

SENTENCIA N° 259/18

Expte. N° 491/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 08 días del mes de Junio 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. 491/926/2017 – Ref. Expte. Nro. 43555/376/S/2015 (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 413-17?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

Por ello,

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I. Que a fojas 20 del expediente N° 43555/376/S/2015, 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 413/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 15.03.2017 obrante a fs. 18 del citado expediente mediante la cual resuelve **APLICAR** al agente AGROQUIMICA ALBERDI S.R.L una multa de \$197.587,40 (Pesos ciento noventa y siete mil quinientos ochenta y siete con 40/100), 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 Percepción, período mensual 05/2015.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

II. El recurrente manifiesta que el periodo reclamado en la Resolución se encontraban abonados 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 instrucción de sumario.

Que en esa fecha, la provincia vivió una gran crisis económica que motivo 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 y de liquidez lo que llevo al atraso en el pago.

Por ultimo afirma que resulta aplicable el principio de bagatela o insignificancia jurídica y que se abono al Fisco la totalidad de los periodos sin perjuicio alguno por lo que carece de fundamento continuar el presente sumario.

III. Que a fojas 27/29 del Expte. N° 43555/376/S/2015 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 artículo 86° inciso 2 del C.T.P. es claro en la descripción de la conducta reprimida, la que se ha configurado en el caso de autos ya que la firma ha mantenido en su poder tributos que declaro haber percibido, mas allá del termino preestablecido para su ingreso.

Que el hecho de haber regularizado su situación no es óbice a la aplicación de la sanción prevista por cuanto según se desprende de las constancias de autos, ésta fue realizada como consecuencia de la notificación de la instrucción de sumarial, por lo cual no resulta aplicable el beneficio de la presentación espontánea del artículo 91 del CTP, sino la presunción de defraudación del artículo 88 inciso 3 del CTP.

Agrega además que debe ajustarse a lo establecido por el artículo 10 de la RG 86/00 que habilita a la aplicación de sanciones por incumplimiento a sus

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

previsiones por lo cual el contribuyente no puede librarse de sus responsabilidades fundándose en razones administrativas, financieras o de su giro comercial y pretender trasladar al fisco las consecuencias de las mismas. Adicionalmente cita normativa y jurisprudencia que avala su postura.

En relación al principio de insignificancia o bagatela pretendido, cita lo resuelto por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico de la Capital Federal manifestando que el contribuyente generó un grave perjuicio a las arcas del Estado.

Por lo cual, entiende la DGR que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de Apelación interpuesto.

IV. A fs. 29/10 del expediente N° 491/926/2017 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.

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 corresponde 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° 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

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

percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco...”.

De acuerdo a la norma transcrita, 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 ingresarlos, 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 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 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 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.

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 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 *iuris 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 percibidos, conocía de antemano la fecha del vencimiento para ingresar el tributo y no obstante ello no sólo no ingresó los importes correspondientes, sino que tampoco 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 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 (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 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.



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

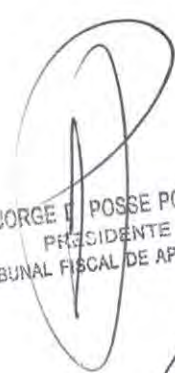
El artículo 88° del C.T.P., enumera las presunciones que permiten determinar que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, presunciones que admiten prueba en contrario (*iuris tantum*), correspondiendo al agente liberarse de tales actos, mediante el 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 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..."*.

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 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 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 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 n° 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*



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



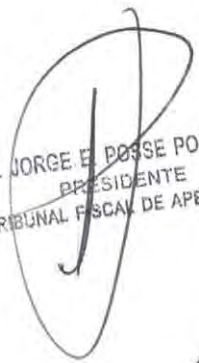
DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 percepción 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 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 las consideraciones que anteceden propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

interpuesto por el contribuyente AGROQUIMICA ALBERDI S.R.L en contra de la Resolución N° M 413-17, dictada con fecha 15/03/17 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa de \$197.587,40 (Pesos ciento noventa y siete mil quinientos ochenta y siete con 40/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 05/2015, 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 C.T.P., por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

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,

**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 413-17, dictada con fecha 15/03/17 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa de \$197.587,40 (Pesos ciento noventa y siete mil quinientos ochenta y siete con 40/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 05/2015, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, por encontrarse su conducta incurso en



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



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



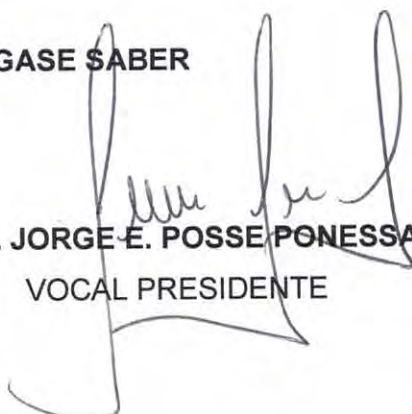
DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

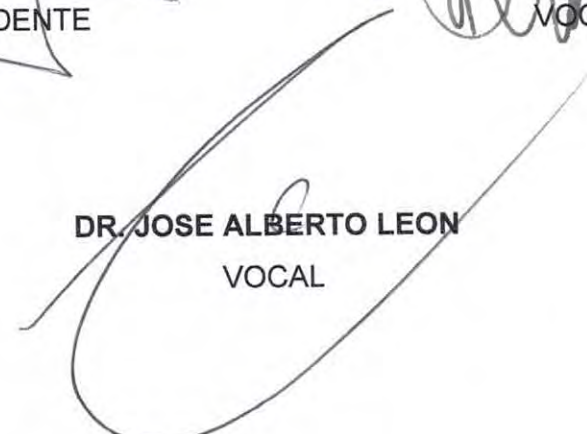
M.S.P



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE




C.R.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI



DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA

DR. JAVIER CESAR FERRARI (PROFESOR)
PROFESOR TITULAR
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION