

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 24 días del mes de Julio de 2023 se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el CPN Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **"COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR SA – EN FORMACIÓN S/ RECURSO DE APELACIÓN"**, Expte. N° 368/926/2020 (Expte. DGR N° 38779/376/S/2018); y

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: CPN Jorge Gustavo Jiménez.-

El CPN Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I.- El contribuyente COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR SA – EN FORMACIÓN CUIT N° 30-71182832-6, por medio de apoderado, a fs. 24/27 del Expte. DGR N° 38779/376/S/2018, deduce Recurso de Apelación contra de la Resolución N° M 474/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 14/02/2020, obrante a fs. 21 del mencionado expediente.-

En ella se resuelve: Aplicar a la firma, en su carácter de Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, una multa de \$ 1.483.329,24 (Pesos Un Millón Cuatrocientos Ochenta y Tres Mil Trescientos Veintinueve con 24/100) 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 05/2018.-

El apelante afirma que la Autoridad de Aplicación incurre en un error conceptual al encuadrar la conducta en el tipo infraccional de defraudación fiscal establecida por el art. 86 inc. 2) CTP. Afirma que la mencionada figura requiere la existencia de dolo, lo que supone el engaño o fraude, llevados a cabo con la intención de dañar.-

Manifiesta que de un simple análisis de la conducta del encartado surge que jamás pudo actuar con dolo, ya que presentó las declaraciones juradas correspondientes al impuesto retenido. Indica que con ellas puso en conocimiento de la administración el

importe de las retenciones, sin perjuicio de haber ingresado tardíamente la totalidad del tributo con más sus intereses.-

Expresa que la documentación acompañada demuestra que determinó correctamente el monto del impuesto a ingresar e informo al fisco el tributo retenido a través de la declaración jurada; todo ello con anterioridad al inicio del presente sumario.-

Sostiene que la administración no realizó una adecuada valoración de la conducta, omitiendo el examen del elemento subjetivo doloso necesario para configurar la infracción. Añade que ello demuestra el abandono de la búsqueda de la verdad material objetiva, atento a que las declaraciones juradas de impuestos y las constancias de los pagos realizados se encuentran en poder de la DGR con anterioridad al inicio del sumario.-

Asevera que la falta de análisis e investigación de los antecedentes de la causa y de los elementos subjetivos del tipo implican una transgresión del art. 3 inc. a) de la Ley 4537 y una violación del debido proceso establecido por el art. 18 CN. Cita doctrina y jurisprudencia que entiende aplicable al caso.-

Afirma que el principio constitucional de personalidad de la pena exige que la presunta conducta dolosa sea investigada, analizada y probada por la propia administración. Entiende que la DGR no puede valerse de presunciones abstractas como las contenidas en el art. 88 inc. 3) CTP para aplicar la sanción, sino que el elemento subjetivo doloso debe ser debidamente probado para su encuadre en el tipo infraccional.-

Manifiesta que la administración aplica la presunción del art. 88 CTP, contenida en su inc. 3) de una manera arbitraria y abstracta, ya que solo alude a un incumplimiento normativo, que no detalla ni analiza. Asegura que tal fundamento resulta insuficiente para sustentar una defraudación fiscal.-

Sostiene que para la configuración de la figura infraccional defraudatoria, el ente recaudador debe acreditar no solo la conducta omisiva, sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Cita Jurisprudencia.-

Afirma que la resolución impugnada es nula, ya que la aplicación de los arts. 86 inc. 2) y 88 CTP requieren la existencia de pruebas concretas de la configuración del dolo, derivada de un examen lógico, coherente e intelectual de las constancias de autos y de las normas aplicables. Indica que nada de ello ha ocurrido en el presente

expediente, ya que se fundamenta la existencia del elemento subjetivo en la aplicación vacía y automática de presunciones normativas.-

Expresa que la administración debió aplicar el art. 59 inc. 6) del Código Penal en virtud de no existir daño al bien jurídico que la sanción tiende a proteger. Asevera que la recaudación no fue afectada, ya que presentó la declaración jurada del impuesto retenido y posteriormente ingresó el monto omitido con más sus intereses.- Entiende que permitir la aplicación de una multa sin la existencia de un daño que la sustente implica una expropiación sin indemnización, violatoria del art. 17 CN. Asevera que ello implica un enriquecimiento ilícito por parte del fisco, derivado de la percepción de una sanción pecuniaria sin causa.-

Considera que la multa impuesta resulta ilegal e inconstitucional, atento a la inexistencia de daño a la recaudación que la justifique. Requiere que se declare la nulidad de la resolución impugnada y se lo libere de la sanción.-

Ofrece como prueba todas las constancias del expediente, los antecedentes obrantes en la DGR y la documentación que acompaña.-

II.- La Dirección General de Rentas contesta el traslado del recurso (fs. 01/06 del Expte. de cabecera), conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.-

La Autoridad de Aplicación sostiene que el art. 86 inc. 2) CTP prevé sanción para los agentes de retención que mantengan en su poder los tributos retenidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos al fisco. Indica que tal conducta que se verifica en el presente caso, atento a la demora en que incurrió la firma en ingresar los montos retenidos. Considera que también resulta aplicable la presunción del propósito de defraudar contenido en el art. 88 inc. 3 CTP, derivado de la manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación de ellos que hagan los sujetos pasivos respecto de sus obligaciones tributarias.-

Afirma que debe tenerse en cuenta lo establecido por el art. 10 de la Resolución General N° 23/02 que habilita la aplicación de sanciones a los agentes de retención que omitan efectuar y/o depositar las retenciones o incumplan total o parcialmente las obligaciones establecidas en la norma, sin que existan causales para relevarlo de las consecuencias de su conducta infraccional.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

J. GUSTAVO J. JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expresa que el agente de retención cumple con una obligación legal y maneja fondos ajenos, de lo que deriva la gravedad del hecho de no depositar en término los importes retenidos.-

En relación al elemento subjetivo considera que si bien se requiere la intención de defraudar al fisco -a diferencia de la presunción de inocencia del derecho penal- en materia de infracciones tributarias se produce una inversión de la carga de la prueba. En consecuencia es el imputado quien debe probar su inocencia, y en este caso el agente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra. Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso.-

Con respecto a la falta de perjuicio fiscal sostiene que la conducta que se intenta reprimir es la falta de ingreso en término de las retenciones practicadas, hecho que genera un grave perjuicio en las arcas del estado, al incidir en el cumplimiento de sus fines y propósitos. Indica que el hecho de haber depositado tardíamente los tributos retenidos implica la afectación del bien jurídico protegido, ya que la indisponibilidad de los fondos dispuestos por el agente afecta de manera directa a la renta fiscal. Plantea además, que el ingreso de las retenciones tuvo lugar a instancias de la notificación de la instrucción del sumario en fecha 28/06/2018.-

Recalca que el agente de retención adeuda al Fisco el ingreso de los tributos previamente captados de terceros, por lo que se trata de fondos ajenos con destino a la cancelación de las obligaciones tributarias de aquellos. Agrega que tolerar que el agente mantenga en su poder los tributos implica permitirle el uso de fondos públicos con fines de autofinanciamiento.-

Manifiesta que el planteo de nulidad no resulta procedente, atento a que el acto contiene todos los elementos esenciales, consistentes en la causa, la imputación clara y precisa, el impuesto y periodo incumplido, así como la tipificación legal y la normativa en la que se fundamenta el dolo. Indica que tales componentes son acordes a los requisitos establecidos por la Ley de Procedimiento Administrativo y al CTP. Cita precedentes jurisprudenciales.-

Respecto de la solicitud de aplicación del principio de reparación integral del daño, considera aplicables las normas específicas del Código Tributario Provincial referidas a las infracciones tributarias. Entiende que la materia no se encuentra regulada por las normas del Código Penal, ya que ellas se refieren a los delitos y

penas en general. Agrega que en este caso prevalece el principio de especialidad de las leyes.-

Afirma que en virtud de la notificación de inicio del sumario, no resulta aplicable el art. 91 CTP, que requiere la regularización espontánea de las obligaciones omitidas. Sin perjuicio de ello sostiene que si correspondiera 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 se refiere a la extinción de la acción penal en delitos reprimidos con multa. Dicha norma 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.-

Considera que la sanción aplicada en autos resulta ajustada a derecho por haberse impuesto al encartado la multa mínima, sin que exista cancelación voluntaria en instancia sumarial. Ello sin perjuicio del accionar de la DGR tendiente al ingreso de los fondos retenidos.-

En relación al monto de la multa destaca que la norma otorga la posibilidad de graduar la sanción entre 2 a 10 veces el importe mensual retenido y no depositado; de acuerdo con la naturaleza de la infracción, la capacidad contributiva y con el dolo o culpa del infractor. Indica que la sanción se gradúa en el mínimo legal vigente, por lo que deviene razonable y ajustada a derecho. Transcribe jurisprudencia.-

Ofrece prueba instrumental consistente en las constancias del expediente administrativo y hace reserva del Caso Federal art. 14 Ley 48.-

Concluye solicitando que no se haga lugar al recurso deducido y se confirme la resolución apelada.-

III.- A fs. 12 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 164/21, que declara la cuestión de puro derecho y llama autos para sentencia.-

A fs. 16/24 de estos actuados se presenta el apelante poniendo en conocimiento su adhesión a un plan de facilidades de pago regulado por Resolución N° 012/ME-2004, Tipo 500, N° de Plan 145406, fecha de emisión: 27/04/2021, por un importe original de \$1.483.329,24; dividido en doce cuotas de \$123.610,77, correspondiente al monto total de la multa cuestionada, con más sus intereses resarcitorios. Solicita archivo de las actuaciones por pago total. Adjunta documentación.-

Corrido el traslado de la presentación realizada, la Autoridad de Aplicación contesta a fs. 28 del expediente de cabecera. Informa que la deuda no se encuentra

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

cancelada por cuanto la misma ha sido financiada en 12 cuotas, de las cuales lleva abonadas 3 a la fecha del responde. Indica que, atento al allanamiento formulado por el infractor, corresponde dejar en suspenso el cobro de la multa hasta la cancelación total del plan.-

A fs. 31/32 de las presentes actuaciones, obra la Sentencia Interlocutoria N° 277/2022, por la que se ordena una medida para mejor proveer, debidamente cumplimentada a fs. 36/39. La Autoridad de Aplicación informa que el plan de facilidades de pago antes mencionado se encuentra en estado caduco. Comunica que de las 12 cuotas pactadas, se encuentran 11 abonadas, existiendo un saldo impago de deuda histórica de \$ 123.610,77. Acompaña la documentación pertinente.-

IV.- Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° M 474/20 de fecha 14/02/2020, resulta ajustada a derecho.-

Por medio de la notificación del sumario N° B10/S/0417/2018 cursada al responsable de la referencia, se inicia la instrucción del procedimiento sancionatorio por la presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 86° inciso 2) del CTP, por el período 05/2018, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención. La Autoridad de Aplicación verifica que el vencimiento para el ingreso del tributo retenido operaba el día 14/06/2018 y el agente ingresó el monto correspondiente más los intereses en fecha 10/07/2018, Constata la existencia de un lapso temporal de retención injustificada de fondos fiscales.-

Cabe resaltar que en fecha 14/06/2018 la firma encartada presenta la DDJJ correspondiente al período en cuestión, donde exterioriza el monto de \$741.664,62 correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos retenido. Ello implica que el monto a ingresar resulta informado a la Autoridad de Aplicación por el propio agente.-

En cumplimiento del art. 123 CTP, la instrucción del sumario es debidamente notificada a la firma, que deja vencer los términos sin formalizar descargo ni ofrecer pruebas que hagan a su derecho.-

Mediante Resolución N° M 474/20 emitida por la DGR el 14/02/2020 (fs. 21 Expte. DGR) se aplica al responsable una multa de \$ 1.483.329,24 equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido y no depositado, período fiscal 05/2018 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Agente de Retención, por encontrarse su conducta

incurra en la causal del artículo N° 86° inciso 2) del CTP. El agente presenta recurso de Apelación contra la mencionada resolución.-

V.- De la lectura de la Resolución apelada surge que la conducta imputada al responsable consiste en el ilegítimo mantenimiento en su poder de los tributos retenidos, después de haber vencido el plazo en que debieron ser ingresados al Fisco. Dicho proceder se encuentra tipificado en el ordenamiento tributario nacional y provincial, resultando objeto de sanciones de diversa naturaleza.-

Tradicionalmente se ha sostenido el carácter penal de las infracciones tributarias. En este sentido se ha dicho que *"La idea de pena no es exclusiva del Código Penal, sino que los casos de su existencia se hallan abundantemente esparcidos en todo el derecho y también, pues, en el Derecho Tributario. Las penas pecuniarias que se encuentran habitualmente en todo el Derecho Tributario y no sólo de nuestro país, no son suficientes para caracterizar el Derecho Tributario Penal. Tampoco las penas pecuniarias son extrañas al derecho penal propiamente dicho, ni las penas privativas de la libertad personal son exclusivas de éste. En conclusión, el derecho tributario penal es derecho penal que no se ha separado del derecho tributario"* (Dino Jarach; "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", (3ª ed), Abeledo Perrot, 1999, Buenos Aires, pg. 403).-

El carácter claramente punitivo de las sanciones tributarias implica la identidad ontológica del ilícito tributario con el penal. La equivalencia cualitativa es indudable, sin perjuicio de que puedan aparecer ciertos matices cuantitativos que provoquen un grado de particularismo en lo represivo fiscal, que sin embargo no conmueve su naturaleza penal. En consecuencia, los principios generales de este último son directamente aplicables a aquel.-

Al respecto el Superior Tribunal de la Provincia ha decidido *"No resulta controvertido el carácter punitivo de las multas y clausuras que la Administración aplica a los ilícitos tributarios. Es jurisprudencia reiterada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que las sanciones pecuniarias de referencia establecidas por leyes fiscales y administrativas son de naturaleza penal, dado que no tienen por objeto reparar un posible daño causado, sino que tienden prevenir y castigar la violación de las disposiciones pertinentes y que, dicho carácter represivo, no se altera por la existencia de un interés fiscal accesorio en su percepción (Fallos: 202:293; 287:76; 289:336; 290:202; 308:1224). En la doctrina especializada se ha dicho que 'el*

derecho penal tributario, desde el punto de vista de las sanciones que aplica a los infractores a sus normas, es de carácter penal en cuanto impone verdaderas penas que son consecuencia jurídica consistentes en una disminución de bienes jurídicos tendientes a reprimir la trasgresión cometida y a evitar infracciones futuras' (...). Más allá de las divergencias existentes en torno a la naturaleza jurídica de la infracción tributaria y a la rama del derecho a la que pertenecen las disposiciones que regulan dicho ilícito, los autores, en general, coinciden en cuanto al carácter punitivo de las sanciones de marras". Excma. Corte Suprema De Justicia - Sala Laboral y Contencioso Administrativo, *in re* "Ahualli Jorge Roberto vs. Provincia De Tucumán s/ inconstitucionalidad", Sentencia N° 894 del 16/08/2016.-

A partir de las constancias de autos se constata que el responsable presenta su DDJJ en fecha 14/06/2018, correspondiente a la posición 05/2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, con vencimiento en igual fecha. En ella se exterioriza el monto a depositar, aunque sin cumplimentar el efectivo pago. La prestación recién se ejecuta en fecha 10/07/2018, adicionando los intereses correspondientes al retardo incurrido.-

La resolución impugnada encuadra la conducta en el artículo 86 inciso 2) CTP vigente al momento de la infracción, según el cual "Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a diez (10) 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 Autoridad de Aplicación tiene por configurada la conducta típica contenida en la norma, y con cita de la presunción del propósito defraudatorio establecida por el art. 88 inc. 3) CTP; aplica una multa \$ 1.483.329,24 equivalente a dos (02) veces el monto mensual retenido. Se verifica que la sanción aplicada corresponde al mínimo de la escala legal prevista.-

Como consecuencia de la naturaleza punitiva de las sanciones tributarias, deviene necesario aplicarles los principios emanados de la Constitución Nacional y de las Convenciones con rango constitucional, que rigen el ordenamiento penal, siendo también rectores del sistema represivo tributario. De igual modo resultan aplicables

los principios generales del derecho penal, salvo que las normas tributarias contemplen regulaciones específicas.-

Entre estos principios se encuentra el de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna. Este postulado originalmente revestía un rango meramente legal, derivado de su incorporación en el art. 4 CP. Sin embargo, partir de la incorporación de las Convenciones sobre Derechos Humanos contempladas por el art. 75 inc. 22 CN, el principio pasa a tener rango constitucional.-

El art. 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos establece "Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello". A su turno, el art. 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos dispone "Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicación en el momento de la comisión de delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello".-

La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos es pacífica en el sentido de la aplicabilidad del art. 9 de la CADH a las sanciones administrativas, según surge de los precedentes "López Mendoza vs. Venezuela", Sentencia del 01/09/2011 (Serie C N° 233); "Maldonado Ordóñez Vs. Guatemala", Sentencia del 03/05/2016 (Serie C N° 311) y "Baena Ricardo y otros Vs. Panamá", Sentencia del 02/02/2001 (Serie C N° 72). En el último de los pronunciamientos citados, el Alto Tribunal Interamericano sostuvo: *"En relación con lo anterior, conviene analizar si el artículo 9 de la Convención es aplicable a la materia sancionatoria administrativa, además de serlo, evidentemente, a la penal (...) es preciso tomar en cuenta que las sanciones administrativas son, como las penales, una expresión del poder punitivo del Estado y que tienen, en ocasiones, naturaleza similar a la de éstas. Unas y otras implican menoscabo, privación o alteración de los derechos de las personas, como consecuencia de una conducta ilícita. Por lo tanto, en un sistema democrático es preciso extremar las precauciones para que dichas medidas se adopten con estricto*


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

respeto a los derechos básicos de las personas y previa una cuidadosa verificación de la efectiva existencia de la conducta ilícita. Asimismo, en aras de la seguridad jurídica es indispensable que la norma punitiva, sea penal o administrativa, exista y resulte conocida, o pueda serlo, antes de que ocurran la acción o la omisión que la contravienen y que se pretende sancionar. La calificación de un hecho como ilícito y la fijación de sus efectos jurídicos deben ser preexistentes a la conducta del sujeto al que se considera infractor. De lo contrario, los particulares no podrían orientar su comportamiento conforme a un orden jurídico vigente y cierto, en el que se expresan el reproche social y las consecuencias de éste. Estos son los fundamentos de los principios de legalidad y de irretroactividad desfavorable de una norma punitiva".-

La aplicación del principio de ley penal más favorable se encuentra expresamente receptado por el art. 68 CTP, que establece "Las normas tributarias punitivas solo regirán para el futuro, no obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves".-

Respecto al carácter de ley más favorable se ha dicho que *"la comparación debe ser hecha con relación a todo el contenido de la ley, partiendo de la pena, de los elementos constitutivos de la figura delictiva, de las circunstancias agravantes o atenuantes de la infracción, y tomando también las demás situaciones que influyen en la ejecución de la pena..."* (Sebastián Soler; Derecho Penal Argentino, TEA, Buenos Aires, 1999 Tº I, pg. 259).-

Las normas citadas obligan a este Tribunal a verificar la aplicabilidad del mencionado principio, cuando exista una variación del derecho objetivo infraccional, correspondiente a la conducta sancionada por la Autoridad de Aplicación. De igual modo, resulta necesario verificar la aplicabilidad de los precedentes judiciales y administrativos elaborados con anterioridad a la modificación legislativa.-

Mediante Ley Provincial Nº 9660 (BO 02/01/2023) se modifica la infracción de omisión establecida en el art. 85 CTP, referida a los agentes de retención en los siguientes términos "...Asimismo, los agentes de retención, percepción o recaudación que, habiendo actuado como tales, procedan a ingresar el monto retenido, percibido o recaudado con más sus intereses luego de operado su vencimiento, y siempre que tales sujetos no se hubieren acogido al beneficio previsto en el art. 91, serán reprimidos con una multa graduable entre el 55%

(cincuenta y cinco por ciento) y el 100% (ciento por ciento) del gravamen no ingresado oportunamente...".-

Corresponde analizar si estamos en presencia del mismo comportamiento infraccional, o de figuras conductuales diversas. En este sentido se constata que el supuesto de hecho previsto en ambas normas consiste en el proceder del agente de retención, que mantiene en su poder los tributos retenidos después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco. Ambos tipos penalizan la ilegítima disposición de fondos públicos por parte del agente.-

Dicha conducta también se encuentra tipificada por el art. 4 del régimen penal tributario establecido por la Ley N° 27430 como delito de apropiación indebida de tributos, en los siguientes términos: "Será reprimido con prisión de dos a seis años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los treinta días corridos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado, superare la suma de cien mil pesos por cada mes". El salto de la figura infraccional a la delictiva requiere del transcurso del plazo de demora y la condición objetiva de punibilidad consistente en el monto no ingresado.-

Respecto de la relación entre el tipo delictual e infraccional, la doctrina ha sostenido que *"ambas figuras contienen un tipo penal similar, con la distinción del plazo de 30 días, previsto en la Ley Penal Tributaria y no contenido en la Ley de Procedimiento Tributario. Por lo tanto, si estamos ante una apropiación indebida con un importe menor a los \$100.000 correspondería la aplicación de la figura del art. 48 de la ley 11.683 que excluye al tipo penal de la LPT, por no haberse verificado el elemento objetivo de esta última. De resultar un importe mayor, se podrá aplicar el régimen penal tributario y, de corresponder, la multa por defraudación del art. 48 de la ley 11.683"*. (Humberto Bertazza, "Régimen Penal Tributario Comentado", La Ley, 2020, Pg. 52).-

Es decir que -actualmente- la conducta del agente puede constituir delito penal tributario e infracción tributaria. Constituirá delito si la demora dolosa supera los treinta días y se cumple la condición objetiva de punibilidad. Será infracción de defraudación en caso de retención dolosa, mientras que constituirá infracción de

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

omisión en caso de retención culposa y depósito de los fondos con más sus intereses.-

En el plano estrictamente infraccional verificamos que la modificación legislativa realizada en el art. 85 CTP implica la atenuación de la sanción establecida para la conducta del agente que mantiene en su poder tributos retenidos después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco. El comportamiento deja de ser punible a título de defraudación y pasa a ser encuadrado como omisión de impuestos, a condición de que el agente proceda -luego de configurada la infracción- al posterior ingreso del monto retenido con más los intereses devengados a partir del vencimiento, y no existan elementos que acrediten la existencia de dolo.-

El agravamiento o atenuación de las sanciones asignadas determinadas conductas estimadas como disvaliosas, es una materia propia de la política sancionatoria reservada al legislador. El criterio legislativo no puede -en principio- ser revisado por este Tribunal, salvo notoria arbitrariedad o la verificación de los supuestos establecidos por el art. 161 CTP; situaciones que no se aprecian en el caso.-

En este sentido se ha dicho que *"A los fines de la declaración de inconstitucionalidad es preciso no desconocer el amplio margen que la política criminal le ofrece al legislador para establecer las consecuencias jurídicas que estime convenientes para cada caso, en virtud del cual solo la repugnancia manifiesta e indubitable con la cláusula constitucional permitiría sostener que aquel excedió el marco de su competencia"*. Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* "Hukwudi, Anthoni s/ Incidente de Recurso Extraordinario", Sentencia del 11/11/2021 (Fallos: 344:3458).-

De las constancias de autos, de las exposiciones de las partes y de la documentación acompañada surge que el agente realiza la retención de los fondos correspondientes al período mensual 05/2018, por la suma de \$741.664,62, presentando la declaración jurada correspondiente. Se encuentra acreditado que el pago no se efectúa a la fecha del vencimiento (14/06/2018), sino que los fondos son ingresados con posterioridad (10/07/2018), adicionando los intereses resarcitorios correspondientes.-

En el tipo infraccional omisivo la conducta penada consiste en el incumplimiento culpable o negligente del deber material del agente de ingresar el impuesto retenido en tiempo y forma, sin perjuicio del ingreso tardío de los fondos con más sus intereses. A diferencia de la figura dolosa, donde el elemento subjetivo requiere la

acreditación directa o por medio de indicios presuncionales; en el campo infraccional culposo, la liberación de responsabilidad solo puede justificarse por la existencia de una concreta causal de excusación legal, cuya acreditación se encuentra a cargo del infractor.-

De las constancias de autos no surge que el apelante haya invocado -ni mucho menos probado- la existencia de una causal subjetiva de eximición de responsabilidad por el ingreso tardío de las retenciones. Toda su defensa se circunscribe a sostener la inexistencia de dolo en su conducta omisiva.-

Respecto de la liberación de la responsabilidad infraccional se ha decidido "*Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente. Si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente*". Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Casa Elen Valmi de Claret y Garello c/ DGI", Sentencia del 31/03/1999, (Fallos 322:519).-"

De la variación del derecho objetivo en materia infraccional resulta la inaplicabilidad al caso de la doctrina establecida por la Excm. Corte Suprema de Justicia de la Provincia en el fallo "Agropecuaria El Sauce SA c/Provincia de Tucumán - DGR - s/Nulidad Revocación", Sentencia N° 1108, del 10/11/2021. En dicho precedente la revocación de la sentencia de anterior instancia se fundó en la falta de encuadre de la conducta del agente en la figura defraudatoria del art. 86 inc. 2 CTP, atento a no haberse verificado ninguno de los indicios que fundamentan la presunción de dolo establecida por el art. 88 CTP.-

En el presente caso la conducta del agente -tal como se encuentra acreditada en autos- resulta desplazada de la figura dolosa a la culposa.-

Se verifican las condiciones para la aplicación del principio de la ley penal más favorable, por lo que corresponde evaluar el comportamiento verificado por el responsable, de acuerdo a la tipificación infraccional establecida por la ley N° 9660.

En consecuencia se recalifica la conducta del agente de retención como Omisión de Impuestos, por encuadrar la misma en la figura prevista por el art. 85, párrafo 2º CTP, conforme surge de los antecedentes obrantes en autos.-

Resulta especialmente relevante para la solución del caso, que la resolución apelada aplica el mínimo de la escala legal al graduar la sanción. En consecuencia, se establece la multa en el mínimo legal contemplado para la figura infraccional en la que se reencuadra la conducta; equivalente al 55% (cincuenta y cinco por ciento) del monto retenido y no ingresado al fisco a la fecha del vencimiento.-

En relación a la aplicación del principio de ley penal más benigna en materia infraccional tributaria, el Superior Tribunal Provincia ha decidido: *"La aplicación de sanciones por parte del Fisco, en tanto manifestación del ius puniendi del Estado, se encuentra inexorablemente subordinada a los principios y garantías penales de rango constitucional (cfr. art. 33 Constitución Nacional y art. 24 Constitución de Tucumán). De entre los mentados principios elementales resulta de particular importancia, para la adecuada resolución de la litis, el de la 'ley penal más benigna'. Si bien éste ha sido receptado por el derecho positivo provincial, al disponer que 'las normas tributarias punitivas sólo regirán para el futuro, no obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breve' (cfr. art. 68 CTP), más completa pareciera la fórmula empleada por la Convención Americana Sobre Derechos Humanos en la medida que, además de reconocer la misma excepción a la irretroactividad de las leyes cuando sea en beneficio del autor del hecho ilícito, al prohibir la imposición de una pena más grave que 'la aplicable al momento de la comisión del delito' (cfr. art. 9 Pacto San José de Costa Rica) da cuenta, en forma acabada, del alcance del principio de maras en el sentido de que, éste, no se limita a la aplicación retroactiva de aquella ley que resultare más beneficiosa a los intereses del sancionado sino que, en algunos casos, importará en rigor la ultra actividad de la norma anterior de mayor lenidad".* Excma. Corte Suprema De Justicia. - Sala Laboral y Contencioso Administrativo *in re* "Visión Express Argentina SA vs. Provincia De Tucumán -DGR s/nulidad - revocación", Sentencia N° 611 del 21/08/2013.-

El alcance de la sanción deberá limitarse al saldo de la multa no abonada, originado en la caducidad del plan de facilidades de pago Resolución N° 012/ME-2004, Tipo

500, N° de Plan 145406, fecha de emisión: 27/04/2021, recalculado de acuerdo a los parámetros establecidos por el art. 85, párrafo 2° CTP.-

La Resolución N° M.474/20 toma como base de cálculo el monto no depositado que asciende a la suma de \$741.664,62, aplicando una multa equivalente a dos veces dicho monto, es decir \$1.483.329,24. El plan de facilidades de pago divide el monto de la multa en 12 cuotas iguales de \$123.610,77; resultando adeudada solo la última cuota del plan.-

A efectos de fijar la base para recalcular la multa según los nuevos parámetros normativos corresponde dividir en 12 el monto retenido y no depositado, que da por resultado la suma de \$61.805,38. En consecuencia, corresponde reducir el saldo de la sanción pendiente de pago en la proporción establecida por el mínimo de la escala contemplada por el art. 85, párrafo 2° CTP (55%), fijando la multa en la suma de \$33.992,96.-

VI.- Por las consideraciones que anteceden propongo HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación deducido por el agente de retención COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR SA – EN FORMACIÓN, CUIT N° 30-71182832-6, contra la Resolución N° M 474/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 14/02/2020. En consecuencia REENCUADRAR la conducta infraccional en la figura contemplada por el art. 85 párrafo 2° CTP y RECTIFICAR la sanción de Multa aplicada por el art. 1° de la resolución recurrida, la que quedará fijada en la suma de Pesos Treinta y Tres Mil Novecientos Noventa y Dos con 96/100 (\$33.992,96), conforme lo considerado. Así voto.-

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

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I°, II°, III° y IV° del voto que precede, y formulo disidencia con relación al encuadre jurídico de la cuestión sometida a Resolución y la conclusión expuesta en los items V° y VI°. Ello, por los fundamentos que explayaré a continuación.

II.- Preliminarmente, se advierte que en similares casos al que aquí se resuelve (Sentencia TFA N° 57/21 "ACHERAL S.A.", Sentencia TFA N° 5/22 "FONTANETTO OSCAR RAUL PEDRO S.A.", Sentencia TFA N° 8/22 "BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L.", entre otras), este Tribunal se pronunció por el rechazo del recurso de apelación, de conformidad a los argumentos allí establecidos.

Sin embargo, en otro caso análogo al que nos convoca, "AGROPECUARIA EL SAUCE S.A. C/PROVINCIA DE TUCUMAN -DGR -S/NULIDAD REVOCACION", mediante Sentencia N° 1108, 10/11/2021, la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Provincia acogió parcialmente el recurso de casación presentado por la actora contra la Sentencia N° 564/2019 pronunciada por la Sala II Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo, casando dicha Sentencia, y ordenando que se dicte nuevo pronunciamiento con arreglo a lo allí considerado.

Tal como lo hizo en los casos mencionados ("ACHERAL S.A.", "FONTANETTO OSCAR RAUL PEDRO S.A. y "BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L) la sentencia de este Tribunal había resuelto no hacer lugar al Recurso de Apelación presentado y confirmando la Sanción de Multa impuesta por la DGR por encuadrar la conducta del contribuyente en el artículo 86 inciso 2 del CTP.

En primer lugar, la Corte Suprema de Justicia de Tucumán, consideró procedente el agravio referido a la violación al principio de inocencia. *"En otras palabras, con fundamento en el art. 88 del C.T.P., la sentencia desplaza el principio de inocencia para presumir sin más la culpabilidad del contribuyente. Pues si bien el artículo 88 contiene distintos supuestos en los cuales la ley presume el propósito de defraudación, como correctamente lo postula la recurrente ninguno de ellos resulta aplicable al caso concreto de autos. La sentencia no aborda, siquiera tangencialmente, la forma en que se habría tipificado la supuesta conducta de la condenada por 'defraudación', conforme la descripción efectuada por alguno de los incisos del art. 88; no explica donde residiría el actuar doloso que ella 'presume, sin más'".*

A juicio del Supremo Tribunal, asiste razón a la recurrente cuando afirma que: *"de las constancias de autos puede advertirse que no existió una contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas -inciso 1-; tampoco existieron Declaraciones juradas que contengan datos falsos -inciso 2-. Por el contrario, en el caso de autos, es relevante el hecho de que mi mandante declaró las retenciones efectuadas en su respectiva declaración jurada, lo que constituye prueba irrefutable de la inexistencia de dolo en su accionar. Exactamente lo mismo podemos predicar del resto de los incisos del art. 88, los cuales resultan ajenos al caso concreto de autos. En consecuencia, mal puede atribuirse una omisión dolosa en quien le informó a la Administración qué*

debía y que además lo informó al tiempo del vencimiento de la declaración jurada, sin que esa deuda fuera jamás cuestionada por la Administración".

Aprecia la Corte de Tucumán que "la sentencia confunde el mero dolo en el incumplimiento de una obligación dineraria, con el dolo específico que requiere un tipo de naturaleza penal como el defraudatorio, que tutela un bien jurídico distinto al vulnerado con aquél, pues -en palabras de conocida doctrina y jurisprudencia- 'excede al de la integridad de la renta fiscal'. En ese sentido, basta con solo recordar que, en palabras del inolvidable Busso, el «concepto del dolo no es único en el derecho civil sino que se presenta desempeñando una triple función: 1°) como requisito para el delito civil; 2°) como vicio del consentimiento; 3°) como elemento para determinar la responsabilidad por daños y perjuicios en la inejecución de las obligaciones» (BUSO: Código Civil T III, comentario al art. 506, p. 26). La sentencia confunde indebidamente la segunda con la tercera de las acepciones que verifica la doctrina civilista, y de la mera constatación del dolo en la inejecución de las obligaciones, concluye en la existencia de un ardid o engaño".

Continúa diciendo el alto órgano jurisdiccional: "pero resulta que la mala fe en la inejecución de las obligaciones, produce un perjuicio que afecta directamente la integridad de la renta fiscal, y por ello se sanciona con el pago de intereses, mientras que el perjuicio producido con el ardid trasciende aquella integridad, afecta la eficiencia de los sistemas de contralor y la fe provisoria que merecen las declaraciones juradas, y por ello se reprime con severas multas. Y bastaría posar las miradas sobre lo elevado de las escalas, para advertir que, razonablemente, no podría ser la simple mora intencional lo que se pretende castigar con ellas".

En conclusión, el Superior Tribunal local entendió que el agravio de la recurrente es procedente pues "como también lo apunta, la D.G.R. no efectuó ningún ajuste, determinación y/o requerimiento sino que impuso una multa a partir de un monto que fue tempestivamente exteriorizado por su mandante, por lo que la conducta del agente de retención que autodenuncia tempestivamente la existencia de las retenciones es cuanto menos inidónea para tipificar la defraudación que demanda el tipo del inc. 2 del art. 86".

Por todo lo expuesto, el Címero Tribunal Provincial casó la sentencia objeto de recurso, conforme la siguiente doctrina legal: "Es descalificable como acto jurisdiccional válido la sentencia que: a) concluye en una presunción de actuación

dolosa, pero sin explicitar el modo en que se habría tipificado la supuesta conducta por "defraudación", conforme la descripción efectuada por alguno de los incisos del art. 88 del Código Tributario; b) del mero dolo en el incumplimiento de una obligación dineraria, concluye en la existencia del dolo específico que requiere un tipo de naturaleza penal como el defraudatorio"

III.- De la lectura de la Resolución apelada y tal como ocurría en "Agropecuaria El Sauce S.A.", en el caso que nos ocupa el propósito de defraudación no se presume, pues el contribuyente declaró las retenciones efectuadas en su respectiva declaración jurada, en fecha 14/06/2018, es decir, al vencimiento de la misma, conforme consta en autos, no pudiendo válidamente derivarse -de estas declarativas- la existencia de dolo en su accionar, es decir, no puede atribuirse una ocultación maliciosa a Complejo Alimenticio San Salvador SA, toda vez que informó lo que debía a la Administración.

Asimismo, se puede apreciar que la DGR en la Resolución que impone la Sanción de Multa, solo se limitó a transcribir en escasas líneas el contenido de la norma sancionatoria, sin efectuar un profundo análisis de las constancias de autos, así como la descripción de la conducta desplegada por la firma recurrente, me refiero puntualmente a los hechos que este vocal considera relevantes para la correcta resolución del caso.

De las constancias de autos puede advertirse que el contribuyente en fecha 14/06/2018, por medio de la presentación de su DDJJ correspondiente a la posición 05/2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, exteriorizó el monto correspondiente a depositar al vencimiento, situación que fue materializada en fecha 10/07/2018, con los intereses correspondientes al retardo incurrido.

Es relevante el hecho de que el contribuyente declaró las retenciones efectuadas en su respectiva declaración jurada, lo que constituye prueba de la inexistencia de una acción defraudadora, ya que mal puede atribuirse una omisión dolosa u ocultación maliciosa a quien le informó a la Administración qué debía y cuanto debía, siendo esto avisado antes del vencimiento de la declaración jurada, sin que esa deuda fuera jamás cuestionada por la Administración.

En igual sentido, la Resolución sancionatoria de la D.G.R., asocia el tiempo con el dolo. La simple extemporaneidad en el ingreso de una suma de dinero desenvuelve el dolo de la defraudación. Lo que la resolución no logra conciliar es el paso de un

argumento -naturaleza penal de la sanción- con una conclusión diametralmente opuesta a aquella idea -el dolo se prueba por el solo transcurso del tiempo confundiendo el mero dolo en el incumplimiento de una obligación dineraria, con el dolo específico que requiere un tipo de naturaleza penal como el defraudatorio, que tutela un bien jurídico distinto al vulnerado con aquél, pues -en palabras de la C.S.J.T. "excede al de la integridad de la renta fiscal", teniendo en cuenta que el perjuicio al fisco no se vio materializado en el momento que la firma depositó la totalidad de los fondos percibidos en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, más sus intereses correspondientes.

La mera comprobación de la situación objetiva en que se halla el infractor no basta para configurar el delito, consagrando el principio de la personalidad de la pena y afectando el principio de presunción de inocencia alegado por el contribuyente.

En ese sentido, el elemento objetivo consiste en el perjuicio fiscal concreto (no ingreso de percepciones). El artículo 86 inciso 2) sanciona a los agentes de retención y percepción que habiendo actuado como tales, no ingresen en las fechas de vencimiento previstas los saldos retenidos y percibidos; es decir se castiga la conservación indebida del tributo.

Sin embargo, el mero atraso no basta para tener por consumada la infracción de defraudación fiscal, el elemento subjetivo es la conducta del agente que revele la intención de mantener los importes retenidos o percibidos con la finalidad de causar un daño a la renta fiscal. Se trata del aspecto volitivo que debe hallarse presente en la conducta descrita por la norma y acreditada por la DGR en el Acto que impone la sanción de Multa, situación que en el presente caso, de la lectura de la Resolución N° M 474/20 no se encuentra merituada, limitándose solo a transcribir artículos del Código Tributario Provincial.

Cabe destacar que el retardo del ingreso del depósito, no es suficiente para considerar que ha existido intención de defraudar, sumado a que la presentación por parte del contribuyente de la DDJJ correspondiente al período sancionado, eliminaría un elemento fundamental de la defraudación, la ocultación maliciosa, careciendo la Resolución recurrida del análisis de las situaciones mencionadas, correspondiendo a la Autoridad de Aplicación, efectuar una fundamentación clara y precisa de la conducta que intenta sancionar.

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

La Resolución apelada no aborda, siquiera tangencialmente, la forma en que se habría tipificado la supuesta conducta del contribuyente por "defraudación", conforme la descripción efectuada por el art. 86 inc. 2, como tampoco del art. 88 del C.T.P.; sin explicar en forma concisa en donde residiría el actuar doloso que la Autoridad de Aplicación "presume", sin más.

Que, tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, "(...) *la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que "no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación (...)"* (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al art. 46 de la L. 11683) (Causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-1] c/DGI" - 8/2/1999)".

"Con acierto se ha mencionado que la configuración de la defraudación fiscal, exige al ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Así, el Fisco debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez probado el mentado soporte, se infiere la conducta dolosa; empero, la vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto tiene que ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta (cfr. TFN, 24/04/1998, "Ramazzotti Raúl Enrique s/apelación"; ídem, 27/04/2006, "Pinto Roberto Vicente s/ recurso de apelación – Impuesto al Valor agregado"). En idéntica línea, la CSJN en Fallos 271:297 ha sentado que "...no basta la materialidad de la retención de las sumas correspondientes a terceros, destinadas al pago de impuestos, después de vencido el plazo fijado... para aplicar a su autor la sanción..., pues la norma consagra el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente". DRES.: RUIZ – CASTELLANOS.

En el presente caso, al igual de lo que acontecía en "Agropecuaria El Sauce SA", se advierte que en la especie que el contribuyente incurrió en simple mora intencional (dolo moratorio) reparando el perjuicio causado a la integridad de la renta fiscal con el pago de la deuda más los intereses, pero no existen elementos de prueba que permitan concluir que en su conducta se observa resultado dañoso que configure el dolo específico que requiere un tipo de naturaleza penal como el defraudatorio, no habiéndose demostrado hechos externos tales como maniobra, ardid, ocultación o engaño que induzcan al fisco a error y que afecten la eficiencia de los sistemas de contralor y la fe provisoria que merecen las declaraciones juradas, toda vez que las sumas debidas se ingresaron con sus respectivos intereses; y no hay medio comisivo en el momento que Complejo Alimenticia San Salvador SA presentó la Declaración Jurada correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención – del periodo 05/2018 el 14/06/2018, es decir antes de que operara el vencimiento de dicha obligación, exteriorizando el importe de las retenciones realizadas, generándose él mismo la obligación de ingresar el importe autodeterminado, situación que a todas luces es contradictoria a un intento de ocultamiento malicioso para la configuración de la figura de defraudación fiscal, alegada por el fisco.

En definitiva, el organismo fiscal no explicó satisfactoriamente donde residiría el actuar doloso de la actora, ni precisó el modo en que se tipificó la supuesta conducta por defraudación, siendo que, del mero dolo en el incumplimiento de una obligación dineraria, no puede lógicamente concluirse en la existencia del dolo específico que requiere un tipo de naturaleza penal como el defraudatorio.

Pues bien, atento la identidad que este caso guarda con el precedente "Agropecuaria El Sauce SA", corresponde aplicar el criterio establecido en tal caso por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Provincia, por tratarse de doctrina judicial obligatoria y vinculante para este Tribunal inferior, teniendo en cuenta la función uniformadora propia del remedio extraordinario local, y en aras de garantizar la seguridad jurídica e igualdad ante la ley.

Asimismo, en constantes pronunciamientos el cimero Tribunal local ha precisado que *"los criterios establecidos por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán conociendo por vía de casación constituyen doctrina judicial obligatoria y vinculante para los tribunales inferiores, cuando la identidad del caso a resolver encuadra en el*

precedente" ('Hijos de Moisés Budeguer S.R.L. vs. Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad', sentencia N° 562 del 08/6/2015) y ha señalado que *"la función uniformadora propia del remedio extraordinario local, ha de servir para garantizar la seguridad jurídica e igualdad ante la ley, al disuadir a los jueces y tribunales de grado que actúan en la jurisdicción provincial de adoptar en lo sucesivo decisiones contrarias, que no se ajustan a derecho, evitando de ese modo se fracture la unidad interpretativa que debe presidir a la función judicial para salvaguardar los elementales valores antes aludidos"* (CSJT, Sala Laboral y Contencioso Administrativo, Sentencia N° 663, 05/08/2021).

IV.- Corresponde ahora referirme al dictado de la ley N° 9.660, publicada en el boletín oficial en fecha 02/01/2023, la cual introduce el párrafo segundo al art. 85 del C.T.P. disponiendo: *"Asimismo, los agentes de retención, percepción o recaudación, que habiendo actuado como tales, procedan a ingresar el monto retenido, percibido o recaudado con más sus intereses luego de operado su vencimiento, y siempre que tales sujetos no se hubieren acogido al beneficio previsto en el Art. 91, serán reprimidos con una multa graduable entre el 55% (cincuenta y cinco por ciento) y el 100% (ciento por ciento) del gravamen no ingresado oportunamente"*.

Esta norma, resulta de importancia en el presente caso, en virtud de la exigencia del art. 68 del C.T.P. en cuanto obliga a este Tribunal Fiscal, a la aplicación del principio constitucional denominado "retroactividad de la ley penal más benigna".

En mérito a ello, corresponde desentrañar si en estas actuaciones corresponde la aplicación de dicha norma por resultar una ley posterior que reduce la sanción establecida en el art. 86 inc.2 del C.T.P. o bien, si dicha norma, determina un nuevo tipo penal o una nueva conducta típica reprochable, que amerita la imposición de una sanción, en cuyo caso, solo puede aplicarse para el futuro, en consonancia con los principios generales de irretroactividad de ley y seguridad jurídica.

Adelanto mi opinión de que la segunda de las tesis propuestas es la correcta.

De acuerdo a las disposiciones legales vigentes al momento de la infracción que se analiza en autos (antes del 2.1.2023, fecha en que se incorpora el segundo párrafo del art. 85), la conducta típica, reprochable, descrita en el C.T.P. lo era el hecho objetivo de que los agentes "...mantengan en su poder tributos retenidos y/o percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco (art. 86 inc 2º)"

Ahora bien, no solo este hecho objetivo resultaba suficiente para la aplicación de la sanción allí prevista, sino que además, requería la concurrencia del elemento subjetivo denominado dolo defraudatorio, de acuerdo al capítulo en el cual, se encuentra previsto el artículo mencionado. Esta exigencia (dolo defraudatorio) en la conducta del agente, se hallaba complementada con las presunciones establecidas en el art. 88 del mismo Digesto. De esta manera, con el juego armónico de dichas disposiciones la Autoridad de Aplicación podía presumir el dolo en la conducta del agente en las circunstancias allí previstas y de esa manera, aplicar la sanción contemplada en la norma fiscal.

Por otra parte, la simple conducta omisiva de los agentes (sin dolo defraudatorio) en el ingreso de los importes retenidos/percibidos a su vencimiento, solo era sancionada con multa, en aquellos casos en que mediara falta de presentación de las declaraciones juradas o inexactitud de las mismas (redacción del art. 85 primer párrafo antes de la modificación establecida por ley 9660).

En el caso de autos, puede observarse que la presentación de la declaración jurada en tiempo y forma por parte del Agente, con independencia del ingreso contemporáneo de los tributos percibidos y/o retenidos por el mismo, implicó en el caso de los antecedentes jurisprudenciales citados ut-supra y de acuerdo a los elementos probatorios allí recabados, la ausencia prima facie del elemento subjetivo del dolo defraudatorio, ya que no podían aplicarse a dicho caso, las presunciones previstas en el art. 88 del C.P.T. por las razones ya explicitadas precedentemente.

En lo que aquí importa, de esta circunstancia puntual (presentación de la declaración jurada en tiempo y forma) que determinó finalmente la ausencia de dolo defraudatorio, podemos extraer una primera conclusión: la simple conducta omisiva de falta de ingreso de los tributos retenidos y/o percibidos, cuando existiese presentación de la declaración jurada en tiempo y forma, no era reprochable en los términos del art. 85 vigente al momento de la conducta que se analiza en estos autos.

Es decir, si no había dolo defraudatorio por haberse presentado la DDJJ en tiempo y forma, el capítulo referente a las sanciones por conductas omisivas, no contemplaba dicha situación, razón por la cual, la conducta que se analiza en el presente caso, no resultaba punible y de acuerdo a ello, infiero una segunda conclusión: La reforma producida por la Ley N° 9660 que introduce el segundo párrafo al art. 85 del C.T.P.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

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

no constituye una ley penal más benigna, sino que contempla una conducta que anteriormente no era reprochada y por consiguiente, no era pasible de sanción.

Como ya lo señalara este Tribunal en diversos pronunciamientos, las sanciones aplicadas por la Autoridad de Aplicación tienen esencialmente naturaleza penal y en tal sentido, les son aplicables los principios rectores en la materia.

La aplicación de la ley penal más benigna constituye una excepción al principio general constitucional de irretroactividad de las leyes, contenido en el art. 18 de la Constitución Nacional.

Una de las manifestaciones materiales del principio de legalidad en el ámbito del Derecho penal es tanto la prohibición de dictar leyes con efectos retroactivos desfavorables, como de aplicarlas a hechos cometidos con posterioridad a su entrada en vigor y, de igual forma, en sentido perjudicial para el afectado. Se trata del reconocimiento de un ámbito de libertad al individuo, frente al derecho de castigar del Estado y que se resume en estimar permitido todo aquello que no se haya expresamente prohibido.

Tal principio otorga estabilidad al ordenamiento jurídico y también, contribuye a establecer la seguridad jurídica, en tanto y en cuanto un individuo puede y debe poder estar seguro de las consecuencias que los actos que realice en cada momento pueden acarrear.

En otras palabras, permite que las personas puedan tener confianza en las leyes vigentes, eliminando la incertidumbre que generaría una posible variación de la legislación respecto a hechos ya realizados y que ya no pueden ser cambiados o eliminados.

Es necesario recordar que el tipo penal es la descripción hecha por el legislador, de una conducta antijurídica, plasmada en una ley. Se ha considerado al tipo penal, como un instrumento legal necesario y de naturaleza descriptiva. Es importante manifestar que el tipo penal, también se conforma de las modalidades de la conducta, como pueden ser el tiempo, lugar, modo, referencia legal a otro ilícito, así como de los medios empleados, que en caso de no cumplirse, tampoco será posible que se verifique la tipicidad.

De acuerdo a estos conceptos, considero que la reforma producida por la Ley N° 9660, ha venido a introducir un nuevo tipo penal. Es decir, describe una conducta,

que necesariamente debe darse junto a ciertos requisitos y que todos ellos, integrados, como una unidad, conforman el nuevo tipo penal.

Y ello es así, en virtud de que anteriormente, tal descripción o tipo penal, no se encontraba contemplada en el Código Tributario Provincial. En dicho sentido, razono que es una ley de carácter sancionatorio nueva, que no constituye una ley penal mas benigna, sino que debe aplicarse para el futuro, por aplicación del principio general de irretroactividad de las leyes que fundamenta la seguridad jurídica y el estado de derecho.

En mérito a las razones formuladas, no resulta aplicable al presente caso, la modificación del art. 85 del C.T.P. por la ley N° 9660, en los términos del art. 68 del Código Fiscal Provincial.

V.- Por último, considero que la Autoridad de Aplicación no argumentó correctamente el Acto Administrativo sancionatorio, por lo que el mismo no posee fundamentación válida con respecto a los antecedentes obrantes en autos. Es prerrogativa de la Administración respecto de la legitimidad de sus actos, la veracidad de los hechos en los que se asienta, así como la validez de las conclusiones extraídas de ellos, ya que la ausencia de los mismos hace merecedor de la sanción de nulidad.

El procedimiento tributario, como todo procedimiento administrativo, se encuentra regido por una serie de principios que lo orientan y que ponen horizonte a su desarrollo. Estos se encuentran plasmados en el orden local en el artículo 3 de la Ley N° 4537, el cual dispone que el procedimiento debe encaminarse a un mejor y más eficaz funcionamiento de la Administración, asegurando la vigencia del ordenamiento jurídico objetivo.

En igual sentido, el Art. 48 de la Ley 4537 dice: "(...) *El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, en los siguientes casos: b) Cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último supuesto, que la delegación, avocación o sustitución estuvieren permitidas; falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocado; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su emisión (...)*".

Asimismo, la Doctrina en la materia dijo: "(...) *Un acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, cuando carece de alguno de sus elementos esenciales*

o padece en ellos de un vicio grave (cfr. Comadira, Julio R., Derecho Administrativo: acto administrativo, procedimiento administrativo, otros estudios, 2ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2003, p. 59)(...)"

El sistema diseñado por la normativa específica que regula el procedimiento administrativo en Tucumán, pone en cabeza de la Administración Pública el deber de anular de oficio por razones de ilegitimidad (art. 51 Ley 4.537), aquellos actos administrativos que adolecen de vicios graves en sus elementos esenciales.

Al respecto, cabe recordar que por causa del acto administrativo han de entenderse los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Va de suyo que tales "antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho" deben existir o concurrir al tiempo de emitirse el acto. (cfr. Marienhoff Miguel S., Tratado de Derecho Administrativo Lexis N° 2203/001602).

La causa es, de tal forma, un elemento lógico que comprende el por qué y se compone de las referencias fácticas, circunstancias y normas que se constituyen en fuente creadora del acto administrativo. Se manifiesta desde el punto de vista jurídico, como aquellos antecedentes (hechos, conductas o disposiciones normativas), de los que se deducirá a su vez un consecuente jurídico, por ello considero que el acto administrativo de marras; altera lo dispuesto por el artículo 48 inciso b) de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Este Tribunal tiene libertad para escoger los caminos que considere más convenientes para abordar y resolver el litigio traído a su conocimiento, con la única condición de que no queden al margen de la decisión elementos que, por su trascendencia, resulten indispensables para emitir un juicio fundado sobre el tema en discusión, por lo que deviene innecesario el tratamiento de los restantes argumentos invocados por el contribuyente para sostener su pretensión, en el momento que fue acogido favorablemente su reclamo con respecto a su agravio principal.

Que el Código Tributario de Tucumán en su art. N° 165° dice: "(...) *El recurso de apelación comprende el de nulidad (...)*", por ello y en virtud a las consideraciones hasta aquí vertidas, corresponde declarar la nulidad de la Resolución DGR N° M 474/20 de fecha 14/02/2020.

Que habiendo acogido favorablemente el argumento expuesto por el apelante con respecto a la nulidad, carece de sentido expedirse sobre los demás agravios presentados.

En virtud de lo expuesto, corresponde **HACER LUGAR**, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente **COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR SA – EN FORMACION, CUIT N° 30-71182832-6**, conforme los argumentos expuestos anteriormente.

El señor Vocal **Dr. José Alberto León** dijo que comparte los fundamentos expuestos por el señor Vocal preopinante y voto en igual sentido.-

En mérito a ello, y visto el resultado del presente acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación deducido por el agente de retención **COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR SA – EN FORMACION, CUIT N° 30-71182832-6**, contra la Resolución N° M 474/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 14/02/2020. En consecuencia **REENCUADRAR** la conducta infraccional en la figura contemplada por el art. 85 párrafo 2° CTP y **RECTIFICAR** la sanción de Multa aplicada por el art. 1° de la resolución recurrida, la que quedará fijada en la suma de Pesos Treinta y Tres Mil Novecientos Noventa y Dos con 96/100 (\$33.992,96), conforme lo considerado.-

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente devolver los antecedentes administrativos y **ARCHIVAR.**

HÁGASE SABER

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

CPN JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (Disidencia)

ANTE MÍ:

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION