

SENTENCIA N° 138 /18

Expte. N° 673/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los02..... días del mes de ...Mayo.....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, Dr. José Alberto León (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado "AGROQUIMICA ALBERDI S.R.L S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 673/926/2017 – Ref. Expte. Nro. 166/1217/A/16 (D.G.R.)" y;

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

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° M 2533-17?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. Que a fojas 43 del expediente N° 166/1217/A/16, el contribuyente AGROQUIMICA ALBERDI S.R.L., CUIT N° 33-70737941-9, por medio de su abogado, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 2533/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 15.06.2017 obrante a fs. 39 del citado expediente mediante la cual resuelve **APLICAR** al agente AGROQUIMICA ALBERDI S.R.L una multa de \$47.137,38 (Pesos cuarenta y siete mil ciento treinta y siete con 38/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido, 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 Retención, período mensual 06/2015.



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



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

II. El recurrente manifiesta que el periodo reclamado en la Resolución se encontraba abonado a la fecha de instrucción de Sumario por lo que la misma debe dejarse sin efecto.

Sostiene no haber sido notificado de la instrucción de Sumario, razón por la cual no ejerció su descargo. Que el pago de los periodos se realizó a instancia de su mandante y no por la mencionada instrucción.


Que en esa fecha, la provincia vivió una gran crisis económica que motivó cortes de rutas de público conocimiento sumado a inundaciones que afectaron al sur de la provincia y que justifican la demora en el depósito de las percepciones. Y que por las mismas razones la firma tuvo un gran número de cheques devueltos sin ser abonados provocando además una crisis financiera que motivó el atraso en el pago.

Manifiesta que resulta aplicable el principio de bagatela o insignificancia jurídica ya que se abonó al Fisco la totalidad de los periodos sin ocasionarle perjuicio alguno.


III. Que a fojas 50/52 del Expte. N° 166/1217/A/16 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En dicho responde sostiene que el contribuyente no ingreso las retenciones de forma espontánea como alega sino que fue a instancias de la intimación cursada en fecha 15.09.2015 siendo la fecha de pago dos días mas tarde, el día 17.09.2015 por lo que no resulta aplicable el beneficio del pago espontáneo establecido por el art. 91 del CTP.

Con respecto a la falta de notificación de la instrucción de sumario, manifiesta que la misma fue efectuada en el domicilio fiscal declarado por el agente conforme al procedimiento del art. 116 inc. 6) del CTP y recepcionado por Ruben Dip en fecha 14.03.2016. Manifiesta que surge de las constancias, que la firma presentó su descargo en forma oportuna por lo que el argumento resulta falaz y carente de asidero fáctico y jurídico.



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Agrega que las dificultades financieras por las cuales intenta justificar el ingreso fuera de término, no resultan causales exculpatorias que lo liberen de sus obligaciones tributarias.

Manifiesta que el principio de bagatela o insignificancia invocado, implica que el legislador ha ponderado cuantitativamente el grado mínimo de afectación al bien jurídico que debe gozar de la protección del derecho penal. Que sin perjuicio de lo insignificante que estas sumas pudieran parecer al imputado, la interpretación expresada constituiría un apartamiento a las normas establecidas por el Poder Legislativo.

Resalta que los agentes de retención adeudan al Fisco el ingreso de tributos previamente retenidos a terceros por lo que al tratarse de fondos ajenos, deben exigir su cumplimiento en tiempo y forma.

Expresa que se equivoca el apelante al sostener que la infracción se encuentra eximida en virtud del noveno párrafo del art. 7 de la Ley 8.873 restablecida por la ley 9.013 por cuanto dicha Ley libera de sanción las infracciones cometidas hasta el 31 de Mayo de 2015 siendo en el caso de autos cometida el día 15/07/2015. Por lo que considera que corresponde no hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto.



Dr. JORGE EL POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

IV. A fs. 11/12 del expediente N° 673/926/2017 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal 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.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

V. 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 correspondé encuadrar la conducta de la firma AGROQUIMICA ALBERDI S.R.L en el artículo 86° inciso 2 del C.T.P, con respecto al ingreso fuera del plazo legal de las retenciones efectuadas y considerar si la multa impuesta a la firma, es conforme a derecho.

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 la Autoridad de Aplicación.


El Código Tributario Provincial Ley N° 5.121 (consolidado por Ley N° 8.240) 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...".

De acuerdo a la norma transcripta, la infracción endilgada al apelante se configura en el momento que el mismo 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 Retención. 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 contribuyente 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 retenidos.

En los presentes actuados, se encuentra fuera de controversia que AGROQUIMICA ALBERDI S.R.L no ingresó al Fisco las retenciones 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 86° inciso 2) del C.T.P., por lo que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del apelante, se encuentra acreditado.

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.



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

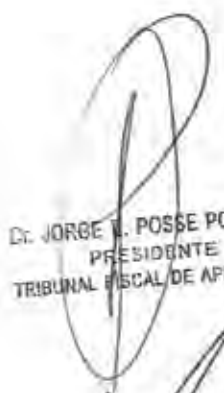


Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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 C.T.P. encuadra como defraudación la conducta endilgada al apelante en el momento que no deposita en tiempo y forma los montos retenidos. 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 el 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 *juris 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, en el momento que el apelante tenía en su poder los montos retenidos, conocía de antemano la fecha del vencimiento para ingresar el tributo y no obstante ello no sólo no ingresó los importes correspondientes, sino que no aportó ningún tipo de prueba que permita desacreditar la imputación efectuada.

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



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

de no llevar a cabo el ingreso en término, no obstante la conciencia de que existe el deber concreto de hacerlo (cfr. Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires –voto de la Dra. CPN Silvia Ester Hardoy- INDUSTRIAS ALIMENTICIAS MENDOCINAS, 20/08/13).

Asimismo, y con respecto a la imputación endiligada 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.

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 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 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 endiligado al apelante, fue encuadrado por la D.G.R. en las disposiciones del artículo 86º inciso 2) y en la presunción establecida por Ley, en el artículo 88º 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 88º, habiendo encuadrado 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

Dr. JORGE E. BOSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. ESTER GARCIA JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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.

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", al establecer 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 mencionados en el artículo 86º inciso 2), y corresponde hacer operativa la

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

presunción del artículo 88º inciso 3) del C.T.P., ya que el responsable al conservar la retención 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 las consideraciones que anteceden propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente AGROQUIMICA ALBERDI S.R.L. en contra de la Resolución N° M 2533-17, dictada con fecha 15/06/17 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa de \$47.137,38 (Pesos cuarenta y siete mil ciento treinta y siete con 38/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 06/2015, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2) del C.T.P., por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.



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

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 el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

En merito a ello,



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

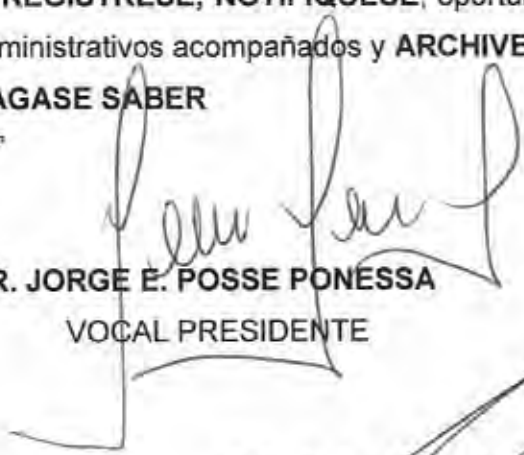
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente AGROQUIMICA ALBERDI S.R.L en contra de la Resolución N° M 2533-17, dictada con fecha 15/06/17 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa de \$47.137,38 (Pesos cuarenta y siete mil ciento treinta y siete con 38/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento en el periodo mensual 06/2015, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, por encontrarse su conducta incurra en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

2) **REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE**, oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVÉSE**.

HAGASE SABER

M.S.P



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

SECRETARIA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION