

SENTENCIA N°/284/16

Expte.: 526/926/2016  
(Expte. DGR N°13258/376-D-2015)

En San Miguel de Tucumán, a los 16 días del mes de noviembre de 2016, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "DICHA S.R.L. s/ Recurso de Apelación" – Expediente N° 526/926/2016".

**CONSIDERANDO:**

Dr. JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

I.- Que a fs. 510/523 se presenta el contribuyente DICHA S.R.L. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D-109/15, de fecha 21.10.2015, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 503/507 de estos actuados.

En ella se resuelve, en su art. 1°, rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra de las Actas de Deuda n° A 403-2015 y n° A 404-2015, confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en su carácter de agente de percepción y de retención de dicho impuestos; y, en su art. 3°, rechazar el descargo interpuesto en contra de los sumarios instruidos n° M 403-2015 y n° M 404-2015, aplicándole al contribuyente dos multas por \$16.117,50 y \$532.426,30 respectivamente, en

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

Expte. N° 526/926/2016  
San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Web: [www.tfa-tuc.gov.ar](http://www.tfa-tuc.gov.ar)

San Miguel de Tucumán Tel. 0381-4979459 Página 1 de 18

virtud de que su conducta encuadraría en el supuesto de hecho tipificado por el art. 86 inciso 1) del Código Tributario Provincial.

Inicia el recurrente su exposición de agravios efectuando algunas consideraciones respecto a que la Dirección General de Rentas no habría considerado los argumentos oportunamente vertidos en su descargo, lo que -a su entender- tiñe de arbitrariedad a la resolución apelada.

Aduce, además, una falta de fundamentación de la resolución recurrida, que solo se habría limitado a desconocer los argumentos esgrimidos en su escrito de impugnación.

Adicionalmente, se agravia de la falta de tratamiento de una alegada inconstitucionalidad de la designación del contribuyente como agente de retención y percepción. Cuestiona, en ese sentido, la constitucionalidad del art. 32 del Código Tributario Provincial. Cita profusa doctrina y jurisprudencia.

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

Con respecto a los agravios en particular que el acto le causa, alega que es nula la orden de intervención en virtud de la cual se dictaron los actos impugnados oportunamente, por estar aún pendiente la tramitación y resolución ciertos expedientes administrativos iniciados previamente, que tendrían relación con esta causa.

Insiste con que la determinación de oficio es nula por no pronunciarse acerca de los planteos formulados en la instancia de la impugnación. Refiere, al respecto, que siendo inconstitucional el régimen de designación de agentes de retención y percepción, el contribuyente no estuvo obligado a contestar los requerimientos fiscales formulados durante la inspección, de donde colige que las determinaciones son igualmente nulas.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. Nº 526/926/2016  
San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Web: [www.tfa-tuc.gob.ar](http://www.tfa-tuc.gob.ar)

San Miguel de Tucumán Tel. 0381-4979459 Página 2 de 18

Alega que existen errores en los ajustes practicados, lo que entiende se puede comprobar con copias de declaraciones juradas del IVA que adjunta con su presentación.

Se agravia, también, de la falta de "integración en la relación tributaria" con quienes se consideran obligados principales frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, efectuando alegaciones sobre ciertos precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán.

Finalmente, con respecto a los sumarios y a las multas impuestas, alega que no se encuentra acreditada la verificación del tipo penal previsto en el art. 86 inciso 1 del Código Tributario, ni se encuentra comprobado tampoco el llamado elemento subjetivo.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios y/o fundamentos legales acabados que avalen la posición asumida por el contribuyente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no reproducimos aquí en honor a la brevedad.

Con respecto a la multa impuesta, considera que, para una porción de ella (periodos 06, 08 y 10 de 2012, 02 a 05 de 2013, incluidos en el sumario n° 403-2015; y 05 a 12 de 2010, 01 a 12 de 2011, 01 a 12 de 2012, 01 a 12 de 2013, y 01 a 05 de 2014, incluidos en el sumario n° 404-2015), es de aplicación lo establecido por el penúltimo párrafo del art. 7 de la Ley N° 8873 (B.O. 27/05/2016), en el sentido de que el contribuyente ha quedado eximido de toda

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Expte. N° 526/926/2016  
San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Web: [www.tfa-tuc.gob.ar](http://www.tfa-tuc.gob.ar)

San Miguel de Tucumán Tel. 0381-4979459 Página 3 de 18

sanción, de modo que los agravios a ese respecto esgrimidos en el recurso de apelación han devenido abstractos.

Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- Previo a adentrarnos en el análisis de la cuestión de fondo, cabe poner de resalto que, conforme lo reconoce el mismo organismo fiscal en su escrito de responde, las sanciones de multa impuestas en la resolución apelada relativas a las infracciones cometidas en los periodos 06, 08 y 10 de 2012, 02 a 05 de 2013, incluidos en el sumario n° 403-2015; y 05 a 12 de 2010, 01 a 12 de 2011, 01 a 12 de 2012, 01 a 12 de 2013, y 01 a 05 de 2014, incluidos en el sumario n° 404-2015, han quedado eximidas de sanción en virtud de lo dispuesto por el penúltimo párrafo del art. 7 de la Ley N° 8873 (B.O. 27/05/2016).

IV.- Sentado lo que antecede, y entrando al análisis de la cuestión sometida a debate, corresponde resolver si la Resolución D-109/15, en la parte que continúa aun subsistente, resulta ajustada a derecho.

Según se desprende de los antecedentes de autos, el contribuyente Dicha S.R.L. –dedicado a la venta al por menor de materiales de construcción- fue objeto de una verificación por parte de la autoridad fiscal, en la que se impugnó principalmente (i) el tratamiento dispensado en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención- a operaciones con proveedores; y (ii) el tratamiento dispensado en el Impuesto sobre los Ingreso Brutos – Agente de Percepción- a operaciones con clientes.

En el caso de la actuación como Agente de Retención, y según el Acta de Deuda n° 403-2015, el organismo fiscal alega que existe un crédito a su favor proveniente del hecho de que Dicha S.R.L. aplicó incorrectamente la alícuota del 1.7% en el periodo mensual 06/2012; aplicó incorrectamente la alícuota del 1.75% en una operación de pago efectuada a la firma Pisonor S.R.L.; incumplió sus obligaciones como agente de retención respecto de ciertas operaciones

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

efectuadas con sujetos no inscriptos en el impuesto; e incumplió sus obligaciones como agente de retención respecto de ciertas operaciones efectuadas con sujetos que registran cancelación de oficio de su inscripción. Todo ello totaliza una deuda de \$18.304,33.

En el caso de la actuación como Agente de Percepción, y según el Acta de Deuda n° 404-2015, el organismo fiscal alega que existe un crédito a su favor proveniente del hecho de que Dicha S.R.L. omitió practicar percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre los montos que surgen por diferencias entre los declarados por la firma en sus declaraciones juradas y los montos netos gravados por ventas a responsables inscriptos; incumplió sus obligaciones como agente de percepción respecto de ciertas operaciones efectuadas con sujetos no inscriptos y con sujetos que registran cancelación de oficio de su inscripción; efectuó una incorrecta aplicación de la alícuota del 2.5% en el periodo 05/2012 en ciertas operaciones realizadas con contribuyentes locales; y efectuó deducciones improcedentes a las bases imponibles. Todo ello totaliza una deuda de \$655.610,10.

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

Cabe destacar que, conforme surge de autos, el contribuyente no cumplió con ninguno de los requerimientos de información cursados durante la inspección; por el contrario, impugnó la respectiva orden de inspección y los requerimientos cursados, con el argumento de que el concurso preventivo por él solicitado con anterioridad a la inspección impide al organismo fiscal iniciar o deducirle nuevas acciones. Por ello, las determinaciones de oficio se efectuaron sobre la base de la información obrante en los registros del organismo fiscal.

Según se desprende también de los antecedentes obrantes en autos, la posición asumida por el contribuyente frente al reclamo antes reseñado fue, básicamente, la siguiente: (i) que la orden de inspección es nula atento la existencia del concurso preventivo; (ii) que la determinación fue hecha sobre base presunta; (iii) que la aplicación de alícuotas distintas a las indicadas por el

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

organismo fiscal es neutro desde el punto de vista fiscal; (iii) que la designación de Dicha S.R.L. como agente de retención y/o percepción es nula, pues viola el principio de legalidad; (iv) que el sumario es igualmente nulo.

Esgrime el contribuyente otros argumentos menores adicionales, cuyo contenido (poco claro, a mi juicio) se dan por reproducido en honor a la brevedad.

Como única prueba (en la instancia de impugnación) se ofreció, cito textual, que "se oficie al contribuyente a los fines de probar si ha realizado el pago de los impuestos por los periodos controvertidos". Dicha prueba no fue producida, y tampoco ofrecida ante la instancia de este Tribunal.

Pues bien, lo debatido en autos pasa por determinar si la Resolución D-109/15, en tanto confirma las determinaciones de oficio y las multas practicadas e impuestas en las Actas de Deuda n° A 403-2015 y A 404-2015, es ajustada a derecho o si, por el contrario, debe ser revocada.

A continuación efectuaré el análisis de cada uno de los agravios esgrimidos por el apelante en su recurso de apelación.

En primer lugar, y en apretada síntesis, el recurrente alega que la Resolución es arbitraria por cuanto el organismo fiscal ha omitido analizar cada uno de los argumentos vertidos en el descargo oportunamente efectuado relativos a inconstitucionalidad de la designación del contribuyente como agente de retención o percepción, y a la ilegalidad y arbitrariedad de dicho instituto.

A mi juicio el agravio no puede prosperar. En efecto, más allá de que no observo atisbos claros de arbitrariedad en la Resolución apelada (pues el organismo fiscal analizó y contestó la impugnación formulada, claro que con sus propios argumentos y entendimiento de la cuestión), lo cierto es que dicho organismo no se encuentra habilitado para emitir juicios de opinión con

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Expte. N° 526/926/2016

Web: [www.tfa-tuc.gov.ar](http://www.tfa-tuc.gov.ar)

respecto a las normas que debe aplicar en su actuación; y menos aún se encuentra facultado para declarar la inconstitucionalidad y/o ilegalidad de ellas.

En segundo lugar, el contribuyente esgrime que la resolución apelada no se encuentra debidamente motivada, pues el organismo fiscal solo se limita a desconocer los argumentos vertidos en la impugnación, no analizándolos. Ello, en su entender, causa la nulidad del acto.

Nuevamente, a mi juicio, este argumento no puede prosperar. Fuera de que se trata de una reedición del argumento analizado en el párrafo anterior, no observo que se verifique esta causal de impugnación; ello, desde que la razones del organismo (valederas o no, según la óptica) están expresadas en la resolución apelada.

A tales efectos, cabe recordar que la motivación es el sustento del acto administrativo, es una declaración de cuáles son las circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a la emanación del acto, o sea los motivos o presupuestos del mismo; constituye por lo tanto, la fundamentación fáctica y jurídica con que la administración pretende sostener la legitimidad y oportunidad de la decisión tomada y es el punto de partida para el razonamiento de esa legitimidad. Y así, cuando la motivación falta o es insuficiente, puede recién afirmarse que la ausencia de un razonamiento justificado en las decisiones administrativas supone una grave erosión del principio de seguridad jurídica (conforme GORDILLO, Agustín "Tratado de Derecho Administrativo", Tomo III, Editorial Macchi, Bs. As. 1991, punto X-7 y ASOREY, Rubén "El principio de seguridad jurídica en el Derecho Administrativo", Principios Constitucionales; Tribunal Fiscal de Federación, p. 314. Cita efectuada por el Tribunal Fiscal de Apelación de Buenos Aires, sala I, en autos Carnes Santa María S.A., 03/02/2015)".

JORGE E. ROJSE PONESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


Pues bien, en este caso no observo que dicha causal de nulidad se verifique. Los fundamentos fácticos y legales de la decisión están claramente expresados en el acto.

En tercer lugar, el contribuyente se agravia de la falta de tratamiento de su argumento relativo a la inconstitucionalidad en la designación de la sociedad como agente de retención y de percepción, cuestionando más concretamente la constitucionalidad del art. 32 del Código Tributario Provincial y de las Resoluciones 86/2000 y 23/2002. Alega el recurrente que se habría violado el principio de reserva de ley en materia tributaria, y más precisamente el principio de "indelegabilidad legislativa" en materia impositiva. Cita profusa doctrina y jurisprudencia.

