

SENTENCIA Nro. 206 /20

Expte. N° 375/926/2019

(Expte D.G.R. 5860/376-S-2019)

En San Miguel de Tucumán, a los 12 días del mes de Agosto de 2020, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "ACHERAL S.A. s/ Recurso de Apelación" – Expediente N° 375/926/2019" (Expte DGR 5860/376-S-2019).

CONSIDERANDO:

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 19/20 del expte 5860/376-S-2019 (DGR) el agente plantea recurso de apelación en los términos del art. 134 inciso 2 del Código Tributario de la Provincia de Tucumán (en adelante, el "CTP"), en contra de la Resolución N° M 842/19 dictada con fecha 23/04/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán (en adelante, la "DGR").

Por medio de ella, la DGR aplica una multa por \$36.916,80 (Pesos Treinta y seis mil novecientos dieciséis con 80/100), equivalente a dos (02) veces el monto del tributo 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 Percepción, período 06/2017.

Manifiesta el recurrente que para que se tipifique la conducta prevista en el artículo 86 inciso 2, no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente, sino la concurrencia del elemento subjetivo; es decir una conducta atravesada por las maniobras o ardidés para inducir a error al Fisco; conducta que no se evidencia en su accionar.

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Considera que la resolución apelada ha omitido tener en cuenta el grado de culpa o dolo en su accionar, atento a que presentó en tiempo la declaración jurada y solamente ingresó en forma tardía las percepciones con más los intereses resarcitorios.

Considera la apelante que la aplicación de la multa resulta improcedente, atento a que, son de aplicación los principios del Derecho Penal al presente asunto, y debe tenerse en cuenta el principio de la reparación integral del daño. Este principio se encuentra consagrado en el art. 59 inciso 6 del Código Penal, según el cual la acción penal se extingue por la reparación integral del perjuicio. Atento a que la firma recurrente ingresó el monto percibido con más los intereses resarcitorios, el daño (afectación a la recaudación fiscal) fue reparado en su totalidad.

II.- A fs. 01/04 de autos, comparece la representación del organismo fiscal contestando el traslado confiendo en los términos del art. 148 del CTP, solicitando el rechazo del recurso de apelación en su totalidad y la confirmación de la resolución en crisis. En honor a la brevedad, damos por reproducidas aquí sus argumentaciones.

III.- Que a fs. 10 del expediente N° 375/926/2019 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 834/19, 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.

IV.- En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° M 842/19, dictada con fecha 23/04/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán es ajustada a derecho.

V. En el presente caso vemos que a fs. 02 del expediente de la referencia N° 5860/376/S/2019 obra notificación de la Instrucción del Sumario N° B5/S/000000176/2018 iniciado por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 86 inc. 2 del Código Tributario Provincial otorgándole un plazo de 15 días para que presente su defensa por escrito y ofrezca o produzca las pruebas que hagan a su derecho.

El agente no se presenta a ejercer su derecho de defensa y, a fs. 16 corre Resolución M 842-19 de fecha 23.04.2019 que impone la sanción de multa notificada el 24.04.2019 (fs. 17).

El 10.05.2019 el agente interpone recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal en contra de la Resolución M 842-19.

Analizando ello, surge que la obligación de los agentes se concreta en retener o percibir, según sea el caso. Cuando lo hacen, se transforman en obligados directos frente al acreedor (Estado) porque al dar cumplimiento a sus obligaciones de retener o percibir, el contribuyente queda liberado de la obligación tributaria y ellos quedan como únicos deudores y responsables frente al Estado.

En dicho sentido, la jurisprudencia nacional sostuvo, "...la retención o percepción significa una carga pública desde que es una prestación impuesta unilateralmente por el Estado sin requerir su consentimiento, debiendo servirle el muy importante servicio que significa recaudar el impuesto en la fuente. Los obligados están sometidos a un régimen jurídico especial y no pueden eximirse de la prestación sino por justa causa, permaneciendo temporalmente obligados durante todo el término de vigencia del gravamen, mientras la ley así lo disponga." (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, "Beato, Alba Raquel", 16.06.2011).

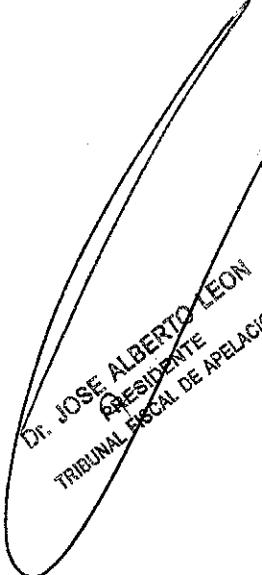
Así vemos que entre las infracciones en las que pueden incurrir los agentes de percepción se encuentra la contemplada en el art. 86 en su inciso 2 del CTP, el cual dispone: "*Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas ...: 1)...2) Los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación 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.*"

Dicho precepto normativo es claro 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 percibido, más allá del término preestablecido para su ingreso.

Es decir, el contribuyente debió haber presentado la declaración jurada e ingresado los respectivos pagos correspondiente al periodo 06/2017 en fecha 19/07/2017, habiendo ingresado las percepciones recién en fecha 08/08/2017.



Dr. JORGE E. POSSE POMESA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Se ha verificado en autos la configuración del elemento objetivo, como así también el subjetivo de la conducta imputada. No es cierto que habiendo detectado el pago fuera de término se deriva sin más la aplicación de la sanción, sino que es de la propia conducta del agente que se infiere el elemento subjetivo, su conducta omisiva tiene necesariamente un impacto jurídico en la relación tributaria que se trata en autos.

En dicha línea interpretativa de los hechos ocurridos, la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación ha dicho en el caso "Emebé S.A." (expte. N° 22.164-I, 10.08.05) respecto de la infracción prevista en el artículo 48 de la ley 11.683, que resulta aplicable por analogía y *mutatis mutandis* al presente caso: "...el ingreso fuera de término de los impuestos retenidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional que requiere el ilícito, pero esa presunción puede ser desvirtuada por el contribuyente a través de distintos medios de prueba...".

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. Admitir la solución contraria implicaría aceptar la retención indebida de tributos por parte de los agentes, más allá del término que la ley permite.

En relación con el planteo de la reparación integral del daño ocasionado, la misma es una decisión unilateral de una parte que se orienta a la enmienda patrimonial del daño causado, sin suponer la gestión del conflicto entre las partes de modo bilateral.

El artículo 59 inciso 6 del CP (citado por el apelante) expresa: "*La acción penal se extinguirá: ...6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes*". La remisión a esas "leyes procesales correspondientes" abre el panorama para un nuevo análisis de la reparación integral del perjuicio.

No puede sostenerse que el arbitrio provincial en materia legislativa provincial sea absoluto; la legislación procesal penal federal debe operar como un mínimo de garantías que las provincias pueden aumentar pero no disminuir.

En nuestra provincia el C.T.P. establece normas atinentes a la cuestión, y que podrían ser consideradas como un dispositivo de remisión a que el CP se refiere. Dicho digesto en relación a la reparación en sus distintos grados, posee los artículos 73, 79, 87, 91.

Por imperio de la remisión que el codificador penal ha efectuado en el inciso 6 del art. 59 CP, tanto ese inciso como las disposiciones del CT local resultan operativas y perfectamente conciliables.

En efecto, el CP ha dispuesto la extinción de la acción penal “de conformidad con lo previsto con la legislación local”, dando entidad a tal regulación. Ciertamente es que el CP ha fijado un piso o un mínimo legal por debajo del cual las legislaturas locales no deben transitar, debiendo por encima de él, regular las condiciones en que aquella extinción de la acción pena opera.

A nivel local, dicho mandato se encuentra satisfecho a través de la consagración de los supuestos en que el Fisco considera que los contribuyentes quedan liberados de sanciones, que no es otra cosa que la extinción de la acción penal a que se refiere el art. 59 inciso 6.

En estos autos, ha quedado acreditado que Acheral S.A. efectuó las percepciones correspondientes al período 06/2017 y presentó la declaración jurada el 11/07/2017, antes de su vencimiento inclusive. Ante la falta de pago de dichas percepciones fue intimado al ingreso de las mismas en fecha 03/08/2017, formalizando el pago en fecha 08/08/2017. Es decir, el comportamiento del agente no cumplió con los requisitos establecidos localmente para la extinción de la acción punitiva (que era la regularización espontánea de la obligación omitida), dado que el ingreso de los montos percibidos, se produjo con posterioridad a la intimación realizada. No se viola la aplicación de ningún principio general en materia penal, sino que auspiciada la aplicación de una reglamentación adjetiva local, no se verifican en el caso restricciones irrazonables, ni ello ha sido objetado en modo alguno para el caso de marras.

Por lo tanto, considero que la acción penal no se encuentra extinta, ni por aplicación del art. 59 inc 6 del CP ni por aplicación del CTP, de aplicación por la remisión que aquel efectúa.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. POSSE POMESSA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
LOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

VI. Por las consideraciones que anteceden propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: I. NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el agente ACHERAL S.A., C.U.I.T. N° 33-70866875-9 en contra de la Resolución N° M 842/19, dictada con fecha 23/04/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán. II. REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

El señor Vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dijo: que comparte las razones dadas por el Sr. Vocal preopinante en el voto que antecede.

El señor Vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo: compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal preopinante, voto en igual sentido.

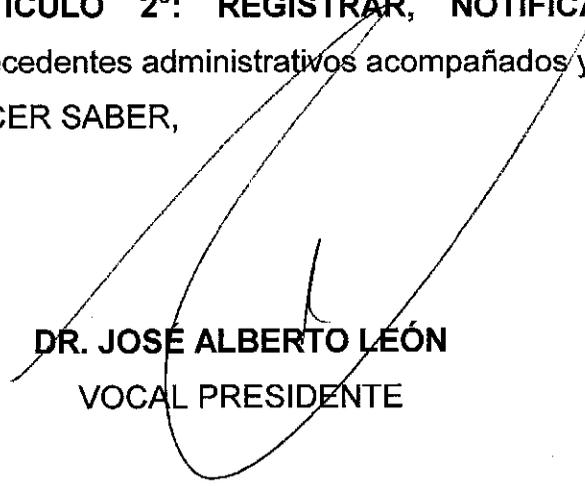
En mérito a ello, y visto el resultado del presente acuerdo,

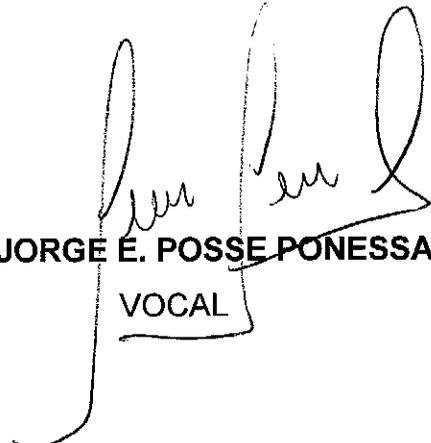
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:**

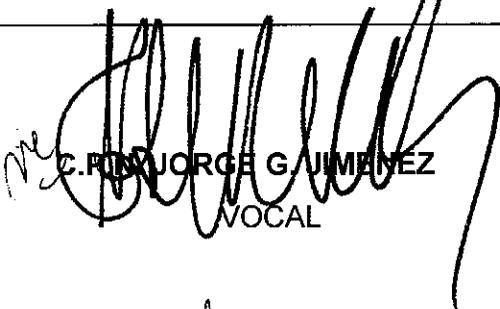
ARTÍCULO 1º: NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el agente **ACHERAL S.A., C.U.I.T. N° 33-70866875-9** en contra de la Resolución N° M 842/19, dictada con fecha 23/04/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán.

ARTICULO 2º: REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

HACER SABER,
MFL


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

me

C. P. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL

ANTE MÍ


DR. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION