SENTENCIA N° 331 /20 **Expte. N° 646/926/2019**

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 13 días del mes de NOVIEMBRE de 2020, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y C.P.N Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada **"BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L. S/RECURSO DE APELACIÓN"**, **Expediente N° 646/926/2019 (Expte DGR N° 13303/376-B-2018) y;**

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** expresó:

I.- A fs. 35/37 del Expte. 13303/376-B-2018 (D.G.R.), el contribuyente BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L., CUIT N° 33-70233793-9, presentó recurso de apelación contra la Resolución N° M 2513/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 15.10.2019, obrante a fs. 32. En ella se resuelve APLICAR a la firma, una multa de $122.424,54 (Pesos Ciento Veintidós Mil Cuatrocientos Veinticuatro con 54/100) equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido, por encontrarse su conducta incursa en las causales previstas en el art. 86° inciso 2 del C.T.P. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, periodo mensual 03/2018.

II. En la mencionada presentación el apoderado de la firma niega que exista una actitud fraudulenta de su mandante, debido a que la firma actuó de manera diligente al presentar la declaración jurada exteriorizando el monto a abonar y que una vez abonadas las facturas, procedió de inmediato al ingreso de las retenciones con sus respectivos intereses, sin provocar ningún daño patrimonial. Esgrime que toda infracción y sanción tributaria forma parte del derecho penal y que por ello le resulta aplicable el principio de la reparación integral o plena del daño injustamente causado. Transcribe opinión doctrinaria al respecto.

Dr. JOSE ALBERTO LEON PRESIDENTE TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Afirma que dicho principio se encuentra consagrado en el art. 59 del Código Penal que prevé en su inciso 6 la extinción de la acción penal por conciliación o reparación integral del perjuicio.

Agrega que teniendo en cuenta lo que establece el art. 69 del CTP, según el cual es de aplicación supletoria los principios generales del derecho en materia punitiva, resulta de aplicación la normativa mencionada en el párrafo precedente.

Sostiene que como presupuesto de toda sanción de naturaleza penal debe existir la afectación a un bien jurídico tutelado así como culpa o intencionalidad en el accionar del responsable, y que en el artículo 86 del CTP. El verdadero bien jurídico tutelado es la recaudación fiscal.

Asevera que la afectación de dicho bien jurídico como la culpabilidad de la firma queda desvirtuada en el presente caso al ingresar las retenciones efectuadas con sus respectivos intereses en su justa medida, es decir, que efectuó una reparación integral del daño que pudo haber causado a las arcas fiscales, y que por tal razón mal puede considerarse antijurídica una conducta que ya no afecta ningún bien jurídico.

Sostiene que no basta la mera causación del resultado, sino que se requiere la ponderación de la acción como obra de un autor determinado, y que solo así se respetara el principio de personalidad de la pena receptado unánimemente por la jurisprudencia.

Arguye que no puede tenerse por configurado el elemento intencional que requiere el ilícito por el ingreso fuera de termino de las retenciones, y que de manera alguna puede decir que su mandante mantuvo en su poder fraudulentamente el importe de las retenciones, siendo prueba irrefutable de la inexistencia de dolo en su accionar el hecho de que la firma declaro las retenciones efectuadas y que la demora en el ingreso solo fue por días sin que haya transcurrido un lapso de tiempo considerable.

Esgrime que podrá existir una presunción del elemento intencional pero a los fines de la calificación del hecho debe el aquo ponderar la conducta del sancionado a través de un examen minucioso de las distintas circunstancias de hecho que rodearon el accionar.

Afirma que la conducta material de la firma se encuentra desprovista del elemento defraudatorio que exige la figura del artículo 86 del CTP.

También asevera que la intención dolosa debió ser probada por la administración, que solo se encuentra probada la existencia de un hecho externo, un accionar objetivo sin la tendencia de la voluntad que conduce dicho accionar y lo anima.

Añade que para que una conducta pueda ser asumida en la definición del art. 86 se requiere el despliegue de medios artificiosos que tiendan a crear un cuadro fingido tratando de engañar a funcionarios encargados de la fiscalización del cumplimiento de sus obligaciones, que el dolo no se presume y que en el presente caso no existió prueba asertiva sobre la existencia de una accionar fraudulento.

II. A fojas 01/05 del Expte. N° 646/926/2019 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Afirma que el artículo 86° prevé sanción para los Agentes de Percepción que mantengan en su poder tributos percibidos, y que le corresponde probar su inocencia.

Afirma que en el caso de marras se encuentra acreditado fehacientemente el elemento material y por lo tanto resulta de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86 inc. 2 del CTP.

Rechaza la remisión solicitada al Código Penal por no existir en el digesto tributario vacío legal sobre el tema en cuestión.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

III. A fs. 15 del expediente N° 646/926/2019 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 219/2020, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se tiene por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación y Pasan autos para sentencia.

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

IV. En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución Nº M 2513/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 15.10.2019 es ajustada a derecho.

En primer lugar, el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial prevé sanción para los Agentes de Percepción que mantengan en su poder tributos percibidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos.

Si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe

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

su culpabilidad, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el agente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra.

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 inciso 3 del C.T.P. el cual presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista "Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias", supuesto que ha sido comprobado en el caso bajo análisis, atento a que el responsable no ha cumplido con las obligaciones impuestas por la normativa vigente y que le competen en su carácter de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Por otro lado en el caso de marras, encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las percepciones correspondientes al periodo mensual 03/2018, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86 inciso 2 del C.T.P., en tanto se advierte que la conducta descripta se ha configurado en el caso de autos, en atención a que el agente mantuvo en su poder tributos percibidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco.

Los agentes de Percepción adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente percibieron de terceros, por lo que no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma porque se tratan de fondos ajenos.

En cuanto a la aplicación del principio de reparación integral del daño invocado por el apelante, cabe destacar que resultan normas específicas aplicables al caso en cuestión las normas contenidas en el CTP por referirse a las infracciones u delitos tributarios y no a las del Código Penal por referirse a los delitos y penas en general, por aplicación del principio general del Derecho de especialidad de las leyes, en el sentido de que la norma especial prevalece sobre la norma general.

Corresponde por esto rechazar la remisión al Código Penal solicitada por el actor con fundamento en el art. 69 del CTP, por no existir en nuestro CTP vacío legal respecto al caso que plantea el demandante que justifique una remisión a las normas del Código Penal.

Por lo expuesto corresponde:

I.NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L., CUIT Nº 33-70233793-9, contra la Resolución N° M 2513/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 15.10.2019, y en consecuencia confirmar la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

II.REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados, y **ARCHIVAR**.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. José Alberto León y vota en igual sentido.

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

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

Dr. JOSE ALBERTO LEON PRESIDENTE TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L., CUIT Nº 33-70233793-9, contra la Resolución N° M 2513/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 15.10.2019, y en consecuencia confirmar la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

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

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados, y **ARCHIVAR**.

HACER SABER

M.F.B.

DR. JOSÉ ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION