

SENTENCIA N° 782/17

Expte. N° 497/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 28 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, el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **COLEGIO DE PSICOLOGOS DE TUCUMAN s/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 497/926/2017 (Expte DGR N° 21222/376/E/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.38/41 del Expte. DGR) en contra de la Resolución M 2860/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 11/07/2017 obrante a fs. 36. En ella se resuelve aplicar al agente COLEGIO DE PSICOLOGOS DE TUCUMAN una Multa de \$87.841,02 (Pesos Ochenta y Siete Mil Ochocientos Cuarenta y Uno con 02/100), equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del Código Tributario Provincial, por mantener en su poder tributos retenidos después de haber vencido el plazo en que debió ingresarlos al Fisco, por el período mensual 05/2015 del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención.

Manifiesta el apelante, que la conducta de su mandante no deja entrever la más mínima sospecha de actitud fraudulenta. Que ello surge del actuar diligente al presentar la correspondiente declaración jurada, exteriorizándose el monto a abonar y el posterior ingreso de las retenciones con sus respectivos intereses sin provocar ningún daño patrimonial al Fisco.

Expte. 497-926-2017

Invoca el principio de reparación integral del daño contenido en el art. 59 del Código Penal, solicitando su aplicación al presente caso. Aduce que habiéndose ingresado las retenciones efectuadas con sus respectivos intereses, efectuó una reparación integral del daño que podía haber causado a las arcas fiscales, toda vez que la recaudación se practicó en su justa medida.

Expresa, por otra parte, que resulta improcedente la calificación dolosa. Que su mandante declaró las retenciones efectuadas en su respectiva declaración jurada lo que constituye prueba irrefutable de la inexistencia de dolo en su accionar y que la demora en su ingreso fue sin que haya transcurrido un lapso de tiempo considerable.

Afirma que la conducta material de su conferente se encuentra desprovista del elemento defraudatorio que exige la figura del art. 86 de la ley tributaria, partiendo de la base de que el dolo no se presume.

Que en virtud de ello, se haga lugar al recurso de apelación interpuesto y se proceda al archivo de las actuaciones

II.- Que a fs. 01/04 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contestan traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.-

Que esgrime la Autoridad de Aplicación, que el artículo 86º inciso 2 del Código Tributario Provincial prevé sanción para los Agentes de Retención que mantengan en su poder tributos percibidos 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.

Expte. 497-926-2017

GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL

San Martín 362, 3º Piso, Block 2  
San Miguel de Tucumán

Agrega que, encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las retenciones correspondientes al período mensual 05/2015 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 descripta 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.

Aduce que cabe rechazar por improcedente la pretensión del apelante, de la aplicación supletoria del art. 59 del Código Penal, por cuanto la invocación de normas supletorias solo procede a la falta de normas tributarias expresas en la materia, lo que no acontece en el caso de marras. Agrega que, en el presente caso, la supuesta reparación invocada fue a instancia del accionar del Organismo Fiscal, intimándolo al ingreso de las percepciones declaradas oportunamente.

Por último, en cuanto al agravio de falta de perjuicio al Fisco, considera que el agente genera un grave perjuicio en las arcas del Estado, al no cumplir sus obligaciones en tiempo y forma, lo cual incide lógicamente en el cumplimiento de sus fines y propósitos, razón por la cual no puede argüirse falta de lesión al bien jurídico tutelado por la norma.

En mérito a ello, solicita el rechazo del recurso de apelación interpuesto.

III.- Que a fs. 13/14 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 556/17, 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.- Encontrándonos frente a la aplicación de una sanción pecuniaria fijada por la Autoridad de Aplicación, en forma preliminar corresponde efectuar una serie de precisiones, a fin de determinar si la misma debe confirmarse o no, en esta etapa recursiva.

En primer término, no resulta controvertido el carácter punitivo de las multas y clausuras que, la Administración, aplica a los ilícitos tributarios. Es jurisprudencia reiterada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que las sanciones pecuniarias de referencia establecidas por leyes fiscales y administrativas son de naturaleza penal, dado que no tienen por objeto reparar un posible daño causado, sino que tienden prevenir y castigar la violación de las disposiciones pertinentes y que, dicho carácter represivo, no se altera por la existencia de un interés fiscal accesorio en su percepción (Fallos: 202:293; 287:76; 289:336; 290:202; 308:1224). En la doctrina especializada se ha dicho que “el derecho penal tributario, desde el punto de vista de las sanciones que aplica a los infractores a sus normas, es de carácter penal en cuanto impone verdaderas penas que son consecuencia jurídicas consistentes en una disminución de bienes jurídicos tendientes a reprimir la trasgresión cometida y a evitar infracciones futuras” (Villegas, Héctor B.: “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, T.1, pág. 332). Más allá de las divergencias existentes en torno a la naturaleza jurídica de la infracción tributaria y a la rama del derecho a la que pertenecen las disposiciones que regulan dicho ilícito, los autores, en general, coinciden en cuanto al carácter punitivo de las sanciones de multas (cfr. García Belsunce, Horacio: “Derecho Tributario Penal”, Depalma, Buenos Aires, 1985; Jarach, Dino: “Finanzas públicas y derecho tributario”, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996; Gurfinkel de Wendy, Lilian N. - Russo, Eduardo A.: “Ilícitos Tributarios en las Leyes N° 11.683 y N° 23.771”, Depalma, Bs.As., 1991; García Vizcaíno, Catalina: “Derecho Tributario”, Depalma, Buenos Aires, 1997). En la misma línea de razonamiento se enrola el Legislador Provincial que, al regular las infracciones y sanciones tributarias, ha previsto la aplicación supletoria a su respecto de los principios generales del derecho en “materia punitiva” (cfr. artículo 69 CTP).

Ahora bien, atento a la “naturaleza penal” de la multa impuesta por la D.G.R., cabe destacar que los Tribunales Superiores, tanto de la Provincia como de la Nación, tienen dicho que la prescripción en materia penal es un instituto de orden público, que opera de pleno derecho y es declarable de oficio, previo a cualquier decisión sobre el fondo del asunto y en cualquier instancia o grado del proceso.

Asimismo, señalaron que la prescripción penal “es un instituto que encarna un interés social de tal magnitud, que debe considerarse por sobre cuestiones particulares del proceso”, advirtiendo asimismo que “esta naturaleza y esta jerarquía no implica de ningún modo que pueda violentar la normativa sin más, sino que permite atender la prescripción de la acción o sanción penal en forma previa frente a las cuestiones particulares del fondo en atención a los derechos del imputado”. Se dijo que “en diversas oportunidades el Máximo Tribunal de la Nación ha señalado que el instituto de la prescripción de la acción tiene una estrecha vinculación con el derecho del imputado a un pronunciamiento sin dilaciones indebidas, y que dicha excepción constituye el instrumento jurídico adecuado para salvaguardar el derecho en cuestión (Fallos: 332:1512; 330:4539; y causa “Ibáñez”, del 11/8/2009, La Ley 25/9/2009, 7 - Sup. Penal 2009, octubre, 48; entre otras).

La Corte de la Nación ha sostenido que conforme doctrina uniforme, “la prescripción se presenta hoy, a la luz de nuestra Constitución Nacional, como un límite al ius puniendo que condiciona el derecho-obligación del Estado de iniciar o proseguir una persecución penal en contra de una persona. Constituye entonces una autolimitación que se impone el Estado en sus facultades de persecución del delito, (ya sea dando por terminado un proceso en trámite o dejando de aplicar una pena oportunamente impuesta)”.

En sentido concordante, nuestro mas Alto Tribunal, en reciente fallo, expresó: “Cabe recordar que el régimen aplicable en la cuestión debatida en autos (prescripción de multas tributarias), es el previsto en el Código Penal, doctrina sentada en el caso “Filcrosa” (Fallos 326:3899). Esta postura ha sido reiterada en numerosos pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hasta la actualidad (CSJN: sentencia del 11/02/2014, “Municipalidad de la Ciudad de Corrientes vs. H., A.E. S/ Apremio”) y adoptada en varios antecedentes por esta Corte Suprema, desde “Gobierno de la Provincia de Tucumán -DGR- vs. Servituc S.A. S/ Ejecución Fiscal” (sentencia N° 620 del 29/7/2005), “Provincia de Tucumán -DGR- vs. Diosquez Gerónimo Aníbal S/ Ejecución fiscal”, (sentencia N° 664 del 04/9/2013). En este orden, es necesario reconocer la naturaleza punitiva de las multas impuestas por la Administración (Fallos: 156:100; 184:162; 239:449;

267:457; 287:76; 289:336; 290:202; 184:417; 202:293; 235:501; 287:76; 289:336; 290:202), lo que motiva la aplicación de los principios generales y normas del derecho penal común (Fallos 184:417; 202:293; 235:501; 287:76; 289:336; 290:202); por lo que cabe confirmar el criterio sentencial de la Excm. Cámara que sostiene que: “la prescripción en materia penal es un instituto de orden público, que opera de pleno derecho y es declarable de oficio, previo a cualquier decisión sobre el fondo del asunto y en cualquier instancia o grado del proceso” (CSJT, sentencias N° 557 del 06/7/2012, N° 667 del 12/9/2011, N° 77 del 25/02/2014 entre otras). Sentencia N° 58 de fecha 22/02/2017 - Dres.: Gandur - Estofan – Posse. Corte Suprema de Justicia de Tucumán.

Siguiendo el principio rector, claro y uniforme, de los Tribunales Superiores Provincial y Nacional en materia de prescripción penal, no puede soslayarse en esta instancia jurisdiccional administrativa, el análisis de oficio de la prescripción de las multas impuestas por la Autoridad de Aplicación, constituyendo el mismo un imperativo jurisprudencial para este Tribunal Fiscal.

En materia penal, cabe distinguir la prescripción de la acción penal o sancionatoria de la prescripción de la sanción o pena impuesta. 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

Expte. 497-926-2017

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).

La prescripción de la acción penal se encuentra regulada en el Código Penal por los artículos N° 59, 62 inciso 5), 63 y 67 punto e), los cuales, en lo que aquí interesa, pasó a transcribir.-

ARTÍCULO 59.- La acción penal se extinguirá:... 3) Por la prescripción.-

ARTICULO 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 éste fuese continuo, en que cesó de cometerse.

ARTÍCULO 67.- La prescripción se interrumpe solamente por: e) El dictado de sentencia condenatoria, aunque la misma no se encuentre firme.

Ahora bien, en el caso de autos, y de acuerdo a la interpretación de la normativa expuesta, la infracción se ha producido al momento del vencimiento del plazo que tenía el agente para ingresar los importes retenidos, hecho que acaeció en fecha 15/06/2015, conforme surge del informe de fs. 7 del Expte. 21222/376/E/2016.

En razón de ello, el comienzo del cómputo de la prescripción de la acción operó a la medianoche de la fecha consignada de infracción.

Siendo que la Resolución de la D.G.R. N° M 2860/17 que aplica y cuantifica la pena en su art. 2º, ha sido dictada en fecha 11/07/2017, siendo éste el único acto interruptivo de la prescripción de la acción sancionatoria de la Autoridad de Aplicación, puede fácilmente advertirse que al momento de su dictado, esta acción se encontraba prescripta.

Dr. JOSE ANTONIO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO BOSSA  
Exp. 21222/376/E/2017  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Conforme el artículo 67 del C.P., las potestades sancionatorias del Estado, se interrumpen con el dictado de sentencia condenatoria, aunque la misma no se encuentre firme, considerando a la Resolución sancionatoria de la D.G.R., equiparable a la sentencia que se refiere el mencionado digesto.

En virtud de ello, el plazo de dos años previsto en el art. 62 inc. 5º del Código Penal, aplicable al caso, se encontraba cumplido, teniendo en cuenta la fecha de la infracción, al momento de dictarse la Resolución recurrida.

En conclusión y tomando como base los argumentos expuestos precedentemente, considero que corresponde declarar de oficio, que la acción sancionatoria de la D.G.R. se encontraba prescripta al momento del dictado de su Resolución N° M 2860, de fecha 11/07/2017, y en consecuencia dejar sin efecto el artículo 2º de dicha resolución, por las consideraciones mencionadas precedentemente. Así lo propongo.

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.-

Por ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

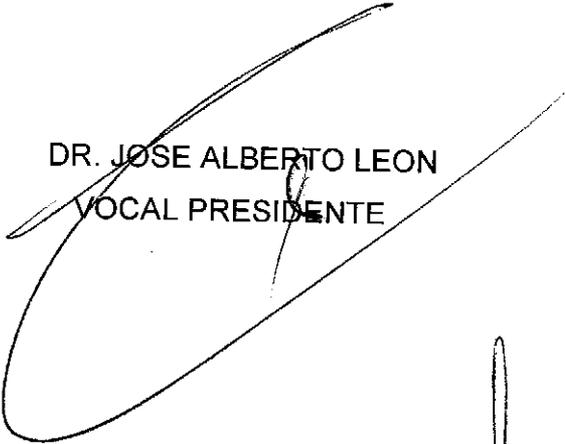
**1.- DECLARAR DE OFICIO**, que la acción sancionatoria de la D.G.R. se encontraba prescripta al momento del dictado de su Resolución N° M 2860, de fecha 11/07/2017, y en consecuencia dejar sin efecto el artículo 2º de dicha resolución, por las consideraciones mencionadas precedentemente.

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
Expte: 497-926-2017

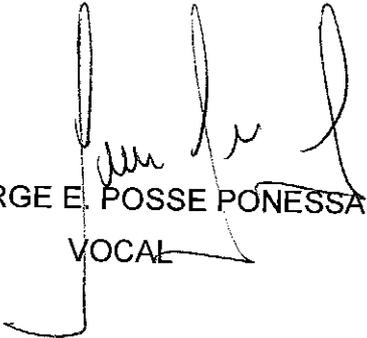
2.- REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

HAGASE SABER

S.G.

  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE

  
CP.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MI

  
DRA. SILVIA M. MENEGHELLO  
SECRETARIA