



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-3000-9799



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

SENTENCIA N° 225/20

Expte. N° 458/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los1..... días del mes de.....SEPTIEMBRE.....de 2020, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**MELIAN S.A." SI/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 458/926/2019 – Ref. Expte. Nro. 4135/376/M/2018 (D.G.R.)**";

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 33/36 del expediente N° 4135/376/M/2018, la Dr. María Sofía Courel, apoderada de MELIAN S.A., CUIT N° 30-69178489-0 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1252/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 23/05/2019 obrante a fs. 30 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al agente una multa de \$63.388,16 (Pesos Sesenta y Tres Mil Trescientos Ochenta y Ocho con 16 /100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2. del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, período mensual 06/2017.

El apelante plantea falta de acción en virtud de haber pagado en forma espontánea el periodo reclamando, razón por la cual considera que su conducta se encuadra en lo previsto en el Art. 91 C.T.P.

Manifiesta que la conducta que se le imputa no es defraudatoria en virtud de haber presentado la declaración jurada F.813, exteriorizando el monto a abonar. Asimismo ante la accidental demora en el ingreso de las retenciones efectuadas,

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



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-450 3001:2015



de inmediato procedió a ingresar las mismas con sus respectivos intereses, sin provocar perjuicio al Fisco.

Sostiene que toda sanción tributaria forma parte del Derecho Penal por lo que le son aplicables los principios del mismo, entre ellos el principio de reparación integral plena del daño injustamente causado.-

Manifiesta que se trata de un cumplimiento unilateral de las prestaciones comprendidas en la obligación de resarcir satisfactoriamente todas las consecuencias producidas en el hecho ilícito. En efecto una reparación total puede compensar la culpabilidad y determinar la no punibilidad, toda vez que una infracción enteramente compensada por la reparación no necesita ser suplida adicionalmente por el sufrimiento de una pena, según lo consagra el Art. 59 del Código Penal, el cual se torna operativo por aplicación supletoria de dicho cuerpo legal.

Como presupuesto de toda sanción de naturaleza penal debe existir la afectación a un bien jurídico tutelado y la existencia de la culpa o intencionalidad en el accionar del responsable.-

La afectación del bien jurídico como la culpabilidad de la firma queda desvirtuado en el presente caso, debido a que ingresó el impuesto correspondiente con sus respectivos intereses, es decir que efectuó la reparación integral del daño que podría haber causado a las arcas del Fisco.-

Plantea la improcedencia de la calificación dolosa por no concurrir el elemento subjetivo para la configuración de la infracción, no habiendo probado la Autoridad de Aplicación de manera asertiva y terminante la intención defraudatoria.

Manifiesta que la sanción aplicada es irrazonable, por considerar que corresponde graduar la sanción conforme lo previsto en el Art. 78 del C.T.P.

Por lo expuesto, solicita se deje sin efecto la resolución de multa aplicada.

II. Que a fojas 1/4 del Expte. N° 458/926/2019 la Dirección General de



GESTIÓN
DE LA CALIDAD
RI-9000-9709



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el art. 148° del Código Tributario Provincial.

En primer término, señala que el artículo 86° inciso 2 del C.T.P. prevé sanción para los Agentes de Retención que mantengan en su poder tributos retenidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco, conducta que se verifica en el caso de marras atento a la demora en que incurrió la firma en ingresar los montos retenidos.-

Sostiene que la normativa citada es clara en la descripción de la conducta reprimida, conducta que se ha configurado en el caso de autos, ya que la firma ha mantenido en su poder tributos que declaró haber retenido, más allá del término preestablecido para su ingreso.-

En este sentido, destaca que se debe tener en cuenta la presunción de defraudación contemplada en el Art. 88 Inc. 3 del C.T.P., el cual presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista *"Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias"*. Supuesto que ha sido comprobado en el caso bajo análisis, atento a que el responsable no ha cumplido con las obligaciones impuestas por la normativa vigente y que le competen en su carácter de agente de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.-

Al respecto, cabe tener en cuenta lo establecido por el artículo 10° de la Resolución General N° 23/02 sus modificatorias y complementarias, que habilita la aplicación de las sanciones previstas en el C.T.P en caso de incumplimiento a sus previsiones, al establecer: *"Los agentes de retención designados por la presente resolución que omitan efectuar y/o depositar las retenciones o incurran en incumplimiento total o parcial de las obligaciones dispuestas por ésta, serán pasibles de las sanciones establecidas en el Código Tributario Provincial, Ley N° 5.121 y sus modificatorias, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria establecida en el Art. 31 de dicha Ley"*.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Manifiesta que el agente de Retención cumple con una obligación legal, y maneja fondos ajenos, de allí la gravedad asumida por el hecho de no depositar dentro del término legal los importes retenidos.-

Por lo expuesto, afirma que la conducta infraccional imputada se ha verificado, ya que el periodo mensual reclamado fue abonado fuera de término, razón por la cual resulta procedente el encuadre legal dado a su conducta, como la aplicación de la sanción que apela.-

Expresa que, si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión de la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia y en el presente caso el agente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra.-

En este sentido, la sala V de la Cámara de Apelación en el fallo "Batello, Tarciso Ludovico" del 29/03/1999 sostuvo que el Art. 47 de la Ley 11683 (equivalente al Art. 88 del C.P.T.) incorpora una serie de presunciones "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria, siendo la consecuencia de la existencia de estas presunciones que una vez que el Fisco probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma citada, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será este quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa.-

En cuanto a la manifestación del recurrente de que no se generó perjuicio al Fisco, destaca que la conducta que intenta reprimir el Fisco es la falta de ingreso del tributo en término, hecho que genera un grave perjuicio a las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos, por lo que el presentante no puede sostener que no se lesionó el bien jurídico tutelado por la norma.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Asimismo, aclara que el hecho de haber cancelado el periodo mensual reclamado por otra parte, no significa de ninguna manera que no se haya afectado el bien jurídico protegido, en tanto la indisponibilidad de los fondos retenidos afecta de manera directa a la renta fiscal, impidiendo al Estado el empleo de fondos que le pertenecen en pos de la consecución de sus fines.

Recalca que los agentes de retención adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente retuvieron de terceros, por lo que al tratarse de fondos ajenos con destino a la cancelación de obligaciones tributarias de esos terceros para con el Fisco, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación adeudada. Admitir la solución contraria implicaría aceptar la retención indebida de tributos por parte de los agentes, más allá del término que la ley permite, y permitirles de esa forma un autofinanciamiento a los efectos de cumplir con el ingreso de fondos ajenos y que pertenecen a las arcas fiscales.

Del mismo modo, rechaza por improcedente la pretensión del apelante, de la aplicación supletoria del Art. 59 del Código Penal. Al respecto destaca que resultan normas específicas aplicables al caso en cuestión las normas contenidas en el Código Tributario Provincial por referirse a las infracciones y delitos tributarios y no las de Código Penal por referirse a los delitos y penas en general, por aplicación del principio general del Derecho de especialidad de las leyes, en el sentido de que la norma especial prevalece sobre la norma general.

Desde esta óptica, considera que corresponde rechazar de plano la remisión al Código Penal pretendida por la actora con fundamento en el Art. 69 del C.T.P., por no existir en nuestro Digesto Tributario vacío legal respecto al caso que plantea el demandante que justifique una remisión a las normas del Código Penal, por cuanto el Art. 91 es la norma específica que prevé la situación en análisis, cual es la reparación del daño o pago voluntario de la obligación reclamada.-

En efecto, el Art. 91 del C.T.P. prevé: *"Los contribuyentes, y/o responsables inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias...".-

Así, el Organismo Fiscal sostiene que no resulta de aplicación al caso de marras el beneficio del Art. 91 del C.T.P., por cuanto el contribuyente regularizó la obligación reclamada, con posterioridad a la notificación de la instrucción de sumario cursada oportunamente la cual obra a fs. 08 del expediente administrativo, por lo que ya se había configurado la infracción endilgada en autos.-

A todo evento y desechada de plano la aplicación supletoria de las normas del Código Penal, resalta que aun en la hipótesis de admitir su procedencia y en virtud del principio de eventualidad procesal, si bien es cierto que el Art. 59 Inc. 6 del Código Penal 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 Art. 64 del mismo Código Penal que contempla específicamente la extinción de la acción penal en los delitos reprimidos con multa. En efecto, señala que el Art. 64 del Código Penal establece: "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". Lo que se advierte que de considerar que resultan de aplicación las normas del Código Penal al caso de marras, tendríamos que remitirnos al Art. 64 por ser la norma específica y no al Art. 59 por constituir norma general desplazada por aquella, y siendo que la norma citada supedita la extinción de la acción al pago de la multa mínima y a la reparación unilateral del daño (en la medida que no haya un accionar concreto del estado tendiente a hacer efectivo el cobro de la misma) , se puede llegar a la conclusión que la sanción aplicada en autos resulta ajustada a derecho.-

Respecto al monto de la multa aplicada, destaca que la normativa citada otorga la posibilidad de graduar la sanción entre un 2 a 10 veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento, en atención a las



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-9789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otras cosas.-

En tal sentido, el Art. 75 del C.T.P. dispone: *"Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 78. La graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con el grado de culpa o dolo del infractor".-*

Teniendo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al Director General de Rentas, entiende que deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada, ya que la misma fue establecida teniendo en cuenta el mínimo legal vigente al momento de la infracción.-

La graduación de la sanción, realizada dentro de los parámetros que la misma ley permite, no convierte al acto que la impone en arbitrario ni irrazonable, como mal pretende el recurrente, por que ello implica el ejercicio de una facultad legal conferida a la Autoridad de Aplicación.-

En este sentido lo tiene dicho la jurisprudencia nacional:..."La aplicación de las sanciones constituye, en definitiva, el ejercicio del poder propio de la Administración, cuya razonabilidad cae bajo el control del Poder Judicial para evitar que la discrecionalidad se convierta en arbitrariedad" (CNFed.Cont. Adm.- Sala II- 14/11/1996- "Cargil S.A. c/ IASCAV resolución 69/1996"- causa 18.884/86)

En sentido concordante resulta apropiado mencionar un fallo de la Corte Suprema de Justicia Nacional – de fecha 08/06/1993 en la causa "Kill Producciones Graficas S.R.L. S/ apelación de clausura - T316 – pag. 1239, en el cual nuestro más alto tribunal expreso *"La graduación de las sanciones, pertenece, en principio, al ámbito de las facultades discrecionales del órgano administrativo y son solo revisables por la justicia en los supuestos de ilegitimidad o arbitrariedad manifiesta. La descripción del hecho punible que se otorga a la Administración Publica debe ser realizada dentro del ejercicio legítimo de la potestad reglamentaria discernida por el Art. 86, ahora 99 Inc. 2 de la CN. Sin embargo, estas facultades que la habilitan para establecer condiciones, requisitos,*

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. PUSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



limitaciones o distinciones que, aun cuando no hayan sido contemplados por el legislador de manera expresa, cuando se ajusten al espíritu de la norma reglamentada, o sirvan razonablemente, a la finalidad esencial que ello persigue, son parte integrante de la ley reglamentada y tienen la misma validez y eficacia que la propia ley".-

Por su parte también se ha dicho que *"La razonabilidad con que se ejercen las facultades discrecionales de la administración es el principio que otorga validez a los actos de los órganos del Estado y que permite a los jueces, ante planteos correctos de parte interesada, verificar el cumplimiento de dicha exigencia"* (CSJN- 97/03/1993- *"Ducilo S.A. s/ recurso de amparo, Ley 20680"- T 313 – pag.153*).

Asimismo, la Corte Suprema de Justicia Nacional en la causa "BCRA c/ S.R.L. Hijos de Andrés Saval, Dirección Nacional de Azúcar" se ha expedido con idéntico razonamiento: *"Los principios admitidos en materia de confiscatoriedad de gravámenes no son por lo regular invocables respecto de las multas de carácter penal. La garantía de la propiedad no resulta menoscabada si la extensión de la multa guarda moderada y legal relación con los intereses en juego"*.

Por lo que conforme a las consideraciones que anteceden, la Dirección General de Rentas entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el agente MELIAN S.A., en contra de la resolución N° M 1252/19 debiendo confirmarse la misma.-

III. A fs. 10 del expediente N° 458/926/2019 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal 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.

IV. 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 atacada, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta del contribuyente MELIAN S.A., en el artículo 86° 2 del C.T.P.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Para una mejor comprensión de la problemática con respecto al caso en análisis, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación.

El Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (consolidado por Ley N° 8240) "(86° inciso 2, establece que: *"(...) 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 transcripta, la infracción endilgada al apelante se configura en el momento que el mismo retuvo el tributo correspondiente y mantuvo en su poder los montos propiedad de la D.G.R., después de haber vencido el plazo en que debía ingresarlo, teniendo en cuenta su carácter de Agente de Retención. Es por ello que el Fisco encuadra la infracción en el artículo 86° inciso 2) al considerar que el apelante incurrió en defraudación fiscal, conforme lo establece la normativa en cuestión.

Para poder confirmar la existencia de defraudación fiscal de parte del contribuyente es necesario comprobar, en primer lugar, el aspecto objetivo del hecho punible, el cual reside en este caso en no haber depositado en tiempo y forma al Fisco los tributos efectivamente retenidos.

La gravedad de la infracción imputada al agente radica en que el mantenimiento de los importes tributarios luego de vencer los plazos en que debió ingresarlos perjudica al erario que debía contar con esa suma que legítimamente le pertenece. En el caso de autos se encuentra fuera de controversia que MELIAN S.A., no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes al mes de Junio de 2017, el día 28/07/2017, es decir, que entre el vencimiento de la obligación (11/07/2017) y el pago efectuado, transcurrió un lapso de tiempo considerable, razón por la que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del agente, se encuentra acreditado.-

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. PORSE POMEISSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM 430 9001:2015



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 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).

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.



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9080-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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. es de carácter *iuris tantum*, que 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 MELIAN S.A., los argumentos y pruebas utilizados por el apelante, no logran neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta; al producirse el vencimiento del plazo para ingresar las retenciones, concurren tanto el presupuesto mencionado en el artículo 86º inciso 2) como la presunción del artículo 88º inciso 3) del C.T.P.

El agente debió ingresar los importes retenidos el día 11/07/2017 conservándolos en su poder hasta el 28/07/2017, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado. En adición, la presentación y el pago de este período (Junio 2017) fue realizada a instancias de la intimación de pago efectuada por la D.G.R. el día 27/07/2017, razón por la cual no puede considerarse que se trata de un pago espontáneo que permita al agente gozar del beneficio previsto en el art. 91 del C.T.P, por cuanto su texto expresa claramente que la regularización de la obligación omitida no debe realizarse a raíz de una verificación, inspección o intimación por parte del Fisco.

En el caso en marras, se ve configurada la conducta del agente en el Art. 86 Inc. 2 del C.T.P, por lo que no corresponde al agente gozar del beneficio previsto en el Art. 91 C.T.P.

Teniendo en cuenta lo expuesto, considero que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente MELIAN S.A., CUIT N° 3069178489-0 contra la Resolución N° M 1252/19, dictada con fecha

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



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



23/05/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$63.388,16 (Pesos Sesenta y Tres Mil Trescientos Ochenta y Ocho con 16 /100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2. del Código Tributario Provincial.

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.
En merito a ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente MELIAN S.A., CUIT N° 3069178489-0 contra de Resolución N° M 1252/19, dictada con fecha 23/05/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$63.388,16 (Pesos Sesenta y Tres Mil Trescientos Ochenta y Ocho con 16 /100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P.

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

HACER SABER

A.S.B

DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-0000-9789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ

DR. JAVIER POSSE PONESSA
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION