



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Industria Azucarera"

SENTENCIA Nº: 55 /21

Expte. Nº: 305/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 18 días del mes de FEBRERO de 2021 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), José Alberto León (Vocal) y C.P.N. Jorge G. Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "ZAFRA S.A. s/Recurso de Apelación" Expte. Nº 305/926/2020 (Expte. D.G.R. Nº 32678/376/S/2018) y

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. Que a fs. 30/34 del Expte D.G.R. Nº 32678/376/S/2018 el contribuyente a través de letrado apoderado interpone Recurso de Apelación contra la Resolución Nº M 950/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 29/04/20 obrante a fs. 28. En ella se resuelve: "APLICAR a la firma ZAFRA S.A. CUIT Nº 30-59248626-8, en su carácter de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, una multa de \$1.020.102,02 (Pesos Un Millón Veinte Mil Ciento Dos con 02/100), equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2) del Código Tributario Provincial, periodo mensual 01/2018".

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

- plantea la prescripción de la acción del Fisco para aplicar la multa que recurre en virtud de lo previsto en el art. 62 del Código Penal;
- que la infracción por la que se pretende aplicar la sanción de multa habría acaecido en el mes de enero del 2018, por lo que al momento de la notificación de la sanción que fue el 29/04/2020, la acción se encontraba prescrita;
- que es competencia exclusiva de la Nación legislar en materia de prescripción de deuda y cita jurisprudencia en dicho sentido;
- plantea la inconstitucionalidad del art. 2532 del Código Civil y Comercial de la Nación por considerar que se encuentra en pugna con lo dispuesto en los arts. 75 incs. 12 y 126 de la Constitución Nacional;

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



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

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Industria Azucarera"

-que la firma actuó de manera diligente al haber exteriorizado en su declaración jurada el importe a ingresar, lo que sumado al ingreso inmediato de las percepciones efectuadas con sus respectivos intereses al advertir la accidental demora en dicho ingreso, no deja entrever ninguna sospecha de conducta fraudulenta imputada en la resolución recurrida, no existiendo además perjuicio alguno al Fisco;

-que dado que toda infracción y sanción tributaria forma parte del derecho penal y le resultan aplicables sus principios, en el caso de marras resulta de aplicación el principio de reparación integral o plena del daño previsto en el Código Penal, en virtud del cual una reparación total del daño injustamente causado puede compensar totalmente la culpabilidad y determina no ya la atenuación de la pena, sino la no punibilidad de la conducta incurrida, toda vez que una culpabilidad enteramente compensada por la reparación no necesita ser compensada adicionalmente por el sufrimiento de una pena;

-que dicho principio se encuentra consagrado en el art. 59 inc. 6 del Código Penal, cuyo texto transcribe, sosteniendo que dicho principio resulta aplicable al caso de autos, en virtud del art. 69 del C.T.P. y que en el art. 86 de la Ley 5121 el bien jurídico tutelado es la recaudación del fisco;

-que considera que en este caso tanto la afectación del bien jurídico protegido como su culpabilidad quedan desvirtuados porque ingresó las percepciones efectuadas con sus respectivos intereses, es decir, efectuó una reparación integral del daño que pudo haber causado a las arcas fiscales;

-que mal puede considerarse antijurídica una conducta que ya no afecta ningún bien jurídico y en consecuencia vacía de contenido cualquier pretensión de punición;

-que para que proceda la calificación dolosa de la infracción imputada, no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el responsable, que la defraudación requiere un acto doloso donde la acción subjetiva e intencionalidad es fundamental, debiendo siempre tener presente el principio de personalidad de la pena, mediante el cual sólo puede ser reprimido quien sea



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Industria Azucarera"

culpable, es decir, aquél a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente;

-que se requiere la ponderación de la acción como obra de un autor determinado, esto es, del fin que el autor asignó al hecho, la actitud en que lo cometió, los deberes que lo obligaban a este respecto, factores que determinarán lo injusto del hecho junto a la eventual lesión del bien jurídico, y que sólo así se respetará el principio de personalidad de la pena;

-que la conducta material de la firma se encuentra desprovista del elemento defraudatorio que exige la figura del art. 86 del C.T.P.;

-que en este caso concreto la buena fe y el ingreso de las percepciones correspondientes reafirman la ausencia de toda maniobra u ocultación encaminada a sustraer a la observación del Fisco la falta de ingreso;

-que la intención dolosa debió ser probada de forma asertiva y terminante por la Administración y que en este caso se limitó a la mera comprobación de un hecho externo, un accionar objetivo que de manera alguna puede ser aprehendido sin la tendencia de la voluntad que lo conduce y anima y

-que la sanción aplicada resulta excesiva, que la resolución en crisis ha obviado pautas básicas a considerar para la graduación de la sanción prevista en el art. 78 de la Ley 5121 y que no se tuvo en cuenta que la carga de retener se efectúa sin que se le retribuyan los gastos incurridos.

En mérito a todo lo expuesto solicita se haga lugar al recurso y se ordene el archivo estas actuaciones.

II. A fs. 01/06 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148º del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:

-en primer lugar rechaza de plano la pretensión del apelante respecto a la prescripción de la acción del Fisco para aplicar la multa, ya que mediante la Ley

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-8769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

\*2021-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Industria Azucarera\*

Nº 8964 (B.O. 29/12/2016) el Poder Legislativo introdujo modificaciones al C.T.P., en lo que se refiere al instituto de la Prescripción;

-el nuevo art. 54 prescribe: *“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 (5) años”;*

-con dicha modificación, la prescripción de la acción del Fisco para aplicar multas es de cinco años; por lo tanto realizando una adecuada interpretación de la aplicación de la ley en el tiempo, teniendo en cuenta el plazo legal de cinco años que dispone el art. 54 del mencionado código para el cómputo de la prescripción y la forma de contar el mismo-art. 56 del C.T.P., concluye respecto de la Resolución Nº M 950/20, que la prescripción de la infracción correspondiente al período mensual 01/2018 comenzó a correr a partir del 1º de enero del año 2019, por cuanto el plazo de cinco años culminaría el 1 de enero del año 2024;

-en cuanto a la aplicación de las disposiciones del Derecho Penal en materia tributaria, no se encuentra en discusión que al presente caso le son aplicables las disposiciones del C.T.P. vigentes a la fecha de comisión de los hechos que se sancionan, relativas al término de la prescripción de la acción del Fisco para aplicar las multas, en virtud de lo dispuesto por la Ley 8964;

-por lo que resultaría inadmisibles desde cualquier punto de vista que un procedimiento sumarial y sancionatorio sustanciado conforme a derecho, es decir, que se inició y prosiguió durante la vigencia de la Ley 8964 y en especial sin que en él haya operado el plazo de prescripción fijado por la normativa tributaria aplicable, pueda extinguirse por la potencial aplicación del Código penal pretendida por el apelante, de lo que se advierte que el planteo efectuado carece de todo asidero fáctico y jurídico y no puede prosperar;

-respecto a la inconstitucionalidad planteada, manifiesta que en lo referente al ejercicio del control de constitucionalidad de las leyes, nuestro país se enrola dentro del sistema del control jurisdiccional y dentro de este, de jurisdicción difusa. Es decir que dicho control es facultad privativa del Poder Judicial,



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Industria Azucarera"

pudiendo ser ejercida por cualquier magistrado integrante del mismo, razón por el cual se lo califica de difuso;

- que el art. 86 inc. 2 del C.T.P. prevé sanción para los Agentes de Percepción que mantengan en su poder tributos percibidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco, conducta que se verifica en este caso atento a la demora en que incurrió la firma en ingresar los montos percibidos;

- el hecho de haber regularizado el responsable su situación mediante el ingreso de lo adeudado no es óbice a la aplicación de la sanción prevista en el mencionado art., toda vez que resulta de relevancia el momento en que se produjo dicha regularización; y según se desprende de las constancias de autos, lo fue a consecuencia de la notificación de intimación cursada por este organismo, por lo que no resulta de aplicación el beneficio de la presentación espontánea previsto en el art. 91 del C.T.P.;

-que es el propio responsable quien debe demostrar la ausencia del ánimo defraudatorio, ya que 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, situación que no se presenta en esta actuaciones;

-se debe tener en cuenta lo establecido por 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 Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos;

-la intención defraudatoria que la figura infraccional requiere está dada por el lapso de tiempo durante el cual el agente tuvo en su poder los importes percibidos antes de ingresarlos al Fisco; en este caso la fecha de vencimiento para el ingreso de dicha percepciones se produjo el día 21/002/2018, haciéndolo recién el agente en fecha 21/03/2018, por lo que ha transcurrido un lapso de tiempo

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE SUSTAVO JIMENEZ  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

"2021-Año del Bicenario de la Fundación de la  
Industria Azucarera"

considerable que permite colegir una actitud de beneficiarse con la utilización de fondos que no son propios;

-en cuanto a las manifestaciones del recurrente de que no se generó perjuicio al Fisco, cabe mencionar que la conducta que se intenta reprimir 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;

-que el hecho de haber cancelado el período 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 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;

-que 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;

--cabe rechazar asimismo la aplicación supletoria del art. 59 del Cód. Penal, ya que resultan normas específicas aplicables al caso en cuestión las que disposiciones contenidas en el C.T.P.; por referirse a las infracciones y delitos tributarios y no las del Cód. Penal por referirse a los delitos y penas en general;

-que el art. 91 del C.T.P. es la norma específica que prevé la situación en análisis, cual es la reparación del daño o pago voluntario de la obligación reclamada;

-sin embargo, la aplicación del mentado principio tampoco resulta procedente, ya que resulta condición para la procedencia del mismo que la reparación del daño resulte de una acción unilateral del sujeto, lo cual no aconteció en este caso, ya que dicha reparación fue a instancias de la notificación de intimación efectuada por este organismo;



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

2021-Año del Bicentenario de la Fundación de la  
Industria Azucarera

-por lo tanto no puede sostenerse válidamente que por haber ingresado el dinero percibido más sus intereses, el agente ha reparado integralmente el perjuicio producido con su conducta;

-respecto al monto de la multa aplicada, la normativa citada otorga la posibilidad de graduar la sanción entre un 02 a 10 veces el monto de lo percibido y no depositado a su vencimiento, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otras;

- que 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, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada que fue establecida en el mínimo legal vigente y

-que 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, porque ello implica el ejercicio de una facultad legal conferida a esta Autoridad de Aplicación.

Por todo lo expuesto considera que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente.

III. A fs. 12 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 272/20, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

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 de la firma ZAFRA S.A. en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., con respecto al ingreso fuera del plazo legal de las percepciones efectuadas y considerar si la multa impuesta a la firma, es conforme a derecho.

Como cuestión preliminar comparto en su totalidad el análisis de prescripción efectuado por la D.G.R.

En efecto, desde la reforma introducida al art. 54 del C.T.P. por Ley 8967 (B.O. 29/12/2016) con vigencia a partir del 01/01/2017, la única normativa aplicable al caso en cuestión por el período mensual involucrado (01/2018) resulta ser dicho

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

VOCA



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

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Industria Azucarera"

artículo, el que establece expresamente: *"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 (5) años"*.

En virtud de dicha modificación, la prescripción de la acción del Fisco para aplicar multas es de cinco años; por lo tanto realizando una adecuada interpretación de la aplicación de la ley en el tiempo, teniendo en cuenta el plazo legal de cinco años que dispone el art. 54 del mencionado código para el cómputo de la prescripción y la forma de contar el mismo, podemos concluir que la prescripción de la infracción correspondiente al período mensual 01/2018, comenzó a correr a partir del 1º de enero del año 2019, por cuanto el plazo de cinco años culminaría el 1 de enero del año 2024.

Dicho plazo de cinco años no se cumplió, respecto a dicho período mensual, en virtud del dictado de la Resolución N° M 950/20 en fecha 29/04/20, ya que aplicó la sanción antes del vencimiento del mencionado plazo. En consecuencia, dicho planteo debe ser rechazado.

Entrando al análisis de la cuestión de fondo, 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) en su artículo 86º 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 transcrita, la infracción endilgada al apelante se configura en el momento que el mismo percibió los tributos correspondientes y mantuvo en su poder los montos propiedad de la D.G.R., después de haber vencido los plazos en que debía ingresarlos, teniendo en cuenta su carácter de Agente de Percepción.





GESTION DE LA CALIDAD

RI-9800-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Industria Azucarera"

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 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 ZAFRA S.A. no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que ingresó la suma correspondiente al mes de Enero de 2018 el día 21/03/2018, es decir, casi un mes después de su respectivo vencimiento, 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
JEFEC  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JOSE CUSTAVO JIMENEZ



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Industria Azucarera

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).

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. 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.



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

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Industria Azucarera"

En el caso de ZAFRA S.A. los argumentos y pruebas utilizados por el apelante, no logra neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta; al producirse el vencimiento del plazo para ingresar las percepciones, concurren tanto el presupuesto mencionado en el artículo 86° inciso 2) como la presunción del artículo 88° inciso 3) del C.T.P.

El agente debió ingresar el importe percibido el día 21/02/2018 conservándolo en su poder hasta el día 21/03/2018, fecha en que el contribuyente efectuó el pago del período reclamado. En adición, la presentación y el pago de ese período fue realizada a instancias de la notificación de la intimación de pago efectuada por la D.G.R el día 06/03/2018, 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 permitir al agente gozar del beneficio previsto en el art. 91 C.T.P.

En cuanto a la aplicación del principio de reparación integral del daño invocado por el apelante, cabe destacar que resultan normas específicas aplicables al caso en cuestión, las normas contenidas en el C.T.P. por referirse a las infracciones y delitos tributarios y no las del Código Penal por referirse a los delitos y penas en general, por aplicación del principio general de especialidad de las leyes, en el sentido que la norma especial prevalece sobre la norma general. Por lo que corresponde el rechazo de tal planteo.

Por lo expuesto, corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ZAFRA S.A. CUIT N° 30-59248626-8, contra la Resolución N° M 950/20, dictada con fecha 29/04/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$1.020.102,02 (Pesos Un Millón Veinte Mil Ciento Dos con 02/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE BONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Industria Azucarera"

artículo 86º inciso 2. del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Percepción, período mensual 01/2018, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.

El señor vocal **Dr. José Alberto León** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo: Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

### EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

#### RESUELVE:

**1.- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **ZAFRA S.A. CUIT N° 30-59248626-8**, contra la Resolución N° M 950/20, dictada con fecha 29/04/20 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$1.020.102,02 (Pesos Un Millón Veinte Mil Ciento Dos con 02/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2. del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Percepción, período mensual 01/2018, conforme los argumentos expuestos anteriormente.

#### **2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

JM

**HACER SABER**

**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**

**VOCAL PRESIDENTE**

**DR. JOSE ALBERTO LEON**

**VOCAL**



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769

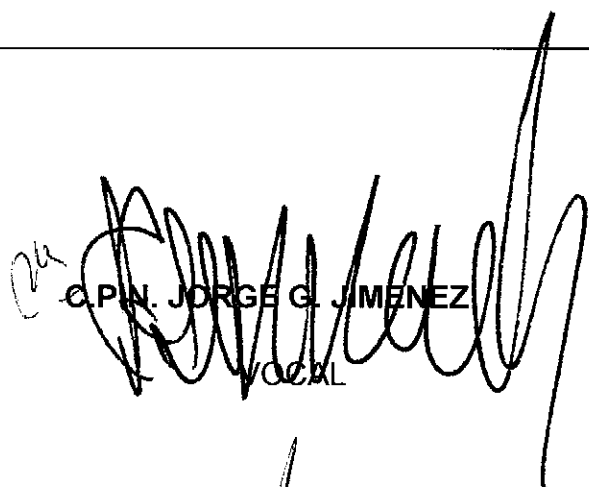


Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015




TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Industria Azucarera"

*ca*  
  
C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

ANTE MI

  
Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

