

SENTENCIA N° 947/19

Expte.: 138/926/2019  
(Expte D.G.R 19148/376-S-2018)

En San Miguel de Tucumán, a los 18 días del mes de diciembre de 2019, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L. s/ Recurso de Apelación" – Expediente N° 138/926/2019"** (Expte DGR 19148/376-S-2018)

**CONSIDERANDO:**

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El **Dr. José Alberto León** dijo:

I.- Que a fs. 29/30 del expte 19148/376-S-2018 (DGR) el agente plantea recurso de apelación en los términos del art. 134 inciso 2 del Código Tributario de la Provincia de Tucumán (en adelante, el "CTP"), en contra de la Resolución N° M 3998/18 dictada con fecha 22/10/2018 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán (en adelante, la "DGR").

Por medio de ella, la DGR aplica una multa por \$136.181,62 (Pesos Ciento treinta y seis mil ciento ochenta y uno con 62/100), equivalente a dos (02) veces el monto del tributo 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 12/2017.

Considera la apelante que la aplicación de la multa resulta improcedente, atento a que, son de aplicación los principios del Derecho Penal al presente asunto, y debe tenerse en cuenta el principio de la reparación integral del daño. Este principio se encuentra consagrado en el art. 59 inciso 6 del Código Penal, según el cual la

Dr. JOSÉ 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

acción penal se extingue por la reparación integral del perjuicio. Atento a que la firma recurrente ingresó el monto retenido con más los intereses resarcitorios, el daño (afectación a la recaudación fiscal) fue reparado en su totalidad.

Manifiesta el recurrente que para que se tipifique la conducta prevista en el artículo 86 inciso 2, no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente, sino la concurrencia del elemento subjetivo; es decir una conducta atravesada por las maniobras o ardides para inducir a error al Fisco; conducta que no se evidencia en su accionar.

Considera que la resolución apelada ha omitido tener en cuenta el grado de culpa o dolo en su accionar, atento a que presentó en tiempo la declaración jurada y solamente ingresó en forma tardía las retenciones con más los intereses resarcitorios.

II.- A fs. 01/04 de autos, comparece la representación del organismo fiscal contestando el traslado conferido en los términos del art. 148 del CTP, solicitando el rechazo del recurso de apelación en su totalidad y la confirmación de la resolución en crisis. En honor a la brevedad, damos por reproducidas aquí sus argumentaciones.

III.- Que a fs.12 del expediente N° 138/926/2019 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 833/19, en donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV.- En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° M 3998/18, dictada con fecha 22/10/2018 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán es ajustada a derecho.

V. En el presente caso vemos que a fs. 02 del expediente de la referencia N° 19148/376/S/2018 obra notificación de la Instrucción del Sumario N° B10/S/000000052/2018 iniciado por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 86 inc. 2 del Código Tributario Provincial otorgándole un

plazo de 15 días para que presente su defensa por escrito y ofrezca o produzca las pruebas que hagan a su derecho.

El agente no se presenta a ejercer su derecho de defensa y, a fs. 27 corre Resolución M 3998-18 de fecha 22.10.2018 que impone la sanción de multa notificada el 24.10.2018 (fs. 28).

El 14.11.2018 el agente interpone recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal en contra de la Resolución M 3998-18.

Analizando ello, surge que la obligación de los agentes se concreta en retener o percibir, según sea el caso. Cuando lo hacen, se transforman en obligados directos frente al acreedor (Estado) porque al dar cumplimiento a sus obligaciones de retener o percibir, el contribuyente queda liberado de la obligación tributaria y ellos quedan como únicos deudores y responsables frente al Estado.

En dicho sentido, la jurisprudencia nacional sostuvo, "...la retención o percepción significa una carga pública desde que es una prestación impuesta unilateralmente por el Estado sin requerir su consentimiento, debiendo servirle el muy importante servicio que significa recaudar el impuesto en la fuente. Los obligados están sometidos a un régimen jurídico especial y no pueden eximirse de la prestación sino por justa causa, permaneciendo temporalmente obligados durante todo el término de vigencia del gravamen, mientras la ley así lo disponga." (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, "Beato, Alba Raquel", 16.06.2011).

Así vemos que entre las infracciones en las que pueden incurrir los agentes de retención se encuentra la contemplada en el art. 86 en su inciso 2 del CTP, el cual dispone: *"Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas ...: 1)...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."*

Dicho precepto normativo es claro en la descripción de la conducta reprimida, conducta que se ha configurado en el caso de autos, ya que la firma ha mantenido en su poder tributos que declaró haber retenido, más allá del término preestablecido para su ingreso.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE POMESSA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Es decir, el agente debió haber presentado la declaración jurada e ingresado los respectivos pagos correspondiente al periodo 12/2017 en fecha 15/01/2018, habiendo ingresado las retenciones recién en fecha 04/04/2018.

Se ha verificado en autos la configuración del elemento objetivo, como así también el subjetivo de la conducta imputada. No es cierto que habiendo detectado el pago fuera de término se deriva sin más la aplicación de la sanción, sino que es de la propia conducta del agente que se infiere el elemento subjetivo, su conducta omisiva tiene necesariamente un impacto jurídico en la relación tributaria que se trata en autos.

En dicha línea interpretativa de los hechos ocurridos, la Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación ha dicho en el caso "Emebe S.A." (expte. N° 22.164-I, 10.08.05) respecto de la infracción prevista en el artículo 48 de la ley 11.683, que resulta aplicable por analogía y *mutatis mutandis* al presente caso: "...el ingreso fuera de término de los impuestos retenidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional que requiere el ilícito, pero esa presunción puede ser desvirtuada por el contribuyente a través de distintos medios de prueba...".

Los agentes de retención adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente retuvieron de terceros, por lo que al tratarse de fondos ajenos con destino a la cancelación de obligaciones tributarias de esos terceros para con el Fisco, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación adeudada. Admitir la solución contraria implicaría aceptar la retención indebida de tributos por parte de los agentes, más allá del término que la ley permite.

En relación con el planteo de la reparación integral del daño ocasionado, la misma es una decisión unilateral de una parte que se orienta a la enmienda patrimonial del daño causado, sin suponer la gestión del conflicto entre las partes de modo bilateral.

El artículo 59 inciso 6 del CP (citado por el apelante) expresa: "*La acción penal se extinguirá: ...6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes*". La remisión a esas "leyes procesales correspondientes" abre el panorama para un nuevo análisis de la reparación integral del perjuicio.

No puede sostenerse que el arbitrio provincial en materia legislativa provincial sea absoluto; la legislación procesal penal federal debe operar como un mínimo de garantías que las provincias pueden aumentar pero no disminuir.

En nuestra provincia el C.T.P. establece normas atinentes a la cuestión, y que podrían ser consideradas como un dispositivo de remisión a que el CP se refiere.

Dicho digesto en relación a la reparación en sus distintos grados, posee los artículos 73, 79, 87, 91.

Por imperio de la remisión que el codificador penal ha efectuado en el inciso 6 del art. 59 CP, tanto ese inciso como las disposiciones del CT local resultan operativas y perfectamente conciliables.

En efecto, el CP ha dispuesto la extinción de la acción penal "de conformidad con lo previsto con la legislación local", dando entidad a tal regulación. Ciertamente es que el CP ha fijado un piso o un mínimo legal por debajo del cual las legislaturas locales no deben transitar, debiendo por encima de él, regular las condiciones en que aquella extinción de la acción pena opera.

A nivel local, dicho mandato se encuentra satisfecho a través de la consagración de los supuestos en que el Fisco considera que los contribuyentes quedan liberados de sanciones, que no es otra cosa que la extinción de la acción penal a que se refiere el art. 59 inciso 6.

En estos autos, ha quedado acreditado que Bella Vista Manufacturing S.R.L. efectuó las retenciones correspondientes al período 12/2017 y presentó la declaración jurada el 12/01/2018, antes de su vencimiento inclusive. Ante la falta de pago de dichas retenciones fue instruido un sumario en su contra por la presunta configuración de la infracción prevista en el art. 86 inciso 2 del CTP en fecha 24/01/2018, formalizando el pago en fecha 04/04/2018. Es decir, el comportamiento del agente no cumplió con los requisitos establecidos localmente para la extinción de la acción punitiva (que era la regularización espontánea de la obligación omitida), dado que el ingreso de los montos retenidos, se produjo con posterioridad a la instrucción de sumario. No se viola la aplicación de ningún principio general en materia penal, sino que auspiciada la aplicación de una reglamentación adjetiva local, no se verifican en el caso restricciones irrazonables, ni ello ha sido objetado en modo alguno para el caso de marras.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESIA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Por lo tanto, considero que la acción penal no se encuentra extinta, ni por aplicación del art. 59 inc 6 del CP ni por aplicación del CTP, de aplicación por la remisión que aquel efectúa.

**VI.** Por las consideraciones que anteceden propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: I. **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente **BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L., C.U.I.T. N° 33-70233793-9** en contra de la Resolución N° M 3998/18, dictada con fecha 22/10/2018 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán. II. **REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

El señor Vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dijo: que comparte las razones dadas por el Sr. Vocal preopinante en el voto que antecede.

El señor Vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo: compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal preopinante, voto en igual sentido.

En mérito a ello, y visto el resultado del presente acuerdo,


**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
RESUELVE:**

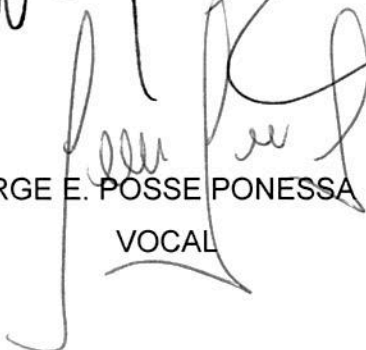
**ARTÍCULO 1°: NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente **BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L., C.U.I.T. N° 33-70233793-9** en contra de la Resolución N° M 3998/18 dictada con fecha 22/10/2018 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán.

**ARTICULO 2°: REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

HACER SABER,  
MFL

  
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL PRESIDENTE

  
DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MI

  
Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION