

SENTENCIA N° 225 /2023

Expte. N° 435/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 18 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: **"FRUTUCUMAN S.A. S/ RECURSO DE APELACION"**, Expte. N° 435/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 31595/376/F/2019) 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 43/50 del expediente N° 31595/376/F/2019, se presenta el Sr. Leandro Stok, en carácter apoderado de la firma **FRUTUCUMAN S.A., CUIT N° 30-70756443-8** interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 2873/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 26.10.2020 obrante a fs. 40/41 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** a la firma una multa de \$2.313.953,14 (Pesos Dos Millones Trescientos Trece Mil Novecientos Cincuenta y tres con 14/100), 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 09/2019.

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 JIMÉNEZ
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 al 25% del mínimo legal en virtud de la Ley 8873 reestablecida por la Ley 9236.

III. Que a fojas 1/12 del Expte. N° 4353/926/2020 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 no se dieron los presupuestos para gozar de los beneficios previstos por la Ley 9236, si bien la firma canceló la obligación tributaria reclamada con anterioridad a la vigencia de la Ley 9236, dicha circunstancia no la hace acreedora "per se" del beneficio de reducción de sanción previsto por el art. 7 inc.

c) último párrafo de la ley 8873, por cuanto el sumario ya se encontraba instruido y notificado en fecha 27/11/2019, es decir con anterioridad a la vigencia de la ley 9236 (B.O. 05/05/2020) que reestableció las disposiciones de la Ley 8873.

Manifiesta que el único beneficio al que podría acceder en esta instancia la infractora es el previsto en el artículo 7 inciso a) de la ley 8873 reestablecida en su vigencia por la ley 9236. Alega que no se constató acogimiento por parte del contribuyente en los términos de la ley 8873 reestablecida por la ley 9236 en las formas y procedimientos previstos, para acceder al beneficio de reducción de sanción previsto por el artículo 7 inc. a) de dicha norma, teniendo en cuenta que el acogimiento no opera de oficio sino a solicitud de parte.

La D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la firma FRUTUCUMAN S.A., en contra de la resolución N° M 2873/20, debiendo confirmarse la misma.

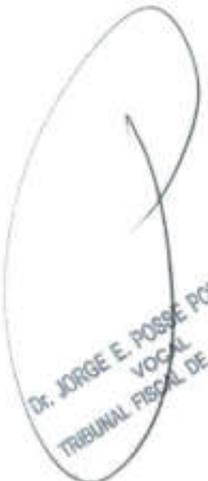
IV. A fs. 14 del expediente N° 435/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 247/21 de fecha 12.08.2021 donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

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 2873/20 resultada ajustada a derecho.

En primer lugar, se debe tener en cuenta que el agente no presentó en término la DDJJ correspondiente al periodo 09/2019 cuyo vencimiento operaba en fecha 15/10/2019, sino que lo hizo el día 01/11/2019, procediendo al ingreso de los importes retenidos el día 11/11/2019.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En virtud a ello, la Autoridad de Aplicación instruyó el Sumario N° B10/S/000000701/2019 notificada el día 27/11/2019 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 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.*"

De acuerdo a la norma transcripta, 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 FRUTUCUMAN 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 09/2019, el día 11/11/2019, 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).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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 consumir 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 FRUTUCUMAN 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 86º inciso 2) como la presunción del artículo 88º inciso 3) del C.T.P.

El agente debió ingresar los importes retenidos el día 15.10.2019 conservándolos en su poder hasta el 11.11.2019, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado.

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. 59º 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/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 (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,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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. 6º 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 6º, del C.P.), pero siempre con arreglo a las circunstancias fácticas del procedimiento.

Respecto de la extinción de la acción prevista por el art. 64º 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, 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 64º 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 64º del C.P., puesto que no consta, por ejemplo, que el contribuyente haya pagado voluntariamente el mínimo de la multa correspondiente durante el procedimiento administrativo.

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

Para mayor abundamiento, interpreto que no corresponde aplicar el art. 59, inciso 6º 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 86º 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 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 graduación de la sanción es una consecuencia de las constancias de hecho y de las circunstancias meritadas.

La multa impuesta fue aplicada como consecuencia de que el responsable no dio cumplimiento con las obligaciones materiales que le competen en tal carácter. 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*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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.

Para gozar del beneficio de reducción al 25% del mínimo legal de la sanción en virtud de lo establecido en la Ley 8873 reestablecida por la Ley 9236, el agente debería haberse acogido al Régimen Excepcional de Facilidades de Pagos establecido por Ley N° 8873, restablecido por Ley N° 9236 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 FRUTUCUMAN S.A., C.U.I.T. N° 30-70756443-8, en contra de la Resolución N° M 2873/20, dictada con fecha 26/10/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$2.313.953,14 (Pesos Dos Millones Trescientos Trece Mil Novecientos Cincuenta y tres con 14/100), 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

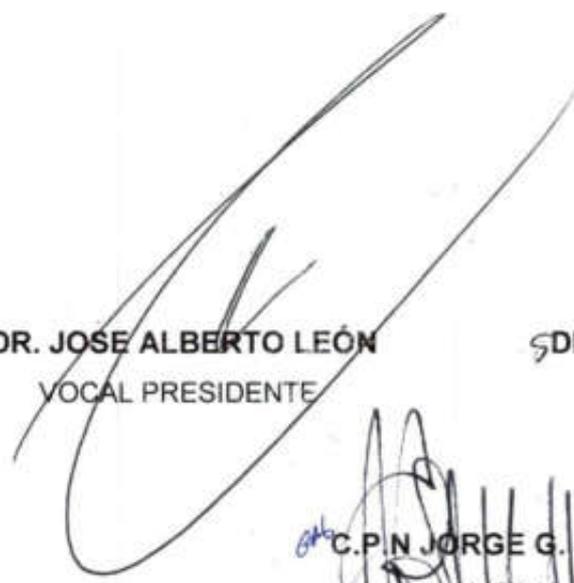
RESUELVE:

1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **FRUTUCUMAN S.A., C.U.I.T. N° 30-70756443-8**, en contra de la Resolución N° M 2873/20, dictada con fecha 26/10/2020 Por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por **\$2.313.953,14** (Pesos Dos Millones Trescientos Trece Mil Novecientos Cincuenta y tres con 14/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P, Agente de Retención.

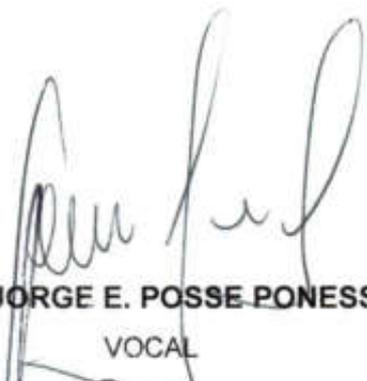
2) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

M.V.J
M.S.P

HACER SABER



DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION