

SENTENCIA N° 321/2023

Expte. N° 353/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...<sup>15</sup>... días del mes de... ~~DIEMBRE~~ ..... 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: **"FONTANETTO OSCAR RAUL PEDRO S/ RECURSO DE APELACION"**, Expte. N° 353/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 15129/376/S/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 30/38 del expediente N° 15129/376/S/2019, se presenta el **Sr. Oscar Raúl Pedro Fontanetto**, CUIT N° 20-08323142-5 e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1434/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 05.06.2020 obrante a fs. 28 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** una multa de \$77.520,34 (Pesos Setenta y Siete Mil Quinientos Veinte con 34/100), 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. Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, período mensual 08/2018.

II. El apelante, en primer término, plantea la prescripción de la acción para aplicar la multa. Alega la reforma introducida por la ley 8.490 al artículo 54 del CTP. Sostiene que resulta de aplicación en materia de prescripción las disposiciones previstas en el Código Penal.

Cita el artículo 62 del Código Penal "La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación:... 5.- A los dos años cuando se trate de hechos reprimidos con multa". Manifiesta que la acción del fisco para pretender la multa se encuentra prescripta.

Cita el artículo 68 del CTP que dispone "las normas tributarias punitivas solo regirán para el futuro, no obstante tendrán efecto retroactivo las que supriman

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves.”

Plantea que en el presente caso solo hubo una pequeña mora en el ingreso de las percepciones del período 08/2018. Agrega que se ingresaron las percepciones con más los intereses correspondientes. Señala la buena fe del agente a la hora de declarar las percepciones en sus declaraciones juradas. Reafirma la ausencia de toda maniobra u ocultación.

Considera que resulta aplicable el artículo 59 del Código Penal según el cual la acción penal se extinguirá: 6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes.

Manifiesta que efectuó una reparación integral del daño que podría haber causado a las arcas fiscales. Agrega que ni la actividad de control ni la recaudación se vieron afectadas y/o lesionadas.

Resalta la ausencia de antecedentes infraccionales por parte de Fontanetto Oscar Raúl Pedro para reafirmar la ausencia de toda maniobra u ocultación encaminada a sustraer a la observación del fisco la falta de ingreso.

Alega que la función de agente de percepción supone del sujeto designado el despliegue de un costoso mecanismo administrativo de control y registración que él mismo debe sufragar a fin de cumplir con la obligación impuesta por el estado atendiendo a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria.

Sostiene que el dolo del agente de percepción debería haber sido probado por la administración, partiendo del principio elemental del derecho de que el dolo no se presume.

Solicita la reducción de la multa, considera que corresponde aplicar multa reducida a 1/3 del mínimo legal en virtud de la Ley 8873. Cita el inc. b de la Ley 8873.

III. Que a fojas 1/11 del Expte. N° 353/926/2020 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que el planteo de prescripción opuesto por el apelante no puede prosperar. Con respecto a la ley aplicable, sostiene que la Ley N° 8964 modificó el texto del artículo 54 de la Ley N° 5121, cuya anterior redacción cita el apelante en su recurso. “Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para

determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios regidos por este Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco años...”

Alega que también se modificó el texto del artículo 56 del CTP estableciendo que el computo de la prescripción “Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1° de Enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible.”

Afirma que en el caso bajo análisis cabe considerar que la infracción acaeció al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada del periodo mensual 08/2018, el día 17/09/2018, por lo cual resulta evidente que a la fecha de emisión de la Resolución N° M 1434/20 en fecha 05/06/2020 no se encontraba cumplido el plazo de cinco años previsto en el artículo 56 del CTP. Agrega que a la fecha de notificación de la resolución, tampoco se había cumplido el plazo de dos años previsto por el artículo 62 inc. 5 del Código penal invocado por el apelante.

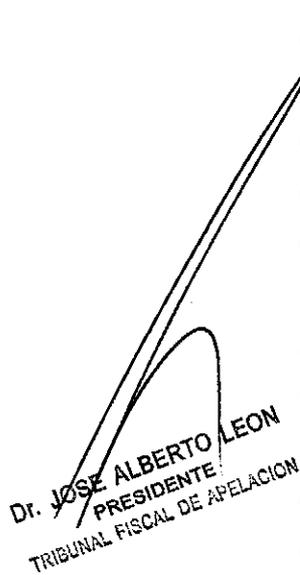
Sostiene que el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial prevé sanción para los Agentes de Percepción que mantengan en su poder tributos percibidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco. Arguye que es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el agente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra.

Alega que es el propio responsable quien debe demostrar la ausencia del ánimo defraudatorio.

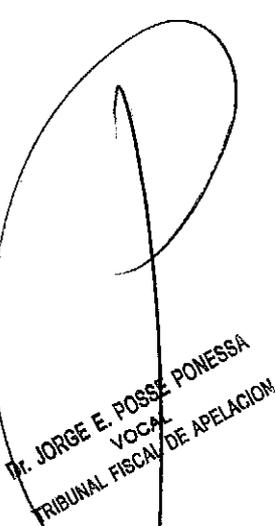
Plantea que, en el caso de marras, se debe tener en cuenta lo establecido por el artículo 88° inciso 3 del Código Tributario Provincial, en atención a que el agente no cumplió con las obligaciones que le competen en su carácter de Agente de Percepción.

Respecto a la aplicación del principio de reparación integral del daño considera que resultan normas específicas aplicables al caso en cuestión las normas contenidas en el CTP, por aplicación al principio de especialidad de las leyes.

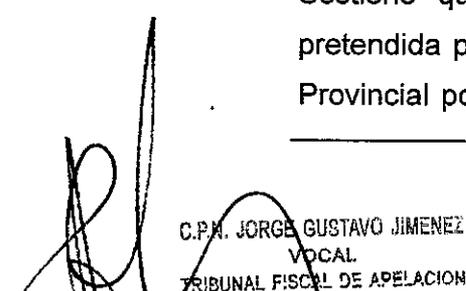
Sostiene que corresponde rechazar de plano la remisión al Código Penal pretendida por la actora con fundamento en el artículo 69° del Código Tributario Provincial por no existir vacío legal respecto al caso que plantea el demandante



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

que justifique una remisión a las normas del Código Penal, por cuanto el artículo 91 CTP es la norma específica que prevé la situación en análisis, cual es la reparación del daño o pago voluntario de la obligación reclamada.

Afirma que desechada de plano la aplicación supletoria del Código Penal, sostiene que sin lugar a dudas el caso bajo análisis se asemejaría más a la acción penal por delito reprimido con multa del artículo 64 del Digesto Penal, que a la acción penal más genérica contenida en el artículo 59 de dicho cuerpo normativo.

Con respecto a que la sanción debió haber sido graduada de conformidad con las previsiones del artículo 7 inciso b) de la Ley 8873 reestablecida por la Ley 9167, considera que corresponde rechazar la misma por improcedente, por cuanto dicho beneficio se encuentra supeditado al reconocimiento expreso por parte del agente de la infracción cometida, y demás requisitos y condiciones establecidos en la mencionada normativa.

Alega que en el presente caso no procede el beneficio en razón de que el apelante no cumplió con los presupuestos legales para que acceda a dicha reducción durante la vigencia de la Ley 8873 con sus restablecimientos.

La D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por FONTANETTO OSCAR RAUL PEDRO, en contra de la resolución N° M 1434/20, debiendo confirmarse la misma.

**IV.** A fs. 13 del expediente N° 353/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 163/21 de fecha 28.05.2021 donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

**V.** Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la Resolución N° M 1434/20, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta de FONTANETTO OSCAR RAUL PEDRO, en el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial.

En primer lugar, corresponde aclarar que el planteo de prescripción opuesto por el apelante no puede prosperar. Conforme establece el artículo 56 del CTP: "Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1° de Enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como

hecho u omisión punible.” En el caso bajo análisis cabe considerar que la infracción acaeció al vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada del periodo mensual 08/2018, el día 17/09/2018, por lo cual resulta evidente que a la fecha de notificación de la Resolución N° M 1434/20 (08/06/2020) no se encontraba cumplido el plazo de cinco años previsto en el artículo 56 del CTP. (El subrayado me pertenece)

En segundo lugar, se debe tener en cuenta que el agente no presentó en término la DDJJ correspondiente al periodo 08/2018 cuyo vencimiento operaba en fecha 17/09/2018, sino que lo hizo el día 19/09/2018, procediendo al ingreso de los importes retenidos el día 12/10/2018.

En virtud a ello, la Autoridad de Aplicación instruyó el Sumario N° B5/S/000000152/2019 notificado el día 11/02/2019 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 vigente a la fecha de la infracción en su artículo 86 inc. 2 establecía: *“Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a diez (10) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: 2. Los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que mantengan en su poder tributos retenidos y/o percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco.”*

De acuerdo a la norma transcrita, la infracción endilgada al apelante se configura en el momento que el mismo percibió 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 Percepción. 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

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

hecho punible, el cual reside en este caso en no haber depositado en tiempo y forma al Fisco los tributos efectivamente percibidos.

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 FONTANETTO OSCAR RAUL PEDRO no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales, ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes al periodo 08/2018, el día 12/10/2018, tal como lo reconoce el propio apelante, razón por la que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del agente, se encuentra acreditado.

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

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

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

El ingreso fuera de término de los tributos previamente retenidos o percibidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional propio de la figura; presunción que puede ser desvirtuada por las pruebas que aporte el

imputado o, en su caso, por las constancias obrantes en la causa, admitiéndose la posibilidad de declarar la inexistencia de dolo en el responsable en casos o situaciones que deberán ser analizadas con rigurosa prolijidad debido a que el dolo en esta clase de defraudación, consiste en la voluntad deliberada de no llevar a cabo en término el ingreso de las sumas correspondientes no obstante la conciencia de que existe el deber concreto de hacerlo (cfr. Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires —voto de la Dra. CPN Silvia Ester Hardoy- INDUSTRIAS ALIMENTICIAS MENDOCINAS, 20/08/13).

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
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 FONTANETTO OSCAR RAUL PEDRO 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 percepciones, 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 percibidos el día 17.09.2018 conservándolos en su poder hasta el 12.10.2018, 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

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

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

establece causales generales de extinción de la acción penal, entre las que se encuentra la reparación integral del perjuicio. Con fundamento en la naturaleza penal de la infracción tributaria se ha postulado su aplicabilidad como medio extintivo de la sanción de multa. El art. 59° inc. 6 del C.P., establece que "La acción penal se extinguirá: (...) 6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes".

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

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

Al respecto, este Tribunal se enrola en la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de Tucumán dictada en el fallo "AGROPECUARIA EL SAUCE S.A. vs. PROVINCIA DE TUCUMAN – D.G.R. – S/NULIDAD/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, en rigor de verdad, prevé los casos de extinción de la acción penal para los delitos reprimidos con multa, situación asimilable a la aquí debatida.

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

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

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

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

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

Respecto de la extinción de la acción prevista por el art. 64° C.P., la doctrina ha dicho "No se trata de una causa de extinción de la acción sino de una modalidad especial de extinción de la acción penal para los delitos reprimidos por multa como pena única, sujeta a una serie de condiciones: a) que no se haya iniciado el

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

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

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

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

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

Para mayor abundamiento, interpreto que no corresponde aplicar el art. 59, inciso 6° del Código Penal. Recordemos que esta disposición tiene por extinguida la acción penal cuando se haya configurado una "reparación integral del perjuicio", de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes.

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

Esta postura implicaría omitir la vigencia de principios básicos del derecho penal y tributario, en tanto el bien jurídico protegido por el artículo 86° del C.T.P. (defraudación) excede al de integridad de la renta fiscal, al aparecer como una

herramienta eficaz para evitar que las personas que actúen como agentes de retención, percepción o recaudación dispongan de dinero ajeno –y perteneciente nada menos que al Estado– durante el tiempo que ellos estimen conveniente para luego ingresarlos con los intereses previstos legalmente, a fin que su conducta quede impune.

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

En esa misma línea de pensamiento tenemos que enmarcar a nuestro Código Tributario Provincial; de otra manera, se avalarían conductas -no quiere decir 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 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 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. 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.

En cuanto a la graduación de la sanción es una consecuencia de las constancias de hecho y de las circunstancias merituadas.

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 10 veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otras cosas.

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

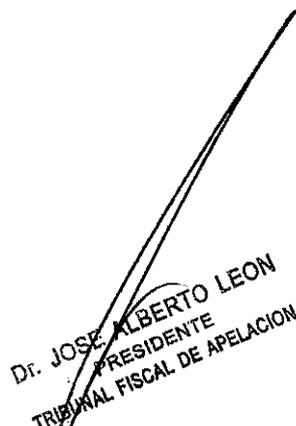
Teniendo en cuenta la naturaleza y la gravedad de la infracción cometida y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al Director General de Rentas, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada que fue establecida dentro de los límites legales vigentes. Incluso en el presente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

Respecto a la pretensión del apelante sobre la reducción de la multa impuesta por la D.G.R. por aplicación del Art. 7 Inc. b) de la Ley N° 8.873, no corresponde el mencionado beneficio ya que no se cumplen los supuestos de hecho previstos en dicha norma.

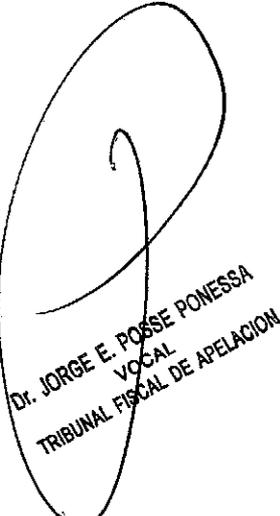
Ahora bien, verificando la situación presentada en la litis, se constata que la misma encuadra en lo previsto por la Ley N°8873, con las modificaciones introducidas por la ley N° 9167 (B.O. 29/3/19) en su art. 7 inciso c) tercer párrafo que establece: *“En los casos en que el sujeto haya incurrido en alguna de las conductas tipificadas en los Artículos 82, 85 y 86 del Código Tributario Provincial y, al momento del acogimiento al presente régimen, no se le hubiese notificado la instrucción sumarial correspondiente, quedará liberado de la sanción de la multa respectiva, siempre que cumplimente la obligación tributaria formal o material omitida, susceptible de cumplimiento.”*

*También será de aplicación lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando las citadas obligaciones hubieren sido cumplidas con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia del presente régimen, sin que se hubiese notificado la correspondiente instrucción sumarial.*

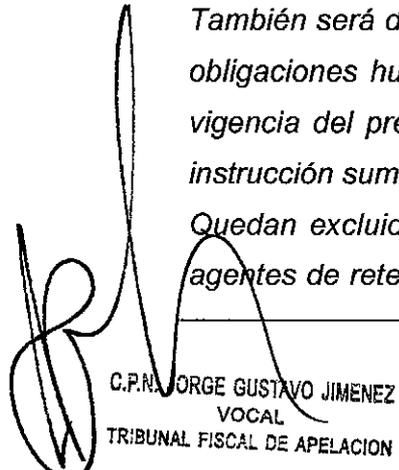
*Quedan excluidos de lo establecido en el primer párrafo del presente inciso los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que no hayan cumplido, con*



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

anterioridad a la fecha de entrada en vigencia de la presente Ley con la obligación tributaria formal y/o material de declarar y/o depositar tributos retenidos, percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron declararlos y/o ingresarlos al fisco, conducta tipificada por el inc. 2 del Artículo 86 del Código Tributario Provincial. En dicho caso los sujetos podrán beneficiarse con la reducción a dos tercios (2/3) del mínimo legal previsto por el citado tipo infraccional, siempre que las obligaciones tributarias omitidas que dieron origen a la infracción se regularicen mediante el acogimiento a la presente Ley o se hubieran cumplido con anterioridad a la entrada en vigencia de la misma.” (El subrayado me pertenece).

La Ley N° 9167 otorga un beneficio de reducción de sanciones para los Agentes de Retención y Percepción condicionado al cumplimiento de ciertos requisitos, siendo el principal, que la obligación material omitida se encuentre cancelada con anterioridad a la Instrucción de Sumario. Dicho ello, recalco que el apelante pagó en fecha 12/10/2018, y el Sumario fue notificado en fecha 11/02/2019 (con posterioridad al pago). Es decir, podemos concluir que la obligación material omitida se encuentra regularizada y cumple con las condiciones para gozar del beneficio de reducción de sanciones dispuesto por la Ley N° 9167 para los Agentes de Retención y Percepción.

En el presente caso, entonces, resulta procedente la reducción de la sanción del art. 86° inciso 2) del C.T.P a 2/3 de su mínimo legal, de acuerdo a lo normado por el tercer párrafo del art. 7° Inc. c) de la Ley N° 8.873 con la modificación introducida por la Ley N° 9.167. En este caso, el mínimo legal de 02 veces el monto del impuesto, establecido por la norma asciende a \$77.520,34, que surge del siguiente calculo ( $\$38.760,17 * 2 = \$77.520,34$ ), y el monto de la sanción reducida es de \$51.680,23 ( $\$77.520,34 * 2/3 = \$51.680,23$ ), por lo que corresponde confirmar la misma por dicho importe.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente, FONTANETTO OSCAR RAUL PEDRO, C.U.I.T. N° 20-08323142-5, en contra de la Resolución N° M 1434/20, dictada con fecha 05/06/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, REDUCIR la sanción de multa impuesta por encontrarse su conducta incurso en

las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, período 08/2018, a 2/3 del mínimo legal conforme lo establecido por el tercer párrafo del artículo 7 inciso c) de la Ley N° 8.873 reestablecida por la Ley N° 9.167, CONFIRMANDO la sanción de multa por el monto de \$51.680,23 (Pesos Cincuenta y Un Mil Seiscientos Ochenta con 23/100).

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

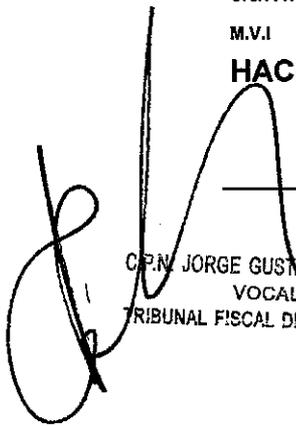
#### RESUELVE:

1) **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente, **FONTANETTO OSCAR RAUL PEDRO, C.U.I.T. N° 20-08323142-5**, en contra de la Resolución N° M 1434/20, dictada con fecha 05/06/2020 Por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **REDUCIR** la sanción de multa impuesta por encontrarse su conducta incurrida en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, período 08/2018, a 2/3 del mínimo legal conforme lo establecido por el tercer párrafo del artículo 7 inciso c) de la Ley N° 8.873 reestablecida por la Ley N° 9.167, **CONFIRMANDO** la sanción de multa por el monto de \$51.680,23 (Pesos Cincuenta y Un Mil Seiscientos Ochenta con 23/100).

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

M.V.I

**HACER SABER**



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

**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