



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IIRAM
Norma IIRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

SENTENCIA N° 187/20

Expte. N° 533/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los4..... días del mes de.....AGOSTO.....de 2020, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado **"AUTOSERVICIO CAPO S.A." SI/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 533/926/2019 – Ref. Expte. Nro. 12054/376/S/2019 (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.

Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 30/31 del expediente N° 12054/376/S/2019, el Dr. José María Martínez Marconi, apoderado de AUTOSERVICIO CAPO S.A., C.U.I.T. N° 30-68563994-3 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 2242/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 12/09/2019 obrante a fs. 22 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al agente una multa de \$28.900,70 (Pesos Veintiocho Mil Novecientos con 70/100), 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, períodos mensuales 12/2017; 05/2018.

El apelante sostiene que la resolución en crisis no indica ni motiva cual fue el perjuicio económico que irrogó la firma a la Dirección General de Rentas, para ser impuesta una sanción de multa consistente en dos veces el monto del impuesto que se omitió ingresar en el plazo establecido, ya que el importe fue ingresado con sus respectivos intereses.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9008-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Afirma que de las presentes actuaciones no se demuestra que el responsable haya incurrido en encubrimiento de una infracción material o en otros delitos contra la propiedad por el no ingreso del impuesto requerido.

Sostiene que la conducta de la firma no puso en peligro ningún bien jurídico del Fisco debido a que abonó el impuesto en cuestión con sus intereses, y que por tal razón no sería ajustado a derecho la aplicación de una multa por un impuesto no ingresado en forma cuando el agente no tiene antecedentes de incumplimientos ni medidas cautelares.

Asimismo, destaca que lo dispuesto en la resolución recurrida transgrede lo previsto en los artículos 17 de la Constitución Nacional y en los art. 31 y 32 de la C.P.B.A., teniendo en cuenta que la firma ingresó el tributo antes de iniciado el sumario.

Por todo lo expuesto, solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se revoque la resolución apelada.

II. Que a fojas 1/3 del Expte. N° 533/926/2019 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el art. 148° del Código Tributario Provincial.

En el mencionado escrito 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.

Destaca que el hecho de haber regularizado el responsable su situación mediante el ingreso de lo adeudado no es óbice a la aplicación de la sanción prevista en el mencionado artículo, toda vez que resulta de relevancia el momento en que se produjo dicha regularización; y señala que, según se desprende de las constancias de autos lo fue a consecuencia de la notificación de la intimación cursada en autos y que obra a fs. 3 del expediente administrativo, por lo que no resulta de aplicación el beneficio previsto en el art. 91° del C.T.P.

Expresa que, si bien el artículo 86° inciso 2 del C.T.P. 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, en las infracciones tributarias es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el agente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra.



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Asimismo, señala que el artículo 88° inciso 3 del C.T.P. presume – salvo prueba en contrario- la existencia de un 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. Del mismo modo, destaca lo establecido por el artículo 10° de la Resolución General N° 86/00, sus modificatorias y complementarias, que habilita la aplicación de las sanciones previstas en el C.T.P en caso de incumplimiento a sus previsiones.

Encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, es decir, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las percepciones correspondientes al periodo mensual 12/2017, considera que resulta de plena aplicación la normativa prevista en el art. 86° inciso 2 del C.T.P., 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.

Por su parte, respecto a la afirmación acerca de la inexistencia de perjuicio fiscal alguno, destaca 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.

En este sentido, recalca que los agentes de percepción adeudan al Fisco el ingreso de los tributos que previamente percibieron de terceros, por lo que al tratarse de fondos ajenos con destino a la cancelación de obligaciones tributarias de esos terceros para con el Fisco, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación adeudada.

En virtud de todo lo expresado, entiende que corresponde no hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el agente, en contra de la Resolución N° M 2242/19, debiendo confirmarse la misma.

III. A fs. 9 del expediente N° 533/926/2019 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE SCHISSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

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 AUTOSERVICIO CAPO S.A. en el artículo 86° inciso 2 del C.T.P.

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 el Organismo Fiscal.

En efecto, el Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (consolidado por Ley N° 8240) mediante 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 agente 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.

La gravedad de la infracción imputada al agente radica en que el mantenimiento de los importes tributarios luego de vencer los plazos en que debió ingresarlos perjudica al erario que debía contar con esa suma que legítimamente le



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

pertenece. En el caso de autos se encuentra fuera de controversia que AUTOSERVICIO CAPO S.A. no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales, ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes al mes de Diciembre de 2017 el día 07/02/2018 y las correspondientes al mes de Mayo de 2018 el día 02/07/2018 es decir, en ambos casos con posterioridad a sus respectivos vencimientos, razón por la que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del agente, se encuentra acreditado.

Una vez efectuado el 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, es decir, la defraudación fiscal.

A tal efecto, la norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes que con su conducta afecten el bien jurídico protegido. Para ello cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar este extremo; entendiéndose por "presunción" a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede. Por lo cual, una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.

La "manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias" es una de las diversas presunciones existentes en el art. 88° del Código y a través de la cual la Autoridad de Aplicación puede presumir en este caso que existe defraudación fiscal. No obstante ello, se tratan de presunciones "iuris tantum", es decir, admiten prueba en contrario, 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.

Reiterada jurisprudencia en la materia, ha sostenido que el ingreso fuera de término 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 percibidor en casos o

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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. C.P.N. Silvia Ester Hardoy- INDUSTRIAS ALIMENTICIAS MENDOCINAS, 20/08/13).

Así también lo ha entendido la doctrina preconizada por Carlos M. Giuliani Fonrouge en “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, en el momento en que sostienen 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 (...)”*.

Es decir que en este tipo de infracciones, el autor del ilícito imputado es aquel sujeto que tenga el dominio del hecho, es decir, quien maneje la acción. Al tener tal poder de decisión, puede decidir entre consumir el hecho 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*, que se basa en que los contribuyentes se encuentran en “mejores condiciones imputativas” de demostrar que su conducta no se debe a un obrar malicioso.

En el caso de AUTOSERVICIO CAPO S.A. los argumentos y pruebas utilizados por el apelante, no logran neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta; al producirse el vencimiento del plazo para ingresar las percepciones, concurren tanto el presupuesto mencionado en el artículo 86º inciso 2) como la presunción del artículo 88º inciso 3) del C.T.P.

En adición, el pago de estos períodos fue realizado a instancias de la notificación de las intimaciones de pago efectuadas por la D.G.R los días 06/02/2018 y 28/06/2018, razón por la cual no puede considerarse que se trata de un pago espontáneo que permita al agente gozar del beneficio previsto en el art. 91º del C.T.P, por cuanto su texto expresa claramente que la regularización de la obligación omitida no debe realizarse a raíz de una verificación, inspección o intimación por parte del Fisco.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9709



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Teniendo en cuenta lo expuesto, considero que corresponde: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente AUTOSERVICIO CAPO S.A., C.U.I.T. N° 30-68563994-3 en contra de la Resolución N° M 2242/19, dictada con fecha 12/09/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$28.900,70 (Pesos Veintiocho Mil Novecientos con 70/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P. 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 él.

En mérito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente AUTOSERVICIO CAPO S.A., C.U.I.T. N° 30-68563994-3 en contra de la Resolución N° M 2242/19, dictada con fecha 12/09/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$28.900,70 (Pesos Veintiocho Mil Novecientos con 70/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P.

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

HACER SABER

A.S.B

DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



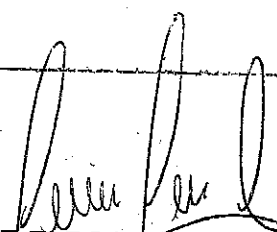
GESTION
DE LA CALIDAD

IRI-9000-9769



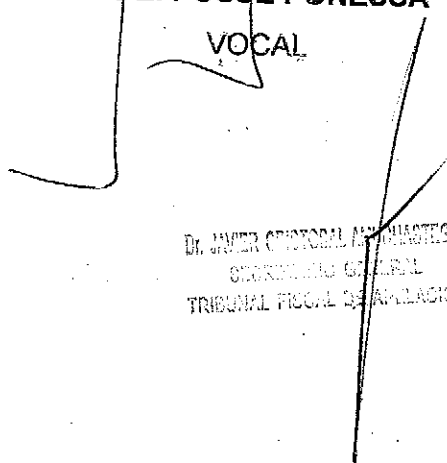
Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM ISO 9001:2015

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN


DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL

ANTE MÍ


DR. JAVIER CRISTÓBAL
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION