



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-0769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

SENTENCIA Nº: 110/21

Expte. Nº: 320/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 6 días del mes de ABRIL de 2021 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), José Alberto León (Vocal) y C.P.N. Jorge G. Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"MONSANTO ARGENTINA S.R.L. s/Recurso de Apelación"** Expte. Nº 320/926/2020 (Expte. D.G.R. Nº 7833/376/M/2018) 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. 43/52 del Expte D.G.R. Nº 7833/376/M/2018 el contribuyente a través de letrado apoderado interpone Recurso de Apelación contra la Resolución Nº M 480/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 14/02/20 obrante a fs. 40. En ella se resuelve: "NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por el agente de percepción respecto del sumario instruido a fs. 13 y APLICAR a la firma MONSANTO ARGENTINA S.R.L. CUIT Nº 30-50350872-5, en su carácter de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, una multa de \$1.598.478,30 (Pesos Un Millón Quinientos Noventa y Ocho Mil Cuatrocientos Setenta y Ocho con 30/100), equivalente a dos (2) veces el monto percibido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2) del Código Tributario Provincial, periodo mensual 01/2018".

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

-plantea la nulidad del sumario instruido, toda vez que considera que adolecería de falta de motivación fáctica suficiente, por cuanto no se habrían señalado los hechos concretos que demuestren el presunto dolo atribuido a su comportamiento, aseverando que es el Fisco el que debe indicar y probar el soporte fáctico que apoya a la imputación dolosa, haciendo una referencia concreta a la presunción de dolo en que se subsumiría su conducta y ello no se cumple con la simple enunciación de hechos que en nada evidencia dicha presunción, ni con la invocación de una mera presunción legal;

JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-3000-8769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021 - Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

- que no se encontraría configurado el aspecto objetivo del tipo infraccional endilgado; que la falta de ingreso en término de las percepciones efectuadas obedeció a un error administrativo involuntario;
- que tampoco se configuró el elemento subjetivo requerido por el tipo legal endilgado, destacando que la liquidación del impuesto en cuestión fue llevada a cabo conforme las buenas políticas y prácticas de la compañía, no incurriendo en hechos, aserciones, simulaciones o cualquier clase de maniobra tendiente a defraudar las arcas fiscales;
- que la D.G.R. no expuso en la resolución apelada los elementos que permitan presumir o evidenciar la intención dolosa en su conducta, más aún teniendo en cuenta que la infracción endilgada no se configuró objetivamente por cuanto ingresó las percepciones efectuadas con sus respectivos intereses, lo que demuestra que no tuvo intención de defraudar al Fisco y
- subsidiariamente solicita el reencuadramiento de la infracción endilgada en la prevista por el art. 85 del C.T.P., por cuanto considera que la D.G.R. no acreditó las conductas que la llevaron a inferir la existencia de un ardid o engaño que permita encuadrar su conducta en la tipificada en el art. 86 del mencionado Digesto Tributario.

En mérito a todo lo expuesto solicita se revoque la resolución apelada en todos sus términos.

II. A fs. 01/04 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:

- que el art. 86 inc. 2 del C.T.P. prevé sanción para los Agentes de Percepción que mantengan en su poder tributos percibidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco;
- que si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, cual es la intención del sujeto de defraudar al Fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9709



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la Industria Azucarera"

compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias, y particularmente en la defraudación, se produce una inversión de la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en este caso el agente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra;

-que se debe tener en cuenta lo establecido por el art. 88 Inc. 3 del C.T.P. el cual presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista "manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias". Supuesto que ha sido comprobado en el caso bajo análisis, atento a que el responsable no ha cumplido con las obligaciones impuestas por la normativa vigente y que le competen en su carácter de agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos;

-en este caso, encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las percepciones correspondientes al período mensual 01/2018 conforme lo reconoce el propio apelante, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el art. 86 inc. 2 del Digesto Tributario, en tanto se advierte que la conducta descrita se ha configurado, ya que el agente mantuvo en su poder los tributos percibidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco;

-que las sumas que el agente retiene en concepto de impuesto de quienes realizan operaciones con su intervención no le son propias sino que pertenecen al Fisco y en sus arcas deben ser ingresadas dentro de los plazos fijados para ello, no debiéndose dar otro destino, que el ingreso oportuno al Fisco;

-que respecto a la supuesta ausencia de fundamentación o de motivación del sumario instruido, no corresponde dicho planteo cuando a todas luces surge del contenido del mismo que se encuentra debidamente motivado y contiene todos los elementos necesarios que hacen a su validez y que garantizan al contribuyente el debido ejercicio de su derecho de defensa;

-que la instrucción del sumario se dispuso mediante acto emanado de funcionario instructor debidamente autorizado para ello, en el que consta claramente la omisión que se le atribuye al infractor (en el caso de autos, la falta

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE LAPELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

de ingreso de los tributos percibidos después del plazo en que debió ingresarlos al Fisco correspondiente al período mensual 01/2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción), es decir, se dejó constancia en forma clara, precisa y circunstanciada del hecho que conforma la imputación, precisando el incumplimiento endilgado, como asimismo la norma legal en que "prima facie" se encuadró su conducta;

-que respecto al reencuadre de la infracción en las previsiones del art. 85 del C.T.P. solicitada por el recurrente, el mismo no resulta procedente, toda vez que conforme lo manifestado ut-supra y teniendo en cuenta que el agente no arrimó elementos que desvirtúen la presunción defraudatoria endilgada; ya que el hecho de haber cancelado el período mensual reclamado, no significa de ninguna manera que no se haya afectado el bien jurídico protegido, en tanto la indisponibilidad de los fondos percibidos afecta de manera directa a la renta fiscal, impidiendo al estado el empleo de fondos que le pertenecen en pos de la consecución de sus fines y

-que los agentes de percepción adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente percibieron de terceros, por lo que al tratarse de fondos ajenos con destino a la cancelación de obligaciones tributarias de esos terceros para con el Fisco, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación adeudada;

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

III. A fs. 10 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 248/20, 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 MONSANTO ARGENTINA 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.



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

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 (...)".

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

De acuerdo a la norma transcripta, la infracción endilgada al apelante se configura en el momento que el mismo percibió los tributos correspondientes y mantuvo en su poder los montos propiedad de la D.G.R., después de haber vencido los plazos 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. BOSSE PONESSA
PRESIDENTE
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 este caso en no haber depositado en tiempo y forma al Fisco los tributos efectivamente percibidos.

La gravedad de la infracción imputada al agente radica en que el mantenimiento de los importes tributarios luego de vencer los plazos en que debió ingresarlos perjudica al erario que debía contar con esa suma que legítimamente le pertenece. En el caso de autos se encuentra fuera de controversia que MONSANTO ARGENTINA S.R.L. no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que ingresó la suma correspondiente al mes de Enero de 2018 el día 13/03/2018, es decir, casi un mes después de su respectivo vencimiento, razón por la que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del agente, se encuentra acreditado.

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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

Una vez efectuado el 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, es decir, la defraudación fiscal. A tal efecto, la norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes que con su conducta afecten el bien jurídico protegido. Para ello cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar este extremo; entendiéndose por "presunción" a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede. Por lo cual, una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.

La "manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias" es una de las diversas presunciones existentes en el art. 88 del Código y a través de la cual la Autoridad de Aplicación puede presumir en este caso que existe defraudación fiscal. No obstante, se tratan de presunciones "iuris tantum", es decir, admiten prueba en contrario, 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.

El ingreso fuera de término 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 debido a que el dolo en esta clase de defraudación, consiste en la voluntad deliberada de no llevar a cabo en término el ingreso de las sumas correspondientes 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).

Así también lo ha entendido la doctrina preconizada por Carlos M. Giuliani Fonrouge en "Derecho Financiero", 3ª ed. –t. II. ps. 602 y 603 y Héctor B. Villegas



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificada por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la Fundación de la
Industria Azucarera"

"Los Agentes de Retención y de Percepción en el Derecho Tributario", Ed. Depalma, 1976, p. 170, en el momento en que sostienen 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 (...)".

Es decir que en este tipo de infracciones, el autor del ilícito imputado es aquel sujeto que tenga el dominio del hecho, es decir, quien maneje la acción. Al tener tal poder de decisión, puede decidir entre consumar el hecho 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, que se basa en que los contribuyentes se encuentran en "mejores condiciones imputativas" de demostrar que su conducta no se debe a un obrar malicioso.

En el caso de MONSANTO ARGENTINA S.R.L. los argumentos y pruebas utilizados por el apelante, no logra neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta; al producirse el vencimiento del plazo para ingresar las percepciones, concurren tanto el presupuesto mencionado en el artículo 86º inciso 2) como la presunción del artículo 88º inciso 3) del C.T.P.

El agente debió ingresar el importe percibido el día 21/02/2018 conservándolo en su poder hasta el día 13/03/2018, fecha en que el contribuyente efectuó el pago del período reclamado. En adición, la presentación y el pago de ese período fue realizada a instancias de la notificación de la intimación de pago efectuada por la D.G.R el día 07/03/2018, razón por la cual no puede considerarse que se trata de un pago espontáneo que permita al agente gozar del beneficio previsto en el art. 91 del C.T.P, por cuanto su texto expresa claramente que la regularización de la obligación omitida no debe realizarse a raíz de una verificación, inspección o intimación por parte del Fisco.

En el caso en marras, se ve configurada la conducta del agente en el art. 86 Inc. 2 del C.T.P, por lo que no corresponde permitir al agente gozar del beneficio previsto en el art. 91 C.T.P.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.A.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

En cuanto al pedido del apelante de reencuadrar su conducta en las disposiciones del art. 85 del C.T.P., considero que dicho pedido debe ser rechazado, en razón de no haber probado la falta de intención defraudatoria, al mantener en su poder los tributos percibidos que debieron ser ingresados a las arcas fiscales en tiempo y forma.

Por lo expuesto, corresponde **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **MONSANTO ARGENTINA S.R.L.** CUIT N° 30-50350872-5, contra la Resolución N° M 480/20, dictada con fecha 14/02/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$1.598.478,30 (Pesos Un Millón Quinientos Noventa y Ocho Mil Cuatrocientos Setenta y Ocho con 30/100), 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 01/2018, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.

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 **MONSANTO ARGENTINA S.R.L.** CUIT N° 30-50350872-5, contra la Resolución N° M 480/20, dictada con fecha 14/02/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$1.598.478,30 (Pesos Un Millón Quinientos Noventa y Ocho Mil Cuatrocientos Setenta y Ocho con 30/100), por encontrarse su conducta incurso



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

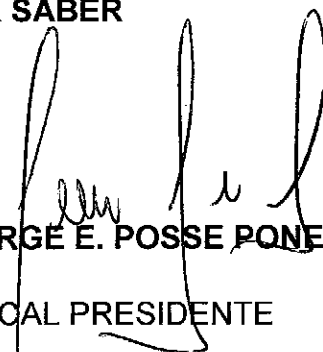
"201-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"


en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2. del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Percepción, período mensual 01/2018, conforme los argumentos expuestos anteriormente.

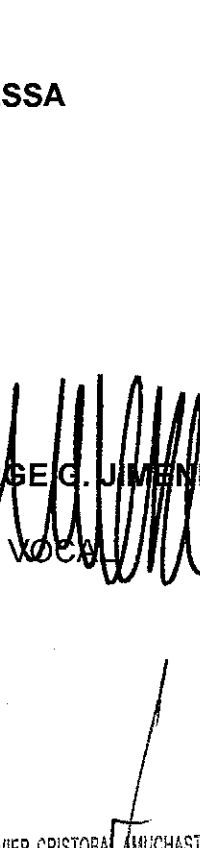
2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

JM


HACER SABER


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION