracción constatada en autos no se configura por la simple omisión de pago del gravamen sino por el despliegue de una conducta defraudatoria que en el caso de marras encuentra sustento en lo previsto por el artículo 88º inciso 3 del C.T.P. conforme se manifestó ut supra.

III.- Que a fs.28/29 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 1269/16, en donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151º del C.T.P.-



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE E. PONCE PONCE  
VOCA  
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 Mipol Repuestos S.A. en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., con respecto al ingreso fuera del plazo legal de las percepciones efectuadas.

Para una mejor comprensión de la problemática, respecto al caso en análisis, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia y 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..."*-

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 ingresado en tiempo y forma al fisco, los tributos efectivamente percibidos.

En los presentes actuados, se encuentra fuera de controversia que MIPOL REPUESTOS S.A., no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales, razón por la cual la Autoridad de Aplicación inicio el sumario pertinente encuadrando la conducta del apelante en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., por lo que se encuentra acreditado el elemento objetivo del hecho punible.

Según surge del artículo 5° de la RG N° 86/2000 de la D.G.R., (B.O. 03/01/2001), la conducta infraccional endilgada al apelante, se configura en el momento de la emisión de la factura o documento equivalente, debiendo adiccionarla en forma discriminada al precio neto de venta, locación o prestación, exceptuando de tal

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 682-926-2016  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 5 de 10

obligación únicamente a las empresas prestadoras de servicios públicos, siendo las únicas a las que se autoriza a practicar las percepciones al momento de la efectiva cobranza de las correspondientes facturas. Si no se ingresa al Fisco la percepción dispuesta por ley corresponde encuadrar la infracción en el artículo 86 inciso 2) al considerar que el apelante incurrió en defraudación fiscal, conforme lo establece la normativa en cuestión.-

El artículo citado es claro al expresar la única excepción a la obligación de ingresar la percepción al momento de la emisión de la factura o documento equivalente, referida a las empresas prestadoras de servicios públicos, a las que autoriza a practicar las percepciones al momento de la efectiva cobranza de las correspondientes facturas, de modo tal que no se prevé en la misma la indisponibilidad de fondos correspondientes a las percepciones realizadas, por lo que corresponde el encuadre de su conducta en el artículo 86° inciso 2 del C.T.P.

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 facturadas respecto a la posición 09/14, objeto de análisis.

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 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. DUJES PONDSSI  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3° Piso, Block 2  
Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. 682-926-2016  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 6 de 10

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.-

Cabe considerar que, frente al hecho que plantea el encartado sobre la indisponibilidad del dinero sobre el que debía hacer la percepción, ello no es óbice para quitar responsabilidad al mismo, siempre que el agente no puede liberarse de responsabilidad fundándose en razones administrativas y financieras y en las características particulares de su giro comercial, teniendo en cuenta que la designación de agente de percepción y sus obligaciones por deuda ajena provienen por ley.

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.-

El artículo 88º 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

Dr. JOSE ALBERTO DEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Expte. 682-926-2016  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 7 de 10

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, los elementos probatorios aportados por el mismo no lo eximen de responsabilidad, por lo considerado precedentemente, siendo por lo tanto dichos motivos ajenos e inoponibles a la Administración.

En conclusión, a mi juicio, al producirse el vencimiento del plazo para ingresar la percepción, 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 debió ingresar las percepciones practicadas al momento de la emisión de la factura o documento equivalente al vencimiento del período de que se trate.

Es, por todo lo expuesto, que no es viable la pretensión del agente de reencuadrar su conducta en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, ya que el mismo comprende la actuación por omisión por parte del agente, y en el caso particular quedó demostrado, según los considerandos que anteceden, que el agente actuó con intención de defraudar al Fisco.



Por último, habiendo actuado el Fisco dentro de los parámetros que establece el artículo 86° inciso 2 del C.T.P., y considerando que se le impone el importe mínimo de multa, cual es dos veces el impuesto no ingresado, es que entiendo que la sanción que impone el Fisco se encuentra conforme a derecho, no hay desproporción alguna entre la misma y la conducta endilgada y por lo tanto no afecta el derecho constitucional de propiedad, invocado por el agente.

Por ello, corresponde NO HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente MIPOL REPUESTOS S.A., CUIT N° 30-64308719-3, 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.

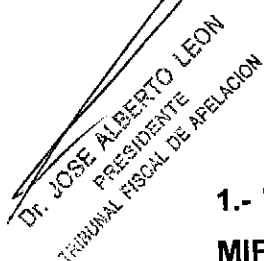
El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en igual sentido.-

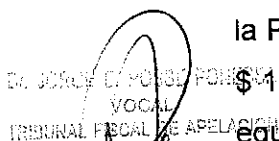
Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

**1.- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **MIPOL REPUESTOS S.A., CUIT N° 30-64308719-3**, en contra de la Resolución N° M 458/16 de fecha 25/08/2016, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la Sanción de Multa de **\$ 193.327,16** (Pesos ciento noventa y tres mil trescientos veintisiete con 16/100), equivalente a 2 (dos) veces el monto percibido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 09/2014, respecto del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos-Agente de Percepción, por encontrarse su conducta incurso en las causales

  
Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

  
Dr. JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

previstas en el artículo 86° inciso 2) del Código Tributario Provincial, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

**2.- REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE**, oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

**HAGASE SABER**

V.M.S.



**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL PRESIDENTE

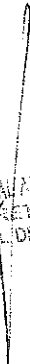


**DR. JORGE POSSE PONESSA**  
VOCAL



**CP.N. JORGE G. JIMENEZ**  
VOCAL

**ANTE MI**



DR. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
PROSECRETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

**DRA. SILVIA M. MENEGHELLO**  
SECRETARIA