

SENTENCIA N° 877/18

Expte. N° 399/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 19 días del mes de DICIEMBRE de 2018, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "**A. W. FABER CASTELL ARGENTINA S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN**", Expediente N° 399/926/2018 (Expte. D.G.R. N° 13.234/376/D/2015) 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 fojas 309/314 del Expediente D.G.R. N° 13.234/376/D/2015, A. W. FABER CASTELL ARGENTINA, CUIT N° 30-53764719-8, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 132/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 20/03/2018 (fs. 297/299). En ella se resuelve DECLARAR ABSTRACTO el tratamiento de la impugnación interpuesta por la firma contra el Acta de Deuda N° A 721-2016, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción, en lo que respecta a las posiciones 01 a 12/2012. HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta contra el Acta de Deuda N° A 721-2016, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción, en lo que respecta a las posiciones 01/2013 a 12/2015, confirmando la misma según planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 721-2016 ACTA DE DEUDA N°: A 721-2016 ETAPA IMPUGNATORIA". DECLARAR ABSTRACTO el descargo interpuesto contra el SUMARIO N° M 721-2016, en lo que respecta a las posiciones 05/2014 a 04/2015. RECHAZAR el descargo interpuesto contra el Sumario N° M 721-2016, periodos 05/ a 12/2015, y aplicar una multa por un monto de \$ 81.973,22 (Pesos Ochenta y Un Mil Novecientos Setenta y Tres con 22/100) equivalente a 2 (dos)

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

veces el monto omitido en los periodos 05 a 12/2015, consignados en la planilla denominada "Planilla incumplimiento incurrido Acta de Deuda N° A 721-2016 Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción - Etapa impugnatoria", graduada de acuerdo a la escala prevista en el art. 86° del C.T.P.

Como primera medida, el recurrente expresa que la D.G.R. aplica la multa interpuesta conforme lo dispuesto en el artículo 86° del Código Tributario Provincial, destacando que dicha norma resulta inaplicable al caso de autos debido a la inexistencia de elemento subjetivo doloso. Agrega que no le es imputable haber mantenido en su poder un importe oportunamente percibido, sino que la infracción habría sido omitir actuar como Agente de Percepción de tributos que luego fueron ingresados por los contribuyentes principales.

En concordancia con lo expuesto supra, alega que el Fisco debió sustentar la sanción aplicada en la figura infraccional tipificada en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, y no en la establecida en el artículo 86° de esa norma, lo que implica la nulidad de lo actuado. Esto es así, debido a que la imputación de la infracción dolosa resulta procedente únicamente si se comprobara que la omisión fue cometida con dolo, es decir, si el responsable sabía que debía actuar de tal manera, y no lo hizo.

Aduce que existiendo un tipo infraccional específico que sanciona la omisión de actuar como agente, solo correspondería imputar una conducta defraudatoria si en la fiscalización realizada se hubiera constatado efectivamente la existencia de registraciones evidentemente engañosas, ocultaciones maliciosas, o manifiesta disconformidad con las normas legales aplicables al caso.

Bajo lo expresado precedentemente, sostiene que en las presentes actuaciones resulta evidente la ausencia de defraudación, más aun teniendo en consideración que en la especie no podría hacerse uso de presunciones, sino que debería constatarse claramente el elemento subjetivo doloso. Solo puede ser reprimido quien es culpable, es decir, aquel a quien la acción punible puede serle atribuida tanto objetiva como subjetivamente. Por lo tanto, solicita que se deje sin efecto la sanción apelada.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSI POMESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. P.N. JORGE GUSTAVO VIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En subsidio a lo expuesto, se agravia de la cuantificación de la sanción, ya que la D.G.R. indica que la multa aplicada equivaldría a dos veces el tributo dejado de percibir en las posiciones 05 a 12/2015, pero de las planillas adjuntas a la resolución apelada no surge el importe que serviría de base para la aplicación de la sanción cuestionada. Por ello, requiere que en caso de confirmación de la sanción se ordene a la D.G.R. que reliquide la multa aplicada.

II.- A fojas 01/02 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso interpuesto, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

En relación a los planteos formulados contra la multa aplicada, advierte que su tratamiento deviene abstracto, toda vez que conforme surge del análisis de los plazos de prescripción de la acción penal para la aplicación de la sanción interpuesta, se evidencia que la misma se encuentra prescripta atento que a la fecha del dictado de la Resolución N° D 132/18, habían transcurrido los plazos previstos en el artículo 62° inciso 5) del Código Penal.

Conforme a las consideraciones que anteceden, el Fisco entiende que corresponde declarar prescripta la acción sancionatoria para aplicar la multa correspondiente al sumario instruido en relación a las posiciones 05/2015 a 12/2015 y dejar sin efecto el art. 6° de la Resolución N° D 132/18.

III.- Que a fs. 08/09 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 420/18, donde se tienen por presentadas las actuaciones, y se declara la cuestión de puro derecho, quedando los autos en condiciones de ser resueltos.

IV.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por parte de la autoridad de aplicación, y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde en esta oportunidad emitir mi opinión.

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE POMESA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Como primera medida resulta imperioso aclarar que la firma recurrente aceptó lo dispuesto por la Dirección General de Rentas en la Resolución N° D 132/18, en lo respectivo al tributo omitido de percibir -y no abonado por los contribuyentes a título personal- por los periodos reclamados mediante el "Acta de Deuda N° A 721-2016 – Etapa Impugnatoria".

Idéntica situación se observa en relación a los tributos omitidos de percibir que fueron efectivamente ingresados al Fisco por los contribuyentes a título principal. Por cuanto el apelante reconoció su obligación respecto a ingresar los intereses liquidados en función de la diferencia temporal entre el pago del tributo por parte de los contribuyentes principales, y el instante en cual el mismo debió haber ingresado el mismo.

Ante la situación expuesta supra, la discusión se centra en el análisis de la facultad del Fisco provincial para exigir al recurrente el pago de la sanción impetrada mediante la Resolución N° D 132/18 en su artículo 6°. En consecuencia, resulta pertinente analizar los plazos de prescripción de la acción penal relativa a la sanción interpuesta.

En la doctrina especializada se ha dicho que el derecho penal tributario, desde el punto de vista de las sanciones que aplica a los infractores a sus normas, es de carácter penal en cuanto impone verdaderas penas que son consecuencias jurídicas consistentes en una disminución de bienes jurídicos tendientes a reprimir la trasgresión cometida y a evitar infracciones futuras. En la misma línea de razonamiento se enrola el Legislador Provincial que, al regular las infracciones y sanciones tributarias, ha previsto la aplicación supletoria a su respecto los principios generales del derecho en materia punitiva -cfr. artículo 69° C.T.P.-.

En materia penal, cabe distinguir la prescripción de la acción penal o sancionatoria de la prescripción de la sanción o pena impuesta. La prescripción de la acción penal es una causa de extinción de la pretensión represiva estatal que opera por el mero transcurso del tiempo tras la comisión del delito o infracción, según los plazos que fija la ley, impidiendo el inicio o prosecución de la persecución penal. En cambio en la prescripción de la pena, el tiempo

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C. AN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



transcurrido implica para el sujeto que cometió el delito o infracción, la obligación de cumplir la pena o sanción que se le impuso como consecuencia de su accionar.

La prescripción de la acción penal o sancionatoria se encuentra reglada por el art. 62° inc. 5) del Código Penal, y la prescripción de la sanción o pena impuesta, por el art. 65° del mismo digesto. La distinción referenciada resulta esencial pues corresponde distinguir los supuestos fácticos según se trate de haber recaído condena o de la continuación del trámite del proceso. En un caso regirán las normas sobre prescripción de la pena y en el otro las de prescripción de la acción.

La prescripción de la acción penal se encuentra regulada en el Código Penal por los artículos 59°, 62° inciso 5), 63° y 67° punto e), los cuales, en lo que aquí interesa, pasó a transcribir:

- Artículo 59°: "La acción penal se extinguirá: (...) 3) Por la prescripción".
- Artículo 62°: "La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación: (...) 5). A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa".
- Artículo 63°: "La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse".
- Artículo 67°: "La prescripción se interrumpe solamente por: (...) e) El dictado de sentencia condenatoria, aunque la misma no se encuentre firme".

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. PASSE BONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Según lo establece el artículo 63° del Código Penal la prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse. De esta manera para el periodo 05/2015, la infracción se configuro a la medianoche del día en que el agente omitió el ingreso del tributo correspondiente, acaeciendo dicho momento en fecha 19/06/2015. Para el periodo 06/2015, se produjo el día 20/07/2015. En lo ateniendo al periodo 07/2015, aconteció el día 19/08/2015. En lo respectivo al periodo 08/2015, ocurrió en fecha 21/09/2015. Respecto al periodo 09/2015, en

día 19/10/2015. Para el periodo 10/2015, aconteció en fecha 19/11/2015. Con relación al periodo 11/2015, sucedió el día 21/12/2015. Por último, en lo atiente al periodo fiscal 12/2015, advino el día 19/01/2016.

Conforme el artículo 67° del C.P., las potestades sancionatorias del Estado, se interrumpen con el dictado de sentencia condenatoria, aunque la misma no se encuentre firme, considerando a la resolución sancionatoria de la D.G.R., equiparable a la sentencia que se refiere el mencionado digesto.

Bajo consideración de lo expuesto precedentemente, y teniendo en cuenta que en el caso de autos, la Resolución N° D 132/18, que impone la sanción, fue emitida por la Autoridad de Aplicación el día 20/03/2018 (Fs. 297/299 Expte D.G.R.), se advierte que en dicho momento había ya transcurrido el plazo de dos años establecido en el artículo 62° inc. 5) del Código Penal para la aplicación de la sanción aplicada.

En razón de ello, al momento de encontrarse este Tribunal en condiciones de dictar resolución, la facultad sancionatoria del Fisco se encuentra prescripta.

Corresponde aclarar que la Dirección General de Rentas reconoció la situación mencionada precedentemente por cuanto dispuso en su escrito de contestación: "Conforme a las consideraciones que anteceden, esta representación entiende que corresponde DECLARAR PRESCRIPTA la acción sancionatoria de esta Dirección General de Rentas para aplicar la multa correspondiente al Sumario instruido en relación a las posiciones 05/2015 a 12/2015 y DEJAR SIN EFECTO el ART. 6 de la Resolución N° D 132/18".

En conclusión y tomando como base los argumentos expuestos precedentemente, considero que corresponde declarar que la acción sancionatoria de la D.G.R. se encuentra prescripta, y en consecuencia dejar sin efecto el artículo 6° de dicha Resolución, por las consideraciones mencionadas precedentemente. Así lo propongo.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSI POMESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

El señor vocal **Dr. José Alberto León** hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

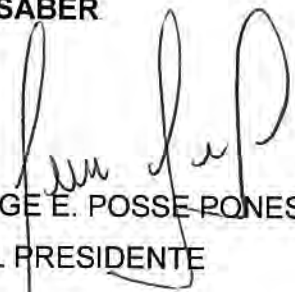
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**  
**RESUELVE:**


1.- **DECLARAR** que la acción sancionatoria de la D.G.R., aplicada mediante Resolución N° D 132/18 se encuentra prescripta, y en consecuencia dejar sin efecto el artículo 6° de dicha Resolución, por las consideraciones mencionadas precedentemente.

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

**HACER SABER**

s.s.

  
DR. JORGE E. POSSE-PONESSA  
VOCAL PRESIDENTE

  
DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL

  
C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ  
VOCAL

**ANTE MI**

  
Dr. JAVIER CRISTÓBAL ANICHASTEGUI  
PROFESORARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
AJC SEC. GENERAL