

SENTENCIA N° 168 /17

Expte. N° 705/926/2016

En San Miguel de Tucumán, a los 12 días del mes de Mayo de 2017 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"AGROQUIMICA ALBERDI SRL s/Recurso de Apelación"** Expte. N° 705/926/2016 (Expte. DGR N° 46815/376/S/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 a fs. 19 (Expte DGR N° 46815/376/S/2014) el contribuyente a través de su letrado apoderado interpuso Recurso de Apelación en contra de la Resolución M 422/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 05/08/2016 obrante a fs. 17. En ella se resuelve: "Aplicar al agente AGROQUIMICA ALBERDI SRL., CUIT N° 33-70737941-9 una multa de \$274.397,68 (Pesos Doscientos Setenta y Cuatro Mil Trescientos Noventa y Siete con 68/100) 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 07/2014".-

Alega que el período reclamado se encuentra abonado a la fecha de la instrucción del sumario, habiendo acreditado el pago sin causar perjuicio al fisco.

Sostiene que no fue notificado del sumario instruido en su contra, por lo que no pudo presentar descargo alguno, por lo que solicita su tratamiento.

Expresa también que debe tenerse en cuenta la crisis económica por la que atravesaba la provincia a la fecha del vencimiento del período reclamado, sumado

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA

TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 705-926-2016
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 1 de 11

a que son productores agropecuarios que debieron soportar inundaciones, bajo precio de sus productos, lo que llevó a que en los meses de Junio y Julio la firma tuviera gran número de cheques devueltos produciéndose una crisis financiera, sobre todo de liquidez, lo que lo llevó a atrasarse en el pago.

Considera que resulta aplicable al caso el principio de bagatela o insignificancia jurídica, en razón de haber abonado la totalidad del período reclamado sin perjuicio al Fisco.

En mérito a todo lo expuesto solicita se deje sin efecto las actuaciones sumariales.

II.- Que a fs. 1/3 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas a través de los Dres. Gabriela Viviana Iñigo y Gloria Julieta Gallo, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.-

En dicho responde sostiene que el agente sí fue debidamente notificado de la instrucción del sumario, conforme surge de fs. 2 del Expte. DGR N° 46815/376/S/2014, habiendo sido recibido en su domicilio fiscal por la Sra. Romina Márquez en carácter de contadora en fecha 10/09/2014, por lo que lo alegado por el contribuyente sobre este punto debe ser desestimado.

Manifiesta que la norma del artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial es clara en la descripción de la conducta reprimida, conducta que se configuró en el caso de autos, ya que la firma mantuvo en su poder tributos que declaró haber percibido más allá del término preestablecido para su ingreso.

Y que el hecho de haber regularizado su situación mediante el ingreso de lo adeudado no resulta óbice a la aplicación de la sanción prevista en el mencionado artículo, ya que resulta de relevancia el momento en que se produjo dicha regularización. Lo que sucedió en este caso, luego de la notificación de la instrucción sumarial cursada por este dicho organismo, razón por la cual no

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

resulta de aplicación el beneficio de la presentación espontánea previsto en el art. 91 del CTP.

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 el responsable 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 así trasladar al Fisco las consecuencias de las mismas (diferimiento en sus cobranzas, formas de pago, etc).

Cita lo dispuesto en el art. 5º de la RG 86/00, sus modif. y complementarias, en cuanto establece que: *“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, siendo las únicas a las que se autoriza a practicar las percepciones al momento de la efectiva cobranza de las facturas correspondientes.

En cuanto a la pretensión del contribuyente de aplicar el “principio de insignificancia o bagatela” al caso de marras, sostiene que resulta de aplicación lo resuelto por la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico de la Capital Federal, invocado por la defensa para solicitar la absolución del condenado *“en atención a lo escaso de la suma en que se ha superado el monto de retención fijado en la ley”*, por lo que dicho argumento también debe ser rechazado.

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Por todo lo expuesto considera que corresponde no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente.

III.- Que a fs.12/13 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 57/17, 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.-

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 Agroquímica Alberdi S.R.L. 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 impuesta a la firma, es conforme a derecho.

En cuanto al primer agravio del contribuyente respecto a que no fue debidamente notificado del sumario instruido, cabe sostener que conforme surge de las propias constancias de autos, en especial de fs. 2, el contribuyente fue debidamente notificado en su domicilio fiscal en fecha 10/09/14, habiendo recibido dicha notificación la Sra. Romina Márquez en su calidad de contadora. Por lo que dicho argumento no puede prosperar.

Como segundo agravio, plantea que la autoridad de aplicación debió contemplar la crisis económica por la que atravesaba la provincia a la fecha del vencimiento del período reclamado, lo que produjo un desequilibrio económico al contribuyente.

Al respecto, es dable resaltar que las dificultades económicas y financieras por sí solas no constituyen causales que puedan dispensar de responsabilidad al contribuyente, por lo que dicho planteo también debe ser rechazado.

Respecto a la aplicación del Principio de Bagatela o insignificancia jurídica alegado por el agente para el presente caso, debo adelantar que el mismo no

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. PORSE PONSATI
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

resulta viable. En efecto, es sabido que no existen bienes jurídicos insignificantes o irrelevantes, sino lo que no tiene trascendencia es el grado de afectación que se produce en aquéllos. Ello lleva al aserto que no existen delitos insignificantes, sino que lo que es de dicha calidad es un hecho, pero la intrascendencia-para el bien jurídico-de un hecho debe analizarse en el contexto causal, debido a que el hecho puede ser insignificante en un contexto determinado y no serlo en otro. Vale decir que la cuestión debe dilucidarse en cada caso particular de conformidad a las circunstancias de modo, tiempo y lugar.

Ahora bien, entrando al análisis de la cuestión de fondo y para una mejor comprensión de la problemática respecto, 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 retuvo 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.-

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 los presentes actuados, se encuentra fuera de controversia que AGROQUIMICA ALBERDI S.R.L., 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 86º 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 86º 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 imputada es la defraudación fiscal, conforme el Derecho Positivo aplicable a los casos en donde la norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE PONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CP.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
San Martín 362, 3º Piso, Block 2

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 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).

Asimismo, y con respecto a la imputación endilgada al apelante, para mayor abundamiento la Autoridad de Aplicación cuenta con una serie de presunciones

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

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 concurra 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 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 retención, concurren los presupuestos

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Expte. 705-926-2016
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 9 de 11

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 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 AGROQUIMICA ALBERDI S.R.L., CUIT N° 33-70737941-9, 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 **AGROQUIMICA ALBERDI SRL, CUIT N° 33-70737941-9**, en contra de la Resolución N° M 422/16 de fecha 05/08/2016, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de Multa de \$ 274.397,68 (Pesos Doscientos Setenta y Cuatro Mil Trescientos Noventa y Siete con 68/100), 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

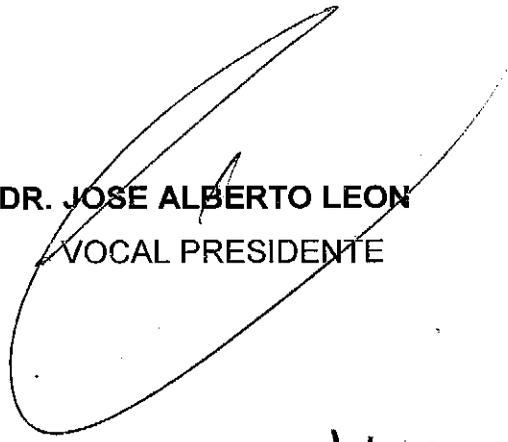
Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

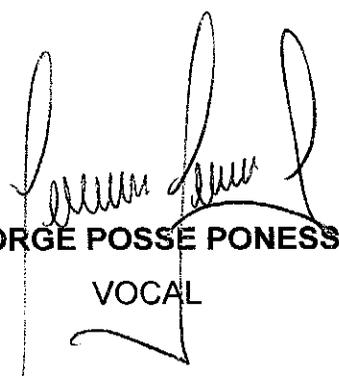
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

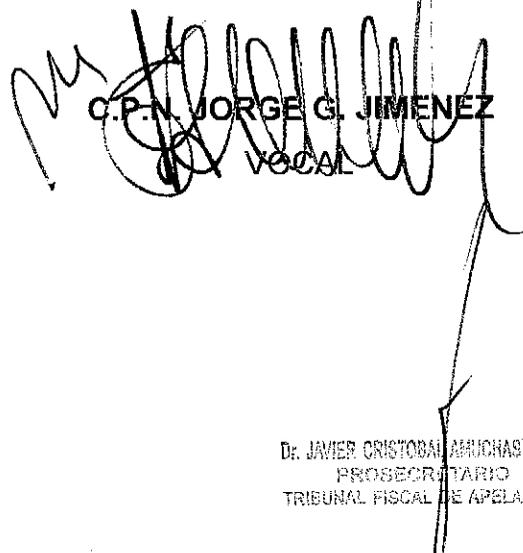
Brutos –Agente de Percepción-período mensual 07/2014, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

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

JM


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE POSSE PONESSA
VOCAL


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION