

Buenos Aires, 29 de mayo de 2000

AUTOS Y VISTOS:

El expediente N° 16.299-I caratulado: " APACHE S.A. s/recurso de apelación -I.V.A.",

Y RESULTANDO:

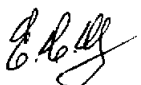
I. Que a fs. 167/185 se interpone recurso de apelación contra la resolución de la Dirección General Impositiva, de fecha 31 de julio de 1998, en virtud de la cual se determina de oficio la obligación fiscal de la actora en su carácter de agente de retención y percepción del impuesto al valor agregado -en los términos de las Resoluciones Generales 3125 y 3337-, relativa a los períodos mensuales de enero de 1995 a mayo de 1996. Se le intima en consecuencia del impuesto resultante, con más intereses y una multa, que se encuadra en la figura del art. 45 de la ley 11.683, t.o. en 1978.

La actora describe en primer lugar los hechos antecedentes de la causa. En este orden de ideas, explica que es una empresa radicada en el país, dedicada a la fabricación y venta de maquinaria agrícola, que sufrió desde septiembre de 1994 a mayo de 1995 una profunda crisis financiera, que concluyó con su pedido de concurso preventivo. Advierte que se encontraba incluida en la nómina de agentes de retención y percepción conforme a las resoluciones generales (DG) 3125 y 3337 respectivamente; en ese contexto, señala que actuó en tal condición hasta diciembre de 1994, y que omitió hacerlo desde enero de 1995 a mayo de 1996, si bien luego recommenzó su actuación hasta su posterior exclusión en octubre de 1997 (conf. Resolución General 18 del 11/9/97). Relata asimismo las contingencias del procedimiento de determinación de oficio que se le iniciara, y que concluyera con el acto que aquí apela.

Desarrolla luego los agravios que le merece la resolución recurrida. Tras poner de relieve la naturaleza que revisten en el ordenamiento positivo los responsables por deuda ajena, con cita de abundante doctrina, afirma que de acuerdo a lo que prescribe el art. 8°, inc. c) de la ley 11.683 (t.v.), los agentes de retención responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo, en la medida que no acrediten que los contribuyentes han pagado el gravamen; ello, dice, deriva también de las disposiciones pertinentes del Código Civil.

Destaca que el ente recaudador no se ha preocupado en investigar si los contribuyentes respectivos, en sus correspondientes declaraciones juradas determinaron e ingresaron el impuesto, lo que le era imperativo. De tal modo, admite que ante esta instancia debe ofrecer todas las pruebas que permitan establecer la correcta determinación e ingreso del gravamen por parte de aquéllos, sin perjuicio de las atribuciones propias de este organismo jurisdiccional para arribar a la verdad material de los hechos.

En relación al reclamo de los intereses resarcitorios por la omisión incurrida, sostiene que deben ser calculados desde la fecha en que debió practicarse la



retención o percepción hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por el contribuyente, y no hasta la fecha de la resolución recurrida.

En lo que concierne a la multa aplicada, señala que a través del sumario S/R 10/IVA/125/98 se resolvió aplicarle una multa graduada en el 16,66% del tributo omitido retener y percibir oportunamente, atendiendo a las circunstancias que en dicho acto se valoran y lo dispuesto por el art. 52 de la ley 11.683 (hoy 49). En ese estado de cosas, puntualiza que luego dicha resolución es dejada sin efecto y se aplica la multa aquí discutida, que asciende al 70% del tributo. Tal accionar del ente recaudador -sostiene- importa atentar contra la doctrina de los propios actos de la administración. Por otra parte, afecta el principio del "non bis in idem" (art. 7º, C. Proc. Crim.). Sin perjuicio de ello, solicita se tenga en cuenta la situación que provocó la falta del deber de colaboración para con la administración fiscal, toda vez que la grave situación financiera que atravesaba la condujo a tener que optar entre el cumplimiento de dicha obligación o su continuidad como empresa. Reitera que una vez superada la crisis, cumplió ordenadamente con su deber. Todo ello, concluye, lleva a la existencia de un supuesto de error excusable exonerativo de responsabilidad. Ofrece prueba.

II. Que a fs. 167/85 contesta la representación fiscal el traslado que le fuera conferido. Solicita, por los argumentos de hecho y derecho que expone, se confirme el acto apelado.

III. Que a fs. 4171 se declara el cierre de la etapa probatoria y fs. 4174 se elevan las actuaciones a consideración de esta Sala. A fs. 4240/47 y fs. 4248 las partes alegan por escrito. Finalmente, a fs. 4249 se llaman los autos a sentencia.

Y CONSIDERANDO:

I. Que en ejercicio de facultades que le son inherentes, el ente recaudador procedió a fiscalizar la situación de la actora frente a la obligación que -según se sostenía- le correspondía en el carácter de agente de retención y percepción del impuesto al valor agregado, de acuerdo con lo que exigen las Resoluciones Generales (DGI) n° 3125 y 3337, respectivamente.

Como consecuencia de dicha tarea, se constató la omisión de cumplir con tales cargas, procediéndose en consecuencia a iniciar el correspondiente procedimiento de determinación de oficio que concluyó con el acto apelado.

II. Que ante todo, cabe advertir que la recurrente **no desconoce que se encontraba obligada a actuar como agente de retención y percepción del impuesto al valor agregado con sujeción a lo dispuesto por la RG (DGI) 3125 y 3337**. Su disenso refiere, fundamentalmente, a que el tributo correspondiente fue ingresado por los sujetos pasivos principales de la obligación tributaria, circunstancia que la desobliga a tenor de lo dispuesto por el art. 8º, inc. c) de la ley 11.683 (t.v.).

En ese contexto, antes de considerar los concretos argumentos de la recurrente cabe referirse, con carácter general, a las características de estos peculiares sujetos de la obligación tributaria.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha conceptualizado a los agentes de retención como aquellos a los que la ley les atribuyó el deber de practicar retenciones por deudas tributarias de terceros, sobre los fondos de que disponen cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la norma legal, y los obliga a ingresar al Fisco los importes retenidos en el término y las condiciones establecidas, puesto que tal actividad se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente en virtud de una disposición legal que así lo ordena y atendiendo a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria" -subrayado propio- (vide "Cintafón SRL", fallo del 3/4/86).

Por similares fundamentos, el agente de percepción es aquel que por su profesión, oficio, actividad o función está en una situación tal que le permite recibir del contribuyente -a quien por lo general le proporciona un servicio u obra o le transfiere o suministra un bien-, un monto en concepto de impuesto que posteriormente debe ingresar al Fisco.

Precisamente, el art. 22 de la ley 11.683 (t.v.) consagra el principio de la percepción en la fuente, cuando así lo establezcan las leyes impositivas y cuando la Dirección General Impositiva por considerarlo conveniente disponga qué personas y en qué casos intervendrán como agentes de retención y/o percepción. Tal institución tiende, obviamente, a asegurar la efectiva percepción de los gravámenes, en tanto el ingreso de éstos puede exigirse en el momento mismo en que se exterioriza la manifestación de riqueza sujeta a imposición. En suma, constituye una manifestación de la regla de la "practicabilidad" de las medidas fiscales que proponía Neumark años atrás.

Como se observa, varias son las circunstancias que pueden dar lugar a estas designaciones, mas en todos los casos, con el rasgo común de que quien deba retener o percibir, se encuentra en contacto directo con la fuente pecuniaria de la tributación y tiene, por lo tanto, la posibilidad de amputar o adicionar la parte que corresponde al Fisco.

En consonancia con dicho criterio, la Dirección General Impositiva hizo uso de dicha atribución (art. 7º de la ley 11.683, t.o. en 1978), y ha emitido las Resoluciones Generales antes aludidas.

III. Que ello sentado, cabe analizar los argumentos vertidos por la actora, a tenor de los cuales pretende exonerarse de su obligación frente al tributo que omitió retener o percibir, responsabilidad que le viene impuesta por el art. 8º, inc. d) de la ley 11.683 (t.o. en 1998).



Este Tribunal comparte la tesis esgrimida por el apelante en cuanto a que la responsabilidad de tal categoría de sujetos debe ser dejada sin efecto si aquellos pueban el cumplimiento de la obligación por parte de los contribuyentes, ya que dicha solución encuentra fundamento legal suficiente en el propio texto del precepto antes citado.

Ahora bien, habiendo la actora admitido su carácter de agente de retención y percepción del impuesto al valor agregado, la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, pues a él le compete acreditar -para exonerarse de responsabilidad frente al tributo- el cumplimiento de la obligación por parte de los sujetos pasivos.

Como lo ha dicho pacífica jurisprudencia, el agente de retención incumpliente tiene la carga de probar los pagos efectuados por los contribuyentes para liberarse de responsabilidad, extremo que cabe hacer extensivo a los agentes de percepción (cfr. Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, "Sa-Ce SRL del 26/9/89)

IV. Que, en ese contexto, cabe analizar la prueba rendida en autos. Esta se ha limitado al libramiento de oficios a los clientes y proveedores de la firma actora, "a fin de que presenten las declaraciones juradas del impuesto al valor agregado correspondientes a los ejercicios 1/95 a 6/96".

De la voluminosa prueba obrante en la causa, surge que han contestado los informes requeridos 19 proveedores sobre un total de 25 (el 76%) y 104 clientes sobre un universo de 194 (el 54%). Como ha quedado dicho, la finalidad de la probanza ha sido el aporte de sus pertinentes declaraciones juradas del tributo, y es así como se ha cumplido tal requerimiento por parte de quienes contestaron los oficios.

A juicio de este Tribunal, **la prueba es notoriamente insuficiente a los fines pretendidos.** En efecto, la demostración del pago del impuesto no retenido o percibido por la actora debe resultar de las declaraciones mismas de los contribuyentes, en donde aparezca perfectamente discriminado el pago efectuado, la persona que lo ha hecho y el importe respectivo, elementos necesarios para establecer la obligación declarada que debió sufrir la retención o percepción. Mas aún, tampoco cabría eximir al agente si el titular hubiera manifestado que incluyó la suma sujeta a retención o percepción en la declaración jurada en forma global - es decir, sin aquellos recaudos- (cfr. en el mismo sentido "Dellasanta, Isidoro y Cía. SCI" sentencia dictada por este Tribunal el 3/6/76).

Ninguno de aquellos extremos surge de la copiosa documentación aportada que se ha circunscripto, según se vió, al aporte de no todas las declaraciones, sin ninguna otra manifestación o aclaración.

En esta inteligencia, esta Sala en la causa "Cometa SA" (sentencia del 3/12/97), al examinar los problemas atinentes al "onus probandi" en el procedimiento que impera ante este Tribunal, dijo que no debía olvidarse que la carga de la prueba constituye "...ora una regla de juicio para el juzgador que le indica como debe fallar cuando no encuentra la prueba de los hechos sobre los cuales debe basar su decisión, ora una regla de conducta para las partes, porque indirectamente les señala cuáles son los hechos que a cada uno le interesa probar para que sean considerados como ciertos por el juez y sirvan de fundamento a sus pretensiones (cfr. Devis Echandía, "Teoría General de la Prueba Judicial" tº I p.34).....".

Por consiguiente, el resultado desfavorable de la prueba rendida habrá de recaer necesariamente, sobre la parte que invocó el hecho eximente.

Sin perjuicio de ello, cabe agregar que la recurrente contó en esta instancia con amplias posibilidades de acreditar sus dichos, por lo que mal puede al presentar su alegato, solicitar (por la importancia que le reconoce a la prueba) la producción de medidas para mejor proveer (que por otra parte tampoco individualiza). Se lo prohíbe el principio elemental de preclusión y bilateralidad del proceso, atento la circunstancia de que no lo solicitó -como le incumbía- en el momento procesal oportuno.

Por último, cabe advertir que las dificultades económico-financieras esgrimidas por la apelante carecen de entidad suficiente para excusarlo de su carga pública, máxime cuando dicha circunstancia no está contemplada en las normas aplicables

El ajuste, por tanto, debe ser confirmado.

V. Que en punto a los intereses liquidados, los agravios de la recurrente se limitan a sostener que deben ser calculados desde la fecha en que debió practicarse la retención o percepción hasta la fecha de presentación de la declaración jurada por el contribuyente.

En tales condiciones, atento la falta de acreditación de tal extremo (conf. considerando anterior) corresponde confirmar el criterio fiscal.

VI. Que corresponde examinar ahora la procedencia de la multa aplicada por el ente fiscal.

Ante todo, cabe dejar establecido que a juicio de esta Sala no hay diferencia ontológica alguna entre las infracciones fiscales y las penales. En rigor, si se toma como criterio decisivo la índole de la reacción prevista por el ordenamiento jurídico para cada tipo de ilícito, debemos convenir que el correspondiente a las primeras tienen un carácter fundamentalmente represivo o punitivo, que hace que ambas tengan idéntica sustancia. Así por otra parte, es la posición de la doctrina más moderna (cfr., entre otros, Ferreiro Lapatza, "Curso de Derecho Financiero Español" p. 591, Carretero Pérez y



Carretero Sánchez "Derecho Administrativo Sancionador" p. 95; Martínez Pérez, "El delito Fiscal" p. 97).

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha distinguido por otra parte, entre sanciones de carácter penal y sanciones de carácter civil o reparatorio, en tanto las primeras tienden a prevenir y reprimir las violaciones de las disposiciones legales y las segundas a indemnizar el daño causado por la infracción (Fallos 183:383; 187:569). Así, por ejemplo, ha reconocido carácter penal a las multas de la ley de impuestos internos, así como a las figuras de omisión y defraudación fiscal (Fallos 200:340; 211:1381; 212:240).

Acorde con tal criterio, nuestro Más Alto Tribunal ha dicho luego que en la materia penal tributaria resultan aplicables las normas del Código Penal, (art. 4º del citado plexo normativo) en la medida que la propia ley no disponga lo contrario o exista una derogación implícita del Código, por ser incompatible la norma de la ley penal fiscal o la finalidad del objeto tutelado por ella, con los principios generales de aquella rama del derecho (Fallos 211:1567; 287:74, entre muchos otros).

VII. Que en el caso concreto de autos, y según surge de las actuaciones administrativas acompañadas, con fecha 17 de febrero de 1998 se le instruyó a la actora un sumario (SR/10/IVA/125/98) por la presunta infracción de haber omitido actuar como agente de retención y percepción del impuesto al valor agregado en los términos de la R.G. 3125 y 3337, correspondiente a los periodos 1/95 a 5/96 (fs.16/17 de las citadas act. adm.); una vez sustanciado, por resolución de fecha 19 de marzo de ese año (fs. 45/47) se le aplicó una multa por las infracciones investigadas; a fs. 48 obra la pertinente notificación.

Así las cosas, el 8 de mayo de 1989, al serle remitidas las actuaciones a la División Jurídica del ente fiscal a fin de proceder a iniciar el procedimiento de determinación de oficio del impuesto al valor agregado atinente a los referidos periodos 1/95 a 5/96 (según RG 3125 y 3337), por nota 489/98 (fs. 49/50) se advierte que "por los mismos conceptos y periodos este Organismo ha dispuesto la apertura de dos sumarios" y se aclara que "...la duplicidad señalada obedeció a un error de conceptualización en que se incurrió al finalizar la inspección y el que luego fuera subsanado mediante dictamen 2322 de fecha 29-8-97 de esa División.....en el cual se concluye que procede iniciar el trámite determinativo..". Así, concluye que es correcta la apertura del sumario dispuesto con fecha 12/3/98 (S/RG.ROSA/169/98) y consecuentemente "debe revocar esa División los actos administrativos relativos al sumario SR/ 10/IVA/125/98 en el caso de haberse aplicado multa"

A raíz de tal decisión, se llegó a la aplicación de la sanción que ahora se recurre.

VIII. Que uno de los principios rectores del derecho penal que, como ha quedado establecido, resultan de aplicación en el campo penal tributario, es aquel que impide la persecución penal múltiple ("ne bis in idem"), consagrado en el art. 7º del Código Procesal Penal. Como es sabido, éste se configura cuando existe identidad de persona perseguida e identidad de objeto de la persecución; en otros términos, persigue como finalidad garantizar a una persona que haya sido imputada e investigada en un procedimiento -haya o no recaído pronunciamiento en autoridad de cosa juzgada-, que vuelva a serlo en otro procedimiento por el mismo hecho.

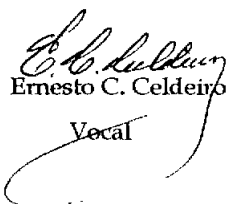
Tal el caso de autos, en donde a un mismo sujeto ("Apache SA") pese a haber sido objeto de un sumario -en el cual recayó condena-, luego se le inicia uno nuevo por la misma presunta infracción, esto es, haber omitido actuar como agente de retención y percepción del impuesto al valor agregado en infracción a las mismas resoluciones generales y por los mismos períodos, bajo el pretexto de haber revocado la anterior.

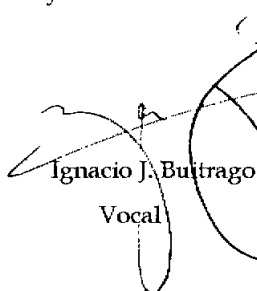
Al ser ello así, corresponde revocar la sanción impuesta en el acto apelado, en la medida que importa una flagrante contradicción con el principio "ne bis in idem" cuyo alcance se desarrollara supra.

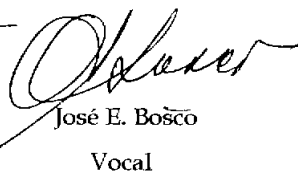
Por ello, SE RESUELVE:

Confirmar la resolución apelada en cuanto determina impuesto y liquida intereses resarcitorios; y revocarla en tanto impone sanción. Costas de acuerdo con los respectivos vencimientos.

Regístrese, notifíquese, oportunamente devuélvase los antecedentes administrativos y archívese.


Ernesto C. Celdeiro
Vocal


Ignacio J. Butrago
Vocal


José E. Bošco
Vocal