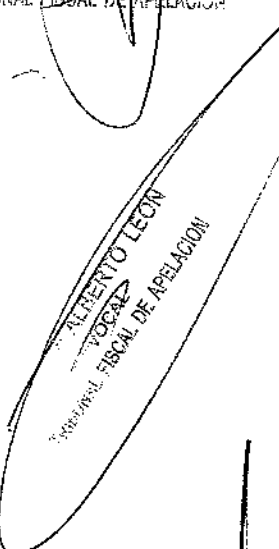
Al respecto, pongo de resalto que el art. Art. 161 del Código Tributario de la Provincia establece expresamente que "[e]l Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias", lo que me releva de mayores comentarios con relación a este agravio.

En cuarto lugar, el recurrente alega nuevamente la nulidad de la orden de inspección efectuada, por cuando se desconoce una alegada co-dependencia de ciertas actuaciones administrativas previas con respecto a la orden de inspección n° 201501039. En este punto, según se trasluce, el contribuyente pretende que ciertas impugnaciones efectuadas en el marco de la inspección o inclusive antes (impugnaciones de requerimientos, de intimaciones de pago, de inicios de sumarios, etc.) aun pendientes de resolución, nulifican todo lo actuado en el procedimiento de determinación de oficio.

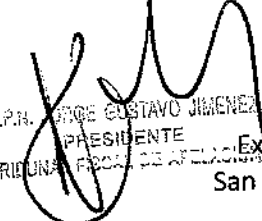
A mi juicio este argumento tampoco no puede prosperar. No veo interés concreto del contribuyente en que dichas presentaciones, que versan sobre los mismos puntos aquí debatidos, sean resueltas con anterioridad a la emisión de un acto de determinación de oficio o de una resolución confirmatoria de él. En



JORGE E. POSSA PONESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. N° 526/926/2016

San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Web: [www.tfa-tuc.gov.ar](http://www.tfa-tuc.gov.ar)

San Miguel de Tucumán Tel. 0381-4979459 Página 8 de 18



la medida en que no se vea violentado el derecho de defensa y debido proceso que amparan al contribuyente (mediante el dictado de resoluciones contradictorias), no veo tampoco necesidad en que sean resueltos previamente. Asimismo, no se desprende de las actuaciones que, como argumenta el contribuyente, existan dos procedimientos administrativos independientes exactamente iguales. Por el contrario, veo que se ha iniciado dos procedimientos de determinación de oficio, uno por la actuación como agente de percepción y otro por la actuación como agente de retención, en los que el contribuyente fue informado del cargo formulado en donde se le ha dado oportunidad de defensa. En suma, no veo elementos que indiquen que el procedimiento debe ser anulado.

En quinto lugar, el contribuyente plantea la nulidad del acto de determinación de oficio. Entiende que no se individualizan los periodos respecto de los cuales no se presentaron las declaraciones juradas y no se describen cuales serían los periodos impugnados. Asimismo, se alega que la falta de presentación de documentación durante la inspección se debe a su entendimiento de que el régimen de agente de retención o percepción es inconstitucional.

Entiendo que el agravio tampoco puede prosperar, esta vez por no estar debidamente articulado. Los periodos impugnados están todos indicados en las actas de deuda, de modo que no se entiende por dónde pasa su argumentación. Igualmente, el entendimiento de que el régimen es inconstitucional no excusa al contribuyente (hasta tanto sea concretamente declarado como tal por parte del Poder Judicial) del cumplimiento de los requerimientos fiscales. En efecto, hasta tanto las normas sean —como él plantea— declaradas inconstitucionales deberá cumplirlas; y solo el Poder Judicial podría relevarlo de tal carga, nada de lo cual acaece en estos actuados.

Dr. JUAN ALBERTO LEON  
JESUS  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En sexto lugar, el contribuyente arguye un error en los ajustes practicados. Alega que la inspección trabajó sobre la base de declaraciones juradas incorrectas, por cuanto ellas fueron posteriormente rectificadas. Ello, invalida – a su juicio- los ajustes practicados.

Más allá de que no se comprende cabalmente en qué reside el agravio, cabe destacar que el alegado error no es probado en el cuerpo del recurso y tampoco se ha ofrecido en él prueba alguna tendiente a demostrar el alegado yerro; todo lo cual me hace descartarlo también como un argumento válido. Y fuera de ello, siendo que la presentación de declaraciones juradas rectificativas “en menos” está vedado (cfr. art. 13 de la Ley 11.683), la presentación de ellas solo habría podido engrosar el monto de las bases imponibles y, en todo caso, empeorar la situación del contribuyente (pues o se aumentaron compras o se aumentaron ventas).

En séptimo lugar, el recurrente se agravia de que el organismo fiscal no integró de forma previa a la determinación de oficio al llamado contribuyente principal, los cuales –alega- son personas determinables, imponiendo directamente la carga sobre él. Argumenta que la administración incurrió en un exceso de poderes al imponerle al contribuyente la carga de tener que probar que el llamado contribuyente principal ingresó o no la diferencia de tributo reclamada.

Nuevamente debo rechazar el agravio. Si bien las alegaciones efectuadas son razonables desde el punto de vista jurídico (y así lo ha receptado la jurisprudencia local), lo cierto es que en este caso el propio contribuyente entorpeció el trámite de la inspección al efectuar múltiples impugnaciones (desde la notificación misma de la orden de inspección), no cumplimentando ninguno de los requerimientos efectuados por el organismo fiscal, todo lo cual indefectiblemente llevó al organismo a efectuar la determinación sobre la base de la información obrante en sus registros. Por ello, no aparece del todo

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

concordante que en esta instancia el contribuyente pretenda esgrimirlo como un argumento impugnatorio y/o se agravie de ello.

Más aun, en oportunidad de efectuar la impugnación de las actas de deuda el contribuyente, en vez de ofrecer pruebas concretas y precisas tendientes a demostrar el ingreso o cómputo del impuesto por parte de los obligados principales (cuyo detalle él conoce, por ser sus propios clientes y/o proveedores), optó por ofrecer una prueba de informes de extrema vaguedad que se limitó, cito textual, a solicitar que *"se oficie al contribuyente a los fines de probar si ha realizado el pago de los impuestos por los periodos controvertidos"* (cfr. fs. 265 vuelta). Como puede observarse, en ella no se indica quién o quiénes serían los alegados contribuyentes ni a qué impuestos se refiere.

No ha existido, como puede verse, ni el más mínimo esfuerzo por parte del contribuyente para probar su posición; sino todo lo contrario.

Cabe destacar que dicha prueba no fue producida durante las actuaciones ante el organismo fiscal ni fue propuesta y/o enderezada en oportunidad de interponer el presente recurso de apelación, todo lo cual, a mi juicio, sella también la suerte adversa de este agravio por defecto de prueba.

Finalmente, con relación a las multas impuestas, corresponde analizar la procedencia de la imputación en las previsiones del mencionado artículo del Código (artículo 86, inciso, 1 del Código Tributario Provincial).

En ese contexto, para la configuración del ilícito descrito en el artículo 86 de la ley de rito, con respecto al Agente de Percepción, es necesario que concurren los siguientes elementos: a) una conducta antijurídica constituida por la omisión del ingreso de impuestos; b) el medio comisivo mediante la presentación de "declaraciones engañosas u ocultaciones maliciosas" que permitan disimular la verdadera magnitud de las obligaciones y provocar la errónea convicción del

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

ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO MENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. Nº 526/926/2016

San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Web: [www.tfa-tuc.gov.ar](http://www.tfa-tuc.gov.ar)

San Miguel de Tucumán Tel. 0381-4979459 Página 11 de 18

ente recaudador en relación a su existencia o cuantía; y c) el resultado dañoso por el ingreso en defecto.

Que luego del análisis del hecho examinado, se debe estudiar la imputabilidad del autor, la cual no tiene relación con determinado hecho, sino que se refiere a la situación descripta por en el artículo 85 del Digesto Provincial.

Que el mencionado artículo establece: "El que omitiere el pago de impuestos y/o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el veinticinco por ciento (25%) y el ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar-, retener, percibir o recaudar oportunamente..." "... la misma sanción se aplicará a los agentes de retención, percepción o recaudación que omitieren actuar como tales..".

En ese sentido, la mera comprobación de la situación objetiva en la que se encuentra el infractor no es suficiente para configurar la transgresión tipificada en el artículo 86, ya que si bien existe la posibilidad de utilizar figuras presuncionales de dolo, no es menos cierto que, por la gravedad de las situaciones a las que afecta, ellas deben ser aplicadas con extrema prudencia y precaución y la carga de la prueba corresponde al Estado.

Que en el expediente de marras, se puede observar que el Organismo recaudador basó su resolución en presunciones objetivas, en ausencia de los elementos que se requieren para la aplicación del tipo impuesto, toda vez que si bien da cuenta de los motivos que dieron lugar a la falta de percepción y/o retención del tributo, estas circunstancias no resultan de por sí configurativas de la figura en estudio, ni pueden llevar a la tipificación efectuada en el acto administrativo, toda vez que el organismo fiscal solo demostró el elemento material de la infracción que se le atribuye al recurrente.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Expte. Nº 526/926/2016

San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Web: [www.tfa-tuc.gov.ar](http://www.tfa-tuc.gov.ar)

San Miguel de Tucumán Tel. 0381-4979459 Página 12 de 18

Que en razón de lo expuesto, la conducta del contribuyente se desplazará de la figura dolosa a la culposa, toda vez que en base a los hechos relatados y a los elementos que obran en los antecedentes administrativos, es cierto que se omitió actuar como agente de percepción o retención en su justa medida.

Que del análisis de la conducta desplegada por el apelante, corresponde el reencuadramiento de la tipificación efectuada por la D.G.R., en las disposiciones del artículo 85 del mencionado digesto legal.

Que por ello, corresponde reencuadrar en el artículo 85 del Código Tributario Provincial la omisión incurrida por el apelante graduando la multa correspondiente al Sumario n° 404-2015, en la parte aun subsistente (06 a 11/2014), en el 50% del gravamen dejado de ingresar, debiendo el organismo fiscal re-liquidarla en la etapa procedimental oportuna.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución:

I). DECLARAR que, en virtud de lo dispuesto por el penúltimo párrafo del art. 7 de la Ley N° 8873, ha devenido abstracto el recurso de apelación interpuesto en relación a las sanciones de multas aplicadas por medio de la Resolución n° D 109-2015 en su art. 3, respecto de las posiciones 06, 08 y 10/2012 y 02 y 05/2013 incluidas en el Sumario n° M 403-2015; y por las posiciones 05 a 12/2010, 01 a 12/2011, 01 a 12/2012, 01 a 12/2013 y 01 a 05/2014 incluidas en el Sumario n° M 404-2015.

II). NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto y confirmar la Resolución D-109/15, de fecha 21.10.2015, en lo que hace a las obligaciones tributarias que surgen de las Actas de Deudas n° 403-2015 y 404-2015.

III). REENCUADRAR en el artículo 85 del Código Tributario Provincial la omisión incurrida por el apelante graduando la multa correspondiente al Sumario n° 404-2015, en la parte aun subsistente (06 a 11/2014), en el 50% del

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

gravamen dejado de ingresar, debiendo el organismo fiscal re-liquidarla en la etapa procedimental oportuna.

IV). REGISTRESE, NOTIFIQUESE, oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

Es mi voto.

**El señor vocal doctor Jorge Posse Ponessa, dijo:**

I.- Comparto y adhiero a las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, Dr. José Alberto León, en lo que refiere a los antecedentes del caso y los puntos I y II de la parte resolutive. Por su parte, también comparto la solución adoptada en el voto preopinante con respecto al reencuadramiento de la sanción en el artículo 85° del C.T.P., así como también en la cuantificación de la Multa, fundamentos que ampliaré a los ya expuestos. Disiento de la solución arribada en el punto N° 3 de la parte Resolutive, motivos que se expondrán en el apartado siguiente de éste voto

II.- Del examen de lo resuelto por el pronunciamiento del vocal preopinante, se comparte la solución arribada con respecto a la tipificación del hecho punible, ya que del análisis del Acto Administrativo en crisis se advierte que en el Sumario N° M 404/2015, y en la Resolución N° D 109/15, el Juez Administrativo realiza un encuadre normativo incorrecto de la figura del Agente de Recaudación que omitió actuar como tal, enmarcándolo en los considerandos respectivos en el artículo 86° inciso 1) del Código Tributario Provincial, norma que contempla la situación de los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que mantengan en su poder tributos retenidos y/o percibidos y/o recaudados, no siendo esa la circunstancia en las presentes actuaciones.

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

J. ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Que luego del análisis efectuado, no hay dudas que la situación descripta por en el artículo 85° del Digesto Provincial, es la tipificación correcta en el presente caso.-

En cuanto a la graduación de la sanción de multa efectuada (100% del gravamen omitido), las circunstancias en la causa nos invitan y exigen realizar algunas aclaraciones y precisiones conceptuales con relación a la interpretación restrictiva de las normas punitivas, teniendo en cuenta que la potestad sancionadora de la Administración guarda íntima conexión con los principios y garantías del Derecho penal.-

La sentencia debe comprender un elemento crítico y/o valorativo con respecto a la graduación de las penas, realizando una correcta motivación de sus actos a fin de respetar el principio de razonabilidad y el de proporcionalidad, atento al margen de discrecionalidad con el que cuenta el juez administrativo, conforme lo faculta el artículo 85° del C.T.P.

Que el mencionado artículo, con la reforma introducida por Ley N° 8468 (B.O. 30/12/11), establece: *"...El que omitiera el pago de impuestos y/o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el cien por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 86 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención, percepción o recaudación que omitieran actuar como tales..."*.-

Es mi opinión, que para graduar la conducta del apelante en el máximo de la pena establecida por la norma penal tributaria (100 % del tributo omitido), deben existir elementos que justifiquen tal decisión discrecional, atento que toda norma jurídica deber ser aplicada en forma conjunta y coherente con los

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

antecedentes de cada caso y en cuyo marco ha de efectuarse la interpretación correspondiente.-

Tanto el derecho administrativo como el derecho penal respetan el principio de legalidad y razonabilidad establecido en los arts. 18, 19 y 28 de la Constitución Nacional, por lo cual la naturaleza de las contravenciones (penal o administrativa) no modifica lo que las claras normas constitucionales establecen.-

Entiendo, que los motivos y fundamentos para sancionar la conducta del apelante, en el quantum máximo establecido por la norma punitiva no se encuentran acreditados en el expediente de marras, correspondiendo aplicar el mínimo legal establecido, atento a la interpretación restrictiva de las normas sancionatorias. Cabe resaltar, que la D.G.R. al momento de cuantificar la sanción de multa en la Resolución apelada, adoptó el mismo criterio establecido en el presente voto, al tiempo que aplicó el quantum mínimo establecido en el artículo correspondiente.-

Finalmente, esta vocalía disiente con el criterio adoptado por el vocal preopinante, con respecto al reenvío de las actuaciones a la Autoridad de Aplicación, con el fin de re liquidar el monto pecuniario de la sanción de Multa correspondiente al Sumario N° 404/2015.-

En efecto, el artículo N° 162° del C.T.P. expresa: "...El Tribunal podrá practicar en la sentencia la liquidación del tributo y sus accesorios, o fijar el importe de la multa...".

Por ello y atento a las facultades otorgadas a este Tribunal Fiscal, corresponde graduar la Sanción de Multa impuesta por el artículo N° 3° de la Resolución N° D 109/15, en el cincuenta por ciento (50%) del gravamen dejado de percibir en las posiciones 06/2014 a 11/2014, manteniéndose firme el importe de \$ 912,32 (Pesos Novecientos doce con 32/100), conforme lo dispuesto por el artículo 85°



del Código Tributario Provincial. Se adjunta planilla de cálculo de la Sanción de Multa, la cual forma parte integrante del presente voto.-

Atento a lo expuesto en mi voto, comparto las conclusiones arribadas por el Vocal preopinante en los apartados I, II y IV. Propongo formular el tercero en el siguiente sentido:

III) **REENCUADRAR** en el artículo N° 85° del Código Tributario Provincial la omisión incurrida por el contribuyente DICHA S.R.L., y en consecuencia graduar la Sanción de Multa impuesta por el artículo N° 3° de la Resolución N° D 109/15, en el cincuenta por ciento (50%) del gravamen dejado de percibir en las posiciones 06/2014 a 11/2014, la que asciende a \$ 912,32 (Pesos Novecientos doce con 32/100), conforme "Planilla de cálculo Multa Art 85° C.T.P.", que forma parte integrante de la presente, como se expone en los considerandos precedentes.-

Es mi voto.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos y conclusiones expuestos por el señor vocal, Dr. Jorge E. Posse Ponessa, vota en igual sentido.

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
RESUELVE:**

**I). DECLARAR** que, en virtud de lo dispuesto por el penúltimo párrafo del art. 7 de la Ley N° 8873, ha devenido abstracto el recurso de apelación interpuesto en relación a las sanciones de multas aplicadas por medio de la Resolución n° D 109-2015 en su art. 3, respecto de las posiciones 06, 08 y 10/2012 y 02 y 05/2013 incluidas en el Sumario n° M 403-2015; y por las posiciones 05 a

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Expte. N° 526/926/2016  
San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Web: [www.tfa-tuc.gov.ar](http://www.tfa-tuc.gov.ar)

San Miguel de Tucumán Tel. 0381-4979459 Página 17 de 18

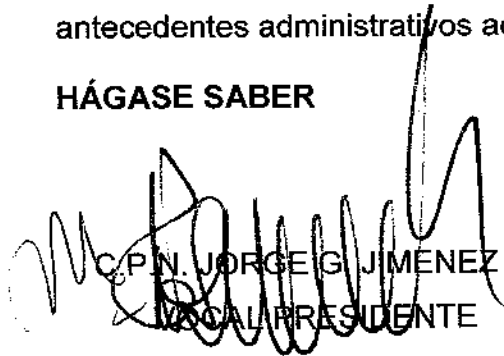
12/2010, 01 a 12/2011, 01 a 12/2012, 01 a 12/2013 y 01 a 05/2014 incluidas en el Sumario n° M 404-2015.

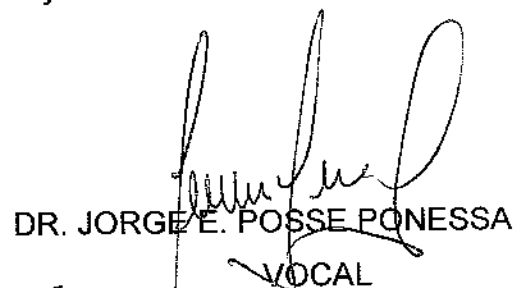
II). **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto y confirmar la Resolución D-109/15, de fecha 21.10.2015, en lo que hace a las obligaciones tributarias que surgen de las Actas de Deudas n° 403-2015 y 404-2015.

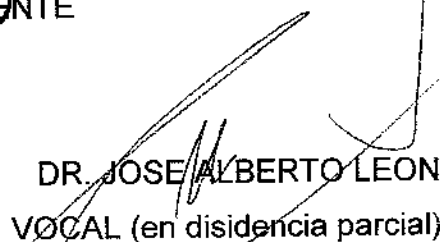
III). **REENCUADRAR** en el artículo N° 85° del Código Tributario Provincial la omisión incurrida por el contribuyente DICHA S.R.L., y en consecuencia graduar la Sanción de Multa impuesta por el artículo N° 3° de la Resolución, N° D 109/15, en el cincuenta por ciento (50%) del gravamen dejado de percibir en las posiciones 06/2014 a 11/2014, la que asciende a \$ 912,32 (Pesos Novecientos doce con 32/100), conforme "Planilla de cálculo Multa Art 85° C.T.P.", que forma parte integrante de la presente, como se expone en los considerandos precedentes.-

IV). **REGISTRESE, NOTIFIQUESE,** oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

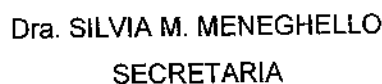
**HÁGASE SABER**

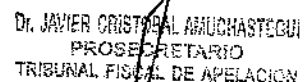
  
C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ  
VOCAL PRESIDENTE

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

  
DR. JOSE ALBERTO LEÓN  
VOCAL (en disidencia parcial)

ANTE MI

  
Dra. SILVIA M. MENEGHELLO  
SECRETARIA

  
Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
PROSECRETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



DICHA S.R.L.  
CUIT: 30-70893035-7

Expte N° 526/926/2016

**PLANILLA CALCULO DE MULTA ART. 85 CTP - ETAPA APELACION**

| Periodos | Saldo de Impuesto a Favor de DGR S/ AD N° A 404-2015 | Graduación Art. 85 CTP - 50% | Multa Art. 85 CTP |
|----------|--|------------------------------|-------------------|
| 201406   | 98,35  | 50%                          | 49,18             |
| 201407   | 943,87   | 50%                          | 471,94            |
| 201408   | 588,06   | 50%                          | 294,03            |
| 201409   | 67,3   | 50%                          | 33,65             |
| 201410   | 51,41  | 50%                          | 25,71             |
| 201411   | 75,65  | 50%                          | 37,83             |
|          | 1824,64  |                              | 912,32            |

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION