

SENTENCIA N°: 113 /2025

Expte. N°: 181/926/2024

En la ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 28 días del mes de JULIO de 2025, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**GASNOR S.A. s/ Recurso de Apelación**" Expte. N° 181/926/2024 (Expte. D.G.R. N° 33168/1376/TW/2023) 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 Esteban Posse Ponessa dijo:

I. Que el contribuyente GASNOR S.A., C.U.I.T. N° 30-65786572-5 presentó recurso de apelación (fs. 30/31 del Expte. D.G.R. N° 33168/1376/TW/2023) contra la Resolución N° M 6512/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 24/05/2024 obrante a fs. 28 del Expte. D.G.R. En ella se resuelve: "**ARTICULO 1°: NO HACER LUGAR** al descargo interpuesto por el agente de percepción respecto del sumario N° B10/S/2211/2023 instruido a fs. 11, en virtud de las razones expuestas en los considerandos de la presente Resolución.

ARTÍCULO 2°: APLICAR a GASNOR S.A. C.U.I.T. N° 30-65786572-5 en su carácter de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, una multa de \$600.344,58 (Pesos Seiscientos Mil Trescientos Cuarenta y Cuatro con Cincuenta y Ocho centavos) equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86 inciso 2. del Código Tributario Provincial, período mensual 05/2022. Esta multa deberá ser abonada dentro de los quince (15) días de notificada la presente."

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

En primer lugar, el apelante afirma que la resolución impugnada incurre en un grave error al aplicar la multa sin probar en forma alguna el dolo que es requisito fundamental para que se configure el delito sancionado en el artículo 86. Expresa

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

que la D.G.R. yerra al imputar este delito olvidando que las normas que describen la defraudación exigen la constatación de una maniobra, declaración engañosa u ocultación maliciosa, con pruebas que acrediten la existencia de una actividad dolosa.

Sostiene que la D.G.R. en su resolución alega erróneamente que "queda acabadamente demostrado el elemento material en la conducta imputada, por lo que cabe referirse al elemento subjetivo, que está dado por el accionar doloso y el ánimo de defraudar del agente que incumplió con la obligación de ingreso a su vencimiento del monto percibido". Continúa exponiendo que el fisco está equivocado al hacer tal afirmación, ya que no ha demostrado de forma alguna los hechos externos tales como maniobra, ardid, ocultación o engaño que induzcan al fisco a error y que afecten la eficiencia del mismo. En efecto, afirma que no es posible sostener de ninguna manera que la firma GASNOR S.A. haya incurrido en el dolo específico que requiere un tipo de naturaleza penal como el defraudatorio.

Recuerda que no basta para configurar la infracción la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de percepción, sino que, por la naturaleza misma de la sanción que se pretende imponer, quien formula la imputación debe probar la intención dolosa y que hubiera maniobra, ardid, ocultación o engaño que induzca al error. Resalta que lo descripto no aconteció en la resolución apelada, ya que la Autoridad de Aplicación no explicó satisfactoriamente donde residiría el actuar doloso de la actora ni precisó el modo en que se tipificó la supuesta conducta por defraudación.

Señala que puede advertirse fácilmente que la administración no realizó ni el menor esfuerzo intelectual a fin de aproximar al menos un hito demostrativo de la maniobra, el ardid o el engaño, caracterizadores del dolo del art. 86. Añade que no existe prueba terminantemente asertiva sobre la existencia de un accionar fraudulento, por lo que mal puede endilgársele un obrar doloso. Además considera que la intención dolosa debió ser probada en forma terminante por la Administración y en el caso particular nada se ha probado.

Cita jurisprudencia provincial y federal.

Por último, expresa que si la intención de la firma hubiese sido mantener en su poder fraudulentamente el importe de las retenciones directamente no hubiese presentado la declaración jurada correspondiente, ya que así sólo era pasible de

una multa mucho menor: por falta de presentación de la declaración jurada, la cual tiene una multa del cien por ciento (100%) de gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente –artículo 5 Ley N° 5.121. Por lo tanto remarca que la presentación de la declaración jurada, detallando el importe a ingresar, es una prueba asertiva de la falta de dolo de la sociedad.

Además, afirma que la Resolución N° 6512/24 D.G.R. debe ser revocada porque se debe aplicar al caso los principios generales del Derecho Penal, entre ellos, el principio de la reparación integral. Cita el artículo 59 del Código Penal, doctrina y jurisprudencia.

Describe que tal como surge de los autos, y como bien reconoce la D.G.R., la firma ya ingresó los importes retenidos espontáneamente. Advierte que la multa que se pretende aplicar solo tiene como fin obtener más recursos para el fisco e imponer un castigo. Además resalta que la actividad de la recaudación y de control de la Administración no se vio afectada por lo que no se advierte cuál es el perjuicio que ocasionó el pago tardío con los intereses resarcitorios.

Afirma, por último, que si ante la evidencia de la reparación integral de la infracción se persiste en la intención sancionatoria, es porque para la D.G.R. la multa no tiene carácter retributivo sino meramente represivo, porque la Administración no perseguiría la reposición del daño o perjuicio, sino la sanción por mera infracción normativa y, por consiguiente, no puede escapar a la regla del art. 59 inciso 6 del Código Penal.

Por lo expuesto pide oportunamente se haga lugar al recurso interpuesto y en consecuencia se deje sin efecto la multa aplicada.

II. A fs. 38/42 del Expte. DGR N° 33168/1376/TW/2023, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderadas, abogadas Carla Lorenzetti y Silvina Solórzano- contesta traslado del recurso interpuesto en cumplimiento de lo establecido por el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Basa su escrito de contestación en las siguientes consideraciones:

En primer lugar, afirma que el apelante no puede alegar que la Resolución N° M 6512/24 no se encuentra fundada, por cuanto a lo largo de la misma ésta D.G.R. expuso los motivos por lo que su conducta encuadra en las causales previstas en el artículo 86 inciso 2 del Código Tributario Provincial.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

G.P.M. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Sostiene que en el presente caso, la conducta prevista en la norma se configura por el hecho de haber mantenido el agente en su poder tributos percibidos después de haber vencido el plazo en que debió ingresarlos al Fisco, tal como lo prevé el citado artículo.

De esta manera, considera queda acabadamente demostrado el elemento material en la conducta imputada, por lo que cabe referirse al elemento subjetivo, que está dado por el accionar doloso y el ánimo de defraudar del agente que incumplió la obligación de ingreso a su vencimiento del monto percibido.

Respecto a que el recurrente declaró las percepciones efectuadas, por lo que no podría atribuírsele una omisión dolosa, toda vez que informó lo que debía a la Administración, pretendiendo con esto justificar su accionar con respecto a lo dispuesto por el artículo 86 del citado Digesto Tributario, aclara que es obligación del agente declarar lo que ha percibido. Añade que es su deber informar al fisco de que actuó conforme a lo dispuesto por la Resolución General (DGR) N° 86/00, por lo tanto que actúe conforme a las disposiciones legales no lo hace acreedor de un beneficio que no se encuentra expresamente establecido por la norma tributaria.

Destaca que los supuestos de omisión de la obligación tributaria se encuentran previstos en el artículo 85 C.T.P., pero que ello no ocurre en la presente causa.

Expresa que conforme surge de la resolución en crisis, el agente presentó la declaración jurada por el período mensual 05/2022 en término, y abonó parte del capital en fecha 22/06/2022, es decir, con posterioridad a su vencimiento, habiendo abonado asimismo ese día el saldo resultante de la declaración jurada erróneamente en concepto de recargo e intereses.

Señala que por ello, en fecha 16/05/2023 se inició demanda de ejecución fiscal reclamando el saldo de la declaración jurada del período mensual 05/2022, la cual se encuentra radicada en el Juzgado de Cobros y Apremios de la II nominación bajo el número de expediente 2548/23. Resalta que como consecuencia, la D.G.R. para obtener el cobro de la deuda tuvo que poner en movimiento su actividad coactiva, por lo que la conducta descrita en la norma se ha configurado en el caso de autos.

Expresa que el agente registra antecedentes en el presente tipo infraccional, tal como surge de la conducta de fs. 19/20 del Expte. N° 33168/1376/TW/2023, por lo que en su accionar es recurrente en el ingreso del tributo en forma tardía.

Recuerda que los agentes adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente retuvieron/percibieron 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.

Por lo tanto, considera que corresponde rechazar por improcedente la pretensión del apelante de la aplicación del artículo 59 del Código Penal, por cuanto la invocación de normas supletorias solo procede a falta de normas tributarias expresas en la materia; lo que no acontece en el caso de marras, puesto que no existe en nuestro Digesto Tributario vacío legal respecto a lo planteado por el apelante que justifique una remisión a las normas del Código Penal, por cuanto el artículo 91 es la norma específica que prevé la situación en análisis, cual es la reparación de daño o pago voluntario de la obligación reclamada.

Sostiene, además, que a todo evento y desechada de plano la aplicación supletoria de las normas del Código Penal, cuadra destacar que aún en la hipótesis de admitir su procedencia y en virtud del principio de eventualidad procesal, si bien es cierto que el art. 59 inciso 6 C.P. prevé la extinción de la acción penal por reparación integral del perjuicio, dicha previsión resulta aplicable a los delitos y penas en general, y su operatividad cede ante las previsiones del artículo 64 del mismo Código Penal que contempla específicamente la extinción de la acción penal en delitos reprimidos con multa.

Cita jurisprudencia de la Excm. Cámara Contencioso Administrativo – Sala III de Tucumán.

Por lo expresado, entiende que corresponde no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el agente GASNOR S.A., en contra de la Resolución N° M 6512/24 de fecha 24 de Mayo de 2024, debiendo confirmarse la misma. Ofrece como prueba instrumental el antecedente administrativo que tramita por expediente N° 33168/1376/TW/2023. Hace reserva del caso federal.

III. A fs. 40 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 137/2024, la cual resuelve tener por presentado en tiempo y forma el Recurso

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

G.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

de apelación interpuesto por GASNOR S.A. C.U.I.T. N° 30-65786572-5, contra la Resolución N° M 6512/24 del 24/05/2024 de la Dirección General de Rentas, por constituido domicilio especial y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación; declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

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.

Conforme surge de las constancias del Expte. DGR N° 33168/1376/TW/2023, en fecha 19/07/2023 (fs. 12) el contribuyente GASNOR S.A. fue notificado legalmente de la Instrucción del Sumario N° B10/S/2211/2023 en su carácter de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el período fiscal 05/2022, por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 86 inciso 2 (defraudación fiscal) del Código Tributario Provincial. La autoridad de aplicación describe en el mismo haber observado que el contribuyente mantuvo en su poder los tributos percibidos del mes de mayo de 2022, después de haber vencido el plazo en que debieron haber sido ingresados. El contribuyente presentó la declaración jurada correspondiente al período mensual 05/2022 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción en término, pero ingresó el monto más sus respectivos intereses resarcitorios el día 22/06/2022, es decir, un día después de su vencimiento que operó en fecha 21/06/2022.

Una vez notificado el agente de percepción conforme el artículo 123 del Código Tributario Provincial, se presentó en tiempo y forma el Señor Lamela José Manuel, en carácter de apoderado de la firma y efectuó el descargo correspondiente según fs. 01/03 Expte. D.G.R.

En fecha 24 de Mayo de 2024, mediante Resolución N° M 6512/24, la Directora General de la Dirección General de Rentas resolvió no hacer lugar al descargo interpuesto por la firma respecto del sumario N° B10/S/2211/2023 y aplicar a GASNOR S.A. en su carácter de agente de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos una multa de \$600.344,58 equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86 inciso 2 C.T.P., período mensual 05/2022.

El contribuyente fue notificado de la resolución en fecha 28 de Mayo de 2024 e interpuso el recurso de apelación en debida forma y legal término, solicitando se

deje sin efecto la multa aplicada. Sus principales argumentos se circunscriben a dos cuestiones centrales: inexistencia de defraudación por ausencia de dolo y reparación integral del daño.

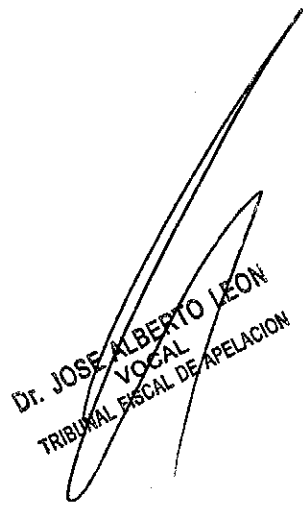
La D.G.R., en cumplimiento de lo establecido por el artículo 148 C.T.P. eleva la causa con el acompañamiento del escrito de contestación a los fundamentos del apelante. En el mismo sostiene que la conducta atribuida al agente encuadra perfectamente en los extremos legales previstos para el tipo infraccional que se le imputa y, además, que corresponde rechazar por improcedente la pretensión del apelante de la aplicación del artículo 59 del Código Penal (reparación integral del daño).

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

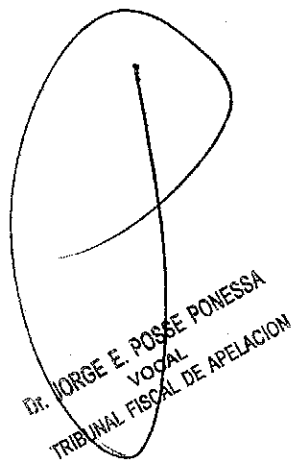
Sin embargo, en otro caso análogo al que nos convoca, "AGROPECUARIA EL SAUCE S.A. C/PROVINCIA DE TUCUMAN -DGR -S/NULIDAD REVOCACION", mediante Sentencia N° 1108, 10/11/2021, la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Provincia acogió parcialmente el recurso de casación presentado por la actora contra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

Tal como lo hizo este Tribunal en los casos mencionados ("ACHERAL S.A.", "FONTANETTO OSCAR RAUL PEDRO S.A." y "BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L.") la sentencia emitida por el T.F.A.T. había resuelto no hacer lugar al Recurso de Apelación presentado y confirmar la sanción de multa impuesta por la D.G.R. por encuadrar la conducta del contribuyente en el artículo 86 inciso 2 del C.T.P.

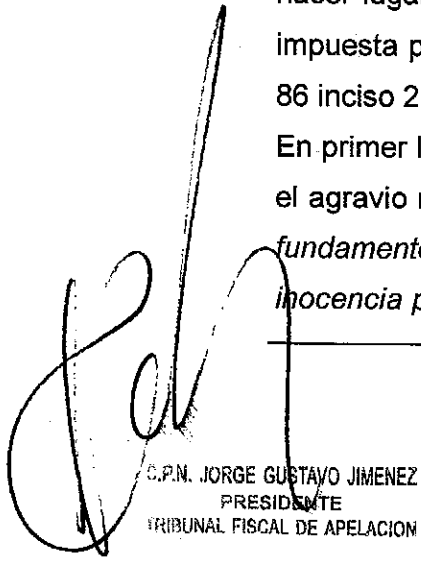
En primer lugar, la Corte Suprema de Justicia de Tucumán, consideró procedente el agravio referido a la violación al principio de inocencia: *"En otras palabras, con fundamento en el art. 88 del C.T.P., la sentencia desplaza el principio de inocencia para presumir sin más la culpabilidad del contribuyente. Pues si bien el*



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

artículo 88 contiene distintos supuestos en los cuales la ley presume el propósito de defraudación, como correctamente lo postula la recurrente ninguno de ellos resulta aplicable al caso concreto de autos. La sentencia no aborda, siquiera tangencialmente, la forma en que se habría tipificado la supuesta conducta de la condenada por 'defraudación', conforme la descripción efectuada por alguno de los incisos del art. 88; no explica donde residiría el actuar doloso que ella 'presume, sin más'.

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

Aprecia la Corte de Tucumán que "la sentencia confunde el mero dolo en el incumplimiento de una obligación dineraria, con el dolo específico que requiere un tipo de naturaleza penal como el defraudatorio, que tutela un bien jurídico distinto al vulnerado con aquél, pues -en palabras de conocida doctrina y jurisprudencia- 'excede al de la integridad de la renta fiscal'. En ese sentido, basta con solo recordar que, en palabras del inolvidable Busso, el «concepto del dolo no es único en el derecho civil sino que se presenta desempeñando una triple función: 1º) como requisito para el delito civil; 2º) como vicio del consentimiento; 3º) como elemento para determinar la responsabilidad por daños y perjuicios en la inejecución de las obligaciones» (BUSO: Código CivilT III, comentario al art. 506, p. 26). La sentencia confunde indebidamente la segunda con la tercera de las acepciones que verifica la doctrina civilista, y de la mera constatación del dolo en

la inejecución de las obligaciones, concluye en la existencia de un ardid o engaño".

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

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

Por todo lo expuesto, el Címero Tribunal Provincial casó la sentencia objeto de recurso, conforme la siguiente doctrina legal: "Es descalificable como acto jurisdiccional válido la sentencia que: a) concluye en una presunción de actuación dolosa, pero sin explicitar el modo en que se habría tipificado la supuesta conducta por "defraudación", conforme la descripción efectuada por alguno de los incisos del art. 88 del Código Tributario; b) del mero dolo en el incumplimiento de una obligación dineraria, concluye en la existencia del dolo específico que requiere un tipo de naturaleza penal como el defraudatorio".

VI.- De la lectura de la Resolución apelada y tal como ocurría en "Agropecuaria El Sauce S.A.", en el caso que nos ocupa el propósito de defraudación no se presume, pues el contribuyente declaró las percepciones efectuadas en su respectiva declaración jurada, en fecha 14/06/2022 anterior al vencimiento de la misma -el cual acaecía el día 21/06/2022-, conforme consta en autos, no pudiendo válidamente derivarse -de estas declarativas- la existencia de dolo en su accionar, es decir, no puede atribuirse una ocultación maliciosa GASNOR S.A., toda vez que informó lo que debía a la Administración.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

G.R.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Asimismo se puede apreciar que la D.G.R. en la Resolución que impone la sanción de multa, se limitó a transcribir en escasas líneas el contenido de la norma sancionatoria, sin efectuar un profundo análisis de las constancias de autos, como tampoco de la descripción de la conducta desplegada por la firma recurrente, me refiero puntualmente a los hechos que este vocal considera relevantes para la correcta resolución del caso. En la misma, consideró configurada la defraudación por el sólo hecho de que el responsable mantuvo en su poder fondos de terceros más allá del vencimiento previsto por ley, entendiendo que el accionar doloso y el ánimo de defraudar del agente quedaba acabadamente demostrado por incumplir la obligación de ingreso a su vencimiento del monto percibido. Todo ello, sin considerar la presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente en término, exteriorizando el monto adeudado.

De las constancias de autos puede advertirse que el contribuyente en fecha 14/06/2022, por medio de la presentación de su DDJJ correspondiente a la posición 05/2022 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, exteriorizó el monto correspondiente a depositar al vencimiento, situación que fue materializada en fecha 22/06/2022, con los intereses correspondientes al retardo incurrido.

Es relevante el hecho de que el contribuyente declaró las percepciones efectuadas en su respectiva declaración jurada, lo que constituye prueba de la inexistencia de una acción defraudadora, ya que mal puede atribuirse una omisión dolosa u ocultación maliciosa a quien le informó a la Administración qué debía y cuanto debía, siendo esto avisado antes del vencimiento de la declaración jurada. En igual sentido, la Resolución sancionatoria de la D.G.R., asocia el tiempo con el dolo. La simple extemporaneidad en el ingreso de una suma de dinero desenvuelve el dolo de la defraudación. Lo que la resolución no logra conciliar es el paso de un argumento - naturaleza penal de la sanción- con una conclusión diametralmente opuesta a aquella idea -el dolo se prueba por el solo transcurso del tiempo confundiendo el mero dolo en el incumplimiento de una obligación dineraria, con el dolo específico que requiere un tipo de naturaleza penal como el defraudatorio, que tutela un bien jurídico distinto al vulnerado con aquél, pues –en palabras de la C.S.J.T. “excede al de la integridad de la renta fiscal”, teniendo en

cuenta que el perjuicio al fisco no se vio materializado en el momento que la firma depositó la totalidad de los fondos percibidos en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, más sus intereses correspondientes.

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

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


Sin embargo, el mero atraso no basta para tener por consumada la infracción de defraudación fiscal, el elemento subjetivo es la conducta del agente que revele la intención de mantener los importes retenidos o percibidos con la finalidad de causar un daño a la renta fiscal. Se trata del aspecto volitivo que debe hallarse presente en la conducta descrita por la norma y acreditada por la D.G.R. en el acto que impone la sanción de multa, situación que en el presente caso, de la lectura de la Resolución N° M 6512/24 no se encuentra merituada, limitándose solo a transcribir artículos del Código Tributario Provincial y a asociar el dolo con el paso del tiempo.

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

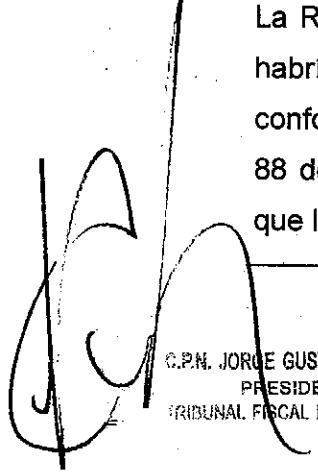
La Resolución apelada no aborda, siquiera tangencialmente, la forma en que se habría tipificado la supuesta conducta del contribuyente por "defraudación", conforme la descripción efectuada por el art. 86 inciso 2, como tampoco del art. 88 del C.T.P.; sin explicar en forma concisa en donde residiría el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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

Que, tal como lo ha sostenido la Sala V de la Cámara Nacional en lo Contencioso Administrativo Federal (CNAF) in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, "(...) la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que 'no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación (...)' (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al art. 46 de la L. 11683) (Causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-1] c/DGI" - 8/2/1999)". "Con acierto se ha mencionado que la configuración de la defraudación fiscal, exige al ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Así, el Fisco debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez probado el mentado soporte, se infiere la conducta dolosa; empero, la vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto tiene que ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta" (cfr. TFN, 24/04/1998, "Ramazzotti Raúl Enrique s/apelación"; ídem, 27/04/2006, "Pinto Roberto Vicente s/ recurso de apelación - Impuesto al Valor agregado"). En idéntica línea, la CSJN en Fallos 271:297 ha sentado que "...no basta la materialidad de la retención de las sumas correspondientes a terceros, destinadas al pago de impuestos, después de vencido el plazo fijado... para aplicar a su autor la sanción..., pues la norma consagra el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente". Dres.: Ruiz - Castellanos.

En el presente caso, al igual de lo que acontecía en "Agropecuaria El Sauce SA", se advierte que el contribuyente incurrió en simple mora intencional (dolo moratorio), reparando el perjuicio causado a la integridad de la renta fiscal con el pago de la deuda más los intereses y no existen elementos de prueba que permitan concluir que en su conducta se observa resultado dañoso que configure

el dolo específico que requiere un tipo de naturaleza penal como el defraudatorio. No se han demostrado hechos externos tales como maniobra, ardid, ocultación o engaño que induzcan al fisco al error y que afecten la eficiencia de los sistemas de contralor y la fe provisoria que merecen las declaraciones juradas. Las sumas debidas se ingresaron con sus respectivos intereses y no hay medio comisivo en el momento que GASNOR S.A. presentó la Declaración Jurada correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agentes de Percepción – del periodo 05/2022 el 14/06/2022, es decir antes de que operara el vencimiento de dicha obligación, exteriorizando el importe de las percepciones realizadas. Es decir, generándose él mismo la obligación de ingresar el importe auto-determinado, situación que a todas luces es contradictoria a un intento de ocultamiento malicioso para la configuración de la figura de defraudación fiscal, alegada por el fisco.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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

Asimismo, en constantes pronunciamientos el cimero Tribunal local ha precisado que "los criterios establecidos por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán conociendo por vía de casación constituyen doctrina judicial obligatoria y vinculante para los tribunales inferiores, cuando la identidad del caso a resolver encuadra en el precedente" ("Hijos de Moisés Budeguer S.R.L. vs. Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad", sentencia N° 562 del 08/6/2015) y ha señalado que "la función uniformadora propia del remedio extraordinario local, ha de servir para garantizar la seguridad jurídica e igualdad ante la ley, al disuadir a los jueces y tribunales de grado que actúan en la jurisdicción provincial de adoptar en lo

Dr. JORGE GUSTAVO VIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

sucesivo decisiones contrarias, que no se ajustan a derecho, evitando de ese modo se fracture la unidad interpretativa que debe presidir a la función judicial para salvaguardar los elementales valores antes aludidos" (CSJT, Sala Laboral y Contencioso Administrativo, Sentencia N° 663, 05/03/2021).

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

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

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

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

Ahora bien, no solo este hecho objetivo resultaba suficiente para la aplicación de la sanción allí prevista, sino que además requería la concurrencia del elemento subjetivo denominado dolo defraudatorio, de acuerdo al capítulo en el cual, se

encuentra previsto el artículo mencionado. Esta exigencia (dolo defraudatorio) en la conducta del agente, se hallaba complementada con las presunciones establecidas en el art. 88 del mismo Digesto. De esta manera, con el juego armónico de dichas disposiciones la Autoridad de Aplicación podía presumir el dolo en la conducta del agente en las circunstancias allí previstas y de esa manera, aplicar la sanción contemplada en la norma fiscal.

Por otra parte, la simple conducta omisiva de los agentes (sin dolo defraudatorio) en el ingreso de los importes retenidos/percibidos a su vencimiento, solo era sancionada con multa en aquellos casos en que mediara falta de presentación de las declaraciones juradas o inexactitud de las mismas (redacción del art. 85 primer párrafo antes de la modificación establecida por Ley N° 9.660).

En el caso de autos, puede observarse que la presentación de la declaración jurada en tiempo y forma por parte del Agente (con independencia del ingreso contemporáneo de los tributos retenidos por el mismo), implicó la ausencia prima facie del elemento subjetivo del dolo defraudatorio, ya que no podían aplicarse a dicho caso, las presunciones previstas en el art. 88 del C.P.T. por las razones ya explicitadas precedentemente.

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

Es decir, si no había dolo defraudatorio por haberse presentado la DDJJ en tiempo y forma, el capítulo referente a las sanciones por conductas omisivas, no contemplaba dicha situación, razón por la cual, la conducta que se analiza en el presente caso, no resultaba punible y de acuerdo a ello, infiero una segunda conclusión: la reforma producida por la Ley N° 9.660 que introduce el segundo párrafo al art. 85 del C.T.P. no constituye una ley penal más benigna, sino que contempla una conducta que anteriormente no era reprochada y por consiguiente, no era pasible de sanción.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. JOSSE PONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Como ya lo señalara este Tribunal en diversos pronunciamientos, las sanciones aplicadas por la Autoridad de Aplicación tienen esencialmente naturaleza penal y en tal sentido, les son aplicables los principios rectores en la materia. La aplicación de la ley penal más benigna constituye una excepción al principio general constitucional de irretroactividad de las leyes, contenido en el art. 18 de la Constitución Nacional.

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

Tal principio otorga estabilidad al ordenamiento jurídico y también contribuye a establecer la seguridad jurídica, en tanto y en cuanto un individuo puede y debe poder estar seguro de las consecuencias que los actos que realice en cada momento pueden acarrear. En otras palabras, permite que las personas puedan tener confianza en las leyes vigentes, eliminando la incertidumbre que generaría una posible variación de la legislación respecto a hechos ya realizados y que ya no pueden ser cambiados o eliminados.

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

De acuerdo a estos conceptos, considero que la reforma producida por la Ley N° 9.660, ha venido a introducir un nuevo tipo penal. Es decir, describe una conducta, que necesariamente debe darse junto a ciertos requisitos y que todos ellos, integrados, como una unidad, conforman el nuevo tipo penal.

Y ello es así, en virtud de que anteriormente, tal descripción o tipo penal, no se encontraba contemplada en el Código Tributario Provincial. En dicho sentido,

razono que es una ley de carácter sancionatorio nueva, que no constituye una ley penal más benigna, sino que debe aplicarse para el futuro, por aplicación del principio general de irretroactividad de las leyes que fundamenta la seguridad jurídica y el estado de derecho. En mérito a las razones formuladas, no resulta aplicable al presente caso, la modificación del art. 85 del C.T.P. por la Ley N° 9.660, en los términos del art. 68 del Código Fiscal Provincial.

Dr. JOSE ALBERTO ZEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

El procedimiento tributario, como todo procedimiento administrativo, se encuentra regido por una serie de principios que lo orientan y que ponen horizonte a su desarrollo. Estos se encuentran plasmados en el orden local en el artículo 3° de la Ley N° 4.537, el cual dispone que el procedimiento debe encaminarse a un mejor y más eficaz funcionamiento de la Administración, asegurando la vigencia del ordenamiento jurídico objetivo.

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

En igual sentido, el art. 48 de la Ley N° 4.537 dice: "(...) *El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, en los siguientes casos: b) Cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último supuesto, que la delegación, avocación o sustitución estuvieren permitidas; falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocado; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su emisión (...)*".

Asimismo, la Doctrina en la materia dijo: "(...) *Un acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, cuando carece de alguno de sus elementos esenciales o padece en ellos de un vicio grave (cfr. Comadira, Julio R., Derecho Administrativo: acto administrativo, procedimiento administrativo, otros estudios, 2ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2003, p.59)(...)*".

El sistema diseñado por la normativa específica que regula el procedimiento administrativo en Tucumán, pone en cabeza de la Administración Pública el deber

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

de anular de oficio por razones de ilegitimidad (art. 51 Ley N° 4.537), aquellos actos administrativos que adolecen de vicios graves en sus elementos esenciales. Al respecto, cabe recordar que por causa del acto administrativo han de entenderse los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Va de suyo que tales "*antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho*" deben existir o concurrir al tiempo de emitirse el acto. (cfr. Marienhoff Miguel S., Tratado de Derecho Administrativo Lexis N° 2203/001602). La causa es, de tal forma, un elemento lógico que comprende el por qué y se compone de las referencias fácticas, circunstancias y normas que se constituyen en fuente creadora del acto administrativo. La misma se manifiesta desde el punto de vista jurídico, en aquellos antecedentes (hechos, conductas o disposiciones normativas) de los que se deducirá, a su vez, un consecuente jurídico, por ello considero que el acto administrativo de marras altera lo dispuesto por el artículo 48 inciso b) de la Ley de Procedimiento Administrativo, según los considerandos que anteceden.

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

Que el Código Tributario de Tucumán en su art. N° 165 dice: "(...) *El recurso de apelación comprende el de nulidad (...)*", por ello y en virtud a las consideraciones hasta aquí vertidas, corresponde declarar la nulidad de la Resolución DGR N° M 6512/24 de fecha 24/05/2024.

Por ello, y en virtud a las consideraciones hasta aquí vertidas, corresponde HACER LUGAR al Recurso de apelación Interpuesto por GASNOR S.A. C.U.I.T. N° 30-65786572-5 en contra de la Resolución N° M 6512/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 24/05/2024 y, en consecuencia, DECLARAR la nulidad de la misma, conforme lo expuesto en los considerandos precedentes.

El señor vocal Dr. José Alberto León dijo:

Sin perjuicio del elevado reconocimiento intelectual que me merece mi distinguido colega preopinante, me permitiré disentir, por no compartir los fundamentos expuestos en su voto; motivo por el cual, me veo en la obligación de emitir mi propio voto.

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I°, II°, III° y IV°, del voto que precede, pero difiero con los argumentos y sus conclusiones expuestos en los puntos V°, VI°, VII° y VIII°. Ello, en mérito a los fundamentos que desarrollaré a continuación:

II.- En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° M 6512/24, dictada con fecha 24/05/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán es ajustada a derecho.

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.

Por medio de la notificación del Sumario N° B10/S/2211/2023 cursada al responsable de la referencia, se inicia la instrucción del procedimiento sancionatorio por la presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 86° inciso 2 del C.T.P., por el período 05/2022, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción. La Autoridad de Aplicación verifica que el vencimiento para el ingreso del tributo percibido operaba el día 21/06/2022 y el agente ingresó el monto correspondiente más los intereses en fecha 22/06/2022. Constata la existencia de un lapso temporal de retención injustificada de fondos fiscales.

Cabe resaltar que en fecha 14/06/2022 la firma encartada presenta la DDJJ correspondiente al período en cuestión, donde exterioriza el monto a ingresar. Ello implica que el monto a ingresar resulta informado a la Autoridad de Aplicación por el propio agente.

En cumplimiento del art. 123 C.T.P., la instrucción del sumario es debidamente notificada a la firma.

De la lectura de la Resolución apelada surge que la conducta imputada al responsable consiste en el ilegítimo mantenimiento en su poder de los tributos percibidos, después de haber vencido el plazo en que debieron ser ingresados al

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C. R. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Fisco. Dicho proceder se encuentra tipificado en el ordenamiento tributario nacional y provincial, resultando objeto de sanciones de diversa naturaleza.

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

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

Al respecto el Superior Tribunal de la Provincia ha decidido *"No resulta controvertido el carácter punitivo de las multas y clausuras que la Administración aplica a los ilícitos tributarios. Es jurisprudencia reiterada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que las sanciones pecuniarias de referencia establecidas por leyes fiscales y administrativas son de naturaleza penal, dado que no tienen por objeto reparar un posible daño causado, sino que tienden prevenir y castigar la violación de las disposiciones pertinentes y que, dicho carácter represivo, no se altera por la existencia de un interés fiscal accesorio en su percepción (Fallos: 202:293; 287:76; 289:336; 290:202; 308:1224). En la doctrina especializada se ha dicho que 'el derecho penal tributario, desde el punto de vista de las sanciones que aplica a los infractores a sus normas; es de carácter penal en cuanto impone verdaderas penas que son consecuencia jurídicas consistentes en una disminución de bienes jurídicos tendientes a reprimir la trasgresión cometida y a evitar infracciones futuras' (...). Más allá de las divergencias existentes en torno a*

la naturaleza jurídica de la infracción tributaria y a la rama del derecho a la que pertenecen las disposiciones que regulan dicho ilícito, los autores, en general, coinciden en cuanto al carácter punitivo de las sanciones de marras". Excm. Corte Suprema De Justicia - Sala Laboral y Contencioso Administrativo, *in re* "Ahualli Jorge Roberto vs. Provincia De Tucumán s/ inconstitucionalidad", Sentencia N° 894 del 16/08/2016.

A partir de las constancias de autos se constata que el responsable presenta su DDJJ en fecha 14/06/2022, correspondiente a la posición 05/2022 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, con vencimiento en fecha 21/06/2022. En ella se exterioriza el monto a depositar, aunque sin cumplimentar el efectivo pago. La prestación recién se ejecuta en fecha 22/06/2022, adicionando los intereses correspondientes al retardo incurrido.

La resolución impugnada encuadra la conducta en el artículo 86° inciso 2) C.T.P., vigente al momento de la infracción, según el cual *"Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a veces (6) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: ...2) Los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que mantengan en su poder tributos retenidos y/o percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco"*.

La Autoridad de Aplicación tiene por configurada la conducta típica contenida en la norma, y con cita de la presunción del propósito defraudatorio establecida por el art. 88° inc. 3) C.T.P.; aplica una multa de \$600.344,58 equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido. Se verifica que la sanción aplicada corresponde al mínimo de la escala legal prevista.

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

Entre estos principios se encuentra el de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna. Este postulado originalmente revestía un rango meramente legal,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

G.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

derivado de su incorporación en el art. 4 CP. Sin embargo, partir de la incorporación de las Convenciones sobre Derechos Humanos contempladas por el art. 75 inc. 22 CN, el principio pasa a tener rango constitucional.

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

La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos es pacífica en el sentido de la aplicabilidad del art. 9 de la CADH a las sanciones administrativas, según surge de los precedentes "López Mendoza vs. Venezuela", Sentencia del 01/09/2011 (Serie C. Nº 233); "Maldonado Ordóñez Vs. Guatemala". Sentencia del 03/05/2016 (Serie C Nº 311) y "Baena Ricardo y otros Vs. Panamá", Sentencia del 02/02/2001 (Serie C Nº 72). En el último de los pronunciamientos citados, el Alto Tribunal Interamericano sostuvo: *"En relación con lo anterior, conviene analizar si el artículo 9 de la Convención es aplicable a la materia sancionatoria administrativa, además de serlo, evidentemente, a la penal (...) es preciso tomar en cuenta que las sanciones administrativas son, como las penales, una expresión del poder punitivo del Estado y que tienen, en ocasiones, naturaleza similar a la de éstas. Unas y otras implican menoscabo, privación o alteración de los derechos de las personas, como consecuencia de una conducta ilícita. Por lo tanto, en un sistema democrático es preciso extremar las precauciones para que dichas medidas se adopten con estricto respeto a los derechos básicos de las personas y previa una cuidadosa verificación de la efectiva existencia de la conducta ilícita. Asimismo, en aras de la seguridad jurídica es indispensable que la norma punitiva, sea penal o administrativa, exista*

y resulte conocida, o pueda serlo, antes de que ocurran la acción o la omisión que la contravienen y que se pretende sancionar. La calificación de un hecho como ilícito y la fijación de sus efectos jurídicos deben ser preexistentes a la conducta del sujeto al que se considera infractor. De lo contrario, los particulares no podrían orientar su comportamiento conforme a un orden jurídico vigente y cierto, en el que se expresan el reproche social y las consecuencias de éste. Estos son los fundamentos de los principios de legalidad y de irretroactividad desfavorable de una norma punitiva".

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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

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

Mediante Ley Provincial N° 9.660 (BO 02/01/2023) se modifica la infracción de omisión establecida en el art. 85° C.T.P., referida a los agentes de percepción en los siguientes términos "...Asimismo, los agentes de retención, percepción o recaudación que, habiendo actuado como tales, procedan a ingresar el monto retenido, percibido o recaudado con más sus intereses luego de operado su vencimiento, y siempre que tales sujetos no se hubieren acogido al beneficio previsto en el art. 91, serán reprimidos con una multa graduable entre el 55%

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

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

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

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

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

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

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Dr. JORGE E. PASSE PONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

De las constancias de autos, de las exposiciones de las partes y de la documentación acompañada surge que el agente realiza la percepción de los fondos correspondientes al período mensual 05/2022, presentando la declaración jurada correspondiente. Se encuentra acreditado que el pago no se efectúa a la fecha del vencimiento (21/06/2022), sino que los fondos son ingresados con posterioridad (22/06/2022), adicionando los intereses resarcitorios correspondientes.

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En el tipo infraccional omisivo la conducta penada consiste en el incumplimiento culpable o negligente del deber material del agente de ingresar el impuesto percibido en tiempo y forma, sin perjuicio del ingreso tardío de los fondos con más sus intereses. A diferencia de la figura dolosa, donde el elemento subjetivo requiere la acreditación directa o por medio de indicios presuncionales; en el campo infraccional culposo, la liberación de responsabilidad solo puede justificarse por la existencia de una concreta causal de excusación legal, cuya acreditación se encuentra a cargo del infractor.

De las constancias de autos no surge que el apelante haya invocado, ni mucho menos probado, la existencia de una causal subjetiva de eximición de responsabilidad por el ingreso tardío de las percepciones.

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

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

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

Se verifican las condiciones para la aplicación del principio de la ley penal más favorable, por lo que corresponde evaluar el comportamiento verificado por el responsable, de acuerdo a la tipificación infraccional establecida por la Ley N° 9.660. En consecuencia se recalifica la conducta del agente de percepción como Omisión de Impuestos, por encuadrar la misma en la figura prevista por el art. 85, párrafo 2° C.T.P., conforme surge de los antecedentes obrantes en autos.

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

en rigor la ultra actividad de la norma anterior de mayor lenidad". Excma. Corte Suprema De Justicia - Sala Laboral y Contencioso Administrativo *in re* "Visión Express Argentina SA vs. Provincia De Tucuman -DGR s/nulidad - revocación", Sentencia N° 611 del 21/08/2013.

En consecuencia, corresponde reducir el saldo de la multa pendiente de pago en la proporción establecida por el mínimo de la escala contemplada por el art. 85, párrafo 2° del C.T.P. (55%), fijando el monto de la multa en la suma de \$165.094,75.

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 percibidos 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 Percepción 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 percepción 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.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente GASNOR S.A., C.U.I.T. N° 30-65786572-5, en contra de la Resolución N° M 6512/24, dictada con fecha 24/05/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción. En consecuencia, REENCUADRAR la conducta infraccional en la figura contemplada por el artículo 85 párrafo 2° del C.T.P. y RECTIFICAR la sanción de Multa aplicada, la que quedará fijada en la suma de \$165.094,75 (Pesos Ciento sesenta y cinco mil noventa y cuatro con 75/100), conforme lo considerado.

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

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **GASNOR S.A., C.U.I.T. N° 30-65786572-5**, en contra de la Resolución N° M 6512/24, dictada con fecha 24/05/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción. En consecuencia, **REENCUADRAR** la conducta infraccional en la figura contemplada por el artículo 85 párrafo 2° del C.T.P. y **RECTIFICAR** la sanción de Multa aplicada, la que quedará fijada en la suma de \$165.094,75 (Pesos Ciento sesenta y cinco mil noventa y cuatro con 75/100), conforme lo considerado.

2. REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.


HACER SABER


C.P.M. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTOBAL MUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION