

SENTENCIA N° 344/17

Expte. N° 253/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 31 días del mes de Julio de 2017, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado como "PROPANORTE SACIF s/Recurso de Apelación". Expediente N° 253/926/2017 (Expte. DGR N° 15059/376/P/2015) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge E. Posse Ponessa.-

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Previo al tratamiento de la cuestión particular que nos ocupa, y atento la vigencia de la Ley 9013 (B.O. 24.05.2017), entiendo que resulta necesario precisar, algunas aclaraciones referidas al procedimiento a imprimir a la presente causa y que refieren específicamente a aquellas providencias contempladas en el punto IV, art. 10, incisos 4° y 8° del Reglamento de Procedimientos del Tribunal Fiscal de Apelación (R.P.T.F.A.).-

El plexo normativo aplicable primigeniamente al procedimiento por ante el Tribunal Fiscal de Apelación lo constituye el Código Tributario Provincial. Sin perjuicio de ello y conforme el art. 129° del Digesto citado, a falta de norma expresa, se aplicarán las disposiciones generales del procedimiento administrativo y, en su defecto, las de los Códigos de Procedimientos Civil o Penal.-

Como punto de partida debe señalarse que la Ley N° 4.537, consagra en su art. 3° los principios generales sobre los cuales se asienta el procedimiento

administrativo, destacándose, entre ellos, la búsqueda de la verdad material, el impulso de oficio, el informalismo a favor del administrado, el debido proceso legal, la celeridad, economía y eficacia en el trámite administrativo.-

Respecto de los últimos (celeridad, economía, eficacia), ellos también son principios receptados por el Código Procesal Civil de la Provincia, concretamente por el art. 30° en tanto prescribe que los jueces tendrán los poderes necesarios para realizar todos los actos tendientes a obtener la mayor celeridad y economía en su desarrollo.-

En atención a la normativa citada, de plena aplicación a este procedimiento, puedo sostener que en el caso concreto la previsión contemplada en el art. 10 incs. 4° y 8° del R.P.T.F.A. produce una colisión con los principios reseñados precedentemente, atento al modo en que entiendo debe resolverse la cuestión traída a estudio.-

En efecto, la declaración de la cuestión como "de puro derecho" y el llamamiento de autos para sentencia, tiende a la protección de los derechos del contribuyente, o si se quiere, a darle la posibilidad de controvertir las mismas en un caso o de ampliar sus fundamentos en otro, dentro de los plazos generados a partir de la notificación personal. Se respeta de ese modo derechos constitucionalmente reconocidos.-

En esa inteligencia, las notificaciones personales aludidas garantizan el pleno y efectivo ejercicio del derecho de defensa y de la seguridad jurídica.-

Eisner lo dice más claramente al afirmar que: "La parte que confió en el texto de la ley para ordenar su actividad en el proceso se hallaría sorprendida y vulnerada en su derecho de defensa si por causa de una decisión judicial -de borroso origen pretoriano- se le privara de alguna facultad o recurso con evidente menoscabo del principio de seguridad jurídica" (Eisner, Isidoro, "Las notificaciones judiciales en el debido proceso -a propósito de cierta jurisprudencia-", -LL-1981-D-948).-

DR. ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Paralelamente se inscribe el principio del informalismo que imbuje al derecho administrativo y que exige la combinación de éste con la forma. Se trata una ratio decidendi fácilmente comprensible, por ser expresión de la idea misma que impregna al formalismo en el derecho, cuyo espíritu está presidido por la intuición de que -al decir de Ihering- tras su aparente contradicción, existe una mutua y recíproca interdependencia entre las formas y la libertad; y es que, para glosar el pensamiento de aquél autor, cabe recordar que: "Enemiga jurada de lo arbitrario, la forma es hermana gemela de la libertad. Las formas fijas son la escuela de la disciplina y el orden, y por consiguiente de la libertad: son un baluarte contra los ataques exteriores: podrán romperse, pero no plegarse. El pueblo que profesa verdadero culto a la libertad comprende intuitivamente el valor de la forma y siente que ella no es un yugo exterior, sino el vigía de su libertad" (Ihering, Rudolf von, El espíritu del derecho romano, Libro II, Ira parte, Tít. III, § 50).-

Como corolario de lo expuesto, y en atención al modo en que entiendo debe resolverse el caso -en sentido claramente favorable al contribuyente- las prerrogativas acordadas a partir de la previsión de notificar personalmente las providencias mencionadas, colisionarían en su perjuicio y del Tribunal mismo, con principios fundamentales del procedimiento administrativo como la celeridad, la economía procesal y la eficacia. Ello debido a que, de cumplirse con las formas previstas en la Reglamentación (notificación personal de las providencias mencionadas), ello redundaría en un desgaste jurisdiccional innecesario y consecuentemente, en una dilación superflua del trámite sin que exista perjuicio actual para el recurrente que lo justifique. En otras palabras, la cuestión puede resolverse mediante el dictado de una sola Resolución por aplicación del principio de la economía y celeridad antes dicho.-

El dictado del Acto Administrativo definitivo que se pretende en este proceso significa un transcurrir, a veces largo de tiempo, en el que las partes y el Estado, necesariamente, deben realizar un esfuerzo, un gasto, inclusive económico. Con la vigencia del principio de economía procesal se pretende evitar esa pérdida. Para COUTURE es menester recordar que el tiempo en el proceso más que oro, es Justicia, por ello es un derecho de la persona obtener una decisión jurisdiccio-

nal del conflicto en un plazo razonable. Entre los medios para combatir la lentitud procesal se debe propender a la economía de esfuerzos y gastos, constituyendo muestras del principio de economía procesal: el impulso de oficio y la notificación automática como regla general en materia de notificaciones.

El mecanismo que propongo adoptar en el presente caso, tiene como principal objetivo y fundamento imprimir celeridad al proceso, procurando una pronta y eficaz respuesta administrativa, ante el incesante reclamo de la sociedad en tal sentido. La modalidad reducida excepcional de este procedimiento no tiene como objetivo la renuncia a los principios y garantías del debido proceso, sino reordenar los desajustes existentes entre la colisión de aquellos principios a favor del administrado, que nos proporciona la realidad empírica.

En mérito a ello, y atendiendo a que los tiempos modernos se inclinan hacia un procedimiento ágil donde los principios de inmediatez, celeridad y economía procesal encuentren una clara respuesta, corresponde SOLO como excepción en el presente caso y en virtud de la Ley Nro. 9013, prescindir de las formas establecidas en el art. 10, incs. 4º y 8º del R.P.T.F.A. y dictar Resolución de fondo sobre la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal.

Así lo propongo.

II.- Sentada la posición precedente me abocaré al análisis de las constancias de la causa.

Surge que a fojas 22/26 del Expediente DGR N° 15059/376/A/2015, el contribuyente a través de apoderado, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución M 1932/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 29/12/16 obrante a fs. 20. En ella se resuelve: "APLICAR al contribuyente PROPANORTE SACIF una multa de \$6.313,40 (Pesos Seis Mil Trescientos Trece con 40/100), equivalente a dos veces el monto mensual percibido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2 del Código Tributario

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
FISCAL EN JEFE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Percepción-período mensual 11/2014.”

Alega el recurrente que la circunstancia de haber declarado las percepciones efectuadas, sumada a la pequeña demora en el ingreso de las mismas, resultan suficientes para reafirmar la ausencia de toda maniobra u ocultación encaminada a sustraer a la observación del Fisco la falta de ingreso.

Sostiene que teniendo en cuenta que ingresó unilateralmente las percepciones efectuadas, le resulta aplicable el principio de reparación integral o plena del daño injustamente causado, consagrado en el art. 59 inc. 6° del Código Penal y que resulta de aplicación supletoria, conforme art. 69 del CTP, por cuanto ni la actividad de control ni la recaudación se vieron afectadas, toda vez que la recaudación se practicó en su justa medida.

Manifiesta también la improcedencia de la calificación de dolosa de su conducta, ya que la defraudación requiere de un acto doloso, en donde la acción subjetiva e intencional es fundamental.

Concluye en que no basta con la mera causación del resultado, sino que se requiere la ponderación de la acción como obra de un autor determinado: el fin que el autor asignó al hecho, la actitud en que lo cometió, los deberes que lo obligaban a este respecto, todos factores que determinan de un modo decisivo lo injusto del hecho junto a la eventual lesión del bien jurídico.

Sin perjuicio de lo expuesto, considera que el monto de la sanción aplicada resulta irrazonable y no puede subsistir como acto administrativo válido, en atención que carece de sanciones administrativas anteriores y a la exigua demora en el ingreso de las percepciones.

Por lo que solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se ordene el archivo de las actuaciones.

III.- Que a fojas 1/3 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contestó traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

En su responde alega que el art. 86 inc. 2° del CTP prevé sanción para los Agentes de Percepción que mantengan en su poder tributos percibidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco.

Cita el artículo 88 inciso 3 del Código Tributario Provincial y establece que es de aplicación para el presente la presunción, salvo prueba en contrario, del propósito de defraudación cuando exista “manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de los mismos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias.

Menciona asimismo, lo dispuesto en el art. 5° de la RG 86/00, sus modif. y complementarias, en cuanto establece que: *“La percepción deberá practicarse en el momento de la emisión de la factura o documento equivalente, adicionándola en forma discriminada al precio neto de la venta, locación o prestación, bajo las condiciones señaladas; el instrumento será constancia suficiente de la percepción practicada”*, exceptuando de tal obligación únicamente a las empresas prestadoras de servicios públicos, siendo las únicas a las que se autoriza a practicar las percepciones al momento de la efectiva cobranza de las facturas correspondientes.

En virtud de ello, expresa que encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las percepciones correspondientes al período mensual 11/2014 conforme lo reconoce el propio apelante, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el art. 86 inc. 2 del CTP, atento a que la conducta descrita se ha configurado en el caso de autos, desde el momento en que el agente mantuvo en su poder los tributos percibidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco.

Por todo lo expuesto considera que corresponde no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente.

IV.- Que encontrándose cumplidos los requisitos de admisibilidad del Recurso de Apelación de acuerdo a lo establecido en el artículo N° 134° inciso 2) del C.T.P., entiendo que la presente cuestión es de puro derecho. Por lo que corresponde el tratamiento del recurso sometido a debate, con el objeto de resolver si la Resolución N° M 1932/16 resulta ajustada a derecho.

V.- A la luz de las normas vigentes, se advierte que el presente caso encuadra en las previsiones contenidas en el artículo 7 inc. e), antepenúltimo párrafo de la Ley N° 8873 restablecida en su vigencia por Ley N° 9013 (B.O. 24/05/17) que expresa: "...*Quedan liberadas de sanción las infracciones previstas en la Ley N° 5121 (t.c. 2009) y sus modificatorias, cometidas hasta el 31 de Mayo de 2015 inclusive y eximidas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones...*".

Las constancias de autos corroboran la declarada aplicación al caso de la precitada norma, en la medida que la infracción objeto del presente recurso (período 11/14-con vencimiento el 17/12/14), data de fecha anterior al 31/05/2015

Siendo ello así, concluyo que se ha tornado abstracto emitir pronunciamiento por carecer de interés jurídico actual la pretensión recursiva en examen y, por ende, adolece de sentido emitir opinión respecto de los agravios contenidos en aquel recurso. Es que, si ministerio legis, se ha eliminado la posibilidad jurídica de hacer efectiva la sanción determinada por la D.G.R., resulta de toda evidencia que no corresponde a este Tribunal Fiscal de Apelación abrir juicio respecto de los agravios traídos a su conocimiento, tornándose abstracta la cuestión planteada y, por consiguiente, resultar inoficioso emitir opinión en el tópic, en atención a lo precedentemente considerado.

Por lo expresado y teniendo en cuenta los beneficios de la norma citada, corresponde DECLARAR ABSTRACTA, la cuestión planteada por el contribuyen-

te PROPANORTE SACIF, CUIT N° 30-51651424-4, en su recurso de apelación y DECLARAR que por aplicación de la Ley N° 9013, artículo 1° inciso 6) apartado c) la sanción determinada mediante Resolución N° M 1932/16 de fecha 29/12/2016, ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente. Así voto.-

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. Jorge E. Posse Ponessa, vota en idéntico sentido.

El señor vocal **CPN Jorge G. Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. Jorge E. Posse Ponessa, vota en igual sentido.-

Visto el resultado del presente Acuerdo,

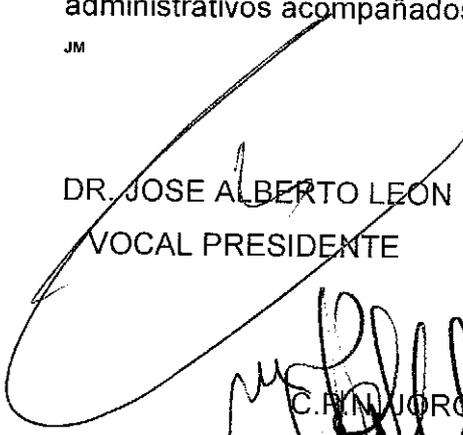
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

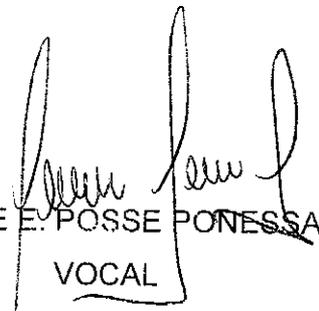
RESUELVE:

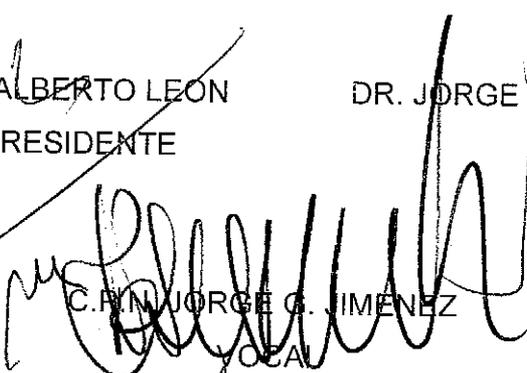
1. **TENER** por presentado en tiempo y en forma el Recurso de Apelación interpuesto y por contestado los agravios por la Autoridad de Aplicación.-
2. **DECLARAR** como excepción en el presente caso, por aplicación de los principios de economía, celeridad e inmediatez procesal, y en virtud de la vigencia de la Ley Nro. 9013 (B.O. 24.05.2017), la prescindencia de las formas establecidas en el art. 10, incs. 4° y 8° del R.P.T.F.A.-
3. **DECLARAR ABSTRACTA**, la cuestión planteada por **PROPANORTE SACIF CUIT N° 30-51651424-4**, en su Recurso de Apelación, en mérito a lo considerado.
4. Declarar que por aplicación del artículo 1° inciso 6) apartado c) de la Ley N° 9013, la sanción determinada mediante Resolución N° M 1932/16 de fecha 29/12/2016, ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente.-

5. REGISTRESE, notifíquese, oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y ARCHÍVESE.-

JM


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


C. P. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI


SECRETARÍA DE ADMINISTRACIÓN
FISCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION