

SENTENCIA N° 48 /19

Expte. N° 475/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 19 días del mes de Febrero de 2019, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "PROAGRO S.R.L." S/ RECURSO DE APELACIÓN Expte. N° 475/926/2018 (Expte. DGR N° 26227/376/S/2016) y;

El sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge G. Jiménez.

El C.P.N. Jorge G. Jiménez dijo:

I.- A fs. 62/64 del Expte. N° 26227/376/S/2016, el Sr. Leandro Stok, abogado de la firma PROAGRO S.R.L., CUIT N° 30-6581877-4, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 1802/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 23/03/2018 (fs. 59). En ella se resuelve APLICAR al contribuyente una multa de \$146.693,74 (ciento cuarenta y seis mil seiscientos noventa y tres con 74/100) por encuadrar su conducta en las causales del art. 86° inc. 2 del C.T.P., Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, períodos mensuales 03 a 05/2015.

El apelante manifiesta que la conducta del contribuyente no deja entrever una sospecha de actitud fraudulenta por cuanto la sanción surge por el actuar diligente de éste al presentar la correspondiente DDJJ exteriorizando el monto a abonar, y ante la demora en el ingreso de las retenciones efectuadas, procedió a abonarlas con sus respectivos intereses sin provocar daño patrimonial al Fisco.

Conforme el artículo 54 del C.T.P que remite al Código Penal en materia de prescripción, el artículo 62 de éste, la acción del Fisco para pretender la aplicación de la multa prescribe a los 2 años, por lo que al momento de la notificación de la Resolución que impone la multa, la acción de la Autoridad de Aplicación se encontraba prescripta.

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Sin perjuicio, no cabe duda que también ha operado la condonación de la sanción en virtud de la Ley 8.795.

Por otra parte, sostiene que toda infracción y sanción tributaria forma parte del derecho penal y por lo tanto, le son aplicables los principios de esa rama del derecho, entre los cuales se encuentra el principio de la *Reparación Integral o plena del daño injustamente causado*, previsto en el art. 59 del Código Penal. Por lo cual, una reparación total puede compensar totalmente la culpabilidad y determinar no ya la atenuación de la pena, sino la no punibilidad, toda vez que una culpabilidad enteramente compensada por la reparación no necesita ser compensada adicionalmente por el sufrimiento de una pena.

Como presupuesto de toda sanción de naturaleza incuestionablemente penal debe existir la afectación a un bien jurídico penalmente tutelado y la existencia de la culpa o intencionalidad en el accionar del responsable. Tanto la afectación de dicho bien como la culpabilidad queda desvirtuado ya que ingresó las retenciones efectuadas con sus respectivos intereses, por lo que ni la actividad de control, ni aún la de recaudación se vieron afectadas y/o lesionadas, toda vez que la recaudación se practicó en su justa medida.

La Administración pretende tener por objetivamente tipificada la defraudación fiscal, olvidando que la defraudación requiere de un acto doloso, en donde la acción subjetiva e intencionalidad es fundamental. Si bien el importe de las retenciones fue ingresado fuera de término, no puede tenerse por configurado el elemento intencional que requiere el ilícito, puesto que es relevante el hecho que PROAGRO declaró las retenciones efectuadas en su respectiva declaración jurada, lo que constituye prueba irrefutable de la inexistencia de dolo en su accionar.

Por ello, solicita se haga lugar al recurso interpuesto.

II.- A fojas 71/72 del Expte. N° 26227/376/S/2016, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme art. 148° del Código Tributario Provincial.

En dicho responde considera que corresponde declarar abstractos los planteos efectuados por el contribuyente toda vez que efectuado el análisis de las

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POBSE PONESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

actuaciones en virtud del art. 54 del C.T.P., se ha cumplido el plazo de 2 años para la prescripción de la acción penal establecido en el art. 62 inc. 5 del Código Penal.

III.- A fs. 10/11 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 552/18, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

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

Conviene comenzar advirtiendo al contribuyente que no resulta controvertido el carácter punitivo de la multa que la Administración aplica al ilícito tributario, pues 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(...)*".

De acuerdo a la norma transcripta, la infracción endilgada al apelante se configura en el momento en que el mismo retuvo el tributo correspondiente y mantuvo en su poder los montos propiedad de la D.G.R. después de haber vencido el plazo en que debía ingresarlo, teniendo en cuenta su carácter de Agente de Retención, por lo que deviene ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada y la aplicación de la sanción.

Por otro lado, existe una cuestión que resulta ser de fundamental importancia para la resolución de la causa, y es lo que respecta al instituto de la prescripción.

Para una mejor comprensión de la problemática, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ROSSE DONESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

G.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El artículo 54° C.T.P., en su redacción vigente al momento de cometerse la supuesta infracción conforme modificación introducida por Ley N° 8.490 (B.O. 30.03.2012), disponía: "...Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Código Civil y el Código Penal según la materia de que se trate..."

El artículo transcripto, efectúa una remisión al Código Penal en lo que respecta a las infracciones, por lo que se debe diferenciar preliminarmente lo normado en cuanto a la prescripción liberatoria, de la acción y de la pena.

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 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 como ha dicho nuestra Corte Suprema de Justicia "...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" (cfr. sentencia N° 243 del 30/4/08 en "Provincia de Tucumán vs. Sancho Miñano German s/Cobro Ej." Y su cita CSJN sentencia del 02/10/2007 en "Bossa, Edgardo Gustavo", La Ley 18/10/2007, 7 y DJ 28/11/2007, 902).

En igual sentido, Fontán Balestra en su Tratado de Derecho Penal páginas 448/449, expuso que la diferencia entre la prescripción de la acción y la de la pena reside en que, en la primera, la renuncia estatal opera sobre el derecho de perseguir la imposición de una pena, en tanto que en la segunda recae sobre el derecho de ejecutar las penas ya impuestas por la autoridad judicial.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BOSSE POMESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En el presente caso entramos en el análisis de la PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL, regulada en el Código Penal por los artículos N° 59°, 62° inciso 5), 63° y 67°, los cuales paso 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 este fuese continuo, en que cesó de cometerse.-*

*ARTÍCULO 67.- ...La prescripción se interrumpe solamente por: a) La comisión de otro delito; b) El primer llamado efectuado a una persona, en el marco de un proceso judicial, con el objeto de recibirle declaración indagatoria por el delito investigado; c) El requerimiento acusatorio de apertura o elevación a juicio, efectuado en la forma que lo establezca la legislación procesal correspondiente; d) El auto de citación a juicio o acto procesal equivalente; y e) El dictado de sentencia condenatoria, aunque la misma no se encuentre firme...-*

Expuesto el marco normativo del Código Penal y Código Tributario Provincial, queda claro que el plazo de prescripción de la acción es de dos años, teniendo en cuenta que estamos ante una sanción reprimida con multa (artículo 62° inciso 5 del C.P.) y el cómputo del plazo de prescripción de la acción, inicia a la medianoche del día en que se cometió el ilícito (art. 63° C.P.).

Corresponde entrar entonces en el análisis de los hechos trascendentales:

- Mediante Sumario N° B10/S/167/2016 la Autoridad de Aplicación inició instrucción de sumario en contra del apelante en los términos del art. 123 del C.T.P., por la comisión de la infracción prevista en el art. 86° inc. 2 por mantener en su poder las retenciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos efectuadas en los períodos 03 a 05/2015 después de haber vencido el término para hacerlo.
- A fs. 59 rola Resolución N° M 1802/18 emitida por la D.G.R. en fecha 23.03.2018, la cual resuelve aplicar al contribuyente una multa por la suma de

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. FOSSE PONESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

\$146.693,74 (pesos ciento cuarenta y seis mil seiscientos noventa y tres con 74/100)

- Aplicando las normas indicadas al caso particular y teniendo en cuenta que el cómputo de la prescripción se inicia a la medianoche del día en que se cometió el ilícito (art. 63° C.P.), siendo la fecha del vencimiento para el ingreso de las retenciones del período 03/2015 (el más antiguo de los períodos reclamados) el día 13.04.2015, el cómputo para la prescripción de la acción comienza el día 14.04.2015.

La resolución de la D.G.R. N° M 1802/18 que impone al contribuyente la sanción de multa fue emitida en fecha 23.03.2018, y notificada el 12.04.2018, por lo que al momento de aplicar la misma, la facultad de la Autoridad de Aplicación para sancionar al apelante con respecto a la infracción tipificada en el artículo 86° inc. 2 del C.T.P. se encontraba prescripta, teniendo en cuenta que transcurrieron más de dos años contados desde la medianoche del 14.04.2015 (comisión del ilícito) al 23.03.2018 (fecha de la Resolución), sin que en dicho período se verifique alguna causal interruptiva del curso de la prescripción en los términos de lo normado por el art. 67 C.P.

Lo mismo ocurre respecto de los restantes anticipos reclamados (04 y 05/2015); con fecha de vencimiento el 15.06.2015 para el último de los períodos y teniendo en cuenta que la fecha de la Resolución data del 23.03.2018, se advierte que también ha transcurrido el plazo de 2 años desde la medianoche del día en que se cometió la infracción sin que ocurra ningún acto de carácter interruptivo.

En consecuencia, por las consideraciones expuestas, corresponde **DECLARAR PRESCRIPTA** la acción sancionatoria de la D.G.R. al momento del dictado y notificación de la Resolución N° M 1802/18 de fecha 23.03.2018, respecto a la falta de ingreso de las retenciones efectuadas del impuesto sobre los Ingresos Brutos, períodos fiscales 03 a 05/2015 contenidos en la misma.

Así lo propongo.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BORRERO PONESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** comparte los fundamentos expuestos por el vocal C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ y vota en igual sentido.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del Acuerdo,

### EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

#### RESUELVE:

**1.- DECLARAR PRESCRIPTA** la acción sancionatoria de la D.G.R. al momento del dictado y notificación de la Resolución N° M 1802/18 de fecha 23.03.2018, respecto a la falta de ingreso de las retenciones efectuadas del impuesto sobre los Ingresos Brutos, períodos fiscales 03 a 05/2015 contenidos en la misma.


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

M.S.P

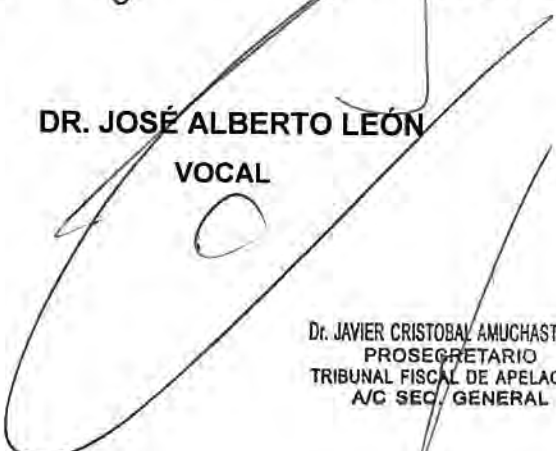
**HACER SABER**



**C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ**  
VOCAL PRESIDENTE



**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL



**DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN**  
VOCAL

**ANTE MÍ**

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
PROSECRETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
A/C SEC. GENERAL