

SENTENCIA N° 89/18

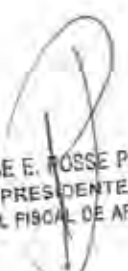
Expte. N° 637/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 03 días del mes de Abril de 2018, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), en ausencia del Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como "**H.B. FULLER ARGENTINA S.A.I.C. S/RECURSO DE APELACIÓN**", Expediente N° 637/926/2017 (Expte DGR N° 25.736/376/D/2016 ) 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 el contribuyente H.B. FULLER ARGENTINA S.A.I.C., CUIT N° 30-54024845-8, por medio de su apoderado, presentó Recurso de Apelación (fs. 182/190 del Expte. DGR 25.736/376/D/2016) en contra de la Resolución N° M 3626/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 15/09/2017 obrante a fs. 178. En ella se resuelve No Hacer Lugar al descargo interpuesto por el agente en contra del Sumario N° S/936/2016 (fs. 132 DGR) y en consecuencia aplicar una Sanción de Multa de \$ 86.820,78 (Pesos Ochenta y Seis Mil Ochocientos Veinte con 78/100), equivalente a 2 (dos) veces el monto de las obligaciones tributarias omitidas, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86°, inciso 1, del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, periodos mensuales 05 a 09/2015.-



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

Aduce como cuestión previa que la acción de la DGR para aplicar multas y perseguir su cobro por los periodos fiscales involucrados, se encuentra prescripta.-

Arguye que según el artículo 54° del CTP en materia de multas rige lo normado por el Código Penal a los fines del cómputo de la prescripción de las facultades del fisco para aplicar sanciones.-

Sostiene respecto al periodo mensual 09/2015, que el vencimiento del plazo de 2 (dos) años contemplado en el artículo 62° del Código Penal, operó a la medianoche del 30/09/2017, es decir con anterioridad a la notificación de la Resolución impetrada por la Autoridad de Aplicación (04/10/2017).-

Infiere que las facultades de la DGR para aplicarle multas en relación a su carácter de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los periodos fiscales 05/2015 a 09/2015, se encuentran prescriptas.-

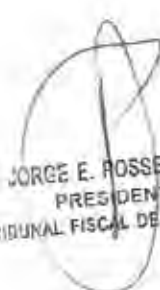
Expresa que respecto a la sanción correspondiente al periodo fiscal 05/2015, resulta de aplicación la eximición prevista en la Ley N° 8.873, la cual en su artículo 7° dispone que quedan liberadas de sanción las infracciones previstas en la Ley N° 5.121 cometidas hasta el 31 de Mayo de 2015 –inclusive-.-

Manifiesta que independientemente de que el vencimiento de la obligación de ingreso al Fisco de las percepciones correspondientes al periodo 05/2015 haya operado en el mes subsiguiente, la infracción respectiva quedó configurada en el mes que omitió actuar como Agente de Percepción.-

Expone que en el caso de marras no se ha configurado uno de los elementos esenciales para aplicarle la sanción prevista en el artículo 86°, inciso 1°, del CTP, debido a la inexistencia de dolo en su accionar.-

Alega que la configuración de una sanción tributaria debe arraigarse indefectiblemente en la seguridad de hechos probados sobre aspectos no solo objetivos sino también subjetivos del ilícito.-

Argumenta que omitió efectuar las percepciones por un error involuntario y excusable, sin que la DGR haya aportado elemento de prueba alguno que pueda dar sustento a su pretensión de endilgarle una conducta que presente dolo.-



JORGE E. ROSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expresa en subsidio con lo expuesto precedentemente que corresponde se ordene la recalificación de su conducta en las previsiones del art. 85° del CTP.-

**II.-** Que a fs. 32/35 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.-

Arguye que la prescripción de las facultades del Fisco para imponer sanciones se interrumpe por la comisión de nuevos delitos, ante lo cual la sucesión de hechos ilícitos implica que los posteriores interrumpieron el plazo de prescripción de los anteriores.-

Sostiene en relación a la supuesta eximición de la sanción correspondiente al periodo mensual 05/2015, planteada por el apelante en relación a lo establecido en el artículo 7° de la ley 8.873, que la infracción inherente a dicho periodo se configuró en la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a la obligación respectiva, siendo esta fecha el día 19/06/2015.-

Aduce que el elemento subjetivo que la figura infraccional exige, se refleja en la manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y la aplicación de los mismos por parte del recurrente, conforme lo establecido por el inciso 3° del artículo 88° del Código Tributario Provincial.-

Infiere que en el caso de marras es el propio agente quien debe demostrar la ausencia de ánimo defraudatorio, en tanto en las infracciones tributarias se produce una inversión de la carga de la prueba.-

**III.-** Que a fs. 43/44 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 16/18, en donde se declara la cuestión de puro derecho, concentrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.-

**IV.-** Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos

JORGE E. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

exhibidos en la resolución atacada, corresponde entrar al análisis de los hechos trascendentales para expedirse sobre la conducencia del planteo impetrado por el recurrente.-

Preliminarmente, y teniendo en cuenta el carácter preclusivo del planteo efectuado por el contribuyente en su Recurso de Apelación, corresponde expedirse con respecto a la prescripción de la acción penal inherente a la Autoridad de Aplicación.-


El instituto de la prescripción de la acción penal constituye, sin lugar a dudas, una limitación al poder punitivo estatal por el transcurso del tiempo.-

Se trata de una valla de contención a la potestad persecutoria estatal que responde a la necesidad de evitar la posibilidad de que la autoridad avasalle las esferas de libertad de los particulares.-

Sobre la base de lo expuesto, puede afirmarse que el instituto de la prescripción de la acción penal implica la consagración en el ámbito legal del deber del estado de abstenerse de continuar, o bien, de iniciar la persecución penal de un individuo, luego de transcurrido un determinado período de tiempo.-

Tal conclusión tiene base legal en el art. 62 del Código Penal, pues el transcurso del tiempo es el requisito objetivo esencial requerido por nuestro derecho para considerar extinguida la acción penal.-

En otro orden de ideas, el fundamento de la prescripción es operar como estímulo y a la vez como sanción a los operadores del Fisco por el retardo en la ejecución de sus funciones o deberes, pues de otro modo podrían prolongar indefinidamente el proceso sin costo alguno.-



JORGE E. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Así, el instituto en tratamiento sería, por una parte, el derecho fundamental de toda persona de ser juzgado en un plazo razonable; y por otro, el estímulo para la intervención y actuación oportuna y efectiva del sistema, compelidos por la

imposibilidad de aplicar sanciones, luego de transcurrido el límite temporal impuesto por la norma fondal.-

A su vez, la interrupción del plazo de la prescripción, supone el no cómputo de los tiempos transcurridos desde el momento de la comisión del delito hasta el acaecimiento de la causa interruptiva, razón por la cual los plazos de la prescripción empiezan a correr nuevamente en forma íntegra desde el momento de ocurrencia del hecho interruptivo.-

En lo inherente a la comisión de otro delito, como causal de interrupción de la prescripción es menester aclarar que para que opere se requiere la no concurrencia de causas que cancelen la respuesta punitiva, pues se exige que medie una sentencia condenatoria firme.-

Esta afirmación es una derivación lógica del estado de inocencia de que goza todo imputado, pues para afirmar la ocurrencia de un ilícito resulta necesario el dictado de una sentencia que, como corolario de un proceso tramitado en legal forma, destruya ese estado definitivamente.-

En efecto, la sola sentencia condenatoria sin entidad de cosa juzgada no puede erigirse en causa interruptiva en los términos del artículo 67º, inciso a), del Código Penal, por cuanto desnaturalizaría la garantía del imputado a requerir la revisión del fallo condenatorio, pues no debe olvidarse que todo acto materialmente persecutorio realizado debe ser exitoso para gravitar en el proceso y esa calidad no se adquiere sólo con el dictado del fallo sino con su firmeza.-

En conclusión, la comisión de nuevas infracciones -artículo 67º, inciso a), del Código Penal-, no tiene efecto para interrumpir el plazo de la prescripción de la acción penal, como alega la D.G.R.-

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

Efectuadas las aclaraciones expuestas en los párrafos precedentes es menester adentrarse en el análisis del caso particular bajo discusión en el expediente de marras para poder expedirse respecto a la conducencia de los alegatos impetrados por el contribuyente.-

El artículo 54° del Código Tributario Provincial remite a las disposiciones del Código Penal para las cuestiones relativas al instituto de la prescripción, cuando se trate de infracciones tributarias.-

Así bajo lo normado por el artículo 62°, inciso 5°, del plexo normativo citado ut supra se deja establecido que la prescripción operará: "(...) A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa (...)".-

Asimismo, el artículo 63° del Código Penal establece que el cómputo de la prescripción: "(...) Empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometido el delito o, si este fuese continuo, en que cesó de cometerse (...)".-

Que en el caso de marras la configuración de ilícitos tributarios por parte del recurrente se presenta respecto a los periodos 05/2015 a 09/2015, en lo inherente a su actuación como Agente de Percepción sobre el Impuesto a los Ingresos Brutos.-

Ante lo analizado en párrafos precedentes, corresponde dejar establecido que la comisión de infracciones posteriores no interrumpe el plazo de prescripción de las anteriores, en consecuencia, el plazo de prescripción debe computarse de manera individual para cada uno de los periodos por los cuales el contribuyente incurrió en infracción.-

Así, y bajo lo expuesto ut supra la infracción inherente a cada periodo individual posee su propio plazo de prescripción, el cual no se ve afectado por infracciones cometidas por el recurrente en actos realizados en fechas posteriores.-

Por su parte cabe expresar que las infracciones impetradas por el recurrente se configuraron en los momentos en los cuales vencieron los plazos para efectuar las presentaciones de las declaraciones juradas correspondientes a sus deberes como Agente de Percepción.-

De tal forma es menester analizar cada periodo mensual de manera individual, a fin de poder contrastar de manera fehaciente los instantes en los cuales dichos

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

periodos se consideran prescriptos por el trascurso del tiempo en relación a lo establecido en el artículo 62º, inciso 5º del Código Penal.-


Siendo esto así, para el periodo 05/2015, la infracción impetrada por el recurrente se configuró en el momento en cual venció el plazo para la presentación de la declaración jurada respecto a su obligación como Agente de Percepción inherente a dicho periodo, aconteciendo esto el día 19/06/2015, ante lo cual la facultad del Fisco para imponer sanción respecto a la infracción correspondiente a dicho periodo feneció el día 19/06/2017.-

En cuanto a lo atinente al periodo 06/2015, el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente respecto a su obligación como Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos se configuró el día 20/07/2015, ante lo cual la facultad de la Autoridad de Aplicación para imponerle sanción respecto a dicho periodo se extinguió el día 20/07/2017.-

En lo inherente al periodo mensual 07/2015, el vencimiento para la presentación de la declaración jurada por parte del recurrente respecto a su obligación como Agente de Percepción acaeció el día 19/08/2015, por lo cual la facultad del Fisco para imponer sanción respecto a dicho periodo feneció el día 19/08/2017.-

Respecto al periodo 08/2015, el plazo establecido según lo mencionado en párrafos precedentes aconteció el día 21/09/2015, acaeciendo entonces el momento de prescripción de la facultad del Fisco para imponer la sanción respectiva a dicho periodo el día 21/09/2017.-

Por último, respecto al periodo 09/2015, el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada correspondiente a su obligación como Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, aconteció el día 19/10/2015, prescribiendo de esta manera las facultades del Fisco para imponer sanción al recurrente por dicho periodo en el día 19/10/2017.-



JORGE EL POSSE  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Aclarados con exactitud los plazos de comisión de las infracciones incurridas por el recurrente en relación a cada uno de los periodos determinados por el Fisco, y

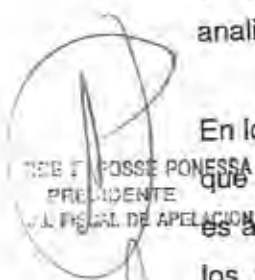
establecido el límite temporal para la imposición de sanciones para cada uno de dichos periodos, es de entrever que en lo correspondiente a los periodos 05/2015 a 07/2015, y bajo consideración que la Resolución impetrada por la Autoridad de Aplicación impuso la sanción el día 15/09/2017, luego de transcurrido el plazo de 2 (dos) años establecido en el artículo 62º, inciso 5º, del Código Penal, la facultad para imponer sanciones por parte del Fisco se encontraba fenecida para dichos periodos.-

En cuanto a los periodos 08/2015 y 09/2015, bajo análisis de lo expuesto en los párrafos precedentes, es necesario aclarar que la Resolución N° M 3626/17, impetrada el día 15/09/2017, fue emitida antes del plazo de prescripción establecido en el artículo 62º, inciso 5º, del Código Penal, ante lo cual la facultad del Fisco para imponer sanciones respecto a dichos periodos se encontraba vigente al momento del dictado de la Resolución sancionatoria.-

En lo atinente al planteo impetrado por el contribuyente en relación a su pretensión de eximición de sanción respectiva al periodo mensual 05/2015, con fundamento en lo establecido en artículo 7º de la ley 8.873, cabe aclarar que la infracción correspondiente a dicho periodo se configuró en la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada inherente al mismo, acaeciendo dicho momento en fecha 19/06/2015, es decir, con posterioridad a la fecha establecida (31/05/2015) como límite temporal para la condonación de las infracciones tributarias establecidas en dicho plexo normativo, por lo cual cabe rechazar por improcedente el argumento impetrado.-

Respecto de lo alegado por el recurrente en cuanto a la falta de tipicidad subjetiva en el ilícito tributario incurrido, por la cual rechaza su encuadramiento en la figura de defraudación fiscal correspondiente al art. 86º, inc. 1º, del C.T.P., corresponde analizar la procedencia de dicha imputación.-

En lo inherente al tipo infraccional contemplado en el art. 86º del CTP cabe indicar que la naturaleza de las conductas descriptas indica que el fraude contemplado es aquel de tipo engañoso. Su objetivo es la inducción a error y ello significa que los proceder del infractor, aun pudiendo ser diferentes, se unifican por su



ROSE F. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
T. FISCAL DE APELACION




objetivo idéntico; se requiere no solo no pagar tributos o pagar menos de lo que corresponde, sino también que el fisco, engañado, incurra en el error de creer que el infractor está cumpliendo correctamente con su deber fiscal" (García Belsunce, Horacio, "Tratado de Tributación, Derecho Tributario", Astrea, Buenos Aires, 2003, I, volumen 2, pág. 502).-

Que en el expediente de marras, se puede observar que el organismo recaudador basó su resolución en presunciones objetivas, en ausencia de los elementos que se requieren para la aplicación del tipo infraccional endilgado, toda vez que si bien da cuenta de los motivos que dieron lugar a la falta de Percepción del Tributo, estas circunstancias no resultan de por sí configurativas de la figura en estudio, ni pueden llevar a la tipificación efectuada en el acto administrativo, toda vez que el organismo fiscal solo demostró el elemento material de la infracción que se le atribuye al recurrente.-

En ese sentido, la mera comprobación de la situación objetiva en la que se encuentra el infractor no es suficiente para configurar la transgresión tipificada en el artículo 86º, inciso 1º, ya que si bien existe la posibilidad de utilizar figuras presuncionales de dolo, no es menos cierto que, por la gravedad de las situaciones a las que afecta, ellas deben ser aplicadas con extrema prudencia y precaución y la carga de la prueba corresponde al Estado.-

Ante lo expuesto precedentemente, este Tribunal entiende que no se configura defraudación en el presente caso, sino que se trata de omisión, figura contemplada en el artículo 85º del C.T.P., el cual establece: " (...) El que omitiera el pago de impuestos y/o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el cien por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 86º y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención, percepción o recaudación que omitieran actuar como tales (...)".-



JORGE EL POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


Por ello, del análisis del Acto Administrativo en crisis se advierte que tanto en el Sumario N° S/936/2016, como en la Resolución N° M 3626/17, el Juez Administrativo realiza un encuadre normativo incorrecto de la figura del Agente de Percepción que omitió actuar como tal, enmarcándolo en los considerandos respectivos en el artículo 86°, inciso 1°, siendo que el accionar efectuado por recurrente se encuentra tipificado en el hecho punible del artículo 85° del C.T.P.-

Que en razón de lo expuesto, la conducta del contribuyente se desplazará de la figura dolosa a la culposa, toda vez que en base a los hechos relatados y a los elementos que obran en los antecedentes administrativos, es cierto que se omitió actuar como Agente de Percepción en su justa medida. Por lo tanto, bajo análisis de la conducta desplegada por el apelante, corresponde el reencuadramiento de la tipificación efectuada por la D.G.R., en las disposiciones del artículo 85° del C.T.P.-

Que por ello, corresponde reencuadrar en el artículo 85° del Código Tributario Provincial la omisión incurrida por el Apelante de Percibir el Impuesto correspondiente, y conforme al principio de proporcionalidad punitiva en donde la severidad de toda sanción debe guardar relación de correspondencia con la gravedad de la conducta sancionada, corresponde graduar la Multa en el cincuenta por ciento (50%) del gravamen dejado de percibir, correspondiente a los periodos 08/2015 y 09/2015, quedando graduada la misma en un monto de \$ 2.299,24 (Pesos Dos Mil Doscientos Noventa y Nueve con 24/100).-

Por ello, corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente H.B. FULLER ARGENTINA S.A.I.C., CUIT N° 30-54024845-8, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.-

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en igual sentido.-



JORGE E. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por lo expuesto y existiendo mayoría de votos suficientes para el dictado de la presente.-

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

**RESUELVE:**

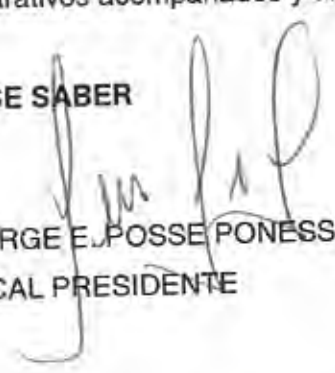
**1.- HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente H.B. FULLER ARGENTINA S.A.I.C., CUIT N° 30-54024845-8, en contra de la Resolución N° M 3626/17 de fecha 15/09/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia declarar prescripta la acción penal de la D.G.R. para sancionar al apelante respecto a los periodos 05/2015, 06/2015 y 07/2015 conforme lo expuesto en los considerandos precedentes.-

**2.- HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por el agente en contra de la Resolución N° M 3626/17 de fecha 15/09/2017, inherente a los periodos 08/2015 y 09/2015, y en consecuencia reencuadrar su conducta en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, dejando firme la sanción pecuniaria de multa por el monto \$ 2.299,24 (Pesos Dos Mil Doscientos Noventa y Nueve con 24/100), equivalente al 50% (cincuenta por ciento) del tributo dejado de percibir por los periodos 08/2015 y 09/2015.-

**3.- REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE,** oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.-

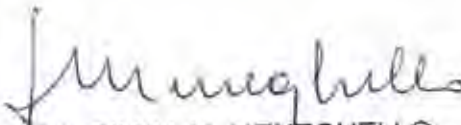
**HÁGASE SABER**

S.S.

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL PRESIDENTE

  
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL

**ANTE MI**

  
DRA. SILVIA M. MENEGHELLO  
SECRETARIA