

SENTENCIA N° 122 /19

Expte. N° 274/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 6 días del mes de Marzo de 2019, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, C.P.N.** Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **COMPAÑÍA INDUSTRIAL DE MAQUINAS S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 274/926/2017 (Expte. DGR N° 18354/376/C/2015) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: CPN. Jorge Gustavo Jiménez.-

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° M 1907/16; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

El CPN. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

1.- Que a fojas 43/53 del Expte. N° 18354/376/C/2015 la Sra. María Gabriela Carlino en carácter de presidenta de la firma Compañía Industrial de Maquinas, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1907/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 29.12.2016 obrante a fojas 34 del mismo expediente. En ella se resuelve NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por el agente contra el sumario instruido a fs. 13, en virtud de las razones expuestas en los considerandos de la presente resolución. APLICAR al Agente Compañía Industrial de Maquinas S.A CUIT N° 30-54776128-2; una multa de \$24.557,08 (pesos veinticuatro mil quinientos cincuenta y siete con 08/100), equivalente a dos veces el monto percibido en los períodos mensuales 09 y 10/2014, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, por encontrarse su



DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

conducta incurra en las causales previstas en el artículo 86 inciso 2 del Código Tributario Provincial.

II.- El contribuyente en su Recurso presentado el 10.03.2017 a fs. 43/53 realiza una exposición de los hechos.

Señala que el pago del capital e intereses correspondientes a los meses de 09/2014 y 10/2014 fue cumplimentado "de manera espontánea", aunque reconoce que no lo puede demostrar, advierte que si bien los sumarios pertinentes fueron receptados, los pagos fueron coincidentes con tales circunstancias.

Alega la inaplicabilidad de cualquier tipo de sanción o recargo, que se sustenta en la inexistencia de infracción punible.

Afirma que conforme surge del artículo 2 de la Resolución General Nro. 86/00 y sus modificatorias y complementarias, la conducta a reprimir resulta ser la omisión de pago, por lo cual entiende que su situación encuadra en la infracción contemplada en el artículo 85 del Código Tributario Provincial.

Sostiene que manifestó la deuda por declaración jurada en forma espontánea; y que con autodeterminación quedo transferido a DGR el impuesto "percibido", aun cuando en realidad el contribuyente no lo haya cobrado en efectivo dada la actividad de venta financiada a sus clientes.

Considera que Compañía Industrial de Maquinas escapa a las prescripciones del artículo 10 de la RG 86/2000 por cuanto sí presento las declaraciones juradas en tiempo y forma a su vencimiento y no existen rectificativas, alega que resulta contrario al principio de equidad tributaria enrostrarle a la empresa una conducta defraudatoria. Agrega que el CTP bajo el título "defraudación" engloba los artículos 86 a 89 y que es el artículo 88 el que define taxativamente nueve causas que darían lugar a la presunción "iuris tantum" del propósito de defraudación o engaño, y Compañía Industrial de Maquinas S.A. no incurrió en ninguna de esas causales por cuanto presentó las declaraciones juradas en tiempo y forma.

Sostiene que resulta alejada a su situación la imputación de haber mantenido en su poder los tributos percibidos.

Por otro lado, cita jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que consagra, respecto de las infracciones tributarias, el principio de personalidad de la pena, por el cual solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible pueda serle atribuida tanto objetiva como

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE CUSTANZO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

subjetivamente, por lo cual entiende que le corresponde al fisco acreditar fehacientemente la infracción endilgada y no revertir la carga de la prueba.

Adjunta como prueba facturas de ventas, recibos de cobranzas y resúmenes de cuenta corriente.

Finalmente, solicita se disponga la apertura a prueba de las actuaciones ordenando la producción de los medios ofrecidos y se dicte sentencia haciendo lugar a los agravios planteados en su recurso dejando sin efecto en su totalidad la pretensión fiscal.

III.- Que a fojas 1/10 del Expte. N° 274/926/2017 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 y la confirmación de la resolución apelada.

Destaca 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.

Afirma que si bien el artículo 86 del CTP requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias, y particularmente en la defraudación, se produce una inversión de la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el agente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra.

Sostiene que en el caso bajo análisis, se debe tener en cuenta lo establecido por el artículo 88 inciso 3 del CTP 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”, alega que este supuesto ha sido comprobado en el caso bajo análisis, atento a que el responsable 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. Cita jurisprudencia respecto a la aplicación de la presunción establecida en el inciso 3 del artículo 88 del CTP.

Jr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Agrega que cabe tener en cuenta lo establecido por el artículo 10 de la Resolución General N° 86/00, sus modificatorias y complementarias, que habilita la aplicación de sanciones en caso de incumplimiento a sus previsiones, al establecer: "Los agentes de percepción que omitieran actuar como tales o habiendo actuado no ingresen las percepciones efectuadas o incurran en incumplimiento total o parcial de las obligaciones dispuestas por la presente resolución general, incluida la de agentes de información establecidas en el inciso b) del artículo 4, serán pasibles de las sanciones previstas por el CTP".

Sostiene que en el caso de marras, encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, es decir, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las percepciones correspondientes a los periodos mensuales 09 y 10/2014 conforme lo reconoce el propio apelante, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86 inciso 2 del CTP, en tanto se advierte que la conducta descripta 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.

Agrega que al tratarse de fondos ajenos, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación adeudada, considera que admitir la solución contraria implicaría aceptar la percepción indebida de tributos por parte de los agentes, más allá del término que la ley permite, y permitirles de esa forma un autofinanciamiento con el ingreso de fondos ajenos y que pertenecen a las arcas fiscales.

Manifiesta que el Tribunal Fiscal de la Nación ha dicho en el caso Emebe S.A. respecto de la infracción prevista en el art 48 de la ley 11683, que resulta aplicable por analogía al presente caso: "...el ingreso fuera de término de los impuestos retenidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional que requiere el ilícito, pero esa presunción puede ser desvirtuada por el contribuyente a través de distintos medios de prueba..." Destaca que esto no ocurre en las presentes actuaciones, teniendo en cuenta que el agente no presenta ni ofrece elemento de prueba alguno a fin de acreditar la ausencia de un obrar doloso.

Considera que la multa aplicada se ajusta estrictamente a la normativa vigente que regula el régimen de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por lo que el acto administrativo en cuestión debe considerarse válido y ajustado a derecho.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. POSSE FONSECA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

C.P.N. JORGE GUSTAVO AMLER  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

En relación a lo expresado por el recurrente tampoco resulta procedente el reencuadramiento solicitado por el agente en la figura infraccional contemplada en el artículo 85 del CTP, por cuanto dicho artículo engloba todas aquellas conductas que se realizan sin ánimo defraudatorio, circunstancia que no acontece en el caso de marras, en el que se acreditó la intención dolosa del agente, sin que este haya probado causal exculpatoria válida que desvirtúe el ánimo defraudatorio en su accionar.

Asimismo, respecto a los motivos alegados por el responsable para intentar justificar el ingreso fuera de término de las percepciones efectuadas, relacionados a ventas en cuotas, afirma que cabe considerar que no puede librarse 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.

A su vez, el art 5 de la RG 86/00 sus modificatorias y complementarias establece la oportunidad en que corresponde practicar la percepción al prever: "La percepción deberá practicarse en el momento de la emisión de la factura o documento equivalente, adicionándola en forma discriminada al precio neto de la venta, locación o prestación, bajo las condiciones señaladas; el instrumento será constancia suficiente de la percepción practicada.", exceptuando de tal obligación únicamente a las empresas prestadoras de servicios públicos.

Por lo expuesto, considera que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el agente COMPAÑÍA INDUSTRIAL DE MAQUINAS S.A., en contra de la Resolución N° M 1907-16 de fecha 29.12.2016 debiendo confirmarse la misma.

**IV.-** A fs. 54/55 del Expediente N° 274/926/2017 obra Sentencia Interlocutoria N° 641/2018 de fecha 17.10.2018 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación, se declara la cuestión de puro derecho, se llaman autos para sentencia.

**V.-** Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° M 1907/16 de fecha 29.12.2016, resulta ajustada a derecho.

C. F. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

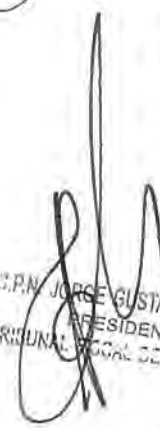
A la luz de las normas vigentes, se advierte que el presente caso encuadra en las previsiones contenidas en el artículo 7, 9° párrafo de la Ley N° 8.873 restablecida en su vigencia por Ley N° 9.013 (B.O. 24/05/17) que expresa: "...Quedan liberadas de sanción las infracciones previstas en la Ley N° 5.121 (t.c. 2009) y sus modificatorias, cometidas hasta el 31 de mayo de 2015 inclusive y eximidas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones..."

Las constancias de autos corroboran la declarada aplicación al caso de la precitada norma, en la medida que las infracciones objeto del presente recurso, datan del 16/10/14 y del 17/11/14, ya que estas son las fechas de vencimiento de la declaración jurada 9/14 y 10/14 respectivamente, del impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción y las mismas son anteriores al 31/05/2015.

Siendo ello así, concluyo que se ha tornado abstracto emitir pronunciamiento por carecer de interés jurídico actual la pretensión recursiva en examen y, por ende, adolece de sentido emitir opinión respecto de los agravios contenidos en aquel recurso. Es que, si ministerio legis, se ha eliminado la posibilidad jurídica de hacer efectiva la sanción determinada por la D.G.R., resulta de toda evidencia que no corresponde a este Tribunal Fiscal de Apelación abrir juicio respecto de los agravios traídos a su conocimiento, tornándose abstracta la cuestión planteada y, por consiguiente, resultar inoficioso emitir opinión en el tópic, en atención a lo precedentemente considerado.

Por lo expresado y teniendo en cuenta los beneficios de la norma citada, corresponde DECLARAR ABSTRACTA, la cuestión planteada por el contribuyente COMPAÑÍA INDUSTRIAL DE MAQUINAS S.A., CUIT N° 30-54776128-2, en su recurso de apelación, y DECLARAR que por aplicación de la Ley N° 8.873, en su artículo 7 inciso e) penúltimo párrafo, restablecida por la Ley 9.013, la sanción determinada mediante resolución N° M 1907-16 de fecha 29.12.2016, ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente.

Así lo propongo.



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



El señor Vocal **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa**, dijo: que comparte las razones dadas por el Sr. Vocal preopinante en el voto que antecede.

El señor Vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, CPN Jorge G. Jiménez, vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
RESUELVE:**

**1. DECLARAR ABSTRACTA**, la cuestión planteada por COMPAÑÍA INDUSTRIAL DE MAQUINAS S.A. C.U.I.T. 30-54776128-2, en su Recurso de Apelación, en mérito a lo considerado.

**2. DECLARAR** que por aplicación del artículo 7° inciso e) penúltimo párrafo de la Ley N° 8.873, restablecida por la Ley N° 9.013 la sanción determinada mediante resolución N° M 1907-16 de fecha 29.12.2016, ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente.

**3. REGISTRESE**, notifíquese, oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVASE**.

M.V.I.

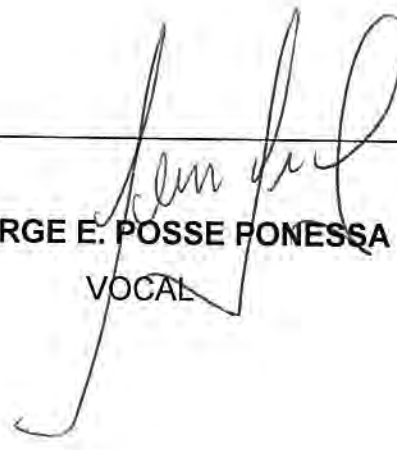
Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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




**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL



---

DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MI



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