

SENTENCIA N° 208 /2023

Expte. N° 373/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...⁵...días del mes de...SEPTIEMBRE... de 2023 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal); a fin de resolver la causa caratulada: "**JORRAT HNOS S.A. S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 373/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 33561/376/J/2018) y;

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

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I. A fojas 35/37 del expediente N° 33561/376/J/2018, se presenta el Sr. Leandro Stok, en carácter apoderado de la firma **JORRAT HNOS S.A., CUIT N° 30-53777177-8** interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1881/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 15.07.2020 obrante a fs. 33 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** a la firma una multa de \$170.406,08 (Pesos Ciento Setenta Mil Cuatrocientos Seis con 08/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial, período mensual 07/2018.

II. El apelante, en primer término, plantea que la conducta de su mandante surge de un actuar diligente debido a que presentó la correspondiente declaración jurada exteriorizando el monto a abonar, manifestando que ante la accidental demora en el ingreso de las retenciones efectuadas procedió al ingreso de las mismas con sus respectivos intereses.

Considera que resulta de aplicación el artículo 91 de la Ley 5121, por lo que manifiesta que es improcedente la multa pretendida por la Administración.

Sostiene que teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 69° del Código Tributario Provincial, resulta de aplicación el principio de la reparación integral o plena del daño injustamente causado establecido en el artículo 59° del Código Penal.

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

Alega que la afectación del bien jurídico como su culpabilidad queda desvirtuada ya que ingresó las retenciones efectuadas con sus respectivos intereses, de modo que las actividades de control y recaudación no se vieron afectadas.

Insiste en que la circunstancia de haber ingresado las retenciones efectuadas en sus respectivas declaraciones juradas resulta suficiente para reafirmar la ausencia de toda maniobra u ocultación.

Manifiesta que la intención dolosa debió ser probada por la Administración partiendo del principio elemental del derecho que el dolo no se presume, resaltando que no existe prueba terminantemente asertiva sobre la existencia de un accionar fraudulento.

Plantea la irrazonabilidad de la sanción manifestando que la resolución ha obviado pautas básicas para la graduación de la sanción previstas en el artículo 75° de la Ley 5121. Agrega que su mandante debe soportar la carga de retener para el Fisco sin que se le retribuyan los gastos incurridos.

Considera que corresponde aplicar la multa reducida a 1/3 del mínimo legal en virtud del artículo 7 inciso b) de la Ley 8873 reestablecida por la Ley 9167.

III. Que a fojas 1/4 del Expte. N° 373/926/2020 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Sostiene que el artículo 86° inciso 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.

Plantea que, en el caso de marras, se debe tener en cuenta lo establecido por el artículo 88° inciso 3 del Código Tributario Provincial, en atención a que el agente no cumplió con las obligaciones que le competen en su carácter de Agente de Retención.

Alega que es el propio responsable quien debe demostrar la ausencia del ánimo defraudatorio ya que en las infracciones tributarias es el imputado quien debe probar su inocencia y considera que dicha situación no sucede en estas actuaciones.

Sostiene que corresponde rechazar de plano la remisión al Código Penal pretendida por la actora con fundamento en el artículo 69° del Código Tributario Provincial por no existir vacío legal respecto al caso que plantea el demandante.

Con relación al monto de la multa, la Dirección General de Rentas expresa haberse remitido a lo previsto por el artículo 86° del C.T.P teniendo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida por lo cual considera que el monto de la sanción aplicada deviene ajustado a derecho.

Expresa que para gozar de los beneficios previstos por la Ley 9167, la firma debe adherirse al Régimen Excepcional de Facilidades de Pagos y manifiesta que dicha situación no se cumple en este caso.

La D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la firma JORRAT HNOS S.A., en contra de la resolución N° M 1881-20, debiendo confirmarse la misma.

IV. A fs. 11 del expediente N° 373/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 162/21 de fecha 28.05.2021 donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

V. 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 N° M 1881/20 resultada ajustada a derecho.

En primer lugar, se debe tener en cuenta que el agente no presentó en término la DDJJ correspondiente al periodo 07/2018 cuyo vencimiento operaba en fecha 15/08/2018, sino que lo hizo el día 29/08/2018 como consecuencia de la notificación legal N° 201808-00014-001258 cursada por la D.G.R y notificada el día 24/08/2018, procediendo al ingreso de los importes retenidos el día 31/08/2018.

En virtud a ello, la Autoridad de Aplicación instruyó el Sumario N° B10/S/000000645/2018 notificada el día 03/10/2018 por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P.

Para una mejor comprensión de la problemática con respecto al caso en análisis, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación.

El Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (LEY N° 9155 – BO (Tucumán): 21/1/2019) en su artículo 86° inciso 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*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: 2. Los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que mantengan en su poder tributos retenidos y/o percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco."

Cabe aclarar al contribuyente, que si bien la infracción se cometió en el año 2018, al momento de dictarse la Resolución que apela (15.07.2020) se aplica el art. 86 inc. 2 citado vigente a esta última fecha, que reduce el margen de graduación de la multa de 2 a 6 veces el importe del tributo que se defraude o se intente defraudar al Fisco, en virtud de la aplicación del principio de la Ley penal más benigna, dada la naturaleza penal de la sanción.

De acuerdo a la norma transcrita, la infracción endilgada al apelante se configura en el momento que el mismo 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 artículo 86° inciso 2) al considerar que el apelante incurrió en defraudación fiscal, conforme lo establece la normativa en cuestión.

Para poder confirmar la existencia de defraudación fiscal de parte del contribuyente es necesario comprobar, en primer lugar, el aspecto objetivo del hecho punible, el cual reside en este caso en no haber depositado en tiempo y forma al Fisco los tributos efectivamente retenidos.

La gravedad de la infracción imputada al agente radica en que el mantenimiento de los importes tributarios luego de vencer los plazos en que debió ingresarlos perjudica al erario que debía contar con esa suma que legítimamente le pertenece. En el caso de autos se encuentra fuera de controversia que JORRAT HNOS S.A. no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales, ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes al periodo 07/2018, el día 31/08/2018, tal como lo reconoce el propio apelante, razón por la que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del agente, se encuentra acreditado.

Una vez efectuado el análisis objetivo del hecho (cuya demostración incumbe al ente fiscal) se debe acreditar la imputabilidad del autor a fin de ser viable la calificación legal atribuida al contribuyente, es decir, la defraudación fiscal.

A tal efecto, la norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes que con su conducta afecten el bien jurídico protegido. Para ello cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar este extremo; entendiéndose por "presunción" a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede. Por lo cual, una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.

La "manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias" es una de las diversas presunciones existentes en el art. 88° del Código y a través de la cual la Autoridad de Aplicación puede presumir en este caso que existe defraudación fiscal. No obstante, se tratan de presunciones "iuris tantum", es decir, admiten prueba en contrario, correspondiendo al agente liberarse de tales actos mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

El ingreso fuera de término de los tributos previamente retenidos o percibidos crea una razonable presunción de que se ha dado 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 debido a que el dolo en esta clase de defraudación, consiste en la voluntad deliberada de no llevar a cabo en término el ingreso de las sumas correspondientes no obstante la conciencia de que existe el deber concreto de hacerlo (cfr. Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires —voto de la Dra. CPN Silvia Ester Hardoy- INDUSTRIAS ALIMENTICIAS MENDOCINAS, 20/08/13).

Así también lo ha entendido la doctrina preconizada por Carlos M. Giuliani Fonrouge en "Derecho Financiero", 3ª ed. -t. II. ps. 602 y 603 y Héctor B. Villegas "Los Agentes de Retención y de Percepción en el Derecho Tributario", Ed. Depalma, 1976, p. 170, en el momento en que sostienen que "el ingreso fuera de término de los tributos retenidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional propio de la figura; presunción que puede ser



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



JORGE E. POSSE POSSESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

desvirtuada por las pruebas que aporte el imputado o, en su caso, por las constancias obrantes en la causa...".

Es decir que en este tipo de infracciones, el autor del ilícito imputado es aquel sujeto que tenga el dominio del hecho, es decir, quien maneje la acción. Al tener tal poder de decisión, puede decidir entre consumar el hecho o desistir, pues, al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal. Por ello, la imputación efectuada por la D.G.R. se basa en que los contribuyentes se encuentran en "mejores condiciones imputativas" de demostrar que su conducta no se debe a un obrar malicioso.

En el caso de JORRAT HNOS S.A. los argumentos y pruebas utilizados por el apelante, no logra neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta; al producirse el vencimiento del plazo para ingresar las retenciones, concurren tanto el presupuesto mencionado en el artículo 86° inciso 2) como la presunción del artículo 88° inciso 3) del C.T.P.

El agente debió ingresar los importes retenidos el día 15.08.2018 conservándolos en su poder hasta el 31.08.2018, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado.

Respecto al planteo del apelante quien pretende la aplicación del artículo 91 del C.T.P., con fecha 24.08.2018 se notifica la intimación por falta de pago, según puede observarse a fs. 12 del Expte. D.G.R. N° 33561/376/J/2018, y el pago del importe adeudado fue realizado el día 31.08.2018, razón por la cual no puede considerarse que se trata de un pago espontáneo que permita al agente gozar del beneficio previsto en el art. 91 del C.T.P, por cuanto su texto expresa claramente que la regularización de la obligación omitida no debe realizarse a raíz de una verificación, inspección o intimación por parte del Fisco.

En efecto, el artículo 91° del Código Tributario Provincial prevé: *"Los contribuyentes y/o responsables, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con las excepciones*

que la ley determina en cada caso y en especial en lo referente al Impuesto de Sellos".

Claramente, del texto del artículo mencionado se desprende que no existe la espontaneidad, ya que el pago del ingreso del tributo fue realizado a instancia del emplazamiento efectuado con anterioridad por la Autoridad de Aplicación.

Con relación al planteo efectuado por el apelante respecto de la aplicación del principio de reparación integral del daño, cabe destacar que el Código Penal establece causales generales de extinción de la acción penal, entre las que se encuentra la reparación integral del perjuicio. Con fundamento en la naturaleza penal de la infracción tributaria se ha postulado su aplicabilidad como medio extintivo de la sanción de multa. El art. 59° inc. 6 del C.P., establece que "La acción penal se extinguirá: (...) 6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes".

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

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

Al respecto, este Tribunal se enrola en la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de Tucumán dictada en el fallo "AGROPECUARIA EL SAUCE S.A. vs. PROVINCIA DE TUCUMAN – D.G.R. – S/NULIDAD/REVOCAACION", Sentencia N° 1108 de fecha 10/11/2021, Expte. N° 531/17", el cual confirma la postura adoptada por la Cámara Contencioso Administrativo – Sala III - en la causa: "DAKAR EMPRESA CONSTRUCTORA S.R.L. c/ PROVINCIA DE TUCUMAN - D.G.R.- s/NULIDAD / REVOCAACION", Sentencia N° 553 de fecha 30/08/2019, Expte. N° 786/17.

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

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

El contribuyente, en abono a su postura, citó el artículo 59, inciso 6°, del Código Penal (C.P.), 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 Código Penal.

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.

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

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

En virtud de lo apuntado, y atendiendo a las mentadas disposiciones del artículo 64° del 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.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

Para mayor abundamiento, interpreto que no corresponde aplicar el art. 59, inciso 6° del Código Penal. 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.

Al respecto corresponde señalar que no podría entenderse que el haber ingresado los montos retenidos con sus intereses correspondientes, implicaría una reparación integral del perjuicio.

Esta postura implicaría omitir la vigencia de principios básicos del derecho penal y tributario, en tanto el bien jurídico protegido por el artículo 86° del C.T.P. (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 C.S.J.N. viene sosteniendo que la Ley N° 11.683 (Ley de Procedimiento Fiscal) no persigue como única finalidad la recaudación fiscal; sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes ("García Pinto, José p/ Mickey S.A. s/ infracción art. 44, inciso 1, Ley 11.683"; Sentencia del 05/11/1991, Fallos 314:1376).

En esa misma línea de pensamiento tenemos que enmarcar a nuestro Código Tributario Provincial; 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 C.S.J.T. ha sostenido que: "las sanciones pecuniarias de referencia establecidas por leyes fiscales y administrativas son de naturaleza penal, dado que no tienen por objeto reparar un posible daño causado, sino que tienden prevenir y castigar la violación de las disposiciones pertinentes y que, dicho carácter represivo, no se altera por la existencia de un interés fiscal accesorio en su percepción" ("Azucarera del Sur S.R.L. vs. Provincia de Tucumán

-D.G.R.- s/ nulidad/ revocación", Sentencia n° 324 del 22/03/2018).

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

En efecto, el mero hecho de haber abonado el capital adeudado junto con los intereses correspondientes no es suficiente para que el daño ocasionado se considere debida o integralmente reparado. Es que en estos casos –en los que el contribuyente ostenta en su poder dinero de propiedad del Estado- el bien jurídico tutelado y el objetivo buscado por el régimen sancionador contenido en el ordenamiento local excede claramente el de la integridad de la renta fiscal, y se encamina también a evitar de parte de los contribuyentes conductas disvaliosas que puedan poner en riesgo el funcionamiento mismo del Estado, conductas éstas que deben ser disuadidas por el ordenamiento jurídico de manera eficiente. En conclusión, y conforme lo expresado anteriormente, la extinción de la acción penal por reparación integral del daño, no es operativa en el presente caso, como tampoco existe sustento en la vía interpretativa que nos lleve a afirmar que las multas cuestionadas, se encuentran extintas, ni por aplicación del art. 64° del C.P. ni del artículo 59°, inciso 6 del Código Penal.

Es oportuno remarcar que, el hecho de haber cancelado el período mensual reclamado, no significa de ninguna manera que no se haya afectado el bien jurídico protegido, en tanto la no disponibilidad de los fondos retenidos afecta de manera directa a la renta fiscal, impidiendo al Estado el empleo de fondos que le pertenecen en pos de la consecución de sus fines.

Los Agentes de Retención adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente retuvieron de terceros, por lo que al tratarse de fondos ajenos con destino a la cancelación de obligaciones tributarias de esos terceros para con el



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

fisco, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación adeudada. Admitir la solución contraria implicaría aceptar la retención indebida de tributos por parte de los agentes, más allá del término que la ley permite, y permitirles de esa forma un autofinanciamiento a los efectos de cumplir con el ingreso de fondos ajenos y que pertenecen a las arcas fiscales.

En cuanto a la ausencia de fundamentación o motivación de la resolución recurrida al momento de graduarse la sanción, cabe recalcar que las actuaciones poseen una unidad ideal y material, dentro de la cual cada etapa o paso procedimental se encuentra concatenado con el anterior, razón por la cual cada acto debe ser analizado dentro del contexto de las actuaciones, tomadas en forma integral.

Por ello mal puede decir el responsable que no se hizo una relación concreta de la conducta en que incurrió y de la sanción aplicada, cuando dicha conducta surge sin hesitación alguna del presente expediente, a la vez que se ha expresado en la resolución recurrida que la graduación de la sanción es una consecuencia de las constancias de hecho y de las circunstancias merituadas.

"No puede plantearse la falta de motivación del acto cuando de la resolución surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir, la descripción de los hechos que dan origen al ajuste fiscal, la conducta que se le imputa al contribuyente y la normativa aplicable al caso según el criterio del juzgador. Según doctrina de esta Sala "el acto puede afirmarse que se encuentra fundado en las circunstancias del hecho y de derecho que el juez administrativo invoca y, como reiteradamente tiene dicho este tribunal, solo la ausencia de este requisito del acto administrativo ameritaría su nulidad cuando el derecho de defensa en juicio se encontrare fatalmente afectado; pero no así, cuando tal elemento está presente a pesar de su discutible corrección." (vide "Cooperativa de Trabajo Integral – Coop. Ltda. s/ apelación IVA", sentencia del 09/12/02, entre otros)". (TFN- Sala B, "O' REILLY JUAN FELIPE" Expte. N° 22.345-I, 03.08.05).

La multa impuesta fue aplicada como consecuencia de que el responsable no dio cumplimiento con las obligaciones materiales que le competen en tal carácter. Podrá el recurrente estar de acuerdo o no con los fundamentos expuestos, pero ello no significa que el acto carezca de motivación, y bajo este pretexto intente dejar inmune su accionar ilegítimo y que incluso perjudica las arcas del Estado, lo

cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos abarcativo del Bien Común de toda la sociedad.

Respecto al monto de la multa aplicada, cabe destacar que la normativa citada otorga la posibilidad de graduar la sanción de 2 a 6 veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otras cosas.

En tal sentido, el artículo 75 del Código Tributario Provincial dispone: *"Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas...la graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con la culpa o dolo del infractor."*

Teniendo en cuenta la naturaleza y la gravedad de la infracción cometida y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al Director General de Rentas, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada que fue establecida dentro de los límites legales vigentes. Incluso en el presente caso, se aplicó el mínimo legal vigente de 2 (dos) veces establecido por el artículo 86° del C.T.P., razón por el cual el mismo no luce desproporcionado.

Con referencia a la aplicación de las disposiciones del artículo 7 inciso b) de la Ley N° 8873 solicitado por el apelante, cabe considerar que el mismo establece:

"En los casos que exista instrucción de sumarios, sin que a la fecha del acogimiento al presente régimen se haya aplicado la multa correspondiente, los sujetos comprendidos podrán beneficiarse con la reducción a dos tercios (2/3) del mínimo legal previsto para la sanción de que se trate, conforme al sumario instruido, excepto si el sumario se encuentra instruido por la presunta comisión de la infracción prevista en el Artículo 86 del Código Tributario Provincial, en cuyo caso la reducción quedará establecida a un tercio (1/3) de su mínimo legal."

No resulta de aplicación lo establecido en el párrafo anterior cuando se encuentre suspendido el trámite de instrucción de sumario por aplicación de lo dispuesto por el Artículo 20 de la Ley Nacional N° 24769 o por el Artículo 20 del Régimen Penal Tributario aprobado por la Ley Nacional N° 27.430 (7). En dicho supuesto los sujetos podrán beneficiarse con la reducción al mínimo legal de la sanción de multa prevista por el Artículo 86 del Código Tributario Provincial, siempre que las obligaciones tributarias omitidas que dieron origen a la infracción se regularicen

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JIMÉNEZ GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

mediante el acogimiento a la presente Ley o se hubieran cumplido con anterioridad a la entrada en vigencia de la misma”.

Para gozar del beneficio de reducción de la sanción en ella establecido, el agente debería haberse acogido al Régimen Excepcional de Facilidades de Pagos establecido por Ley N° 8873, restablecido por Ley N° 9167 en las formas, condiciones y con los requisitos establecidos por la citada ley (artículo 7 segundo párrafo), pues estos beneficios no tienen carácter automático para todos los contribuyentes, sino solo para quienes se adhieran, y en el caso de marras es el mismo apelante quien reconoce no haberse acogido a dicho Régimen.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente JORRAT HNOS S.A., C.U.I.T. N° 30-53777177-8, en contra de la Resolución N° M 1881/20, dictada con fecha 15/07/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$170.406,08 (Pesos Ciento Setenta Mil Cuatrocientos Seis con 08/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., Agente de Retención.

Así lo propongo.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El **Dr. José Alberto León** dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

En mérito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

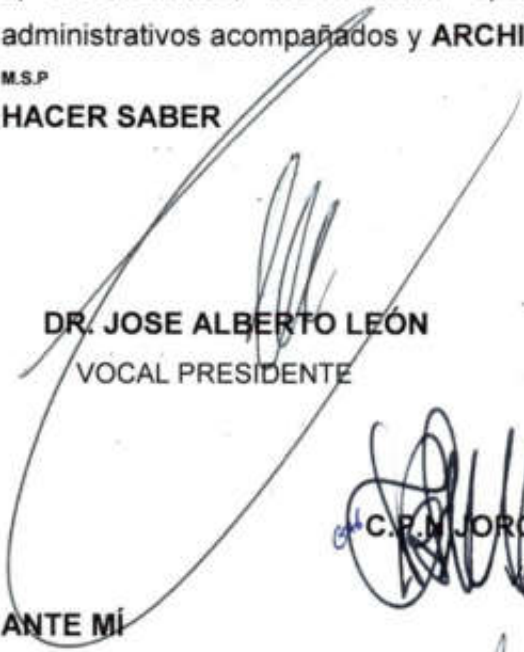
1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **JORRAT HNOS S.A., C.U.I.T. N° 30-53777177-8**, en contra de la Resolución N° M 1881/20, dictada con fecha 15/07/2020 Por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por **\$170.406,08** (Pesos Ciento Setenta Mil Cuatrocientos Seis con 08/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P, Agente de Retención.




2) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y ARCHIVAR.

M.S.P

HACER SABER



DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE



SR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



C.P.M. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION