



GESTION
DE LA CALIDAD

R3-8000-3789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

SENTENCIA N° 285/2021

Expte. N° 4/926/2021

En San Miguel de Tucumán, a los 25 días del mes de **AGOSTO** de 2021 reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**FGF TRAPANI S.A. s/Recurso de Apelación**" Expte. N° 4/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 4736/376/F/2020) y

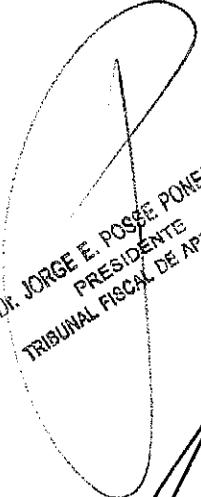
Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

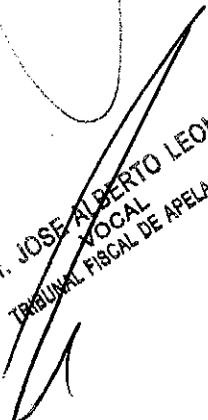
El **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dijo:

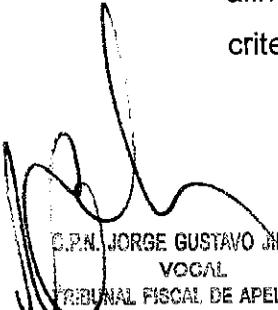
I. Que a fs. 39/41 del Expte D.G.R. N° 4736/376/F/2020 el contribuyente FGF TRAPANI S.A. a través de su letrado apoderado Dr. Leandro Stock interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 2908/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 27/10/2020 obrante a fs. 37. En ella se resuelve: "NO HACER LUGAR por extemporáneo el descargo interpuesto por el agente de retención respecto del sumario instruido a fs. 14, en virtud de las razones expuestas en los considerandos de la presente Resolución y APLICAR a la firma FGF TRAPANI S.A., CUIT N° 30-70792794-2 una multa de \$1.575.166,34 (Pesos Un Millón Quinientos Setenta y Cinco Mil Ciento Sesenta y Seis con 34/100) 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 el período mensual 12/2019".

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

Sostiene que la Resolución N° M 2908/20 asocia de manera errónea el tiempo con el dolo, argumentando que la simple extemporaneidad en el ingreso de una suma de dinero desenvuelve el dolo de la defraudación. Añade que la resolución no expone en ningún momento la concreción de un accionar doloso. Además afirma que la C.S.J.N., contrariamente a la resolución que se apela, consagra el criterio de la personalidad de la pena que responde al principio fundamental de


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


Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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

que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Agrega que la expresión "fraudulentamente" integra el núcleo central de la figura fiscal del art. 45 de manera que ésta exige la acción de mantener, y además, calificada por el fraude, concepto este que requiere de hechos externos tales como la maniobra, ardid, ocultación o engaño.

Por otro lado, afirma que toda infracción y sanción tributaria forma parte del derecho penal y, por lo tanto, le son aplicables los principios que nutren esa rama del derecho. A raíz de ello, el apelante expresa que la resolución debe ser revocada porque debe aplicarse el principio general del derecho, reparación integral o plena del daño. Describe que su mandante ingresó el Impuesto sobre los Ingresos Brutos más los intereses resarcitorios, por lo cual la actividad de la recaudación y de control de la Administración no se vio afectada de modo alguno.

Respecto al monto de la sanción, sostiene que es irrazonable, y por consiguiente, no puede subsistir como acto administrativo válido.

Para concluir, el apelante afirma que en caso de considerarse procedente la aplicación de la misma, corresponde la reducción de la multa a 2/3 del mínimo legal, ya que la firma FGF TRAPANI S.A. ingresó el importe retenido más sus intereses antes de la sanción de la Ley N° 9.236.

II. A fs. 48/54 del expediente N° 4736/376/F/2020, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148° del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:

Respecto a la ausencia de dolo, sostiene que si bien el art. 86 inc.2 del C.T.P 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 que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe 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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-0800-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN
"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

existente en su contra. En el caso de marras, encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las retenciones correspondientes al período mensual 12/2019 conforme lo reconoce el propio apelante, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86 inciso 2. del Digesto Tributario, en tanto se advierte que la conducta descripta se ha configurado en este caso, en atención a que el agente mantuvo en su poder los tributos retenidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco.

Asimismo, expresa que corresponde rechazar por improcedente la pretensión del apelante, de la aplicación supletoria del art. 59 del Código Penal, toda vez que resultan normas específicas aplicables al caso en cuestión las disposiciones contenidas en el Código Tributario Provincial, por referirse a las infracciones tributarias y delitos tributarios y no 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 que la norma especial prevalece sobre la norma general. Agrega que no debe dejar de considerarse también el carácter en que actúa la firma como retentora de fondos ajenos, que no pertenecen a ella sino que detrae del patrimonio de terceros para ingresarlos al Fisco que es el destinatario de tales fondos, por lo que cualquier reparación o ingreso de los mismos pretendidos quedan desnaturalizados por tal carácter ya que el perjuicio ocasionado excede al de una simple omisión o retardo en el pago, para pasar a constituir un incumplimiento flagrante de la normativa que le impuso obligaciones legales como agente de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En cuanto al pedido de reducción de la sanción, si bien es cierto que el agente de retención canceló la obligación tributaria reclamada con anterioridad a la vigencia de la Ley N° 9.236, dicha circunstancia no lo hace acreedor "per se" del beneficio de reducción de sanción previsto en el art. 7 inc. C) último párrafo de la Ley N° 8.873, por cuanto el sumario ya se encontraba instruido y notificado en fecha 25/11/2019, es decir, con anterioridad a la vigencia de la Ley N° 9.236 que reestableció las disposiciones de la Ley N° 8.873. Al haberse notificado la instrucción sumarial en fecha 28/01/2020, es decir, con anterioridad al 05/05/2020 (fecha en la que entró en vigencia la Ley N° 9.236), el responsable perdió la

Dr. JORGE E. DOSSE POMESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO VIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

posibilidad de aplicación de la reducción prevista en el inc. C) del art. 7 de la Ley N° 8.873, por lo que se advierte que la pretensión efectuada en esta instancia resulta inoportuna y notoriamente improcedente.

Por lo que conforme a las consideraciones que anteceden, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por la firma FGF TRAPANI S.A.

III. A fs. 15 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 65/21, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

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 de la firma FGF TRAPANI S.A. en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., con respecto al ingreso fuera del plazo legal de las retenciones efectuadas y considerar si la multa impuesta a la firma, es conforme a derecho.

Entrando al análisis de la cuestión de fondo y para una mejor comprensión de la problemática, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación.

El Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (consolidado por Ley N° 8240), en su art. 86° inc. 2 establece que: *"(...) Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) 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: 1. Los contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, aserción, simulación o, en general, cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias que les incumban a ellos o a otros sujetos. 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. (...)"*.

La conducta infraccional endilgada al apelante, se configura en el momento que retuvo el tributo correspondiente y mantuvo en su poder los montos propiedad de



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9709



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Instituto Tucumán"

la D.G.R., después de haber vencido el plazo en que debía ingresarlos, teniendo en cuenta su carácter de Agente de Retención.

Es por ello que el fisco encuadra la infracción en el art. 86 inc. 2), al considerar que incurrió en defraudación fiscal, conforme lo establece la normativa en cuestión.

Para poder confirmar la existencia de defraudación fiscal por 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 FGF TRAPANI S.A., 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 art. 86° inc. 2) del C.T.P. En consecuencia, el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del apelante, se encuentra acreditado, más aun en el momento que el contribuyente reconoce expresamente la infracción endilgada.

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 86° 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 art. 86 inc. 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

Dr. JORGE E. PONSSE PONSSEA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 elegir 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 en 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 solo se limitó a agraviarse de la falta de demostración por parte de la D.G.R. de su obrar doloso, sin aportar ningún tipo de prueba que permita desacreditar la imputación efectuada.

Reiterada jurisprudencia en la materia, ha sostenido que el ingreso fuera del término fijado para los tributos previamente retenidos o percibidos, crea una razonable presunción de que se configuró 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 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).

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.



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera

Cabe señalar que se entiende por "presunción" a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

El art. 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 encuadrado 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 88° 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.-

Como observación relevante para el abordaje de la cuestión así planteada, corresponde señalar que el acto cuestionado, ha encuadrado la conducta de la actora en el art. 86, inc. 2, partiendo de la presunción que habilita el art. 88, inc. 3 del CT.

Dr. JORGE E. POSSE PONSERA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Recordemos que la última de estas normas dispone 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."

Es preciso señalar que una presunción es el resultado de un proceso lógico, en el que -a partir de la existencia de un hecho cierto y comprobado-, se infiere la existencia cierta o probable de otro hecho que, de acuerdo con el normal desarrollo de las cosas, debería acompañarlo. Al primero de tales hechos, se lo suele denominar hecho base, al segundo, hecho presumido. Es sobre este último que se proyectan determinados efectos jurídicos y, según sea que se los atribuya quien haga concreta aplicación del derecho al caso puntual (juez) o bien quien redacta el texto de una norma jurídica de carácter general (legislador), nos encontraremos frente a una presunción judicial u hominis o a una presunción legal, respectivamente (Corti, Arístides H. M. - Blanco, B. - Buitrago, Ignacio J. - Calvo, Rubén A. - Tesón, Miguel A., Procedimiento fiscal, 1ª ed., Tesis, Buenos Aires, 1987, p. 216.).

Es decir que -sin discutir la aplicación del principio general de inocencia que rige en la materia- lo cierto es que, en el caso, la Administración se encontraba legalmente habilitada a desplazar una presunción (la de inocencia) por otra (la del obrar culpable, en sentido amplio), y dicha habilitación le viene acordada por el antes transcrito artículo 88, que -según se dijo- ponía en cabeza del particular, la carga de demostrar su conducta inculpable o, dicho de otro modo, que no había actuado con dolo.

Conviene señalar que "casi no existen reparos en la doctrina nacional con relación a la constitucionalidad de esta inversión del onus probandi respecto del dolo en materia de infracciones tributarias, justificándose este temperamento en las dificultades de prueba con que se encuentra el Fisco a la hora de acreditar su existencia en los casos concretos y la circunstancia de que, aún a pesar de aquella inversión, el mantenimiento del requisito de reproche subjetivo demostraría que no nos enfrentamos a un retroceso hacia la objetividad del delito fiscal.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Argentina"

"Sin perjuicio de la puesta en cabeza del contribuyente de la carga de probar la inexistencia de dolo, tanto la jurisprudencia como la doctrina han dejado en claro que ello será admisible en tanto y en cuanto el hecho base que sustenta la aplicación de las presunciones, sea cierto y no meramente probable o conjetural, y a su vez, que entre el hecho cierto o indiciario y el hecho presunto, exista una vinculación unívoca, que no deje margen razonable para una consecuencia distinta u opuesta." ("La multa por defraudación (art. 46 de la ley 11.683): Reflexiones en torno a su aplicación en cinco supuestos particulares", Magallón, Armando; Publicado en: Jurisprudencia Argentina, Cita Online: 0003/70064522-1).

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 art. 86º inciso 2) y corresponde hacer operativa la presunción del art. 88º inc. 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.

V.- Por otro lado, el apelante postula que toda infracción y sanción tributaria forma parte del derecho penal y por tanto le son aplicables los principios que nutren esa rama del derecho, entre los cuales encontramos el principio de reparación integral o injustamente causado consagrado en el art. 59, inc. 6 CP, que establece que "*(l)a acción penal se extinguirá... 6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes*".

Ahora bien, para dilucidar la cuestión traída a estudio, corresponde referirnos a la naturaleza penal de las sanciones tributarias. Al respecto, la CSJT ha dicho que "la multa es una sanción administrativa, de naturaleza principalmente punitiva, de donde se deriva la aplicabilidad a la materia de los principios del derecho penal, según lo prescribe el art. 4º del Cód. Penal, conforme la doctrina sustentada por la

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Suprema Corte de Justicia de la Nación en el caso 'Papelera Hurlingham S.A.I. y C. vs. Aduana de la Nación s/ apelación', del 06/5/1974, y los Fallos: 288:356, entre otros. También, como lo ha dicho la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal, las infracciones y sanciones administrativas integran el derecho penal especial y están subordinadas a la Ley Fundamental. Ello conlleva a la vigencia en esta materia de los principios generales del Cód. Penal" (cfr. Sillero López, Raúl G. y Pandiella Molina, Juan Carlos: "Multas administrativas y prescripción", LL Gran Cuyo 2013 (octubre), 930). Corte Suprema de Justicia - Sala Laboral y Contencioso Administrativo, "Azucarera del Sur S.R.L. vs. Provincia de Tucumán -D.G.R.- s/ nulidad/ revocación", sentencia n° 324 del 22/03/2018).

En dicho precedente, el Superior Tribunal local estableció que "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 del CTP). Ahora bien; la posición adoptada en orden a la naturaleza de la multa contemplada en el ordenamiento legal tributario, trae aparejado una consecuencia de mayor relevancia que la regla hermenéutica que consagra el mencionado artículo 69 del CTP, la que, a diferencia de esta última, no funciona sólo de modo supletorio, ante un vacío legal, sino que se impone incluso frente a cualquier disposición en contrario, que eventualmente contuviera la legislación local; me refiero, en concreto, a la circunstancia que la aplicación de sanciones, por parte del Fisco, en tanto manifestación del ius puniendi del Estado, se encuentra inexorablemente subordinada a los principios y garantías penales de rango constitucional (cfr. artículo 33 de la Constitución Nacional y artículo 24 de la Constitución de Tucumán)".

Ahora bien, establecida la naturaleza punitiva de la sanción en cuestión, corresponde –ahora sí– abordar el primero de los enfoques argumentales expuestos en la apelación.

Para ello, y a modo preliminar, es preciso reseñar que, "hacia finales del año 2014 se pretendió llevar adelante en nuestro país un avance en la forma de juzgamiento de los delitos de competencia federal, como de aquellos de carácter



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9750



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM 480 9801:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021 Año del Bicentenario de la fundación de la
Instituto Argentino"

ordinario sometidos a los tribunales nacionales de la Capital Federal. Ello, en virtud de la sanción y promulgación de la ley 27.063 —4 y 9 de diciembre de ese año, respectivamente—, que aprobó un nuevo código de procedimientos en materia penal con principios de un sistema acusatorio (igualdad entre las partes, oralidad, publicidad, contradicción, concentración, inmediación, simplicidad, celeridad y desformalización), pretendiendo dejar atrás un sistema mixto entre inquisitorio y acusatorio —aunque con prevalencia del primero de esos modelos— regulado por la ley 23.984.

"La entrada en vigencia del nuevo Código Procesal Penal de la Nación quedó supeditada a la sanción de una ley de implementación, a la vez que se creó en el ámbito del Congreso de la Nación una comisión bicameral tendiente a evaluar, controlar y proponer los respectivos proyectos de ley necesarios para dicha implementación (arts. 3° y 5° de la ley 27.063). Con esa finalidad, se aprobó un paquete legislativo: leyes 27.145 a 27.150, todas aprobadas el 10 de junio de 2015 y publicadas el 18 de ese mes y año en el Boletín Oficial. Así, se dispuso la entrada en vigencia de ese Código a partir del 1 de marzo de 2016 en el ámbito de la Justicia Nacional".

"Sin perjuicio de ello, el Presidente de la Nación Argentina, mediante el dec. 257/2015, modificó el art. 2° de la ley 27.150 en lo relativo a la fecha de entrada en vigencia, y la supeditó a la decisión de la Comisión Bicameral mencionada anteriormente, en base en la confección de un cronograma y previa consulta con el Ministerio de Justicia y Derechos Humanos de la Nación y el Consejo de la Magistratura de la Nación. La decisión presidencial mencionada implicó la suspensión de la entrada en vigencia del nuevo código, la cual no ha ocurrido hasta la fecha." ("La operatividad de la extinción de la acción penal por conciliación o reparación integral del perjuicio", De Oto, Alejandro G., publicado en: DPyC 2018 (octubre), 45, Cita Online: AR/DOC/1946/2018).

Ahora bien, la ley 27.147 introdujo, entre otras, modificaciones al art. 59 del CP, añadiendo causales de extinción de la acción penal. Los nuevos supuestos introducidos en la norma penal mencionada dejan supeditada su aplicabilidad a "lo previsto en las leyes procesales correspondientes" (incs. 5°, 6° y 7°). A nivel nacional, puede decirse que la regulación pensada por el legislador para esos

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

supuestos, no se encuentra vigente en su plenitud en la actualidad, y han debido ser analizadas conforme reglas procesales distintas a las que fueron pensadas, por la suspensión normativa ocurrida, según lo expuesto anteriormente.

A nivel provincial, la situación se encuentra definida por el novedoso texto, en tanto –a diferencia de lo que sucede con los tradicionales cuatro primeros incisos de la norma de fondo– en los tres supuestos añadidos, el codificador ha efectuado una expresa remisión a las normas adjetivas locales. Con lo que –vale la pena decirlo– aquella discusión de los primeros párrafos, parece ahora un poco redundante, porque el propio texto de fondo ha abierto una puerta a las regulaciones locales.

En efecto, y en particular para el caso que nos ocupa, el art. 59, inc. 6 CP, dispone (recordemos aquí) que "la acción penal se extinguirá (...) 6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes".

El inciso prevé dos causales de extinción, distintas y autónomas; por un lado, la conciliación, y por el otro, la reparación integral. La conciliación, como medio alternativo con aptitud para poner fin al proceso, a diferencia de la reparación integral, supone trasladar la gestión del conflicto a las propias partes, para que aquellas, de modo asistido, alcancen la satisfacción de sus intereses mediante la suscripción de un acuerdo, lo que en algunos casos podrá o no vincularse con la reparación del daño cometido.

Por su parte, la reparación integral es, ante todo, 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.

Ahora bien, clarificados los conceptos precedentes, es necesario poner atención en otra cuestión. Se ha sostenido que la remisión a "leyes procesales correspondientes" abre el panorama para un nuevo punto de análisis de la decisión legislativa ("Reparación integral del perjuicio como vía de escape al proceso penal tributario en la CABA", Yacobucci, Ignacio y Ezeyza, Mariano Abel, Publicado en: LLCABA 2018 (agosto), 1; Cita Online: AR/DOC/82/2017).



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



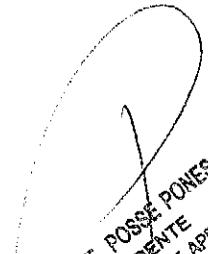
Expresan los autores: "se ha debatido si tal remisión no devala en definitiva la conciencia del legislador nacional respecto del posible avance sobre las competencias propias de los estados locales, asumiendo la regulación de cuestiones que exceden la normativa de fondo.

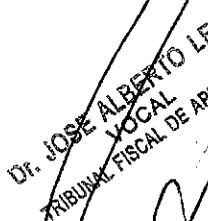
"En esa línea, la ley nacional 27.147 luce como un intento, cuanto menos, de eludir aquel conflicto mediante una remisión en ciertos puntos a la normativa procesal correspondiente, que asegura la participación de los estados locales en la ejecución e instrumentalización de los institutos normados en la ley penal."

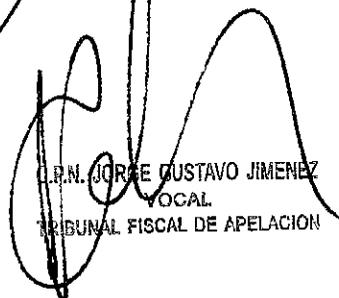
Coincido en el razonamiento de que, en este punto, sin ánimos de deliberar o definir si la ley quiso establecer un instituto de carácter sustantivo o procesal, sólo es dable observar que tuvo en consideración que el punto debía ser reglado por una norma local. Ello conlleva a que la aplicación del instituto requerirá "el análisis de la inexistencia de obstáculos o condicionamientos para su procedencia, sea mediante una ley penal especial o bien algún supuesto particular" (cfr. ob. cit).

Colabora con este razonamiento, Zaffaroni, quien entiende que el régimen de la acción es materia procesal, y por lo tanto, facultad provincial no delegada. Ciertamente es que considera que el Congreso Nacional puede y hasta debe dictar un marco normativo mínimo —tanto penal como procesal—: La CN prefiere sacrificar cierta medida de igualdad para preservar el principio federal, o sea, el derecho de los habitantes a tener sus gobiernos locales. No obstante, este sacrificio tiene límites y, por complicado que sea, éstos se establecen en algunas reglas procesales de vigencia nacional que se hallan en el CP y en la misma legislación procesal penal federal. En efecto: no puede sostenerse que el arbitrio provincial en materia legislativa procesal sea absoluto; la legislación procesal penal federal debe operar como un mínimo de garantías que las provincias pueden aumentar pero no disminuir (Zaffaroni, Alagia, Slokar, "Manual de Derecho Penal, Parte General", Ediar, Bs. As., 2006, pág. 132).

Teniendo presentes estos conceptos, es propicio revelar que en nuestra Provincia existen dos ordenamientos que establecen normas atinentes a la cuestión, y que podrían ser consideradas los dispositivos de remisión a que el CP se refiere.


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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

El supuesto de la conciliación —que es uno de los dos casos del inc. 6° del art. 59 CP, según se analizó— no es el caso de marras, lo que desalienta cualquier examen de la norma en esta oportunidad.

Por su parte, el Código Tributario local, ley 5.121 y sus sucesivas modificaciones, contiene distintas disposiciones en relación al comportamiento del contribuyente en situación de infracción, que la sana voluntariamente, y cómo ello impacta en el aspecto punible. O, dicho de otro modo, en relación a la "reparación", en sus distintos grados. Veamos:

El art. 73 dispone que *"No es punible el que rectifique o complete declaraciones inexactas o incompletas, o salve omisiones espontáneamente, siempre que no se produzcan a raíz de inspección realizada u observación formal y notificada por parte de la Autoridad de Aplicación, salvo disposiciones especiales en contrario."*

A su turno, el art. 79 establece, en relación a las infracciones cometidas por empleadores y quienes ocuparen trabajadores en relación de dependencia no registrados y declarados con las formalidades exigidas por las leyes respectivas, que: *"si en la primera oportunidad de defensa se reconociera expresamente la materialidad de la infracción cometida, y se acreditara la regularización de la relación laboral con las formalidades exigidas por las leyes respectivas, implicando la incorporación del trabajador al plantel del empleador un efectivo incremento en la cantidad de personal, las sanciones de clausura o multa quedarán en suspenso respecto de los trabajadores cuya situación se regularice. Las sanciones quedarán condonadas de pleno derecho si los infractores mantienen la relación laboral respectiva por un plazo no menor a dieciséis (16) meses, continuos y consecutivos, computados a partir del mes inclusive en el cual la Autoridad de Aplicación constatase al trabajador o personal del servicio doméstico objeto del hecho u omisión, y siempre que durante dicho plazo no se hubiera disminuido el número de integrantes del plantel de trabajadores del empleador, considerando al trabajador incorporado objeto de constatación. Si dentro de los dieciséis (16) meses establecidos, la relación laboral regularizada por el personal del servicio doméstico se extinguiera por cualquier causa, o no se verificara la condición dispuesta en la última parte del párrafo anterior, la sanción de multa correspondiente se reducirá en proporción a los meses transcurridos en la*



GESTION
DE LA CALIDAD

NI 9000-3760



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM 460 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Instituto Argentino

citada relación laboral o a los transcurridos en cumplimiento con la citada condición, y a dos tercios (2/3) de dicho monto para el caso en que la relación laboral regularizada se extingue por muerte del trabajador o renuncia, con las formalidades establecidas por el inciso b) del artículo 46 de la Ley N° 26844."

Respecto a los supuestos de defraudación (art. 86 y art. 88 CT), el art. 87 prevé que "Cuando el contribuyente o responsable preste conformidad a los ajustes determinados durante la fiscalización, mediante el pago total de los importes resultantes más los intereses previstos en el artículo 50 de este Código, dentro de los tres (3) días de su notificación, las sanciones de multas previstas en los artículos 85 y 86 quedarán reducidas al veinticinco por ciento (25%) de la sanción establecida para el tipo infraccional del artículo 85, siempre que el contribuyente reconozca expresamente la materialidad de la infracción cometida e ingrese el importe de la multa respectiva con anterioridad a la fecha de notificación de la instrucción del sumario correspondiente. En los casos que la determinación de oficio practicada por la Autoridad de Aplicación, de conformidad a lo establecido por el artículo 98, fuese expresamente consentida por el contribuyente, dentro de los quince (15) días de su notificación y de la forma prevista en el párrafo anterior, las sanciones establecidas en los artículos 85 y 86 quedarán reducidas de pleno derecho al cincuenta por ciento (50%) de la sanción o del mínimo legal del tipo infraccional de que se trate, según corresponda. Igual beneficio les será aplicable a los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que omitieran actuar como tales y demuestren el pago del tributo por parte de los contribuyentes responsables directos. La reducción establecida en el párrafo anterior opera si en la primera oportunidad de defensa en la sustanciación del sumario correspondiente, el titular o representante legal reconoce la materialidad de la infracción cometida e ingresa el importe de la multa respectiva del tipo infraccional del que se trate reducida a su mínimo legal." Texto según Ley n° 9.155 – BO (Tucumán): 21/1/2019. El subrayado es añadido.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Por último, el art. 91: "Presentación Espontánea", contempla que "Los contribuyentes, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada,

intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con las excepciones que la ley determina en cada caso y en especial en lo referente al Impuesto de Sellos." Texto según Ley N° 9.155 – BO (Tucumán): 21/1/2019.

En resumidas cuentas, es dable observar que 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 a) plenamente operativas y, b) lejos de excluirse, resultan 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 penal opera.

Y –según se ha transcrito párrafos atrás– 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 –regularización espontánea del art. 91 del Código Tributario de Tucumán, que no es otra cosa que la extinción de la acción penal a que se refiere el art. 59, inc. 6°.

Dice textualmente el art. 91 del CTP: "*Los contribuyentes, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias (...)*".

En el caso de autos, no está discutido que FGF TRAPANI efectuó las retenciones correspondientes al período 12/2019 -- Impuesto sobre los IIBB. Asimismo, está acreditado que la actora presentó la declaración jurada el día 13/01/20 e ingresó recién el monto retenido más intereses en fecha 11/02/20, cuando el vencimiento de la obligación ya había operado el 15/01/20.



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015

GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-3789



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera

No obstante ello, a fojas 15 de marras, obra constancia que en fecha 28/01/2020 el Agente fue notificado por la Autoridad de Aplicación, del inicio de la instrucción de sumario por falta de pago por la infracción contemplada en el art. 86 inc 2) del C.T.P., por retener fondos y no ingresarlos dentro del plazo legal.

Entonces, si bien la actora formalizó la presentación de la DDJJ correspondiente al período 12/2019 unos días antes de que fuera notificada de la instrucción del sumario por presunta configuración de la infracción prevista en el art. 86, inc. 2, el efectivo ingreso de los montos retenidos fue en fecha 11/02/2020, o sea en forma posterior al inicio del sumario, por lo que su comportamiento no cumplió con los requisitos establecidos localmente para la extinción de la acción punitiva (que era la regularización espontánea de la obligación omitida, art 91 CTP), no encuadrando su accionar en la presentación espontánea regulada por el artículo transcripto.

En ese contexto particular, luce ajustada a derecho la Resolución DGR M 2783/20 no haciendo lugar al descargo interpuesto por el Agente de Retención respecto del sumario instruido. Con ello —cabe agregar— 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.

En consecuencia, considero que la acción penal del fisco para aplicar multa no se encuentra extinta en este caso, ni por aplicación del art. 59, inc. 6 CP, ni por aplicación del art. 91 del CT local, de aplicación por remisión que aquel efectúa.

VI.- En cuanto al pedido de reducción de la sanción, si bien es cierto que el agente de retención canceló la obligación tributaria reclamada con anterioridad a la vigencia de la Ley N° 9.236, dicha circunstancia no lo hace acreedor “per se” del beneficio de reducción de sanción previsto en el art. 7 inc. C) último párrafo de la Ley N° 8.873, por cuanto el sumario ya se encontraba instruido y notificado con anterioridad a la vigencia de la Ley N° 9.236 que reestableció las disposiciones de la Ley N° 8.873. Al haberse notificado la instrucción sumarial en fecha 28/01/2020, es decir, con anterioridad al 05/05/2020 (fecha en la que entró en vigencia la Ley N° 9.236), el responsable perdió la posibilidad de aplicación de la reducción

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

prevista en el inc. C) del art. 7 de la Ley N° 8.873, por lo que se advierte que la pretensión efectuada en esta instancia resulta inoportuna y notoriamente improcedente.

Por ello, corresponde **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **FGF TRAPANI S.A., CUIT N° 30-70792794-8**, contra la Resolución N° M 2908/20 de fecha 27/10/2020, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de Multa de \$1.575.166,34 (Pesos Un Millón Quinientos Setenta y Cinco Mil Ciento Sesenta y Seis con 34/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual retenido y no ingresado, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del Código Tributario Provincial, por el período mensual 12/2019, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes. Así voto.

El señor vocal **Dr. José Alberto León** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo: Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

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 **FGF TRAPANI S.A., CUIT N° 30-70792794-8**, contra la Resolución N° M 2908/20 de fecha 27/10/2020, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de Multa de \$1.575.166,34 (Pesos Un Millón Quinientos Setenta y Cinco Mil Ciento Sesenta y Seis con 34/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual retenido y no



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-0000-0769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

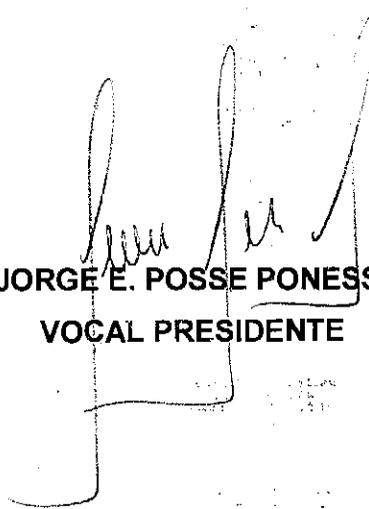
"2021 Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

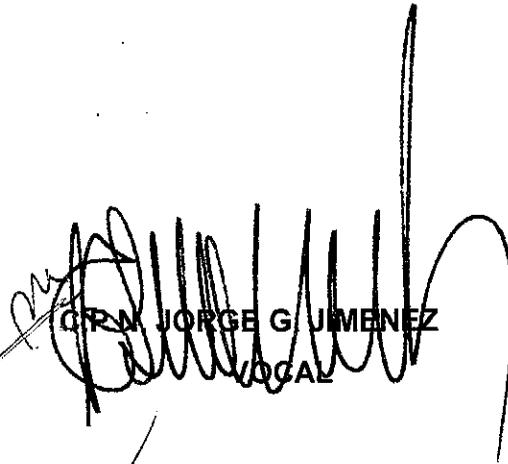
ingresado, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del Código Tributario Provincial, por el período mensual 12/2019, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

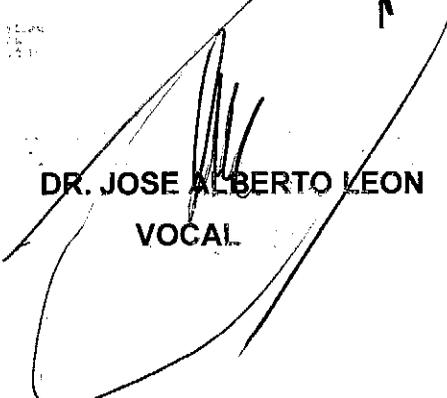
2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

HACER SABER

JP


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION