



GESTION  
DE LA CALIDAD  
RI-9000-9769



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



## SENTENCIA N° 181/2022

Expte. N° 451/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los *21* días del mes de *SEPTIEMBRE* 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: "**S.A. VERACRUZ s/Recurso de Apelación**" Expte. N° 451/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 29154/376/V/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. 45/47 del Expte D.G.R. N° 29154/376/V/2019 el contribuyente S.A. VERACRUZ a través de su letrado apoderado Dr. Leandro Stok interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 2990/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 28/10/2020 obrante a fs. 43. En ella se resuelve: "NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por el agente de retención respecto del sumario instruido a fs. 21 y APLICAR a la firma S.A. VERACRUZ, CUIT N° 30-67997929-5, en su carácter de Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, una multa de \$1.768.531,10 (Pesos Un Millón Setecientos Sesenta y Ocho Mil Quinientos Treinta y Uno con 10/100) 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 10/2019".

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

Sostiene que la multa aplicada se encuentra liberada de sanción tal como dispone el art. 73 del Código Tributario al establecer 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

JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-3789



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

disposiciones especiales en contrario. Afirma que en este caso, el importe retenido por el período 10/2019 se ingresó antes de cualquier intimación de pago o de la instrucción del sumario. Agrega que la conducta de S.A. Veracruz no es punible porque con el pago del importe retenido y consignado en las declaraciones juradas salvó las omisiones espontáneamente antes de cualquier notificación, intimación u observación formal por parte de la Administración.

Por otro lado, expresa que la resolución de manera errónea asocia el tiempo con el dolo. Añade que la resolución no expone en ningún momento la concreción de un accionar doloso. 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 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.

En este sentido, considera que la conducta del Agente de Retención que declara la existencia de las retenciones es cuanto menos inhábil para sustanciar la defraudación que demanda el tipo del inc. 2 del art. 86. Agrega que si la intención de la firma hubiese sido mantener en su poder fraudulentamente el importe de las retenciones, directamente no hubiese presentado la declaración jurada correspondiente, pues así solo era pasible de una sanción menor: por falta de presentación de la declaración jurada, la cual tiene una multa del cien por ciento del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente. Por ello, sostiene que la presentación de la declaración jurada, declarando el importe a ingresar, es una prueba asertiva de la falta de dolo.

Por último, afirma que la Resolución D.G.R. N° M 2990/20 debe ser revocada porque deben aplicarse al caso los principios generales del Derecho Penal, en particular, el principio de la reparación integral. Sostiene que el propio Código Tributario en su artículo 69° prescribe que se aplicarán supletoriamente los



GESTION  
DE LA CALIDAD  
RI-3000-9769



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

principios generales del derecho en materia punitiva. Además, expresa que la firma S.A. Veracruz solventó el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en carácter de Agente de Retención del período mensual 10/2019 con los respectivos intereses resarcitorios, por lo cual, la actividad de recaudación y de control de la Administración no se vio afectada, por lo que no se advierte cuál es el perjuicio que ocasionó el pago tardío con los intereses resarcitorios.

Concluye diciendo que para el caso que se considere procedente la aplicación de la multa, correspondería aplicar la multa reducida al 25% del mínimo legal a la sociedad, en virtud de la Ley N° 8.873 restablecida por Ley N° 9.236.

II. A fs. 54/60 del expediente D.G.R. N° 29154/376/V/2019, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148° del Código Tributario Provincial).

La D.G.R. sostiene que no resulta procedente lo establecido por el art. 73 del C.T.P., por cuanto el mencionado artículo cubre todas aquellas situaciones de carácter estrictamente formal.

En lo que atañe a las manifestaciones efectuadas respecto a la acreditación del elemento subjetivo de la imputación efectuada y el carácter penal del artículo 86° del C.T.P., aclara que es el propio responsable quien debe demostrar la ausencia del ánimo defraudatorio, ya que 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, es el imputado quien debe probar su inocencia, situación que no se presenta en el caso de autos. Agrega que el responsable no ha cumplido con las obligaciones impuestas por la normativa vigente y que le competen en su carácter de Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En este sentido, afirma que, tal como se encuentra regulado el art. 86 del C.T.P., el mero ingreso fuera de término de los impuestos retenidos es suficiente para generar una razonable presunción de que se ha configurado el elemento intencional que requiere el ilícito. Para que se configure el mismo, la ley no exige alguna simulación ni ocultación de la retención, ni siquiera pide que el agente

*[Handwritten signature]*  
Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*[Handwritten signature]*  
Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*[Handwritten signature]*  
D.P.N. JORGE GUSTAVO JACINTO  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



obtenga ventaja de ello, sino únicamente que exista una postergación a sabiendas del ingreso de la suma retenida, lo que perjudica a la renta fiscal.

Expresa que, 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 10/2019, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el art. 86 inciso 2 del Digesto Tributario, 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.

Asimismo, la D.G.R. considera que debe rechazarse por improcedente lo pretendido por el apelante en relación a la aplicación supletoria del artículo 59° del Código Penal. Sostiene que resultan normas específicas 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 delitos y penas en general, por aplicación del principio general del Derecho, especialidad de las leyes, en el sentido de que la norma especial prevalece sobre la norma general. Además, afirma que no debe dejar de considerarse 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 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.

Por último, rechaza la reducción prevista por el artículo 7 inc. c) último párrafo de la Ley N° 8.873, cuyo restablecimiento fue dispuesto por la Ley N° 9.236. Sostiene que en el caso de marras, al haberse notificado la instrucción sumarial en fecha 25/11/2019, es decir, con anterioridad al 05/05/2020 (fecha en que entró en vigencia la Ley N° 9.236), el responsable perdió la posibilidad de aplicación de la reducción prevista en el inciso c) del artículo 7 de la Ley N° 8.873, por lo que



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9768



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

advierte que la pretensión efectuada resulta inoportuna y notoriamente improcedente.

Ofrece prueba documental.

Concluye diciendo que, conforme a lo considerado, corresponde no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Agente S.A. Veracruz, en contra de la Resolución N° M 2990/20 de fecha 28 de octubre de 2020, debiendo confirmarse la misma.

III. A fs. 14 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 83/21, 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 S.A. VERACRUZ 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° 5.121 (consolidado por Ley N° 8.240), 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. (...)"*.

*[Handwritten signature]*  
DR. JORGE E. POSSK PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*[Handwritten signature]*  
C. N. JOSE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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 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 S.A. VERACRUZ, no ingresó al fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales. El contribuyente debió haber ingresado los importes retenidos el día 13/11/2019, importes que fueron efectivamente ingresados con más sus intereses en fecha 22/11/2019, 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, 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 86º es clara cuando dice: "(...) Incurrirán en defraudación fiscal...2) Los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que mantengan en su poder tributos retenidos y/o percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco (...)", por lo que concluimos que el Código Tributario de la Provincia de Tucumán, encuadra como defraudación la conducta endilgada al apelante en el momento que no deposita en tiempo y forma los montos retenidos.



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-0769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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). El marco de legalidad otorgado por el C.T.P., establece que la conducta imputada es la defraudación fiscal, conforme el Derecho Positivo aplicable a los casos en donde la norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes, que con su conducta afecten al bien jurídico protegido.

Corresponde aclarar que el autor del ilícito imputado, será aquel sujeto que tenga el dominio del hecho, es decir, quien maneje la acción teniendo tal poder de decisión, que podrá elegir entre consumir o desistir.

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. Esta presunción 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).

Dr. JORGE E. BOSSI PONESSA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. P.N. JORGE GUSTAVO  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Con respecto a la imputación endilgada al apelante, para mayor abundamiento, la Autoridad de Aplicación cuenta con una serie de presunciones enumeradas en el art. 88° C.T.P. que permiten acreditar tal extremo. Las mismas admiten prueba en contrario (*Iuris Tantum*), correspondiendo al agente liberarse de tales actos. Una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.

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.

También se la define como 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, 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 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 C.T.P., 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 (...)”*.

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).



Por ello, 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.-

*"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., esto es el reconocimiento del contribuyente de la materialidad de la acción sin 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. 86° inciso 2) y corresponde hacer operativa la presunción del art. 88° inc. 3) del C.T.P. 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, elemento subjetivo necesario para confirmar la sanción impuesta.

V.-Resulta improcedente el planteo efectuado por el contribuyente, respecto a que la multa se encontraría liberada de sanción por aplicación del art. 73° del C.T.P. El mismo dispone: *"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*

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-8769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-4500:2015



*parte de la Autoridad de Aplicación, salvo disposiciones especiales en contrario.”*

De ello se desprende que el beneficio tiene un carácter estrictamente formal, al despenalizar la conducta de los contribuyentes que rectifiquen o completen declaraciones juradas presentadas o corrijan errores cometidos en la confección de las mismas, los que se encontrarán eximidos de las sanciones formales que les pudieran corresponder en la medida que lo hagan en forma espontánea. Por lo tanto, cubre aquellas situaciones en que se salvan o rectifican omisiones formales, no así omisiones materiales de ingreso de tributos, como en el presente caso.

VI.- Por otro lado, el apelante postula que la Resolución D.G.R. N° M 2990/20 debe ser revocada ya que es menester aplicar al caso los principios generales del Derecho Penal, en particular, el principio de la reparación integral del perjuicio. Sostiene que el propio Código Tributario en su artículo 69° prescribe que se aplicarán supletoriamente los principios generales del derecho en materia punitiva.

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 59° 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. 5°, 6° y 7°), estando más que claro que el codificador ha efectuado una expresa remisión a las normas adjetivas locales.

Sin embargo, la norma general citada por el recurrente no resulta aplicable al caso de autos, por existir una norma específica concerniente a los ilícitos sancionados con multa.

Al respecto, 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", Sentencia N° 1108 de fecha 10/11/2021, 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 -



GESTION  
DE LA CALIDAD  
RI-9000-9769



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



D.G.R.- s/NULIDAD / REVOCACION", Sentencia N° 553 de fecha 30/08/2019, 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 (...)".

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD  
RI-9003-9709



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



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 retenciones 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.

Respecto de la extinción de la acción prevista por el art. 64° CP, la doctrina ha dicho *"No se trata de una causa de extinción de la acción sino de una modalidad especial de extinción de la acción penal para los delitos reprimidos por multa como pena única, sujeta a una serie de condiciones: a) que no se haya iniciado el juicio (...). b) Que el imputado abone voluntariamente al menos el mínimo de la multa correspondiente, esto es, respecto de la multa conminada en abstracto para el delito atribuido. El pago tiene que ser voluntario (...). c) Pagar la indemnización de los daños y perjuicios causados por el delito (...). El monto de la reparación debe ser por el total de la suma reclamada; o en su caso, de la suma que surja de una transacción de las partes (art. 1641 CCC). (...) Sin duda que esta modalidad de extinción de la acción penal está sujeta a la libre elección del imputado, siendo una opción que la ley le brinda por razones puramente prácticas. Optar por esta solución trae para el imputado el beneficio de la extinción de la acción con todos sus efectos (...)"* (Alberto Pravia (Dir), "Código Penal de la Nación Argentina", Bibliotex, T° I, pg.453).-

Es decir que la norma penal específica para los ilícitos sancionados por multa exige no solo la reparación de los daños y perjuicios causados por el hecho, sino también el pago del mínimo de la multa legalmente fijada, con carácter previo a la iniciación del proceso judicial.

En virtud de lo apuntado, y atendiendo a las mentadas 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



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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

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 artículo 64° del CP. 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 retenidos 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° 11.683 (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 ("García Pinto, José p/ Mickey S.A. s/ infracción art. 44, inciso 1, Ley 11.683"; Sentencia del 05/11/1991, Fallos 314:1376).

En esa misma línea de pensamiento tenemos que enmarcar a nuestro Código Tributario Provincial, de otra manera, se avalarían conductas -no quiere decirse

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD  
RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM 450 SU51:2015



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 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 a 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" ("Azucarera del Sur S.R.L. vs. Provincia de Tucumán -D.G.R.- s/ nulidad/ revocación", Sentencia n° 324 del 22/03/2018). Desde esa perspectiva, entiendo que no puede sostenerse válidamente que por haber ingresado el dinero retenido 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 efecto, el mero hecho de haber abonado el capital adeudado junto con los intereses correspondientes no es suficiente para que el daño ocasionado se considere debida o integralmente reparado. Es que en estos casos –en los que el contribuyente ostenta en su poder dinero de propiedad del Estado- el bien jurídico tutelado y el objetivo buscado por el régimen sancionador contenido en el ordenamiento local excede claramente el de la integridad de la renta fiscal, y se encamina también a evitar de parte de los contribuyentes conductas disvaliosas que puedan poner en riesgo el funcionamiento mismo del Estado, conductas éstas que deben ser disuadidas por el ordenamiento jurídico de manera eficiente.

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



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9709



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



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 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. Lo dispuesto, opera siempre que los sujetos comprendidos procedan a la cancelación de las multas y/o recargos en las formas, condiciones y con los requisitos establecidos en la presente Ley, implicando su acogimiento el desistimiento y renuncia a toda acción o derecho. No se constata que el responsable haya presentado acogimiento en los términos de la Ley N° 8873 reestablecida por la Ley N° 9236 en las formas y procedimientos previstos, para acceder al beneficio de reducción de sanción previsto por el art. 7 inciso 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 que el mismo acarrea para el solicitante. 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 S.A. VERACRUZ, CUIT N° 30-67997929-5, contra la Resolución N° M 2990/20 de fecha 28/10/2020, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia CONFIRMAR la sanción de Multa de \$1.768.531,10 (Pesos Un Millón Setecientos Sesenta y Ocho Mil Quinientos Treinta y Uno con 10/100) 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 10/2019, 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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



GESTION  
DE LA CALIDAD  
RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por ISO 9001  
Norma IAAM-200 9391:2015



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

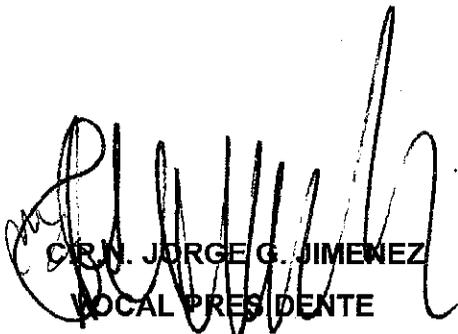
### RESUELVE:

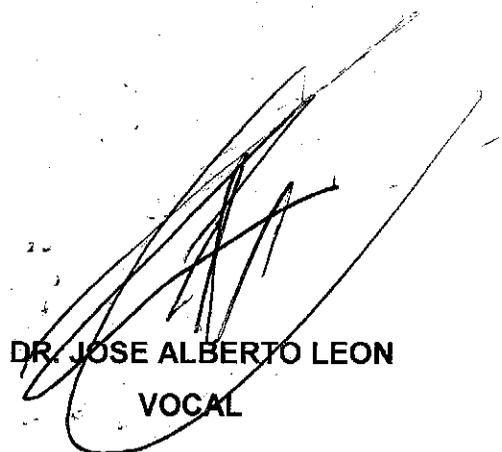
**1.- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **S.A. VERACRUZ, CUIT N° 30-67997929-5**, contra la Resolución N° M 2990/20 de fecha 28/10/2020, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de Multa de \$1.768.531,10 (Pesos Un Millón Setecientos Sesenta y Ocho Mil Quinientos Treinta y Uno con 10/100) 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 10/2019, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

**2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

### HACER SABER

JP

  
**C.P.N. JORGE G. JIMENEZ**  
**VOCAL PRESIDENTE**

  
**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
**VOCAL**



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

*Jorge E. Posse Ponessa*  
§ DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MÍ

*Javier Cristóbal Muchastegui*  
DR. JAVIER CRISTOBAL MUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

