

SENTENCIA N° 219 /2023

Expte. N° 83/926/2021

En San Miguel de Tucumán, a los 12 días del mes de SEPTIEMBRE de 2023, reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "COMPAÑÍA AZUCARERA SANTA LUCIA S.A S/ RECURSO DE APELACIÓN", Expediente Nro. 83/926/2021 (Expte. DGR Nro. 9068/376/C/2020) y; Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.-

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que el contribuyente presentó Recurso de Apelación a fs. 37/43 del Expte. N° 9068/376/C/2020, por intermedio de su letrado apoderado, contra la Resolución N° M 3502/20 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de fecha 29/12/2020, obrante a fs. 34/35 del Expte. N° 9068/376/C/2020. En ella se resuelve:

-1° NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por el Agente de Retención respecto del sumario instruido a fs. 11;

-2° APLICAR a la firma COMPAÑÍA AZUCARERA SANTA LUCIA S.A, C.U.I.T. N° 30-50108716-1, una multa de \$ 10.080 (Pesos Diez Mil Ochenta), equivalente a 16 veces el impuesto mínimo mensual establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por cada uno de los periodos mensuales incumplidos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el Art. 82 primer párrafo del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención, periodos mensuales 10 y 11/2019.

El apelante niega haber cometido la acción típicamente punible prevista en la norma afectando el bien jurídico protegido de una manera dolosa tal cual lo prevé la norma. Expresa que habría presentado en tiempo y forma las DDJJ como agente de Retención respecto de los periodos 10 y 11/2019.

Esgrime, que la imputación realizada afecta notoriamente su derecho de defensa por cuanto no se ha precisado cuál era la acción y el hecho tipificado que se encuentra penado. Elabora una interpretación de la función del Agente de Retención, expresando que la imputación de sanción del Art. 82 por falta de presentación de deberes formales, no se daría en el presente caso.

Se agravia también que no se haya considerado la presunción de inocencia que existe sobre el imputado. Al respecto, alega que en ningún momento ha tenido la intención de defraudar al fisco, requisito sine qua non para cometer el delito previsto en la norma y del cual se completa con el principio de culpabilidad.

Destaca que el bien jurídico protegido en el delito que se le imputa son las Arcas del Estado, es decir el erario público. Alega que en los presentes autos, no ha existido una agresión u obstaculización, por cuanto la administración en ningún momento ha indicado que se haya visto impedida de constatar alguna determinación y verificación y fiscalización por la falta de presentación a tiempo de una DDJJ.

Para el supuesto de no acceder el Tribunal a los argumentos expuestos, solicita la reducción de la multa en consideración a las disposiciones de la Ley 9236.

Expresa que de la documentación acompañada, antes que se dictara la resolución que impone la sanción de multa, procedió a hacer efectivas las DDJJ y el pago de la suma adeudada por retenciones con sus intereses respectivos y canceló la multa impuesta en consecuencia. Por lo que entiende que la acción del Fisco ha quedado extinguida por el cumplimiento íntegro de la omisión por su parte, en aplicación del principio de reparación integral de la infracción, que entiende corresponde en el caso de autos.

Por todo ello solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se deje sin efecto la multa impuesta.

II. A fojas 1/5 del Expte. de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148º del Código Tributario Provincial).

Expresa que en el caso de marras la infracción se configura por la falta de presentación de las declaraciones juradas a sus respectivos vencimientos, correspondientes a los anticipos 10 y 11/2019 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención.

Expresa que el hecho alegado por el agente de haber cumplido con el deber formal infringido no modifica el encuadramiento legal efectuado, por cuanto conforme surge de las constancias de autos dicho cumplimiento se verificó con posterioridad al vencimiento de las declaraciones juradas respectivas.

Alega que el encuadramiento legal efectuado por la Autoridad de Aplicación resulta ajustado a derecho, no existiendo presentación espontánea. Entiende corresponde rechazar el planteo de reducción previsto en el art. 7 inc. c último párrafo de la ley 8.873, cuyo restablecimiento fue dispuesto por la Ley 9.236. Señala que al haberse notificado la instrucción sumarial en fecha 04/03/2020, es decir, con anterioridad al 05/05/2020 (fecha en la que entró en vigencia la Ley 9236), el contribuyente perdió la posibilidad de aplicación de la reducción prevista en el inc. c) del art. 7 de la Ley 8.873. Y expresa que tampoco puede acceder al beneficio edl art. 7 inc. a) de la Ley 8.873 reestablecida por Ley 9.236, por cuanto el contribuyente no acreditó haberse acogido a los términos de la Ley 8.873.

Por último, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso interpuesto contra la Resolución Nro. M 3502 /20 de fecha 29/12/2020, debiendo confirmarse la misma.

III. A fs. 13 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 154/21 de fecha 13/05/2021, que resuelve aceptar las pruebas ofrecidas por las partes. A fs. 18 rola informe actuarial del que surge que la prueba informativa ofrecida por el contribuyente no fue producida y el plazo probatorio se encuentra vencido. Por providencia del 30/08/2021 se dispone Pasar los autos a despacho para resolver. A fs. 22/23 rola Medida para Mejor Proveer (art. 153 CTP) y a fs. 27 el Informe de la D.G.R cumpliendo con lo dispuesto en la Medida.

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación de la autoridad de aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde en esta oportunidad que emita mi opinión.

Mediante Sumario N° B6/S/000000055/2020, -notificado el 04/03/2020 (fojas 12), la Autoridad de Aplicación instruyó sumario contra el apelante en los términos del art. 123 del C.T.P., por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 82 primer párrafo del mencionado digesto legal, por "incumplimiento a los deberes formales".

El contribuyente contesta el sumario iniciado a fojas (1/5) y expresa que dio cumplimiento con las DDJJ de las posiciones en cuestión con mucha anterioridad al inicio del presente sumario. Invoca, entre otros argumentos, la regularización espontánea prevista en el Art. 91 del C.T.P y por tanto solicita el beneficio previsto en la norma. Posteriormente, la D.G.R. por medio de la Resolución N° M 3502/20 del 29/12/2020 resolvió NO HACER LUGAR al descargo interpuesto y APLICAR a la firma COMPAÑÍA AZUCARERA SANTA LUCIA C.U.I.T. N° 30-50108716-1, una multa de \$ 10.080 (Pesos diez mil ochenta), equivalente a dieciséis (16) veces el Impuesto mensual mínimo establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 82° primer párrafo del C.T.P. El contribuyente interpone Recurso de Apelación.

V.- Efectuado el análisis previo, corresponde hacer referencia al marco normativo que rige el procedimiento sancionatorio iniciado por la DGR, el bien jurídico protegido por la norma, así como la influencia de los principios del Derecho Penal, aplicables a las infracciones tributarias en la faz administrativa.

El hecho punible se encuentra tipificado en el art. 82 primer párrafo del C.T.P., el cual dice textualmente: *"(...) Serán sancionados con multa equivalente al importe de tres (3) a setenta y cinco (75) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, los infractores a las disposiciones de la presente Ley, de leyes tributarias especiales, de los decretos dictados por el Poder Ejecutivo y de las resoluciones de la Autoridad de Aplicación que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria y a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los contribuyentes y responsables. Esa sanción corresponderá cuando se trate de infracciones primarias (...)"*.

De la interpretación del artículo transcrito, se entiende que el bien tutelado por la norma es el correcto funcionamiento de la administración, en procura de la verificación y fiscalización del órgano recaudador del Estado, en torno al cumplimiento de las diversas obligaciones que pesan sobre los contribuyentes y responsables. De allí que el agravio efectuado por el apelante respecto al bien jurídico protegido carece de sustento alguno.

El bien tutelado por la norma es el correcto funcionamiento de la administración, razón por la cual no resulta necesario demostrar un perjuicio patrimonial al erario público, como lo pretende el Agente. Ya que, cometido el hecho punible, en este caso, incumplimiento de deberes formales por falta de presentación de DDJJ a su vencimiento, se entiende lesionada la actividad del Organismo Recaudador.

Por su parte el Art. 104 del C.T.P prevé una serie de deberes formales que deben cumplir los contribuyentes, con el fin de facilitar la determinación, verificación, fiscalización y ejecución de los impuestos, tasas y contribuciones. Así determina en el Pto. 1 *que los contribuyentes y responsables están obligados a presentar declaración jurada de los hechos imponibles atribuidos a ellos, por las normas de este Código o leyes especiales, salvo, cuando se disponga expresamente...*"

De allí que basta con el incumpliendo de dicha obligación en término, para tener por configurado el tipo previsto en la norma.

Respecto del agravio expresado en cuanto a que la imputación fue realizada de manera vaga e imprecisa sin que se haya determinado con precisión la infracción cometida, cabe dejar establecido que la misma fue realizada de manera correcta, ajustada a derecho y de acuerdo a la tipificación de la norma contenida en el Art. 82 del C.T.P, en cuanto en la instrucción del sumario se consignó: *"Habiéndose verificado la falta de presentación de la (s) correspondiente (S) declaración (es) jurada (s) a su respectivo vencimiento, se le(s) comunica la instrucción del sumario N°:b6/S/000000055/2020 por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 82 (incumplimiento de los deberes formales)..."*.

A la luz de lo dispuesto en la norma que tipifica la infracción endilgada, la imputación se encuentra realizada correctamente ya que la conducta imputada es el incumplimiento de los deberes formales, es decir, como reza el sumario *"la falta de presentación de la correspondiente declaración jurada a su respectivo vencimiento"*, es esa la conducta reprochada al Agente y surge clara del acto de imputación.

Asimismo sostiene el apelante la inexistencia de obrar doloso. Expresa que no tuvo la intención de defraudar al Fisco, y que ello es un requisito sine quan non para la comisión del delito.

Resulta errado el planteo del recurrente, por cuanto la Autoridad de Aplicación en ningún momento le ha imputado una conducta dolosa. El tipo contenido en el Art. 82

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

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

primera párrafo, corresponde a una figura de tipo culposa, dada por la negligencia de no presentar las declaraciones juradas en tiempo oportuno.

En la causa no se encuentra controvertida la comisión de la infracción formal que originó la sanción, cuya revocación se pretende, siendo acorde a derecho sancionar al contribuyente por el ilícito cometido.

Ello así, conforme el Código Tributario Provincial: *"Toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias de indole sustancial o formal, constituye una infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en dicho digesto y en las leyes especiales"* (art. 70), por lo que corresponde en mérito a lo expuesto aplicar una sanción al apelante.

De las constancias de autos, surge que se constató el incumplimiento sancionado por la DGR, por lo que deviene ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada y la aplicación de la sanción. Respecto de los periodos mensuales 10 y 11/2019 el Agente presentó las declaraciones juradas respectivamente en fecha 22/11/2019 y 20/12/2019 (fs. 13 y 16), es decir, con posterioridad al vencimiento de la obligación que ocurrió en fecha 11/11/2019 y 11/12/2019, respectivamente.

Esta presentación fue efectuada con posterioridad al vencimiento de la obligación y con posterioridad a la notificación cursada por la Autoridad de Aplicación, lo que ocurrió el 20/11/2019 y el 18/12/2019 respectivamente, conforme fuera debidamente informado y acreditado a fs. 27/32 del Expte. N° 83/926/21, por la D.G.R. al contestar el requerimiento efectuado en virtud de la Medida Para Mejor Proveer dictada por este Tribunal a fs. 23/23.

Para este supuesto, en que la existencia de la infracción sea confirmada, el apelante solicitó subsidiariamente la aplicación de una reducción de la sanción contenida en la nueva redacción de la Ley 9236, y en su caso la extinción de Ley Penal por aplicación del instituto de la reparación integral. Veamos si proceden estos supuestos en el caso de autos.

En forma subsidiaria el Agente invoca y solicita la aplicación de la reducción contenida en la nueva redacción de la Ley 9236, porque entiende que realizó las presentaciones de manera espontánea con anterioridad a la notificación de la instrucción sumarial. La norma en cuestión (Art. 82 primer párrafo CTP), sanciona el incumplimiento de deberes formales ante el primer requerimiento, como es en el caso de autos.- El contribuyente

alega haber cumplido con anterioridad a la notificación del sumario y solicita la aplicación de los beneficios previstos por las normas invocadas.-

Pero la infracción ya se encontraba cometida al no haber dado cumplimiento con la obligación formal en el tiempo establecido.-

El beneficio de las normas invocadas por el recurrente no resultan aplicables al caso de autos, atento a que el cumplimiento de las presentaciones no fue espontáneo sino que se produjo a raíz de intimaciones efectuadas por la Autoridad de Aplicación: respecto del periodo 10/2019 con fecha de vencimiento el 11/11/2019, la primera intimación data del 20/11/2019 conforme surge de fs. 17 y fs. 30, la presentación fue realizada el 22/11/2019; respecto del periodo 11/2019 con vencimiento el 11/12/2019, en fecha 18/12/2019 se practicó la primera intimación fs.17 y 32; y la presentación se formalizó el 20/12/2019, es decir con posterioridad a dichas notificaciones.-

De las constancias de autos surge palmariamente que el Agente de Retención regularizó su situación con posterioridad al vencimiento de los periodos 10/2019 y 11/2019, y con posterioridad a las primeras intimaciones realizadas por la Autoridad de Aplicación conforme se depende de fs. 17. Razón por la cual no resultan aplicables a ninguno de los 2 periodos los beneficios solicitados por el apelante.

Resulta imposible la aplicación del beneficio de reducción prevista en la nueva redacción de la Ley 9236, como aplicación de la ley más benigna como pretende el apelante. Ello no solo por no resultar su presentación espontánea conforme lo indicado, sino tampoco por cuanto no resulta aplicable al caso de autos, la nueva redacción del Art. 91 según Ley 9155.

Ello, toda vez que al haberse notificado la instrucción sumarial en fecha 04/03/2020, es decir con anterioridad a la entrada en vigencia de la ley 9236 (05/05/2020), no resulta posible la aplicación de la reducción prevista en el inc. c) del Art. 7 de la ley 8.873.

Por su parte, tampoco resulta aplicable la reducción prevista por el Art. 7 inc. c) de la Ley 8.873 reestablecida su vigencia por la Ley 9.236, por cuanto es requisito de la norma para acceder al beneficio, que las obligaciones tributarias omitidas que dieron origen a la infracción, se regularicen mediante el acogimiento a la ley...Y no obran en autos constancias que acrediten el acogimiento del Agente a los términos de la Ley 8.873 reestablecida por la Ley 9.236, recaudo sin el cual resulta imposible acceder al beneficio previsto por la norma.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

JORGE E. POSSE POMESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

Razón por la cual, no resulta aplicable el beneficio de reducción solicitado por el Agente.

Por otro lado, el apelante postula que toda infracción y sanción tributaria forma parte del derecho penal y por tanto le son aplicables los principios que nutren esa rama del derecho, entre los cuales encontramos el principio de reparación integral o injustamente causado consagrado en el art. 59, inc. 6 del CP, que establece que *"(l)a acción penal se extinguirá... 6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes"*.

Cabe expresar que mediante la sanción de la Ley Nacional N° 27.147, publicada en el Boletín Oficial del 18/06/2015, se modificó el artículo 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/REVOCAION"**, 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 / REVOCAION"**, Sentencia N° 553 de fecha 30/08/2019, Expte. N° 786/17.

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

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

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

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

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

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

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

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

Respecto de la extinción de la acción prevista por el art. 64 CP, la doctrina ha dicho "*No se trata de una causa de extinción de la acción sino de una modalidad especial de extinción de la acción penal para los delitos reprimidos por multa como pena única, sujeta a una serie de condiciones: a) que no se haya iniciado el juicio (...). b) Que el imputado abone voluntariamente al menos el mínimo de la multa correspondiente, esto*

es, respecto de la multa conminada en abstracto para el delito atribuido. El pago tiene que ser voluntario (...). c) Pagar la indemnización de los daños y perjuicios causados por el delito (...). El monto de la reparación debe ser por el total de la suma reclamada; o en su caso, de la suma que surja de una transacción de las partes (art. 1641 CCC). (...) Sin duda que esta modalidad de extinción de la acción penal está sujeta a la libre elección del imputado, siendo una opción que la ley le brinda por razones puramente prácticas. Optar por esta solución trae para el imputado el beneficio de la extinción de la acción con todos sus efectos (...)" (Alberto Pravia (Dir), "Código Penal de la Nación Argentina", Bibliotex, Tº I, pg.453).-

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

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

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

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

El contribuyente entiende que al haber hecho efectiva la presentación de las DDJJ y efectuado el pago de la suma adeudada por retenciones con sus intereses correspondientes, entonces existió una reparación integral del perjuicio.

No obstante, sostener esto implicaría omitir la vigencia de principios básicos del derecho penal y tributario, en tanto el bien jurídico protegido por el artículo 86 del CTP

(defraudación) **excede al de integridad de la renta fiscal**, al aparecer como una herramienta eficaz para evitar que las personas que actúen como agentes de retención, percepción o recaudación dispongan de dinero ajeno –y perteneciente nada menos que al Estado- durante el tiempo que ellos estimen conveniente para luego ingresarlos con los intereses previstos legalmente, a fin que su conducta quede impune.

En materia de interpretación de normas impositivas la CSJN viene sosteniendo que la Ley N° 11.863 (Ley de Procedimiento Fiscal) no persigue como única finalidad la recaudación fiscal; sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes ("García Pinto, José p/ Mickey S.A. s/ infracción art. 44, inciso 1, Ley 11.683"; Sentencia del 05/11/1991, Fallos 314:1376).

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

No debe perderse de vista que la CSJT ha sostenido que: "las sanciones pecuniarias de referencia establecidas por leyes fiscales y administrativas son de naturaleza penal, dado que *no tienen por objeto reparar un posible daño causado*, sino que tienden 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.

Verificado el incumplimiento correspondiente, las constancias de autos, y determinada la sanción conforme los parámetros correspondientes por aplicación del Art. 82° del C.T.P, resulta razonable y proporcionada la imposición de una sanción de multa de \$ 10.080 (Pesos Diez Mil Ochenta), equivalente a Dieciséis (16) veces el Impuesto mensual mínimo establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, teniendo en cuenta los antecedentes fácticos descriptos anteriormente.

La resolución atacada resulta ajustada a derecho conforme lo establece art 75 del C.T.P: *"La graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con el grado de culpa o dolo del infractor"*.

Por lo expuesto corresponde **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente, **COMPAÑÍA AZUCARERA SANTA LUCIA S.A CUIT 30-50108716-1** contra la Resolución N° M 3502 del 29/12/2020 dictada por la D.G.R y **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por la suma de \$ 10.080 (Pesos Diez Mil Ochenta), equivalente a 16 (dieciséis) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 82° primer párrafo del C.T.P, por los motivos expuestos.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

El señor vocal **CPN Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo;

### EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

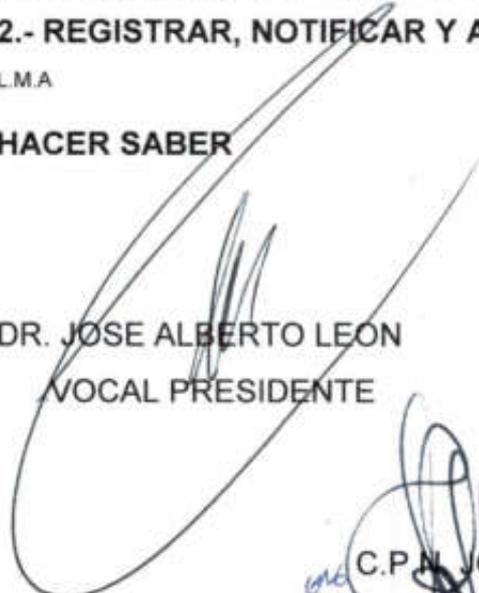
#### RESUELVE:

1.- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente, **COMPAÑÍA AZUCARERA SANTA LUCIA S.A CUIT 30-50108716-1** contra la Resolución N° M 3502 del 29/12/2020 dictada por la D.G.R y **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por la suma de \$ 10.080 (Pesos Diez Mil Ochenta), equivalente a 16 (dieciséis) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 82° primer párrafo del C.T.P, por los motivos expuestos.

#### 2.- REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.

L.M.A

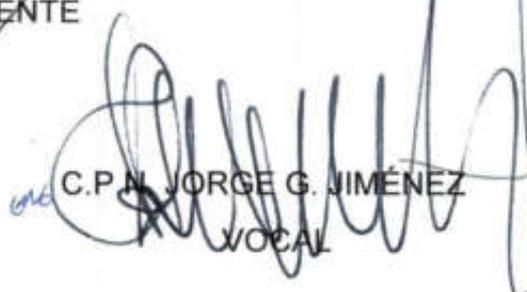
#### HACER SABER



DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL



C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ  
VOCAL



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

ANTE MI