



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-0008-3789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-450 9001:2015



SENTENCIA N° 36 /2022

Expte. N° 158/926/2021

En San Miguel de Tucumán, a los 4 días del mes de MARZO de 2022 reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A s/Recurso de Apelación" Expte. N° 158/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 19402/376/F/2019) 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. 55/57 del Expte D.G.R. N° 19402/376/F/2019 el contribuyente a través de su letrado apoderado Dr. Leandro Stock interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 942/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 08/04/2021 obrante a fs. 53. En ella se resuelve: Aplicar a la firma FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A, CUIT N° 33-69177691-9 una multa de \$935.482,58 (Pesos Novecientos Treinta y Cinco Mil Cuatrocientos Ochenta y Dos con 58/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual percibido 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 11/2018.

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

Sostiene que la D.G.R asocia erróneamente el retardo en el ingreso del tributo con la acreditación del dolo de la defraudación.

Agrega que el art. 86 inc. 2 de la Ley Tributaria Provincial no es un tipo puramente objetivo, por lo que no basta para la configuración del ilícito la mera adecuación de la conducta al tipo legal objetivo, sino que por el contrario, se requiere de la ponderación de la acción como obra de un autor determinado desde un punto de vista subjetivo, analizando el estado anímico del mismo al momento del desarrollo de la conducta reprimida. Como corolario de lo expuesto, cita el criterio de la C.S.J.N respecto al elemento subjetivo del art. 45 – actual art.48 – de la ley

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



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



11.683, donde se dispone que la expresión "fraudulentamente" excede una simple omisión o retardo y está compuesto por hechos externos tales como la maniobra, ardid, ocultación o engaño (C.S.J.N., Fallos 303:1548, Usandizaga, Perrone y Julianera S.R.L.)

Considera que si la intención hubiese sido incurrir en algún tipo de maniobra defraudatoria hacia el Fisco, directamente no hubiera presentado la declaración jurada correspondiente, esta hace prueba suficiente de la falta de dolo y consecuentemente de un accionar fraudulento por parte de FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A. En consonancia, expone que la intención dolosa debió ser probada en forma terminante por la Administración, y en el caso particular nada se ha probado, sólo la existencia de un hecho externo de carácter meramente objetivo que de ninguna manera puede ser aprehendido sin la ponderación del elemento subjetivo del agente.

Por otro lado, trae a colación el art. 69 del Código Tributario Provincial y al efecto afirma que toda infracción 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 expresa que la resolución debe ser revocada porque debe aplicarse el principio de reparación integral o plena del daño, conforme el art. 59 inc. 6 del Código Penal. Al efecto describe que su mandante ingresó el Impuesto sobre los Ingresos Brutos más los intereses resarcitorios, mediante plan de pago, 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 1/3 del mínimo legal, ya que la firma FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A ingresó el importe percibido más sus intereses con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 9.236.



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-3769



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



II. A fs. 64/77 del expediente N° 19402/376/F/2019, 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:

Que respecto al elemento subjetivo del art. 86 inc.2 del Código Tributario Provincial, si bien se requiere la intención del sujeto activo de defraudar al Fisco, a diferencia de lo que ocurre en el Derecho Penal ordinario que presume la inocencia del acusado mientras no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias, y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, consecuentemente es el imputado quien debe probar su inocencia. Por su parte, el art 88 inc. 3 del Código Tributario Provincial presume iuris tantum propósito de defraudación cuando exista *"manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación de que los mismos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias"*, supuesto comprobado en el caso bajo análisis y no desvirtuado mediante prueba en contra por el agente.

Agrega que la mera postergación a sabiendas del ingreso del monto percibido, resulta suficiente para crear una razonable presunción de que se ha configurado el elemento intencional que requiere el ilícito, la cual puede ser desvirtuada mediante prueba en contra, supuesto no corroborado en el presente caso.

Es así que encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las percepciones correspondientes al período mensual 11/2018, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el art. 86 inciso 2. del Digesto Tributario, en atención a que el agente mantuvo en su poder tributos percibidos una vez vencido el plazo para ingresarlos al Fisco.

Asimismo expresa que la remisión que prescribe el art. 69 del Código Tributario Provincial a los principios en materia penal rige de manera subsidiaria, toda vez que resultan normas específicas, resultando aplicables al caso en cuestión las disposiciones contenidas en el Código Tributario Provincial por referirse a las infracciones y delitos Tributarios y no las de Código Penal por referirse a los

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9080-9759



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



delitos y penas en general. Por lo dicho, corresponde rechazar por improcedente la pretensión del apelante de la aplicación supletoria del art. 59 del Código Penal por aplicación del principio de especialidad de las normas.

Dispone como corolario de lo anteriormente dicho, que a la fecha de comisión de la infracción no existía en nuestro Digesto Tributario local vacío legal alguno que justifique una remisión a las normas del Código Penal, sin perjuicio de ello sostiene que si correspondiere algún tipo de remisión supletoria a las normas del Digesto Penal, la operatividad del art. 59 inc. 6) cede ante las previsiones del artículo 64, por tratarse de norma específica, atento a que refiere a la extinción de la acción penal en delitos reprimidos con multa. Dicha normativa supedita la extinción de la acción al pago de la multa mínima durante la etapa de instrucción antes que recaiga resolución y a la reparación unilateral del daño, por lo que se puede llegar a la conclusión que la sanción aplicada en autos resulta ajustada a derecho por no haber concurrido ninguno de los extremos legales señalados.

En efecto, no debe dejar de considerarse el carácter en que actúa la firma como responsable de fondos ajenos, que no pertenecen a ella sino que detrae del patrimonio de terceros para ingresarlos al Fisco quien 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 percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En cuanto al pedido de reducción de la sanción, si bien es cierto que el agente de percepción 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 31/07/2019, es decir, con anterioridad a la vigencia de la Ley N° 9.236 que reestableció las disposiciones de la Ley N° 8.873.



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-6036-9769



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



Por lo que conforme a las consideraciones que antecede, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por la firma FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A.

III. A fs. 17 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 281/21, 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 FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A. en el art. 86° inc. 2) del C.T.P., con respecto al ingreso fuera del plazo legal de las percepciones 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 (LEY N° 9155 – BO (Tucumán): 21/1/2019) 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: 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. (...)*".

Cabe aclarar al contribuyente, que si bien la infracción se cometió en 2018, al momento de dictarse la Resolución que apela (08.04.2021) se aplica el art. 86 inc. 2 citado, que reduce el margen de graduación de la multa de 2 a 6 veces el importe del tributo que se defraude o se intente defraudar al Fisco, en virtud de la aplicación del principio de la Ley penal más benigna, dada la naturaleza penal de la sanción.

La conducta infraccional endilgada al apelante, se configura en el momento que percibió 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,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



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



teniendo en cuenta su carácter de Agente de Percepción. 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 corroborar 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 percibidos.

En los presentes actuados, y conforme al reconocimiento expreso del contribuyente, se encuentra fuera de controversia que FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A., no ingresó al Fisco las percepciones 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. 86º inc. 2) del C.T.P. En consecuencia, el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del apelante, se encuentra acreditado, en el momento que la posición 11/2018 correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, vencía el 19/12/2018 y la fecha de pago data del 14/01/2020 (fojas 30), extensamente fuera del plazo legal.

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 art. 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 percibidos.

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



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9006-9769



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



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 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 percibidos, 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 agravarse 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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. PUSSE-POMESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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. 88º 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 art. 86º inc. 2) y en la presunción establecida por Ley, en el art. 88º inc. 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 art. 88º, 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 art. 88º inc. 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.

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



CESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-9789



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



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, Aristides H. M. - Blanco, B. - Buitrago, Ignacio J. - Calvo, Rubén A. - Tesón, Miguel A., Procedimiento fiscal, 1ª ed., Tesis, Buenos Aires, 1987, p. 216.).

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 percepción, 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 percepción 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 del 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"*.

Cabe expresar que mediante la sanción de la Ley Nacional N° 27.147, publicada en el Boletín Oficial del 18/06/2015, se modificó el artículo 59º del Código Penal, introduciendo, entre otras, como nueva causal de extinción de la acción penal a la reparación integral del perjuicio. Los nuevos supuestos introducidos en la norma penal mencionada dejan supeditada su aplicabilidad a "lo previsto en las leyes procesales correspondientes" (incs. 5º, 6º y 7º), estando más que claro que el codificador ha efectuado una expresa remisión a las normas adjetivas locales.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Teniendo presentes estos conceptos, es propicio revelar que en nuestra Provincia existe un ordenamiento que establecè normas aplicables a la cuestión, habiendo receptado la remisión normativa a la que el CP se refiere en su art. 59 inc. 6). Ello se advierte en atención a la facultad originaria de la Provincia de reservarse para sí la potestad de regulación del derecho de forma así como también lo relativo al derecho tributario local, en virtud de su autonomía originaria expresada en nuestra Constitución Nacional y Provincial.

Específicamente y por aplicación del principio de especialidad de las normas, la reparación integral del daño que alega el contribuyente, esta normado en el ámbito provincial por el art. 33° del Código Procesal Penal vigente en la Provincia desde 01/09/2020, el cual especifica el supuesto de reparación integral y suficiente del daño.

No obstante lo expresado y teniendo en cuenta la fecha de la supuesta comisión de la infracción imputada por la D.G.R, que data del 19/12/2018, la normativa local no preveía expresamente la reparación integral alegada.

Es por ello y con respecto a la resolución del presente agravio, que este Tribunal se enrola en la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de Tucumán dictada en el fallo **"AGROPECUARIA EL SAUCE S.A. vs. PROVINCIA DE TUCUMAN – D.G.R. – S/NULIDAD/REVOCACION – EXPTE N° 531/17"**, el cual confirma la postura adoptada por la Cámara Contencioso Administrativo – Sala III - en la causa: **"DAKAR EMPRESA CONSTRUCTORA S.R.L. c/ PROVINCIA DE TUCUMAN -D.G.R.- s/NULIDAD / REVOCACION. EXPTE. N°: 786/17.**

Dice expresamente la Corte Local: *"(...) Coincido con el Tribunal a-quo en la conclusión a la que arriba respecto a que, en autos, no resulta aplicable el art. 59, inc. 6° del C. Penal, aunque no por las razones allí expuestas, sino por las que sobre el punto desarrollara la sentencia N° 553 de fecha 30 de agosto de 2019, pronunciada por la Sala III de la misma Excma. Cámara, a las que me remito en homenaje a la brevedad. En otras palabras, coincido con aquella sentencia citada en que, en casos como el de autos, resulta de aplicación el art. 64 del C. Penal(...)"*.



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-9768



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



El contribuyente, en abono a su postura, citó el artículo 59, inciso 6, del Código Penal (CP), que dispone "La acción penal se extinguirá: () 6. Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes".

Sin embargo, nada dice respecto de otro artículo que se ajusta más al caso de autos: *el artículo 64 del Código Penal*. En efecto, este último artículo es el que, en rigor de verdad, prevé los casos de extinción de la acción penal para los delitos reprimidos con multa, situación asimilable a la aquí debatida.

Dice el art. 64 del Código Penal: "*La acción penal por delito reprimido con multa se extinguirá en cualquier estado de la instrucción y mientras no se haya iniciado el juicio, por el pago voluntario del mínimo de la multa correspondiente y la reparación de los daños causados por el delito. Si se hubiese iniciado el juicio deberá pagarse el máximo de la multa correspondiente, además de repararse los daños causados por el delito*".

Sin lugar a dudas el caso bajo examen se asemeja más a la acción penal por delito reprimido con multa del artículo 64 del CP, que a la otra acción penal, más genérica, contenida en el artículo 59 inc. 6) del CP.

Sin perjuicio de lo expuesto, a la luz del principio *iura novit curia* y a fin de agotar todos los caminos para arribar a una justa decisión, es facultad del Tribunal aplicar el derecho que estime ajustado al caso, encuadrando la plataforma fáctica presentada por las partes dentro de la categoría o concepto jurídico correspondiente.

Esta labor de subsunción debe realizarse sobre la materia fáctica oportunamente introducida y debidamente sustanciada en el juicio: el planteo de extinción de la acción penal por haber ingresado con los intereses respectivos las percepciones realizadas y no pagadas oportunamente.

El juzgamiento de esta cuestión se hará más allá de la calificación jurídica propuesta por el contribuyente (entiende que se aplica el artículo 59, inciso 6, del CP), pero siempre con arreglo a las circunstancias fácticas del procedimiento.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9009-9709



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

En virtud de lo apuntado, y atendiendo a las meritadas disposiciones del artículo 64 del CP, de las constancias de autos no surge acreditado que la acción penal por hechos reprimidos con multa se haya extinguido por el cumplimiento de los requisitos exigidos por el citado artículo 64 del CP, puesto que no consta, por ejemplo, que el contribuyente haya pagado voluntariamente el mínimo de la multa correspondiente durante el procedimiento administrativo.

Como consecuencia de esta omisión, mal podría predicarse que en el *sub examine* ha operado la extinción de la acción penal.

Para mayor abundamiento, interpreto que corresponde rechazar el argumento del contribuyente, aun cuando se entendiese que en el presente caso, efectivamente se debe aplicar el artículo 59, inciso 6, del Código Penal, y no el art. 64 del C.P. Recordemos que esta disposición tiene por extinguida la acción penal cuando se haya configurado una "reparación integral del perjuicio", de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes.

El contribuyente entiende que al haber ingresado los montos percibidos con sus intereses correspondientes, entonces existió una reparación integral del perjuicio.

No obstante, sostener esto implicaría omitir la vigencia de principios básicos del derecho penal y tributario, en tanto el bien jurídico protegido por el artículo 86 del CTP (defraudación) **excede al de integridad de la renta fiscal**, al aparecer como una herramienta eficaz para evitar que las personas que actúen como agentes de retención, percepción o recaudación dispongan de dinero ajeno –y perteneciente nada menos que al Estado- durante el tiempo que ellos estimen conveniente para luego ingresarlos con los intereses previstos legalmente, a fin que su conducta quede impune.

En materia de interpretación de normas impositivas la CSJN viene sosteniendo que la Ley N° 11.863 (Ley de Procedimiento Fiscal) no persigue como única finalidad la recaudación fiscal; sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes (cfr. Fallos: 314:1.376, "Mickey S.A.").



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-9769



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



En esa misma línea de pensamiento tenemos que enmarcar a nuestro Código Tributario Provincial, de otra manera, se avalarían conductas -no quiere decirse que este sea el caso- que posibiliten el financiamiento de las personas con dinero que pertenece al Fisco.

No debe perderse de vista que la CSJT ha sostenido en el citado precedente "Azucarera del Sur S.R.L.", sentencia N° 324/18, 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".

Desde esa perspectiva, entiendo que no puede sostenerse válidamente que por haber ingresado el dinero percibido más sus intereses, el agente ha reparado integralmente el perjuicio producido con su conducta, ya que si se avala esta postura, la equidad tributaria se convertiría en una ilusión, afectando directamente al principio de igualdad consagrado por la Constitución Nacional, con respecto a los contribuyentes que cumplen efectivamente con su carga. Asimismo se afectaría directamente el correcto funcionamiento del sistema impositivo provincial en el momento que las conductas de los contribuyentes cambiarían, poniendo en riesgo la estructura normativa por los incumplimientos y retardos en el ingreso del tributo ajeno, por parte de los agentes.

En conclusión, y conforme lo expresado anteriormente, la extinción de la acción penal por reparación integral del daño, no es operativa en el presente caso, como tampoco existe sustento en la vía interpretativa que nos lleve a afirmar que las multas cuestionadas, se encuentran extintas, ni por aplicación del art. 64 del C.P. ni del artículo 59, inciso 6 del Código Penal.

VI.- En cuanto al pedido de reducción de la sanción, si bien es cierto que el agente de percepción 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

C.P.N. JORGE GUSTAVO LÓPEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

fecha 26/12/2018, es decir, con anterioridad a la vigencia de la Ley N° 9.236 que reestableció las disposiciones de la Ley N° 8.873

En efecto, para la procedencia del beneficio pretendido por la recurrente, resulta fundamental analizar si la instrucción del sumario se encontraba notificada al responsable o no, atento a que el inciso c) del artículo 7 de la Ley 8.873 engloba todas aquellas situaciones en las cuales no se encuentre notificada la instrucción sumarial correspondiente, para así concederles el beneficio de reducción de sanción para las infracciones cometidas por los contribuyentes en general (primer párrafo) y para los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación (último párrafo). Esto es debido a que en caso de encontrarse notificada la misma, pasan a ser acreedores de otros beneficios de reducción distintos y que se encuentran establecidos en el inciso b) del mismo artículo 7 (si tienen instruido el sumario) o en el inciso a) del artículo 7 (si la multa se encuentra aplicada).

De tal forma, al haberse notificado la instrucción sumarial en fecha 26/12/2018, es decir, con anterioridad al 05/05/2020 (fecha en la que entró en vigencia la Ley 9.236), el responsable perdió la posibilidad de aplicación de la reducción prevista en el inc. c) de art. 7 de la Ley 8.873 (que reiteramos abarca los supuestos en los cuales no se encuentra instruido el sumario), por lo que se advierte que la pretensión efectuada en esta instancia resulta inoportuna y notoriamente improcedente. En el presente caso al encontrarse aplicada la multa mediante Resolución N° M 942/21 de fecha 08/04/2021, puede arribarse a la conclusión que el único beneficio al que podría acceder en esta instancia la infractora es el previsto en el art. 7 inc. a) de la Ley 8.873 restablecida en su vigencia por la Ley 9.236.

No obstante no se constató ni tampoco surge de las constancias de autos que el responsable haya presentado acogimiento en los términos de la Ley 8.873 reestablecida por la Ley 9.236 en las formas y procedimientos previstos, para acceder al beneficio de reducción de sanción previsto por el art. 7 inc. a) de dicha norma, teniendo en cuenta que el acogimiento a tales leyes no opera de oficio sino a solicitud de parte, dado los efectos jurídicos que el mismo acarrea para el solicitante, entre ellos el allanamiento y reconocimiento de la multa en cuestión.



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-4768



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Número IRAM-330 9001:2015



De tal forma se advierte que la actora no puede pretender en esta instancia la reducción de sanción fundándose en las circunstancias detalladas ut supra, ya que la Autoridad de Aplicación hizo una correcta aplicación de la normativa vigente, constituyendo una circunstancia ajena a la misma el hecho de que el responsable no cumpla con los presupuestos legales previstos para acceder a los beneficios de reducción de sanción previstos por el art. 7 inc. c) de la Ley 8.873 reestablecida en su vigencia por la Ley 9.236.

Por ello, corresponde NO HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A, CUIT N° 33-69177691-9, contra la Resolución N° M 942/21 de fecha 08/04/2021, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia confirmar la sanción de Multa de \$935.482,58 (Pesos Novecientos Treinta y Cinco Mil Cuatrocientos Ochenta y Dos con 58/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual percibido y no ingresado en tiempo y forma, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del Código Tributario Provincial, por el período mensual 11/2018, conforme los argumentos expuestos anteriormente.

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 **FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A, CUIT N° 33-69177691-9**, contra la

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



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-450 5001:2015



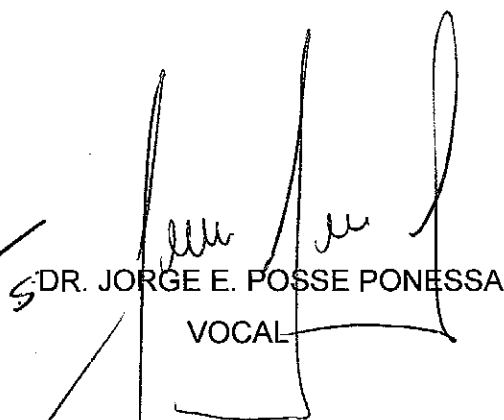
Resolución N° M 942/21 de fecha 08/04/2021, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de Multa de \$935.482,58 (Pesos Novecientos Treinta y Cinco Mil Cuatrocientos Ochenta y Dos con 58/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual percibido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del Código Tributario Provincial, por el período mensual 11/2018, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

A.L.D.

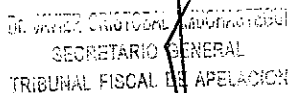
HACER SABER


C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MÍ


DR. WALTER CRISTÓBAL MARCHIONETTI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION