

SENTENCIA N° 27 /18

Expte. N° 488/926/2017

En San Miguel de Tucumán, a los 1 días del mes de Marzo de 2018, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como: **AGROQUIMICA ALBERDI S.R.L. S/ RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 488/926/2017 (Expte DGR N° 345/1217/A/2015) 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 AGROQUIMICA ALBERDI S.R.L., CUIT N° 33-70737941-9, por medio de su apoderado, presentó Recurso de Apelación (fs.55) del Expte. DGR N° 345/1217/A/2015) en contra de la Resolución M 453/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 16/03/2017 obrante a fs. 53. En ella se resuelve: Aplicar una Multa de \$ 394.597,48 (Pesos trescientos noventa y cuatro mil quinientos noventa y siete con 48/100), equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento en los períodos mensuales 06 y 07/2015, 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.

Invoca en primer lugar la aplicación del artículo 91° del C.T.P., al expresar que abonó el impuesto de manera espontánea.

Manifiesta que debe tenerse presente que en los períodos cuestionados por la DGR nuestra provincia vivió una gran crisis económica, lo que motivó cortes de rutas que son de público conocimiento e inundaciones, lo cual afectó

Dr. JORGE ALBERTO LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

JORGE GUSTAVO JIMENEZ

especialmente al sur de la provincia y por lo cual la multa aplicada le resulta muy gravosa para la firma y confiscatoria.

Sostiene que, la crisis económica a la que refiere en el párrafo anterior hizo que la firma tuviera en los meses de junio y julio de 2014 y en el año 2015, gran número de cheques que fueran devueltos sin ser abonados, lo que llevó a su atraso en el pago de las percepciones correspondientes a los períodos 06 y 07/2015.

Invoca la aplicación del principio de bagatela o insignificancia jurídica, en atención a que se abonó al fisco la totalidad de los períodos sin perjuicio alguno, por lo que carece de fundamento continuar el presente Sumario, solicitando por ello su archivo.

II.- Que a fs. 01/03 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.

Que esgrime la Autoridad de Aplicación, que el artículo 86º inciso 2 del Código Tributario Provincial prevé sanción para los Agentes de Retención que mantengan en su poder tributos retenidos 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, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las percepciones correspondientes a los períodos 06 y 07/2015, conforme lo reconoce el propio apelante, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86º inciso 2 del C.T.P., en tanto se advierte que la conducta descrita se ha configurado en

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE JUSTINO JIMENEZ
VOCALES

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.

Expresa 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 (diferimientos en las cobranzas, formas de pago, etc.), citando jurisprudencia pertinente.

Cita el fallo Mirón Antonio, de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico de la Capital Federal, respecto al "principio de insignificancia o bagatela", concluyendo que el argumento presentado por el recurrente no puede tener recepción favorable.

Por último, en cuanto la manifestación del recurrente de que no se generó perjuicio al Fisco, 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.

III.- Que a fs.09/10 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 636/17, en donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151º 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 es aplicable al presente caso el beneficio otorgado por el artículo 91º del Código Tributario Provincial y si corresponde encuadrar la conducta del agente AGROQUIMICA ALBERDI S.R.L en el artículo 86º inciso 2) del C.T.P. con respecto al ingreso fuera del plazo legal de las percepciones efectuadas.

JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

OSCAR ELVIO MENEZ

Abordando la problemática en cuestión, es preciso reseñar lo dispuesto por el artículo 91º del C.T.P., el cual reza: "Los contribuyentes y/o responsables, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias...".

Ahora bien, en el caso en debate, la Autoridad de Aplicación reclama los períodos 06 y 07/2015: Respecto al primero (06/2015), el agente ingresó al Fisco el pago de las percepciones correspondientes, más los intereses resarcitorios adeudados en fecha 17/09/15, tal como consta a fs. 4 de autos, habiendo sido notificado de la instrucción de sumario en fecha 23/09/15 (fs. 26), de modo tal que se verifica el pago con anterioridad a la fecha de notificación de la intimación, tal como lo requiere el artículo 91º del C.T.P.

Por lo expuesto, concluyo que corresponde aplicar el beneficio del artículo 91º del C.T.P. sobre el período 06/2015- Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción.

No sucede lo mismo con el período 07/2015, en el cual, el agente ingresa al Fisco el pago de las percepciones correspondientes al mismo en fecha 30/09/2015 (fs. 5), es decir, con posterioridad a la fecha de notificación de la instrucción de sumario, no cumpliendo con la condición de que el pago se efectúe en forma previa a la intimación del Sumario, por lo que no reúne los requisitos del "beneficio de espontaneidad" del artículo 91º del C.T.P.

Ahora, corresponde analizar si corresponde encuadrar la conducta del agente en el artículo 86º inciso 2 del C.T.P, respecto al período 07/2015 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Percepción.

Dr. JORGE E. BOSSE BONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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..."*.

Ahora bien, independientemente de haber ingresado el pago del tributo correspondiente al período 07/2015, 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.

Resulta necesario analizar la existencia o inexistencia de dolo en el accionar del agente.

Para 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 (período 07/2015) efectuadas dentro de los plazos legales, razón por la cual la Autoridad de Aplicación inició el sumario pertinente encuadrando la conducta del apelante

Dr. JORGE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BOSSE BONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE SUSTIACI VILLALBA

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.

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 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,

encuentran en "mejores condiciones imputativas" de demostrar que su conducta no deviene de un obrar malicioso. Esto es así, desde el momento 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, no aportó ningún tipo de prueba que permita desacreditar la imputación efectuada.

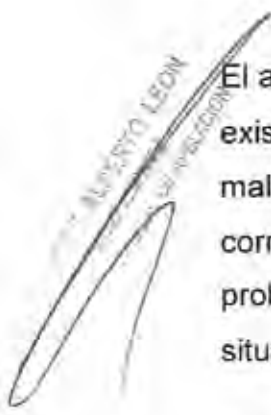
Dr. JORGE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

Dr. JORGE EL POSSE POSSE
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

JORGE ESTEBAN JIMENEZ

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 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 Dr. JORGE E. POSSE PUGLIA 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...".

Dr. JORGE E. POSSE PUGLIA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

Dr. JORGE E. POSSE PUGLIA

Recordamos que el Código Tributario Provincial, otorga la facultad a la D.G.R. de hacer uso de las presunciones normadas en el artículo 88º, 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 88º 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.

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, al producirse el vencimiento del plazo para ingresar la percepción (periodo 07/2015), 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 misma por un lapso que excede el plazo de su vencimiento para ingresarlo al Fisco, sin la prueba de elemento alguno que neutralice la consideración negativa y deliberada de su conducta, nos indica inequívocamente que su accionar se encuentra guiado por la intención de defraudar, considerando acreditado por la D.G.R. el elemento subjetivo necesario para confirmar la sanción impuesta.

Dr. J. ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE BONFAS
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO BENEY
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Respecto al argumento de que nuestra provincia vivió una gran crisis económica en los periodos cuestionados, cabe citar el fallo del TFN, Sala B, "RIPA JORGE JOAQUIN" s/apelación, 09/05/2002), el cual expresa: "Que no puede sentarse por principio que las dificultades por las que atraviesa una empresa puedan servir de razón liberatoria de las obligaciones fiscales, no solo para ella, sino también para sus responsables por deuda ajena, puesto que ello conspira precisamente contra la garantía del crédito fiscal que se ha querido instrumentar con el sistema de responsabilidad solidaria".

Por lo expuesto, rechazo por improcedente el argumento expuesto en el párrafo que antecede.

En cuanto a la manifestación del recurrente de que no se generó perjuicio al Fisco, por todo lo expuesto en los párrafos precedentes, cabe concluir que el hecho de que el agente mantuvo en su poder las percepciones correspondientes al período 07/2015 una vez vencido el plazo para ingresarlas al Fisco, se 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.

Por lo expuesto en los párrafos precedentes corresponde discriminar los períodos cuestionados:

Período 06/2015: Se aplica el beneficio de espontaneidad del artículo 91° del CTP y por ello se deja sin efecto la multa de \$ 125.232,30 (Pesos: ciento veinticinco mil doscientos treinta y dos con 30/100), equivalente a 2 veces el monto del impuesto omitido respecto al período mencionado, Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Percepción.

Período 07/2015: No se aplica el beneficio denominado "Presentación Espontánea del artículo 91° del CTP, por lo que corresponde dejar firme la multa aplicada en el artículo 2° de la Resolución N° M 453/17 de fecha 16/03/2017, en la parte correspondiente al periodo mencionado y determinar la misma en la suma de \$269.365,18 (Pesos: doscientos sesenta y nueve mil trescientos sesenta y

cinco con 18/100), equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, por encontrarse su conducta incurso en las causales del artículo 86° inciso 2 del C.T.P.

Por ello, corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE, 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.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **AGROQUIMICA ALBERDI S.R.L., CUIT N° 33-70737941-9**, en contra de la Resolución N° M 453/17 de fecha 16/03/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** la multa de \$ 125.232,30 (Pesos: ciento veinticinco mil doscientos treinta y dos con 30/100) por el período 06/2015, equivalente a 2 veces el monto del impuesto omitido- Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, con fundamento en lo dispuesto por el artículo 91° del C.T.P. en mérito a las consideraciones expuestas precedentemente; y **CONFIRMAR** la Sanción de Multa aplicada en el artículo 2° de la Resolución N° M 453/17 de fecha 16/03/2017 en la parte correspondiente al periodo 07/2015 y determinar la misma en la suma de \$269.365,18 (Pesos: doscientos sesenta y nueve mil trescientos


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

sesenta y cinco con 18/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción por encontrarse su conducta incurra en las causales del artículo 86° inciso 2 del C.T.P.

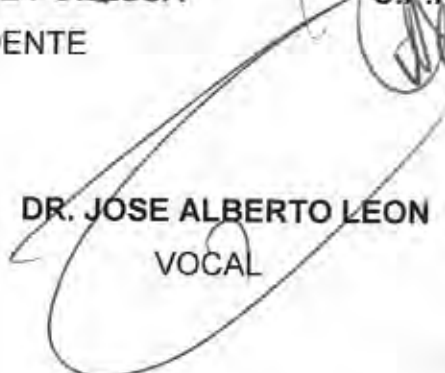
2.- REGÍSTRESE, NOTIFIQUESE, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

HAGASE SABER


V.M.S.


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI


DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA