

SENTENCIA N° 218 /19

Expte. N° 15/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 20 días del mes de Marzo de 2019 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**AGROQUIMICA ALBERDI SRL s/Recurso de Apelación**" Expte. N° 15/926/2019 (Expte. D.G.R. N° 221/1217/A/2017) 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. 37 del Expte D.G.R. N° 221/1217/A/2017 el contribuyente a través de su letrado apoderado interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 4059/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 24/10/2018 obrante a fs. 35. En ella se resuelve: "Aplicar al agente AGROQUIMICA ALBERDI SRL., CUIT N° 33-70737941-9 una multa de \$90.485,48 (Pesos Noventa Mil Cuatrocientos Ochenta y Cinco con 48/100) 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 Retención periodo mensual 11/2016".

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

- la infracción endilgada se encuentra alcanzada por la eximición de sanciones establecida en el art. 7 de la Ley 9013, que tuvo vigencia hasta el 31/03/2017;
- le resulta aplicable lo resuelto por el Tribunal Fiscal de Apelación mediante Sentencia N° 286/2017;
- el período reclamado se encuentra abonado a la fecha de la instrucción del sumario, habiendo acreditado el pago sin causar perjuicio al fisco;
- que el pago fuera de término de las retenciones declaradas no se debió a causas caprichosas ni a instancias de la Administración sino a la crisis provincial y

-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. A fs. 01/03 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148º del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:

-respecto al pedido de aplicación del beneficio previsto en el art. 7 de la Ley 8873 restablecida por Ley 9013, cabe rechazar el mismo por no encontrarse vigente dicha normativa a más de no ser aplicable al período reclamado, por ser posterior a los períodos susceptibles de condonación;

-el art. 86 inc. 2 del Digesto Tributario es clara en la descripción de la conducta reprimida, conducta que se ha configurado en el caso de autos, ya que la firma ha mantenido en su poder tributos que declaró haber retenido, más allá del término preestablecido para su ingreso;

-el hecho de haber regularizado el responsable su situación mediante el ingreso de lo adecuado, no es óbice a la aplicación de la sanción prevista en el mencionado art., toda vez que resulta de relevancia el momento en que se produjo dicha regularización total (fue a consecuencia de la intimación cursada por este organismo en fecha 05/01/2017 que obra a fs. 18 del Expte. D.G.R. N° 221/1217/A/2017), razón por la cual no resulta aplicable el beneficio de la presentación espontánea previsto en el art. 91 del C.T.P.;

-respecto a las dificultades económicas alegadas, las mismas no resultan causales exculpatorias atendibles que lo liberen del cumplimiento de sus obligaciones tributarias y

-en cuanto a la pretensión del contribuyente de aplicar el "principio de insignificancia o bagatela" al caso de marras, 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. E. POSSE POMESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

D. P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

de retención fijado en la ley”, por lo que dicho argumento también debe ser rechazado.

Por todo lo expuesto considera que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente.

III. A fs. 09/10 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 24/19, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

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 relación al planteo del apelante de que le resulta aplicable la eximición de sanción contemplada en el art. 7 de la Ley 8873 restablecida en su vigencia por Ley 9013, estimo que dicha liberación o eximición no resulta aplicable al caso de autos (infracción correspondiente al período 10/2016), por cuanto la norma alegada comprende a las infracciones cometidas hasta el 31 de Mayo de 2015 inclusive. En consecuencia dicho agravio debe desestimarse.

Respecto al planteo 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, 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 debe ser rechazado.

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

JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. FOSSE PONIESBA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

D.ºN. JORGE CUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

Entrando al análisis de la cuestión de fondo y para una mejor comprensión de la problemática, 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 art. 86° inc. 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 (...)*".

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 Retención.

Es por ello que el fisco encuadra la infracción en el art. 86 inc. 2), al considerar que 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 éste 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 art. 86º inc. 2) del C.T.P. En consecuencia, 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 retenciones efectuadas.

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 art. 86 inc. 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE BONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CPA. JOSE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Expte. 15.926.2019
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 5 de 9

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 agravarse 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).

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.

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.

J. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El art. 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 (*luris 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 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 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 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 (...).

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 art. 86º inciso 2) y corresponde hacer operativa la presunción del art. 88º inc. 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POISSE POMESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JILG...
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El señor vocal **Dr. José Alberto León** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo: Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

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**, contra la Resolución N° M 4059/18 de fecha 24/10/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de Multa de \$90.485,48 (Pesos Noventa Mil Cuatrocientos Ochenta y Cinco con 48/100), equivalente a 2 (dos) 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 11/2016, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-


2.- **REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

JM

HACER SABER




C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE POSSE PONESSA
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL



Dr. JAVIER CRISTOBAL ANUCHASTECCI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL

ANTE MI