



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"

SENTENCIA N° 295/2021

Expte. N° 148/926-2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 27 días del mes de AGOSTO de 2021, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, el Dr. José Alberto León (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**MAK CONSTRUCCION S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 148/926-2020 (Expte. N° 4549/376-M-2019-DGR)**";

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:

I. Que a fojas 51/53 del Expte. DGR N° 4549/376/M/2019 el Dr. Leandro Stok, en su carácter de apoderado de la razón social, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 394/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 04.02.2020 obrante a fs. 47/48 del expte. mencionado. La Resolución N° M 394/20 resuelve: "**1°.- NO HACER LUGAR** al descargo interpuesto por el agente de retención respecto el sumario a fs. 09, en virtud de las razones expuestas en los considerandos de la presente Resolución; **2°.- APLICAR** a la firma **MAK CONSTRUCCION S.R.L.**, C.U.I.T. N° 30-70896043-4, en su carácter de Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos una multa de \$ 55.821,48 (Pesos Cincuenta y Cinco Mil Ochocientos Veintiuno con 48/100) equivalente a dos (02) veces el monto retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial, por el periodo mensual 10/2018..."

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

El contribuyente en su Recurso presentado el 20.02.2020 a fs. 51/53 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

En primer término niega que exista actitud fraudulenta de su mandante, debido a que la firma actuó de manera diligente al presentar la declaración jurada correspondiente al período mensual requerido, exteriorizando el monto a abonar y a que una vez abonadas las facturas procedió de inmediato al ingreso de las retenciones en sus respectivos intereses, sin provocar ningún daño patrimonial al Fisco.

Transcribe el artículo 91 del Código Tributario Provincial y afirma que en el caso de autos el recurrente cumplió espontáneamente con la obligación imputada y está liberado de sanción.

Sostiene que canceló la obligación imputada en fecha 03.12.2018 y que la instrucción de sumario por la imputación efectuada fue notificada con posterioridad a dicho pago, es decir, en fecha 11.02.2019, y que la voluntad del responsable de regularizar su situación fiscal no fue a consecuencia de intimación alguna efectuada por este Organismo.

Plantea la ausencia de dolo y sostiene que la resolución no expone en ningún aspecto, el accionar doloso de la firma, y que solo hace una mecánica interpretación de la Ley en la que todo retardo en el ingreso del importe percibido es considerado una maniobra defraudatoria.

Arguye que la resolución en crisis asocia el tiempo con el dolo, que no expone el accionar doloso de la firma, que en su argumento solo hace una mecánica interpretación de la Ley en la que todo retardo en el ingreso del importe retenido es considerado una maniobra defraudatoria, y que la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió en sentido contrario.

Entiende que la resolución atacada disocia el inciso 2 del artículo 86 del Código Tributario Provincial con la primera parte del artículo, conforme a la transcripción que efectúa respecto a dicha norma.

Sostiene que, contrariamente a lo resuelto por este Organismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación consagra el criterio de personalidad de la pena, que responde al principio que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel al que la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como



subjetivamente y que no se concibe que semejante penalidad pueda aplicarse en forma puramente objetiva sin considerar para nada la culpabilidad del agente.

Añade que lo expuesto se consolida si se tiene en cuenta que la magnitud de la sanción, multa o prisión, por omisión en el ingreso oportuno de importes percibidos solo depende del monto, conforme el artículo 4 de la Ley Penal Tributaria.

Arguye que conforme al citado Tribunal supremo la expresión fraudulentamente exige la acción de mantener, que refiere a una conducta que se desarrolla en el tiempo, que excede el simple retardo u omisión en el ingreso y que además requiere hechos externos tales como la maniobra, ardid, ocultación o engaños aptos para inducir a error.

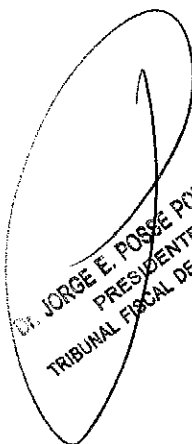
Esgrime que el art. 86 del Código Tributario Provincial no contiene una infracción puramente objetiva como termina aplicando y que el momento anímico, subjetivo, debió haber sido descripto o mencionado por este Organismo, y que no efectuó ningún tipo de valoración o análisis del supuesto comportamiento de la firma capaz de describirla forma en que ésta habría concretado la defraudación.

Afirma que la conducta del agente de Retención que declara la existencia de las retenciones es inhábil para sustanciar la defraudación imputada.

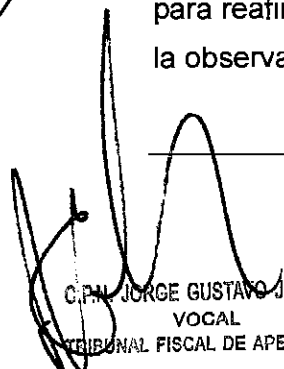
Arguye que la presunción del art. 88° del Código Tributario Provincial debe reposar en un indicio, es decir, en un hecho de verificación cierta a partir del cual se elabora la deducción presuntiva y que la resolución atacada no señala cual es ese indicio, ese hecho, ni describe la conexión lógica por la que ese hecho desemboca en un comportamiento doloso. Sólo se limita a sostener que no se desvirtuó la imputación que el fisco realizó a partir de la presunción legal que prevé el Código Tributario Provincial.

Agrega que en clara muestra de falta de motivación, se imputa la infracción en base al artículo 88 inc. 3 pero nada se explica sobre la manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y su aplicación que hace el obligado al pago.

Asevera que la circunstancia de haber ingresado las retenciones, sumado a la buena fe de la firma al declarar las percepciones efectuadas, resulta suficiente para reafirmar la ausencia de toda maniobra u ocultación encaminada a sustraer a la observación del Fisco la falta de ingreso.

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

  
Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Sostiene que si la intención de la firma hubiese sido mantener en su poder fraudulentamente el importe de retenciones no hubiese presentado la declaración jurada correspondiente, pues así habría sido pasible de una multa mucho menor y que el hecho de haberla presentado, declarando el importe a ingresar, es prueba asertiva de la falta de dolo en el apelante.

Afirma que la conducta material de la firma se encuentra desprovista del elemento defraudatorio que exige la figura del artículo 86° del Código Tributario Provincial. Expresa también que, la resolución es errónea porque debe aplicar los principios generales del derecho penal y le resultan aplicables sus principios, y uno de sus principios es el de reparación integral. Transcribe opinión jurisprudencial y doctrinaria al respecto.

Afirma que dicho principio se encuentra consagrado en el artículo 59° del Código Penal que prevé en su inciso 6 la extinción de la acción penal por conciliación o reparación integral del perjuicio. Agrega que teniendo en cuenta lo que establece el artículo 69° del Código Tributario Provincial, según el cual es de aplicación supletoria los principios generales del derecho en materia punitiva, resulta de aplicación la normativa mencionada en el párrafo precedente.

Sostiene que la reparación integral consiste en el cumplimiento unilateral de las prestaciones comprendidas en la obligación de resarcir todas las consecuencias indebidas producidas por el hecho ilícito, y que la reparación total del daño injustamente causado puede compensar totalmente la culpabilidad enteramente compensada por la reparación no necesita ser compensada adicionalmente por el sufrimiento de una pena.

Asevera que la firma ingresó el importe requerido con sus intereses resarcitorios por el periodo mensual 10/2018, que la multa que pretende aplicar esta Administración sólo tiene como fin obtener más recursos para el Fisco e imponer un castigo, y que si se persiste en la intención sancionatoria es porque para la DGR la multa no tiene carácter retributivo sino represivo, porque la Administración no perseguiría la reposición del daño o perjuicio sino la sanción por mera infracción normativa.

Finalmente manifiesta que para el caso que se considere procedente la aplicación de la multa, corresponde aplicar la multa reducida del 2/3 del mínimo legal prevista en el inc. c último párrafo del artículo 7 de la Ley 8873, reestablecida por



GESTION  
DE LA CALIDAD  
RI-9000-9709



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN  
"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Industria Azucarera"

la Ley 9167, cuyo texto transcribe, al haber regularizado su obligación tributaria con anterioridad a la vigencia de la Ley.

Por lo expuesto, solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se ordene el archivo de las presentes actuaciones.

II. La Dirección General de Rentas, en fojas 01/05 del Expte. N° 148/926-2020, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial. En dicho responde sostiene 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.

Si bien el mencionado artículo requiere de la intención de defraudar por parte del sujeto, en las infracciones tributarias es el imputado quien debe probar su inocencia, sin que haya desvirtuado la presunción existente en su contra.

Manifiesta que con relación al incumplimiento material- elemento objetivo de la infracción imputada- surge de autos que el Agente ha efectuado las retenciones y las depositó en forma tardía.

Insiste en que en el caso de marras, se debe tener en cuenta lo normado por el artículo 88 inciso 3 del C.T.P. que presume – salvo prueba en contrario- la existencia de un propósito de defraudación cuando exista *"manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de los mismos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias"*, supuesto que entiende ha sido comprobado en el caso bajo análisis, atento a que el agente 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.

Resalta que es claro que la resolución recurrida se encuentra debidamente fundada y que la conducta de la firma encuadra en la figura de defraudación prevista en el artículo 86° inciso 2 del CTP, 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, evidenciándose el propósito de defraudación como consecuencia del acaecimiento de la causal prevista en el inciso 3 del artículo 88 del mencionado

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

J. M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

digesto, por haberse verificado una manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hizo el responsable con respecto a sus obligaciones tributarias.

Sostiene que, para que se configure el ilícito la ley no exige alguna simulación ni ocultación de la retención (lo que destierra el argumento de la actora respecto de que declaró los montos retenidos en su DDJJ), ni siquiera pide que el agente obtenga ventaja de ello, sino únicamente que exista una postergación a sabiendas del ingreso de la suma retenida, lo que perjudica la renta fiscal.

Transcribe el Artículo 86 inciso 2 del CTP; y remarca que 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 retenidos antes de ingresarlos al fisco; situación que se observa claramente en el caso de marras. Por lo que insiste la Autoridad de Aplicación que se encuentra acreditado fehacientemente el elemento material.

En cuanto al elemento intencional que la figura infraccional presupone, resalta que es el responsable quien debe probar que no existió, situación que tampoco se encuentra acreditada en estas actuaciones sumariales.

La multa fue aplicada como consecuencia de que el responsable no dio cumplimiento a las obligaciones materiales que le competen en tal carácter y el hecho de que no esté de acuerdo con los fundamentos expuestos no significa que el acto carezca de motivación. Por ello la multa es razonable y se encuentra debidamente motivada.

Con relación al monto de la multa, la DGR se remite a la normativa que otorga la posibilidad de graduar la sanción dentro de los parámetros de ley.

Por lo que conforme las consideraciones que anteceden, entiende que corresponde No Hacer Lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el agente, en contra de la Resolución N° M 394/20 de fecha 04.02.2020, confirmando la misma.

III. A fojas 11 del Expte. N° 148/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria N° 203/20 de fecha 12.08.2020 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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

en tiempo y forma el Recurso de Apelación, por constituido el domicilio y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

Atento a lo expuesto, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

**IV.** Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° M 394/20 de fecha 04.02.2020, resulta ajustada a derecho.

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

El Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (LEY N° 9155 – BO (Tucumán): 21/1/2019) en su artículo 86° inciso 2, establece que: "(...): Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: 2. Los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que mantengan en su poder tributos retenidos y/o percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco."

Cabe aclarar al contribuyente, que si bien la infracción se cometió en el 2018, al momento de dictarse la Resolución que apela (04.02.2020) se aplica el art. 86 inc. 2 citado, que reduce el margen de graduación de la multa de 2 a 6 veces el importe del tributo que se defraude o se intente defraudar al Fisco, en virtud de la aplicación del principio de la Ley penal más benigna, dada la naturaleza penal de la sanción.

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.

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

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 **MAK CONSTRUCCION S.R.L.** no ingresó al Fisco las retenciones efectuadas dentro de los plazos legales ya que se verifica que ingresó la suma correspondiente al mes de Octubre de 2018 el día 03.12.2018, tal como lo reconoce el propio apelante, razón por la que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del agente, se encuentra acreditado.

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

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

La “*manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias*” es una de las diversas presunciones existentes en el art. 88 del Código y a través de la cual la Autoridad de Aplicación puede presumir en este caso que existe defraudación fiscal. No obstante, se tratan de presunciones “*uris 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.

En el caso de MAK CONSTRUCCION S.R.L. 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 retenciones,

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

concurrer 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 los importes retenidos el día 13.11.2018 conservándolos en su poder hasta el 03.12.2018, fecha en que el contribuyente efectúa el pago del período reclamado.

Si bien la notificación del Sumario N° B5/S/000000040/2019 fue realizada el día 08.02.2019; con fecha 20.11.2018 se notifica la intimación por falta de pago, según puede observarse en las presentes actuaciones, y el pago del importe adeudado fue realizado el día 03.12.2018, 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 efecto, el artículo 91° del Código Tributario Provincial 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 cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con las excepciones que la ley determina en cada caso y en especial en lo referente al Impuesto de Sellos”*.

Claramente, del texto del artículo mencionado se desprende que no existe la espontaneidad, ya que el pago del ingreso del tributo fue realizado a instancia del emplazamiento efectuado con anterioridad por la Autoridad de Aplicación.

Por último, es oportuno remarcar que, el hecho de haber cancelado el período mensual reclamado, no significa de ninguna manera que no se haya afectado el bien jurídico protegido, en tanto la no disponibilidad de los fondos 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.



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

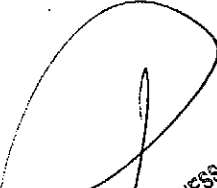
"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Industria Azucarera"

Los Agentes de Retención adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente percibieron de terceros, por lo que al tratarse de fondos ajenos con destino a la cancelación de obligaciones tributarias de esos terceros para con el fisco, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación adeudada. Admitir la solución contraria implicaría aceptar la 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.


En cuanto a la ausencia de fundamentación o motivación de la resolución recurrida al momento de graduarse la sanción, cabe recalcar que las actuaciones poseen una unidad ideal y material, dentro de la cual cada etapa o paso procedimental se encuentra concatenado con el anterior, razón por la cual cada acto debe ser analizado dentro del contexto de las actuaciones, tomadas en forma integral.

Por ello mal puede decir el responsable que no se hizo una relación concreta de la conducta en que incurrió y de la sanción aplicada, cuando dicha conducta surge sin hesitación alguna del presente expediente, a la vez que se ha expresado en la resolución recurrida que la graduación de la sanción es una consecuencia de las constancias de hecho y de las circunstancias meritadas.

"No puede plantearse la falta de motivación del acto cuando de la resolución surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir, la descripción de los hechos que dan origen al ajuste fiscal, la conducta que se le imputa al contribuyente y la normativa aplicable al caso según el criterio del juzgador. Según doctrina de esta Sala "el acto puede afirmarse que se encuentra fundado en las circunstancias del hecho y de derecho que el juez administrativo invoca y, como reiteradamente tiene dicho este tribunal, solo la ausencia de este requisito del acto administrativo ameritaría su nulidad cuando el derecho de defensa en juicio se encontrare fatalmente afectado; pero no así, cuando tal elemento está presente a pesar de su discutible corrección." (vide "Cooperativa de Trabajo Integral – Coop. Ltda. s/ apelación IVA", sentencia del 09/12/02, entre otros)". (TFN- Sala B, "O' REILLY JUAN FELIPE" Expte. N° 22.345-I, 03.08.05).

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

  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

La multa impuesta fue aplicada como consecuencia de que el responsable no dio cumplimiento con las obligaciones materiales que le competen en tal carácter. Podrá el recurrente estar de acuerdo o no con los fundamentos expuestos, pero ello no significa que el acto carezca de motivación, y bajo este pretexto intente dejar inmune su accionar ilegítimo y que incluso perjudica las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos, abarcativo del Bien Común de toda la sociedad.

Respecto al monto de la multa aplicada, cabe destacar que la normativa citada otorga la posibilidad de graduar la sanción de 2 a 6 veces el monto mensual retenido y no depositado a su vencimiento, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otras cosas.

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

Teniendo en cuenta la naturaleza y la gravedad de la infracción cometida y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al Director General de Rentas, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada que fue establecida dentro de los límites legales vigentes.

Con relación al planteo realizado por el Agente con relación a la aplicabilidad del principio de reparación integral o plena del daño injustamente causado previsto en el artículo 59 inciso 6 del Código Penal; es válido nuevamente remarcar que en el caso en cuestión resultan aplicables las normas específicas contenidas en el Código Tributario Provincial, ya que es ésta la normativa referida a las infracciones y delitos tributarios, mientras que las del Código Penal se refieren a los delitos y penas de manera general.

Desde ésta óptica corresponde rechazar la remisión al Código Penal pretendida por el Agente con fundamento en el artículo 69° del Código Tributario Provincial, por no existir en nuestro digesto tributario ningún vacío legal respecto al caso que plantea el demandante que justifique una remisión a lo normado en el Código Penal, ya que en éste caso, el artículo 91° es la norma aplicable específica, la



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-4709



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

cual tampoco se aplica en el presente caso, de acuerdo a la expresado en forma precedente.

La aplicación del principio de reparación integral del daño no resulta procedente ya que, como lo manifiesta el propio apelante, es condición para la procedencia del mismo que la reparación del daño resulte de una acción unilateral del sujeto, lo cual no aconteció en el caso de marras, en tanto dicha reparación fue a instancias del accionar del Organismo Fiscal, intimándolo en fecha 20/11/2018 a ingresar las retenciones declaradas, conforme consta a fs. 11 de autos, y recién en fecha 03/12/2018 el agente procedió a ingresar las mismas.

Finalmente cabe rechazar de plano la reducción de multa requerida, toda vez que los beneficios previstos en el inc. C último párrafo del artículo 7° de la Ley 8873, reestablecida por la Ley 9176, cuya aplicación pretende el apelante, sólo proceden a requerimiento expreso del contribuyente mediante una exteriorización de voluntad del mismo, a través de su acogimiento al Régimen Excepcional de Facilidades de Pago prevista por la Ley 8873, reestablecida por la Ley 9167, en la forma y por las vías prevista para ello, dado los efectos jurídicos que acarrea tal acogimiento.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: 1°: NO HACER LUGAR al recurso de apelación presentado por el contribuyente MAK CONSTRUCCION S.R.L., C.U.I.T. N° 30-70896043-4, en contra de la Resolución N° M 394/20 de fecha 04.02.2020, y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$55.821,48 (Pesos Cincuenta y Cinco Mil Ochocientos Veintiuno con 48/100), equivalente a dos (02) veces el monto 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, periodo mensual 10/2018, en atención a lo considerado; 2°: REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y ARCHIVAR.

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

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

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

Por ello,

## EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

### RESUELVE:

1º: **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **MAK CONSTRUCCION S.R.L., C.U.I.T. N° 30-70896043-4**, en contra de la Resolución N° M 394/20 de fecha 04.02.2020, y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$55.821,48 (Pesos Cincuenta y Cinco Mil Ochocientos Veintiuno con 48/100), equivalente a dos (02) veces el monto 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, periodo mensual 10/2018, en atención a lo considerado;

2º: **REGISTRAR, NOTIFICAR**, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

A.P.M.

**HACER SABER**

  
**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**

VOCAL PRESIDENTE

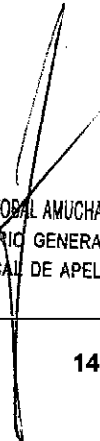
  
**DR. JOSE ALBERTO LEÓN**

VOCAL

  
**C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ**

VOCAL

**ANTE MI**

  
**Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION