

SENTENCIA N° 255 /19

Expte. N° 441/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ²⁶ días del mes de ^{Marzo} de 2019, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, Dr. José Alberto León (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **PROAGRO S.R.L. S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 441/926/2018 (Expte. D.G.R. N° 23696/376/S/2016) y;

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

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° M 1700-18?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar? Por ello,

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I. A fojas 44/46 del expediente N° 23696/376/S/2016, el contribuyente PROAGRO S.R.L., CUIT N° 30-65681877-4, por medio de su apoderado Stok Leandro, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1700-18 de la Dirección General de Rentas de fecha 20.03.2018 obrante a fs. 41 del mismo expediente mediante la cual se resuelve EXCLUIR de la presente Resolución al período mensual 02/2016 y APLICAR al agente una multa de \$181.545,54 (Pesos ciento ochenta y un mil quinientos cuarenta y cinco con 54/100) equivalente a dos (02) veces el monto mensual retenido, 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 Retención, período mensual 01/2016.

Expte. 441/926/2018

Página 1 de 10

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

II. En primer lugar, el apelante aduce la improcedencia de la aplicación de la pena. Sostiene que la conducta de la firma no deja entrever la más mínima sospecha de actitud fraudulenta por cuanto la sanción surge por el actuar diligente de ésta al presentar la correspondiente declaración jurada F.813, exteriorizando el monto a abonar. Agrega que, ante la accidental demora en el ingreso de las retenciones efectuadas, de inmediato procedió al ingreso de las mismas con sus respectivos intereses, sin provocar ningún daño patrimonial al fisco.

Seguidamente, plantea la prescripción de la acción. Expresa que, considerando los términos de la reforma introducida por Ley 8490 al art. 54° del C.T.P., en el sentido que resulta de aplicación en materia de prescripción las disposiciones previstas en el Código Penal –por la materia de que se trata-, afirma que la acción para la aplicación de la sanción de multa que en esta instancia se discute se encuentra prescripta.

Considera que, conforme lo dispone el art. 62° del Código Penal de Nación, la acción del fisco para pretender la aplicación de la multa en discusión ha prescripto irremediamente. Ya que, según la mencionada normativa, *“La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación: ... 5.- A los dos años cuando se trate de hechos reprimidos con multa”*.

Por lo expuesto, señala que teniendo en cuenta que el hecho por el que se pretende aplicar la sanción de multa a su mandante habría acaecido en el mes de Enero de 2016, al momento de la notificación de la presente resolución, la acción se encontraba prescripta y, por consiguiente inhibida la Administración para pretender aplicar cualquier sanción solventada en esos hechos.

Por otra parte, manifiesta que toda infracción y sanción tributaria forma parte del Derecho Penal y, por lo tanto, le son aplicables los principios que nutren esa rama del derecho, entre los cuales se destaca el *principio de la reparación integral o plena del daño* injustamente causado, consagrado en el art. 59° del Código Penal.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Señala que, teniendo en cuenta lo establecido en el art. 69° del C.T.P., según el cual es de aplicación supletoria los principios generales del derecho en materia punitiva, resulta de aplicación lo establecido por el art. 59° del C.P.

Expresa que, 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. En el art. 86° de la Ley 5121, el verdadero bien jurídico tutelado no es otro que la recaudación del Fisco.

Sostiene que, tanto la afectación de dicho bien jurídico, como la culpabilidad de la firma queda desvirtuado en el presente caso, ya que ingresó las retenciones efectuadas con sus respectivos intereses. En efecto, ni la actividad de control, ni la de recaudación se vieron afectadas y/o lesionadas, toda vez que la recaudación se practicó en su justa medida.

Por otro lado, plantea la improcedencia de la calificación dolosa. Manifiesta que, la D.G.R. pretende tener por objetivamente tipificada la defraudación fiscal, sin tener en cuenta que la defraudación requiere de un acto doloso, en donde la acción subjetiva e intencionalidad es fundamental. En este sentido, afirma que no basta para configurar la infracción la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención, debiendo siempre tener presente el principio de *personalidad de la pena*, mediante el cual sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquél al que la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Destaca que, si bien el importe de las percepciones fue ingresado fuera de término, no puede tenerse por configurado el elemento intencional que requiere este ilícito, puesto que no es posible afirmar que la empresa mantuvo en su poder fraudulentamente el importe de las percepciones. Asimismo, considera que resulta relevante el hecho de que Proagro S.R.L. declaró las retenciones efectuadas en

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

G.P.M. JORGE GUSTAVO ANENES
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

su respectiva declaración jurada, lo que entiende constituye prueba irrefutable de la inexistencia de dolo en su accionar.

Por lo expresado, afirma que la conducta material de la firma se encuentra a todas luces desprovista del elemento defraudatorio que exige la figura del art. 86° de la ley tributaria. Además, señala que dicha intención dolosa debió ser probada en forma asertiva y terminante por la Administración, y en el caso particular, nada se ha probado.

Por todo lo expuesto, solicita se haga lugar al recurso interpuesto y, en consecuencia, se ordene el archivo de las actuaciones.

III. A fojas 1/2 del Expte. N° 441/926/2018 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial, solicitando se dicte sentencia declarando abstracto el recurso deducido.

Considera que deviene en abstracto el tratamiento de los planteos deducidos por la recurrente en contra de la multa aplicada en la Resolución N° M 1700-18 de fecha 20.03.2018. Señala que, efectuado el análisis de las presentes actuaciones en virtud de lo establecido por el artículo 54° del C.T.P. (en su redacción anterior a la Ley 8964) y conforme el criterio plasmado en el "Dictamen de Prescripción de Multas ante Fallos Judiciales" emitido por su Departamento Técnico Legal en fecha 18.05.2018, concluye que en el presente caso se encuentra cumplido el plazo previsto en el art. 62° inciso 5 del Código Penal.

Por lo expresado, entiende que corresponde DECLARAR ABSTRACTOS los planteos efectuados por el contribuyente PROAGRO S.R.L. en contra de la Resolución N° M 1700-18 de fecha 20.03.2018. Hace reserva del caso federal.

IV. A fs. 10/11 del expediente 441/926/2018 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 594/18, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

para sentencia, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

V. Confrontados los agravios expuestos por el 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 a la firma se configura en el momento en que la misma 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 ingresarlos, 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.

Aclarado lo anterior, cabe destacar que existe una cuestión de fundamental importancia para la resolución de la causa, y es lo que respecta al instituto de la prescripción. En consecuencia, corresponde en esta instancia analizar el planteo efectuado por el contribuyente con respecto a la prescripción de la acción de la Autoridad de Aplicación para imponer la sanción de multa pretendida, atento al carácter preclusivo del agravio, entendido como la pérdida de los derechos por no haberlos ejercido en la oportunidad que la ley da para ello.

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

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).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Expte. 441/926/2018

Página 6 de 10

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.

En el presente caso entramos en el análisis de la PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL, regulada en el Código Penal por los artículos 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° del C.P.).

Corresponde entrar entonces en el análisis de los hechos trascendentales:

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


- Mediante Sumario N° B10/S/140/2016 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 01 y 02/2016 después de haber vencido el término para hacerlo.
- A fs. 41 del Expte. N° 23696/376/S/2016 rola Resolución N° M 1700/18 emitida por la D.G.R. en fecha 20.03.2018, la cual resuelve excluir de dicha resolución al período mensual 02/2016 y aplicar al contribuyente una multa por la suma de \$181.545,54 (pesos ciento ochenta y un mil quinientos cuarenta y cinco con 54/100) correspondiente al período mensual 01/2016.
- 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° del C.P.), siendo la fecha del vencimiento para el ingreso de las retenciones del período 01/2016 el día 15.02.2016, el cómputo para la prescripción de la acción comienza el día 16.02.2016.

La resolución de la D.G.R. N° M 1700/18 que impone al contribuyente la sanción de multa fue emitida en fecha 20.03.2018, y notificada el 27.03.2018, 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 art. 86° inc. 2 del C.T.P. se encontraba prescripta, teniendo en cuenta que transcurrieron más de dos años contados desde la medianoche del 16.02.2016 (comisión del ilícito) al 20.03.2018 (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.

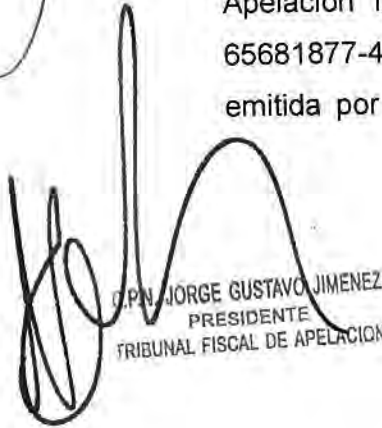
Por las consideraciones expuestas, corresponde HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente PROAGRO S.R.L., CUIT N° 30-65681877-4, en contra de la Resolución N° M 1700/18 de fecha 20.03.2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

consecuencia: DECLARAR PRESCRIPTAS las facultades de la D.G.R. para aplicar la multa en relación al período 01/2016.

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. José Alberto León dijo:

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


RESUELVE:

1. **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente PROAGRO S.R.L., CUIT N° 30-65681877-4, en contra de la Resolución N° M 1700/18 de fecha 20.03.2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia: **DECLARAR PRESCRIPTAS** las facultades de la D.G.R. para aplicar la multa en relación al período 01/2016.
2. **REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

ABF

HACER SABER



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMICHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL