

SENTENCIA N°: 152/2023

Expte. N°: 4/926/2022

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 7 días del mes de Julio de 2023, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), a fin de resolver la causa caratulada: **"INC S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN"**, Expediente Nro. 4/926/2022 (Expte. DGR Nro. 8997/376/D/2021) y;

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que el contribuyente presentó Recurso de Apelación -fs. 146/150 del Expte. N° 8997/376/D/2021- contra la Resolución N° M 4844/21, de fecha 14/10/2021, dictada por la Dirección General de Rentas -fs. 144 del Expte. N° 8997/376/D/2021-.

La Resolución N° M 4844/2021 resuelve APLICAR al contribuyente INC S.A., CUIT N° 30-68731043-4, una multa de \$14.270.149,16 (pesos catorce millones doscientos setenta mil ciento cuarenta y nueve con 16/100), equivalente a dos veces el monto mensual retenido y no ingresado, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86, inciso 2), del Código Tributario Provincial, periodos mensuales 01/2018 a 12/2018.

El apelante funda su recurso bajo la consideración de los agravios que a continuación se exponen:

I.1.) Que el organismo fiscal le imputa una conducta defraudatoria, la cual no se encuentra acreditada en el caso de marras, ello debido a que fue él mismo quien procedió a presentar las correspondientes declaraciones juradas del tributo y abonado la mismas -más sus intereses-, sin provocar así ningún daño patrimonial al fisco.

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

Si bien el importe de las retenciones fue ingresado fuera de término, de manera alguna puede decirse que mantuvo en su poder fraudulentamente el importe de las mismas, por lo cual la conducta que se le imputa mediante la aplicación del art. 86 inc 2) del Código Tributario Provincial no se habría configurado, resultando errónea la aplicación de la sanción impuesta.

I.2.) Que la afectación del bien jurídico queda descartada en el presente caso, conforme ingresó las retenciones efectuadas con sus respectivos intereses, habiéndose producido una reparación integral del daño que se podría haber causado a las arcas fiscales. Sostiene que en autos debe aplicarse lo dispuesto por el art. 59, inc. 6) del Código Penal.

I.3.) Que la multa impuesta resulta carente de toda razonabilidad, siendo la misma desproporcionada, manifestando que la proporcionalidad de la sanción es un principio constitucional contemplado en el art. 75 de la Ley N° 5121.

I.4.) Que habiéndose ingresado el importe retenido más sus intereses resulta aplicable la reducción de sanción establecida en la Ley N° 9167.

Por todo lo expuesto, solicita se deje sin efecto la sanción aplicada.

II.- A fs. 1/6 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Funda sus argumentos en las siguientes consideraciones:

II.1.) Que el artículo 86 inc. 2) del Código Tributario Provincial prevé sanción para los agentes de retención que mantengan en su poder tributos retenidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos al fisco.

Sostiene que el ingreso fuera de término de los impuestos retenidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional que requiere el ilícito, pero esa presunción puede ser desvirtuada por el contribuyente a través de distintos medios de prueba, lo que no ocurre en las presentes actuaciones.

II.2.) Que la firma actúa como retentora de fondos ajenos para ingresarlos al fisco, por lo que cualquier reparación por ingreso de los mismos queda desnaturalizada ya que el perjuicio excede al de una simple omisión o retardo en el pago de un tributo.

Rechaza por improcedente la pretensión del apelante de la aplicación supletoria del artículo 59 del Código Penal, por cuanto la invocación de normas supletorias solo corresponde a falta de normas locales expresas en la materia.

II.3.) Que respecto a la cuantía de la sanción aplicada, la normativa prevista en el art. 86 del Código Tributario Provincial otorga la posibilidad de graduar la sanción entre dos a seis veces el importe del tributo retenido y no depositado a tiempo, en atención a las circunstancias del caso.

Teniendo en cuenta la naturaleza y la gravedad de la infracción cometida, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada.

II.4.) Que respecto al argumento de que la sanción debió haber sido graduada de conformidad con las previsiones del art. 7 inc c) de la Ley N° 8873 –reestablecida por Ley N° 9236- cabe rechazar el mismo por improcedente, ya que el apelante no cumplió con los requisitos previstos para acceder a los beneficios dispuestos en dicha normativa.

En base a lo expuesto, solicita se confirme la sanción aplicada.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

III.- A fs. 13 del Expte. 4/926/2022 obra Sentencia Interlocutoria N° 12/22 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado el recurso, y se declara la cuestión de puro derecho, quedando los autos en condiciones de ser resueltos.

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, corresponde emitir opinión:

IV.1.) Por medio de la notificación del Sumario N° S/2516/2021 cursada al contribuyente, se inicia la instrucción del mismo por la presunta configuración de la infracción prevista en el art. 86 inc. 2) del C.T.P. por los períodos 01/2018 a 12/2018, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, teniendo en cuenta que los vencimientos para el ingreso del tributo eran los días 07/02/2018, 13/03/2018, 11/04/2018, 10/05/2018, 07/06/2018, 07/07/2018, 07/08/2018, 12/09/2018, 12/10/2018, 09/11/2018, 12/12/2018 y 11/01/2019 respectivamente, habiendo sido ingresados en forma posterior a dichas fechas.

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

C.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Si bien el agente presentó las declaraciones juradas relativas a los periodos mencionados antes de su vencimiento, con fecha 17/09/2020 procedió a rectificar la totalidad de las mismas, habiendo declarado en dichas rectificaciones un tributo mayor a abonar al fisco al cuantificado en las declaraciones juradas originales, por lo cual no puede considerarse que haya cumplido con su obligación como agente de retención en los plazos legales establecidos

Conforme ello, a fs. 144 del Expte. N° 8997/376/D/2021 rola Resolución N° M 4844/2021 emitida por la D.G.R. el 14/10/2021, la que en su art. 1° aplica al contribuyente una multa de \$14.270.149,16 (pesos catorce millones doscientos setenta mil ciento cuarenta y nueve con 16/100), equivalente a dos veces el monto mensual retenido y no ingresado, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86, inciso 2), del Código Tributario Provincial, periodos mensuales 01/2018 a 12/2018 y contra este acto, el contribuyente presenta su Recurso de Apelación.

El apelante alega que el organismo fiscal le imputa una conducta defraudatoria, la cual no se encuentra acreditada en el caso de marras, ello debido a que fue él mismo quien procedió a presentar las correspondientes declaraciones juradas del tributo y abonado la mismas -más sus intereses-, sin provocar así ningún daño patrimonial al fisco.

Sostiene que si bien el importe de las retenciones fue ingresado fuera de término, de manera alguna puede decirse que mantuvo en su poder fraudulentamente el importe de las mismas, por lo cual la conducta que se le imputa mediante la aplicación del art. 86 inc 2) del Código Tributario Provincial no se habría configurado, resultando errónea la aplicación de la sanción impuesta.

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: (...) 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 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.

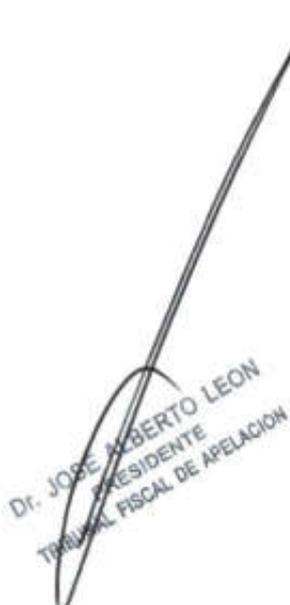
Para poder confirmar la existencia de defraudación fiscal por parte del contribuyente, es necesario comprobar en primer lugar el aspecto objetivo del hecho punible, el cual reside, en éste caso, en no haber depositado en tiempo y forma al fisco los tributos efectivamente retenidos. En los presentes actuados, se encuentra fuera de controversia que INC S.A., no ingresó al fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales.

El contribuyente debió haber ingresado los importes retenidos en los días 07/02/2018, 13/03/2018, 11/04/2018, 10/05/2018, 07/06/2018, 07/07/2018, 07/08/2018, 12/09/2018, 12/10/2018, 09/11/2018, 12/12/2018 y 11/01/2019 respectivamente, importes que fueron efectivamente ingresados con más sus intereses en fecha 17/09/2020, razón por la cual la Autoridad de Aplicación inició el sumario pertinente, encuadrando su conducta 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, se debe acreditar la imputabilidad del autor a fin de ser viable la calificación legal atribuida al contribuyente.

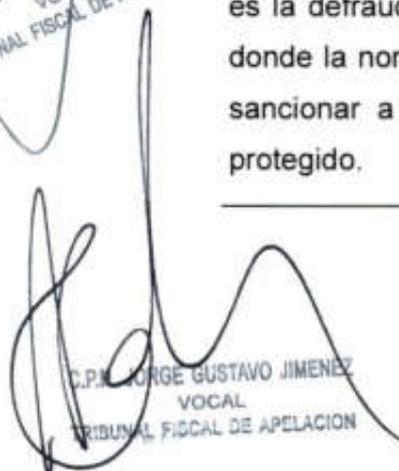
En el presente caso, considero que la D.G.R. inició correctamente el sumario al apelante, encuadrando su conducta en las disposiciones del art. 86 inc 2), ya que el marco de legalidad que otorga el C.T.P., establece que la conducta imputada es la defraudación fiscal, conforme el Derecho Positivo aplicable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



Dr. JORGE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

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, es quien opera la cadena causal.

Por ello, la imputación efectuada por la D.G.R. es de carácter "Iuris 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 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 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, Arístides 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 86º inciso 2) y en la presunción establecida por ley, en el artículo 88º 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 88º, 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 88º inciso 3) para acreditar la conducta del agente, ya que según se desprende de las constancias de autos, el mismo no ha logrado probar la inexistencia del elemento subjetivo propio del tipo infraccional imputado, es decir, no aporta ningún elemento probatorio que permita eximir su responsabilidad, máxime cuando el acto administrativo por medio del cual se aplica la sanción, en su condición de tal goza de presunción de legitimidad.

"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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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. 86° inciso 2) y corresponde hacer operativa la presunción del art. 88° inc. 3) del C.T.P., ya que el responsable al conservar las retenciones por un lapso que excede el plazo de su vencimiento para ingresarlas al fisco, nos indica inequívocamente que su conducta se encuentra guiada por la intención de defraudar, elemento subjetivo necesario para confirmar la sanción impuesta.

IV.2.) Sostiene el apelante que la afectación del bien jurídico queda descartada en el presente caso, conforme ingresó las retenciones efectuadas con sus respectivos intereses, habiéndose producido una reparación integral del daño que se podría haber causado a las arcas fiscales. Manifiesta que en autos debe aplicarse lo dispuesto por el art. 59, inc. 6) del Código Penal.

Con respecto a la "reparación Integral del daño" solicitada por el apelante, 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.

Teniendo presentes estos conceptos, es propicio revelar que en nuestra Provincia existe un ordenamiento que establece normas aplicables a la cuestión, habiendo receptado la remisión normativa a la que el C.P. 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 infracciones imputadas por la D.G.R, que datan de los periodos fiscales 01/2018 a 12/2018, la normativa local no preveía expresamente la reparación integral alegada.

La parte actora, 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 C.P., que a la otra acción penal, más genérica, contenida en el artículo 59 inc. 6) del C.P.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 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 C.P.), pero siempre con arreglo a las circunstancias fácticas del procedimiento.

En virtud de lo apuntado, y atendiendo a las mentadas disposiciones del artículo 64 del C.P., 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 C.P., 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 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° 11.863 (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.").

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 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 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



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

multas cuestionadas, se encuentran extintas, ni por aplicación del art. 64 del C.P. ni del artículo 59, inciso 6 del Código Penal.

IV.3.) El apelante sostiene que la multa impuesta resulta carente de toda razonabilidad, resultando la misma desproporcionada, siendo la proporcionalidad de la sanción un principio constitucional contemplado en el art. 75 de la Ley N° 5121.

Al respecto, cabe destacar que la normativa prevista en el art. 86 del Código Tributario Provincial otorga al fisco la facultad de graduar la sanción entre dos a seis veces el importe del tributo retenido y no depositado en el tiempo oportuno. Ello en consideración del caso y de la gravedad de la infracción cometida.

El art 75 del Código Tributario Provincial dispone: *"Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 78. La graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con el grado de culpa o dolo del infractor."*

Tomando en cuenta la naturaleza y la gravedad de la infracción cometida, y considerando que la graduación de las multas es una facultad legal que le es conferida al fisco mediante lo dispuesto por la normativa expuesta supra, considero que deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada.

IV.4.) 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.

El art. 7 de la Ley N 8873 dispone en su parte pertinente: *"(...) Lo dispuesto en los puntos precedentes, salvo lo establecido en el inciso d), 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.

V.- Por ello, corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente INC S.A., CUIT N° 30-68731043-4, contra la Resolución N° M 4844/2021 de la Dirección General de Rentas de fecha 14/10/2021, y por ello, CONFIRMAR la sanción impuesta en su art. 1°, por un monto de \$14.270.149,16 (pesos catorce millones doscientos setenta mil ciento cuarenta y nueve con 16/100), equivalente a dos veces el monto mensual retenido y no ingresado, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86, inciso 2), del Código Tributario Provincial, periodos mensuales 01/2018 a 12/2018.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

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

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1.- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente INC S.A., CUIT N° 30-68731043-4, contra la Resolución N° M 4844/2021 de la Dirección General de Rentas de fecha 14/10/2021, y por ello, CONFIRMAR la sanción impuesta en su art. 1°, por un monto de \$14.270.149,16 (pesos catorce millones doscientos setenta mil ciento cuarenta y nueve con 16/100), equivalente a dos veces el monto mensual retenido y no ingresado, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86, inciso 2), del Código Tributario Provincial, periodos mensuales 01/2018 a 12/2018.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

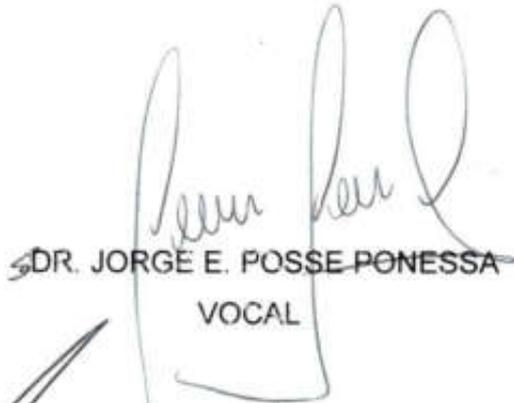
2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

S.S.

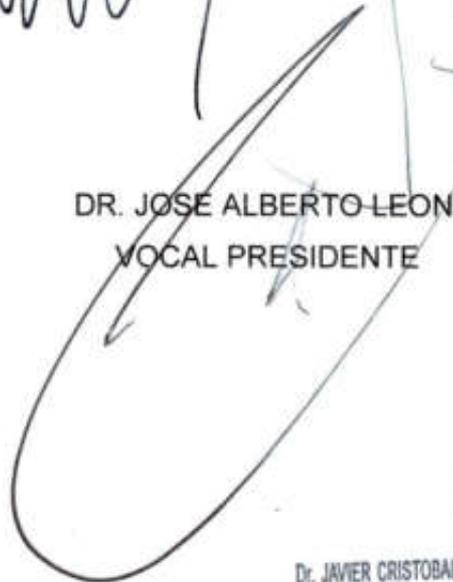
HACER SABER



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE-PONESSA
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION