

SENTENCIA N° 675 /17

Expte. N° 589/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ¹¹ días del mes de ~~Diciembre~~ de 2017, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León y los Vocales, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) para tratar el expediente caratulado como **COLEGIO DE PSICOLOGOS DE TUCUMAN S/ RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 589/926/2017 (Expte DGR N° 22421-376-S/2016) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.-

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que el contribuyente COLEGIO DE PSICOLOGOS DE TUCUMAN, CUIT N° 30-56101283-7, por medio de su apoderado, presentó Recurso de Apelación (fs.20/23 del Expte.DGR N° 22421/376/S/2016) en contra de la Resolución M 2204/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 18/05/2017 obrante a fs. 18. En ella se resuelve: Aplicar una Multa de \$ 137.007,24 (Pesos Ciento Treinta y siete mil siete con 24/100), equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 02/2016, respecto del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del Código Tributario Provincial.-

Manifiesta el apelante que la Administración imputa al contribuyente una conducta defraudatoria, pero que la conducta del Colegio de Psicólogos no deja entrever la más mínima sospecha de una actitud fraudulenta.

Expresa que a las sanciones tributarias le son aplicables los principios del Derecho Penal, entre los cuales destaca el principio de la reparación integral o

plena del daño causado, consagrado en el artículo 59° del Código Penal, según el cual la acción penal se extinguirá: 6)- Por conciliación o reparación integral del perjuicio de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes.

Manifiesta el apelante, 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.- Sostiene que en el Art. 86 de la Ley 5121, el verdadero bien jurídico tutelado no es otro que la recaudación del Fisco.-

Sostiene que la circunstancia de haber ingresado las retenciones , sumado a la buena fe del contribuyente al declarar las retenciones efectuadas en sus respectivas declaraciones juradas, resulta suficiente para reafirmar la ausencia de toda maniobra u ocultación encaminada a sustraer a la observación del fisco la falta de ingreso.

Indica que la conducta material del apelante se encuentra a todas luces desprovista del elemento defraudatorio que exige la figura del Art. 86 de la Ley Tributaria.-

Expresa que la "intención dolosa" que se le quiere atribuir debió ser probada en forma asertiva y terminante por la Administración, y afirma que sólo se pudo probar la existencia de un hecho externo sin la tendencia de la voluntad que conduce dicho accionar.

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

Concluye, que la Resolución adviene jurídicamente insostenible, y que la sanción impuesta es irrazonable.- Solicita se revoque la misma en todos sus términos.

II.- Que a fs. 01/04 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, a través de los Dres. Mauricio Federico Rivadeo Monteros y Gloria Julieta Gallo, contestan traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.-

Que esgrime la Autoridad de Aplicación, que el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial prevé sanción para los Agentes de Retención que mantengan en su poder tributos retenidos después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco.

A su vez, cita el artículo 88 inciso 3 del Código Tributario Provincial, y establece que es de aplicación para el presente la presunción, salvo prueba en contrario, del propósito de defraudación cuando exista “manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de los mismos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias.

Expresa que se encuentra acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las retenciones correspondientes al período mensual 02/2016 conforme lo reconoce el propio apelante, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86° inciso 2 del C.T.P., en tanto se advierte que la conducta descrita se ha configurado en el caso de autos, en atención a que el agente mantuvo en su poder los tributos retenidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco.

Cita el caso “Emebe S.A.” (Expte. Nº 22.164-I, 10.08.05), Sala C del Tribunal Fiscal de la Nación, que se aplica por analogía mutatis mutandi 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, presunción que puede ser desvirtuada por el contribuyente a través de distintos medios de prueba...”, lo que no ocurre en las presentes actuaciones.

Agrega que, el hecho de haber cancelado el período mensual reclamado tampoco significa de ninguna manera que no se haya afectado el bien jurídico protegido, en tanto la indisponibilidad de los fondos retenidos afecta de manera directa a la

renta fiscal, impidiendo al Estado el empleo de fondos que le pertenecen en pos de la consecución de sus fines.

Descarta la pretensión del apelante, de la aplicación supletoria del artículo 59° del Código Penal, por cuanto la invocación de normas supletorias solo procede a falta de normas tributarias expresas en la materia, lo que no acontece en el caso de marras.

Respecto al monto de la sanción aplicada, cabe destacar que la normativa prevista en el Art. 86 ° del Código Tributario Provincial otorga la posibilidad de graduar la sanción entre dos a diez veces el impuesto defraudado, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otras cosas.-

Por lo que la Autoridad de Aplicación solicita el rechazo del recurso de Apelación.-

III.- Que a fs.12/13 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 603/17, 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.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta del Colegio de Psicólogos de Tucumán en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., con respecto al ingreso fuera del plazo legal de las retenciones efectuadas.

En primer lugar corresponde aclarar, respecto a la pretensión del contribuyente de aplicar el artículo 59° del Código Penal, que no es procedente su aplicación, en virtud de existir normas tributarias expresas en la materia que permiten resolver el tema en debate.

El artículo 6° del C.T.P. es claro al establecer que: *“En las situaciones que no pueden resolverse por las disposiciones de éste Código o de las leyes específicas sobre cada materia, se aplicarán supletoriamente los principios generales de derecho tributario y en su defecto los de otras ramas jurídicas que más se avengan a su naturaleza y fines”*.

Asimismo, el artículo 69 del CTP, que invoca el apelante, dispone que: *“Las disposiciones de este Código se aplican a todas las infracciones tributarias salvo disposición legal expresa en contrario. A falta de normas tributarias expresas se aplicarán supletoriamente los principios generales del derecho en materia punitiva”*.

Es por ello que, en el caso en cuestión, frente a la existencia de leyes específicas sobre la materia, precisamente los artículos 86° inciso 2 y 88° del Código Tributario Provincial, cuya aplicación nos permite resolver la problemática que se presenta, no corresponde la aplicación del artículo 59° del Código Penal, tal como lo pretendía el impugnante.

Respecto al argumento del contribuyente sobre la reparación integral del daño, al entender que al haber ingresado en su totalidad el monto retenido al fisco se lo podría liberar de culpa, lo cierto es que el mismo ingresó el pago del tributo en fecha 28-04-16, fecha que resulta ser posterior a la fecha de vencimiento para su ingreso y posterior a la fecha de intimación de pago, situación que legitima a la Autoridad de Aplicación a encuadrar tal conducta en el artículo 86 inciso 2 del C.T.P.

Para una mejor comprensión de la problemática, respecto al caso en análisis, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia y tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación.

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...”.-

Ahora bien, independientemente de haber ingresado el pago del tributo, la conducta infraccional endilgada al apelante, se configura en el momento 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. Es por ello que el fisco encuadra la infracción en el artículo 86 inciso 2) al considerar que el apelante incurrió en defraudación fiscal, conforme lo establece la normativa en cuestión.-

Corresponde ahora analizar la existencia o inexistencia de dolo en el accionar del agente.

Para poder confirmar la existencia de defraudación fiscal de parte del contribuyente, es necesario comprobar en primer lugar el aspecto objetivo del hecho punible, el cual reside en éste caso en no haber depositado en tiempo y forma al fisco, los tributos efectivamente retenidos.

En los presentes actuados, se encuentra fuera de controversia que el COLEGIO DE PSICOLOGOS DE TUCUMAN, no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales, razón por la cual la Autoridad de Aplicación inició el sumario pertinente encuadrando la conducta del apelante en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., por lo que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del apelante, se encuentra acreditado.-

Cabe aclarar, que existe un reconocimiento expreso por parte del contribuyente en su Recurso de Apelación, con respecto al ingreso fuera de término de las retenciones efectuadas.-

Ahora bien y luego del análisis objetivo del hecho, cuya demostración incumbe al ente fiscal, se debe acreditar la imputabilidad del autor a fin de ser viable la calificación legal atribuida al contribuyente.-

La letra del artículo 86º es clara cuando dice: "...Incurrirán en defraudación fiscal...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...", por lo que concluimos que el Código Tributario de la Provincia de Tucumán, encuadra como defraudación la conducta endilgada al apelante en el momento que no deposita en tiempo y forma los montos retenidos.-

En el presente caso, considero que la D.G.R. inició correctamente el Sumario al apelante encuadrando su conducta en las disposiciones del artículo 86 inciso 2), ya que el marco de legalidad que otorga el C.T.P., establece que la conducta imputada es la defraudación fiscal, conforme el derecho positivo aplicable a los casos en donde la norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes que con su conducta afecten al bien jurídico protegido.-



Corresponde aclarar, que el autor del ilícito imputado será aquel sujeto que tenga el dominio del hecho. Es decir, quien maneje la acción. Teniendo tal poder de decisión que podrá decidir entre consumir o desistir pues, al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal. Por ello, la imputación efectuada por la D.G.R. es de carácter *luris Tantum*, basada en que los contribuyentes en este tipo de ilícitos, se encuentran en "mejores condiciones imputativas" de demostrar que su conducta no deviene de un obrar malicioso. Esto es así, desde el momento que el apelante tenía en su poder los montos retenidos, conocía de antemano la fecha del vencimiento para ingresar el tributo y no obstante ello no solo no ingresó los importes correspondientes, sino que, no aportó ningún tipo de prueba que permita desacreditar la imputación efectuada.

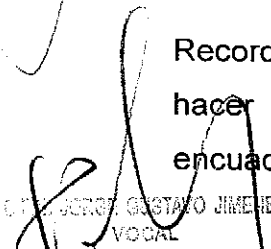
Reiterada jurisprudencia en la materia, ha sostenido que el ingreso fuera del término fijado de los tributos previamente retenidos o percibidos, crea una

razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional propio de la figura; presunción que puede ser desvirtuada por las pruebas que aporte el imputado o, en su caso, por las constancias obrantes en la causa, admitiéndose la posibilidad de declarar la inexistencia de dolo en el responsable retenedor en casos o situaciones que deberán ser analizadas con rigurosa prolijidad, por cuanto el dolo, en esta clase de defraudación, consiste en la voluntad deliberada de no llevar a cabo el ingreso en término, no obstante la conciencia de que existe el deber concreto de hacerlo. (Tribunal Fiscal de la Nación- voto de la Dra. Cpn Silvia Ester Hardoy- INDUSTRIAS ALIMENTICIAS MENDOCINAS, 20/08/13).

Asimismo, y con respecto a la imputación endilgada al apelante, para mayor abundamiento la Autoridad de Aplicación cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar tal extremo. Una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.-

El artículo 88° del C.T.P., enumera las presunciones que permiten determinar que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, presunciones que admiten prueba en contrario (iuris tantum), correspondiendo al agente liberarse de tales actos, mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido, situación que no acontece en los presentes actuados.-

En autos, la tipificación del ilícito tributario endilgado al apelante, fue encuadrado por la D.G.R. en las disposiciones del artículo 86° inciso 2) y en la presunción establecida por Ley, en el artículo 88° inciso 3) del Código Tributario Provincial, el cual establece que: "...Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concorra alguna de las causas siguientes: ... 3- Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias..."-



Recordamos que el Código Tributario Provincial, otorga la facultad a la D.G.R. de hacer uso de las presunciones normadas en el artículo 88°, habiendo encuadrando la conducta del apelante en el presente caso, en el inciso 3).-


Es por ello, que corresponde confirmar lo actuado por la Autoridad de Aplicación, así como el uso de las presunciones del artículo 88º inciso 3) para acreditar la conducta del agente, ya que según se desprende de las constancias de autos, el mismo no ha logrado probar la inexistencia del elemento subjetivo propio del tipo infraccional imputado, es decir, no aporta ningún elemento probatorio que permita eximir su responsabilidad, máxime cuando el acto administrativo por medio del cual se aplica la sanción, en su condición de tal goza de presunción de legitimidad.-

Asimismo, el Tribunal Fiscal de la Nación, sostiene que: *"...El mantenimiento del importe tributario en su poder luego de vencer los plazos en que debió ingresarlo perjudica al erario que debía contar con esa suma que legítimamente le pertenece, siendo ello lo que tipifica la conducta fraudulenta del agente". Sobre esta situación, la Corte ha sostenido que tal hecho "...podría descartar la existencia de maniobra evasiva, pero tal circunstancia carece de significación en el caso de la defraudación cometida por el agente de recaudación, figura que, como se expresara, no requiere la existencia de ardid". (S.C.B.A. en autos "Banco Oceánico Cooperativo Limitado, sentencia del 31/05/83).-*

En conclusión, hay un elemento concreto que, a mi juicio, es esencial para confirmar lo actuado por la D.G.R., que es el reconocimiento del contribuyente de la materialidad de la acción, sin la prueba de elemento alguno que neutralice la consideración negativa y deliberada de su conducta, por lo que al producirse el vencimiento del plazo para ingresar la retención, concurren los presupuestos mencionados en el artículo 86º inciso 2) y corresponde hacer operativa la presunción del artículo 88º inciso 3) del C.T.P., ya que el responsable al conservar la retención por un lapso que excede el plazo de su vencimiento para ingresarlo al Fisco, nos indica inequívocamente que su conducta se encuentra guiada por la intención de defraudar, considerando acreditado por la D.G.R., el elemento subjetivo necesario para confirmar la sanción impuesta.-

Por ello, corresponde **NO HACER LUGAR**, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente **COLEGIO DE PSICOLOGOS DE TUCUMAN**, CUIT N° 30-56101283-7, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.-

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en idéntico sentido.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en igual sentido.-

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **COLEGIO DE PSICOLOGOS DE TUCUMAN**, CUIT N° 30-56101283-7, en contra de la Resolución N° M 2204/17 de fecha 18/05/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la Sanción de Multa de \$ 137.007,24 (Pesos ciento treinta y siete mil siete con 24/100), equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento en el período mensual 02/2016, respecto del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del Código Tributario Provincial, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

2.- REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

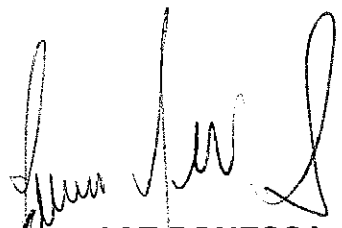
HAGASE SABER

L.M.A.

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



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE




DR. JORGE POSSE PONESSA
VOCAL



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI



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

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA