

SENTENCIA N° 197 /2025

Expte. N° 155/926/2024

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...25...días del mes de...NOVIEMBRE... de 2025, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal); Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**ASOCIACION TUCUMANA DE INSTITUTOS Y CENTROS PRIVADOS DE HEMODIALISIS Y TRANSPLANTES RENALES s/RECURSO DE APELACIÓN**" Expte. N° 155/926/2024 (Expte. D.G.R. N° 24781/1376/TW/2023 y Agreg. 24091/1376/TW/2023);

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.- Teniendo en vista las actuaciones tramitadas ante la Dirección General de Rentas en el expediente referenciado, observo que a fs. 10 obra notificación legal de la Instrucción de Sumario a la ASOCIACION TUCUMANA DE INSTITUTOS Y CENTROS PRIVADOS DE HEMODIALISIS Y TRANSPLANTES RENALES, C.U.I.T. N° 30-69183041-8, por presunta configuración de la infracción prevista en el Art. 86 inc. 2 C.T.P. por los Periodos mensuales 03-04/2020 - Ingresos Brutos - Agente de Retención. Habiéndose efectuado el correspondiente descargo, a fs. 27, obra Resolución N° M 12534/23 del 25/10/2023 dictada por la D.G.R, por la que se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE al descargo interpuesto por el Agente, REENCUADRAR la Conducta del agente en las causales previstas por el Art. 85 del C.T.P, DECLARAR LA REMISIÓN TOTAL de la sanción de multa por el período 04/2020 y APLICAR una multa por el período 03/2020, entre otros puntos.

A fs. 28 rola notificación al Agente practicada el 27/10/2023, leída en fecha 01/11/2023.

A fs. 29/37 el Agente interpone Recurso de Reconsideración en contra de la Resolución N° M 12543/23, solicitando se devuelva el pago de la multa por el período 04/2020 y se dejen sin efecto las actuaciones relacionadas con la multa aplicada por el periodo 03/2020 por encontrarse cancelada de acuerdo a lo establecido por el Decreto 1243/3.

A Fs. 50/52 obra Dictamen Jurídico acerca del Recurso de Reconsideración efectuado a fs. 29/37.

A fs. 54/55 corre glosada Resolución N° R 58/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 08/04/2024. En ella se resuelve:

En su Artículo 1º: NO HACER LUGAR al recurso de reconsideración interpuesto por el agente respecto de la Resolución N° M 12534/23 de fecha 25/10/2023, en virtud de las

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

razones expuestas en los considerandos de la presente Resolución. Artículo 2: DEJAR SIN EFECTO la Resolución N° M 12534/23 de fecha 25/10/2023 dictada a la firma ASOCIACION TUCUMANA DE INSTITUTOS Y CENTROS PRIVADOS DE HEMODIALISIS Y TRANSPLANTES RENALES, C.U.I.T. N° 30-69183041-8. Artículo 3°: TENER POR CANCELADA LA MULTA correspondiente a la infracción constatada mediante el Sumario N° B10/S/451/2023 de fs. 10 instruido a la firma ASOCIACION TUCUMANA DE INSTITUTOS Y CENTROS PRIVADOS DE HEMODIALISIS Y TRANSPLANTES RENALES, C.U.I.T. N° 30-69183041-8. Artículo 4: APLICAR a la firma ASOCIACION TUCUMANA DE INSTITUTOS Y CENTROS PRIVADOS DE HEMODIALISIS Y TRANSPLANTES RENALES, C.U.I.T. N° 30-69183041-8, una multa de \$ 1.651.719,34 (Pesos Un Millón Seiscientos Cincuenta y Un Mil Setecientos Diecinueve con Treinta y Cuatro Centavos), 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 03/2020. Artículo 5°: TENER POR RECONOCIDO el pago efectuado mediante el Plan de Pago Tipo 1564, N° 401599, Régimen de Regularización de Deudas Fiscales, Decreto N° 1243/3 (ME) - 2021, por un monto de \$ 206.464,62 (Pesos Doscientos Seis Mil Cuatrocientos Sesenta y Cuatro Centavos) en concepto de pago de multa reducida. DESCONTAR el importe de \$ 206.464,62 (Pesos Doscientos Seis Mil Cuatrocientos Sesenta y Cuatro Centavos) abonado por el agente en concepto de pago a cuenta de la multa aplicada en el artículo 4° de la presente Resolución, resultando el saldo impago de la misma el importe de \$ 1.445.254,43 (Pesos Un Millón Cuatrocientos Cuarenta y Cinco Mil Doscientos Cincuenta y Cuatro con Cuarenta y Tres Centavos).

A fs. 68/87 el Agente a través de su presidente y con patrocinio letrado, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° R 58/24.

A fs. 1/7 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148° del Código Tributario Provincial).

A fs. 12 Se dicta providencia simple por la cual se tiene por presentado al Sr. Julio Oscar Terán Navarro por presentado recurso de apelación, por acreditada su representación, constituido domicilio y repuesta la tasa de justicia, disponiéndose el pase de las actuaciones a conocimiento del Tribunal.

A fs. 13 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 122/24, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

Encontrándose a estudio la presente causa, corresponde emitir Resolución.

II.- En forma previa al análisis de los fundamentos exployados, tanto por el apelante en su recurso de apelación como por la Autoridad de Aplicación en su responde, y teniendo en cuenta las especiales características que rodean el presente caso, corresponde indagar acerca de la competencia de este Tribunal Fiscal de Apelación para entender en el mismo.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que "en el orden jurídico administrativo, la competencia constituye un elemento esencial que confiere validez a la actuación de los órganos estatales, a tal punto que aquélla no se configura como un límite externo a esa actuación sino, antes bien, como un presupuesto de ella, en virtud de la vinculación positiva de la Administración al ordenamiento jurídico, que debe autorizar a sus organismos para actuar en forma expresa o razonablemente implícita (Fallos: 254:56; 307:198 y 328:651, voto del juez Belluscio).

Esta valoración intrínseca de la competencia se encuentra establecida en forma positiva, en nuestra ley de procedimiento administrativo (Nº 4537), específicamente en su art. 48 inc. b) al disponer que "el acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, cuando fuere emitido mediando incompetencia..."

En el diseño de las vías recursivas en la administración tributaria, la ley aplicable estimó pertinente organizar sus órganos de manera parcialmente diferente al diagrama general de impugnaciones consagrado en la Ley de Procedimientos Administrativos Nº 4537. En efecto, de acuerdo al Título II de la Ley 5121 son órganos de la Administración Tributaria tanto la Dirección General de Rentas (Título II, Capítulo I, art. 8) como el Tribunal Fiscal (Título II, Capítulo II, art. 12). En el marco de esta organización especial nacida de las peculiaridades de la materia tributaria, la Ley 5121 tiene previsto el agotamiento de la vía administrativa a través de dos vías, a elección del contribuyente o responsable: la interposición del recurso de reconsideración ante la autoridad de aplicación (art. 135, inc. 1, Ley 5121) y el recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal (art. 135, inc. 2, Ley 5121), con los cuales se agota la vía administrativa tributaria y contra la cual puede interponerse la demanda correspondiente ante la Cámara en lo Contencioso Administrativo (art. 159, Ley 5121).

Resulta claro, que el legislador otorga al contribuyente o responsable frente a una resolución determinativa tributaria o que establezca la aplicación de una sanción, una doble vía recursiva, una ante la propia Autoridad de Aplicación y la otra ante un órgano imparcial e independiente como lo es el Tribunal Fiscal de Apelación. Estas posibilidades recursivas son excluyentes, es decir, el uso de una de ellas inhabilita inmediatamente el uso de la otra. Las resoluciones que se dicten contra la interposición de estos recursos, tienen la identidad de que agotan la vía administrativa.

Dentro de estos lineamientos y en lo que aquí importa, debe destacarse lo dispuesto en el art. 138 C.T.P., el cual determina que la resolución recaída en el recurso de reconsideración revestirá el carácter de definitiva, pudiendo sólo impugnarse por la vía prevista en el artículo 9º de la Ley Nº 6205 -Código Procesal Administrativo- y sus modificatorias.

Siendo ello así, en el presente caso, frente a la Resolución Nº M 12534/23 del 25/10/2023 dictada por la D.G.R, por la cual se establece la REMISION TOTAL de la sanción de multa por el período 04/2020 y la APLICACION de una multa (art. 85 CTP – actual art. 86 t.v. C.T.) por el período 03/2020, el recurrente interpone recurso de reconsideración, ejerciendo su derecho de optar entre las vías recursivas que le otorga la norma tributaria y respecto de las cuales ya hemos afirmado que resultan excluyentes.

Esta cuestión se encuentra claramente acreditada con la nueva Resolución que dicta la Autoridad de aplicación Nº R 58/24 del 08/04/2024, la cual en su artículo 1º establece **no hacer lugar al recurso de reconsideración** interpuesto por el agente respecto de la Resolución Nº M 12534/23 de fecha 25/10/2023.

De acuerdo a lo examinado, surge en forma clara, que el Tribunal Fiscal de Apelación resulta incompetente para entender en la presente causa, atento lo normado por los artículos 12, 128 y 135 inc. 1 y 2 del C.T.P, ya que el contribuyente optó por la vía de la reconsideración, razón por la cual, con el dictado de la Resolución Nº R 58/24 del 08/04/2024, ha quedado agotada la vía administrativa, tornándose operativo el Art. 138 del C.T.P.

En mérito a ello, concluyo que corresponde: 1.- DECLARAR LA INCOMPETENCIA de este Tribunal Fiscal de Apelación para entender en el presente caso, de acuerdo a lo prescripto en los arts. 12, 128, 135 (inc. 1º y 2º) y 138 del C.T.P. 2.- DECLARAR LA NULIDAD de la Resolución interlocutoria Nº 122/24 de este Tribunal Fiscal de Apelación, que declara la cuestión de puro derecho y dispone autos para sentencia y sus notificaciones, de acuerdo a lo establecido en el art. 48 inc. b) de la Ley 4537, conforme lo considerado. Así lo propongo.

El Dr. Jose Alberto León dijo:

Sin perjuicio del elevado reconocimiento intelectual que me merece mi distinguido colega preopinante, me permitiré disentar, por no compartir los fundamentos expuestos en su voto; motivo por el cual, me veo en la obligación de emitir mi propio voto.

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en el punto Iº del voto que precede, pero difiero con los argumentos y sus conclusiones expuestos en el punto IIº. Ello, en mérito a los fundamentos que desarrollaré a continuación:

II.- En primer lugar, adelanto considerar la competencia de este Tribunal para analizar el recurso de apelación presentado por el agente, por las razones de hecho y derecho que expongo seguidamente.

Como bien expone el vocal preopinante a fs. 10 obra la instrucción de sumario N° B10/S/451/2023 por la presunta configuración de la infracción prevista en el art. 87 inc. 2 del CTP (anterior art. 86 inc. 2) por los periodos mensuales 03 y 04/2020 del impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención. Contra dicho sumario, el agente (a fs. 01/04) formula descargo. En consecuencia la DGR dictó la Resolución N° M 12534/23 de fecha 25/10/2023 (fs. 27), reencuadrando la conducta del agente en la normativa prevista en el art. 86 2° párrafo del CTP (anterior art. 85) por ambos periodos, declarando la remisión total de la sanción por aplicación del art. 7 inc. c) del Dcto 1243/3, restablecido por el Decreto 2173/3 por el periodo mensual 04/2020 y aplicando sanción de multa por el periodo mensual 03/2020. Contra dicha resolución el agente plantea recurso de reconsideración (fs. 29/30), exponiendo una serie de agravios e informando haber cancelado la sanción del sumario instruido con los beneficios del Dcto 1243/3. Habiendo corroborado dichos pagos, la Autoridad de Aplicación dicta la Resolución N° R 58/24 de fecha 08/04/2024 (fs. 54/55) la que resuelve dejar sin efecto la Resolución N° M 12534/23, tener por cancelada la multa del sumario instruido respecto del periodo mensual 04/2020, aplicar sanción de multa por la configuración de la infracción prevista en el art. 87 inc. 2 (anterior art. 86 inc. 2), en relación con el periodo mensual 03/2020 y descontar el importe abonado a través del plan de pago Tipo 1564 N° 401599 del Dcto 1243/3. Finalmente contra esta Resolución, el agente plantea el presente recurso de apelación.

Luego de esta breve exposición de los hechos acaecidos, procedo a exponer las razones por las que este Tribunal es competente para entender en estos autos y analizar el recurso de apelación deducido.

Debe considerarse que la Resolución N° R 58/24 deja sin efecto la Resolución N° M 12534/23; es decir anula la misma. La nulidad de un acto administrativo supone que el acto en cuestión no produce efectos jurídicos; es como si el acto nunca hubiese existido. Por ello, la Resolución N° M 12534/23 no debe considerarse como un acto válido. Es decir, la situación se retrotrajo al momento de la instrucción de sumario y la DGR procedió al dictado de la resolución en consecuencia, la que identifica con el N° R 58/24. Esta resolución, es la que habilita la procedencia de las vías recursivas previstas en el art. 135 del CTP (anterior art. 134). Dicho art prevé la posibilidad para el agente de plantear contra las resoluciones que impongan multas recurso de reconsideración o de

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

apelación; siendo excluyente la elección de una vía respecto de la otra sin poder deducir las mismas en forma sucesiva.

A diferencia de la opinión del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, considero que dicha situación no se verificó en autos; ya que al haberse declarado la nulidad de la Resolución N° M 12534/23 y procedido al dictado de una nueva resolución (N° R 58/24) que aplica una sanción, se habilitan nuevamente las opciones previstas en el art. 135 del CTP (anterior art. 134).

Por su parte la Autoridad de Aplicación, puede anular de oficio los actos administrativos dictados. La causa o motivo determinante de la extinción del acto originario radica en el acto mismo, consiste en un vicio o defecto inherente a su propia estructura que lo descalifica como causa jurídica válida y que ocasiona la necesidad de extinguirlo como objeto jurídico desde el momento mismo de su emisión originaria. En el caso, la resolución que fue anulada por la DGR no había considerado el acogimiento del agente al Régimen de Pago Excepcional previsto por el Dcto 1243/3, por lo que resultó nula por ser falsa la causa, conforme lo prevé el art. 48 inc. 2 de la ley 4537.

Dicha ley en el art. 52 prevé que: *"El acto administrativo anulable podrá ser revocado o sustituido por razones de ilegitimidad aún en sede administrativa. No obstante, si hubiera reconocido o creado un derecho subjetivo perfecto de carácter administrativo a favor del administrado, una vez notificado no podrá ser revocado de oficio por la administración. Su declaración de invalidez sólo podrá ser demandada por acción judicial..."*

La potestad anulatoria de la Administración, en los casos de actos irregulares, solo puede ser ejercida mientras el acto no haya adquirido la calidad de "firme", o como dice el art. citado ut supra se hubiera creado un derecho subjetivo perfecto, y ya sea que ese carácter lo asuma a causa del consentimiento expreso o tácito del administrado. Producida la "firmeza" del acto, el mismo no podrá ser anulado con ejecutoriedad "propia" en sede administrativa, debiéndose demandar la ejecutoriedad de la pretensión anulatoria ante la Justicia.

El acto en cuestión no generó un derecho subjetivo perfecto, es decir no está firme, atento a que se encontraba discutida su procedencia en el ámbito administrativo. Ergo, al no existir un derecho subjetivo perfecto, el acto puede ser anulado de oficio por la Autoridad de Aplicación.

La excepción a la potestad revocatoria de la Administración debe ser interpretada con carácter estricto toda vez que su aplicación acarrea la subsistencia en el mundo jurídico de un acto viciado de nulidad absoluta hasta tanto se produzca la declaración judicial.

Todo ello permite concluir que, la DGR posee la potestad para dejar sin efecto un acto administrativo de oficio por razones de ilegitimidad, como el caso de marras y habiendo

hecho uso de dicha potestad, el efecto propio de la nulidad es el retrotramiento al estadio anterior al acto anulado y con ello el resurgimiento de las opciones recursivas a favor del agente.

III. Pasando al análisis propiamente del recurso de apelación, cabe manifestar que el apelante plantea que la resolución N° R 58/24 adolece de nulidad absoluta e insanable por falta de motivación, error material esencial y desviación de poder.

La carencia de fundamentación se evidencia en la falta de sustento fáctico y jurídico, que atenta contra el principio de verdad material y ley aplicable. Considera que no se encuentra configurado el tipo penal previsto en el art. 87 del CTP (anterior art. 86). Inclusive, esto fue manifestado por la DGR en la Resolución N° M 12534/23 (que fuera dejada sin efecto a posteriori). Esta resolución se trataba de un acto administrativo, eficaz, ejecutorio y que estaba produciendo efectos.

El apelante manifiesta que no buscó eludir sus obligaciones fiscales, ya que presentó en forma tempestiva la declaración jurada correspondiente al período mensual 03/2020 y con solo seis días de mora respecto del período mensual 04/2020. Los pagos de ambos períodos se realizaron en forma tardía debido a la emergencia sanitaria declarada oportunamente. Ello evidencia la inexistencia de dolo.

La arbitrariedad denunciada por el apelante radica en que la DGR intenta fundar la sanción exclusivamente en el hecho de que el 22/08/2023 el agente ingresó al Régimen de regularización de Deudas Fiscales, lo que implicaría la comisión de la infracción imputada, ya que su actitud supone el reconocimiento expreso de la deuda incluida en dicho régimen.

Continúa el agente manifestando que resulta también arbitrario que el Fisco haya considerado irrelevante el elemento subjetivo como sustancial para la configuración del delito, siendo errónea la interpretación de la DGR al dejar de lado la naturaleza penal tributaria de la multa. La necesidad de un factor de atribución ha sido ampliamente reconocida por la jurisprudencia.

Esta figura supone que al menos exista una intención para inducir al engaño, conducta que no se demuestra en este caso. La presunción del art. 87 (anterior art. 86) debe reposar en un indicio a partir del cual se elabore la deducción presuntiva. La Autoridad de Aplicación no señaló cuál es ese indicio, ni describe cuál es la conexión por la que ese hecho desemboca en un comportamiento doloso.

La responsabilidad objetiva no resulta de aplicación para los procesos sancionatorios, por lo que solicita sea dejada sin efecto la resolución.

Considera que no resulta procedente la presunción iure et de iure de la comisión de la infracción del art. 87 del CTP (anterior art. 86) por el solo acogimiento a los beneficios del

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dcto 1243/3. Ello deja de lado los principios de la verdad material y la necesidad de fundamentación de hecho de los actos administrativos. La decisión del acogimiento en cuestión no fue motivado por el reconocimiento de la culpabilidad, sino la búsqueda de protección de su patrimonio. Por ello, la resolución debe ser considerada como no motivada y nula de nulidad absoluta e insanable en los términos de los arts. 43 inc. 2 y 48 de la ley 4537.

También lo considera nulo en virtud del art. 43 inc. 5 y 48, ya que se aparta del principio de búsqueda de la verdad material, siendo una desviación de poder.

Incluso la resolución apelada desconoce el efecto cancelatorio del Plan de Pagos Tipo 1564 N° 401599 respecto del período mensual 03/2020 y la procedencia de la repetición de lo abonado en concepto de multa por el período 04/2020.

En relación con este último período mensual manifiesta que si bien, presentó la declaración jurada con una mora de seis días, lo mismo se debió al contexto sanitario mundial. Se observa en esta conducta la ausencia del dolo. El pago del período fue realizado a través del acogimiento al régimen excepcional de facilidades de pago según plan N° 190656. Ante la intimación por la supuesta infracción del art. 86 inc. 2, se presentó en su descargo señalando la inexistencia de los elementos objetivo y subjetivo. Incluso la Dra Lorenzetti afirmó en su dictamen que no se configuró la intencionalidad requerida por el art. 87 (anterior art. 86) y que correspondía reencuadrar su conducta en el tipo previsto en el art. 86 (anterior art. 85); adicionalmente dictaminó que habiendo cumplimentado las obligaciones con fecha anterior a la instrucción sumarial, correspondía aplicar el art. 7 inc. c del Dcto 1243/3 y ordenar la remisión total de la sanción. De esa manera fue resuelto por el Fisco en la Resolución N° M 12534/23.

Sin embargo, con anterioridad al dictado de la resolución citada en el párrafo anterior, el apelante realizó un pago de multa por la suma de \$282.118,63 a través del plan Tipo 1564 N° 401599. Al ordenarse la remisión de la sanción, el pago realizado no tiene causa y para que no proceda el enriquecimiento sin causa de la DGR, la misma debe proceder a la devolución de lo abonado.

Respecto del período 03/2020, la declaración jurada fue presentada en forma tempestiva. Se observa una conducta diligente. El pago del período fue fuera de término, pero debido al contexto de aislamiento social preventivo y obligatorio decretado por el gobierno. El pago fue realizado con cheque. Ante la intimación por la supuesta infracción del art. 87 inc. 2 (anterior art. 86 inc. 2), se presentó en su descargo señalando la inexistencia de los elementos objetivo y subjetivo. En este supuesto también, la Dra Lorenzetti afirmó en su dictamen que no se configuró la intencionalidad requerida por el art. 87 (anterior art. 86) y que correspondía reencuadrar su conducta en el tipo previsto en el art. 86 (anterior art.

85); pero como no había cumplido en su totalidad con las obligaciones con fecha anterior a la instrucción sumarial, correspondía aplicar la multa del art. 86, 2° párrafo (anterior art. 85). De esa manera fue resuelto por el Fisco en la Resolución N° M 12534/23.

Sin embargo, con anterioridad al dictado de la resolución citada en el párrafo anterior, el apelante realizó un pago de multa por la suma de \$206.464,92 a través del plan Tipo 1564 N° 401599 y la cancelación de los intereses adeudados realizado en fecha 13/11/0023. El monto de los intereses lo calculó teniendo en cuenta lo establecido por el Dcto 1243/3 (art. 2 inc. c). Considera el apelante que corresponde tener por cancelada la multa, al haber abonado los intereses adeudados.

Manifiesta que debe tenerse en cuenta la naturaleza penal de las sanciones tributarias ampliamente reconocida por la doctrina y la jurisprudencia. Por esa razón, debe considerarse encuentra prescripta la facultad sancionatoria (art. 62 inc. 5 del Código Penal). Plantea la inaplicabilidad del art. 2532 del Código Civil y Comercial de la Nación, atento a que es de naturaleza netamente civil y comercial. No es de aplicación a las infracciones. Cita jurisprudencia dictada en este sentido.

La Resolución N° M 12534/23 fue notificada y produjo sus efectos, se trató de un acto administrativo válido, fundado en hecho y en derecho; por lo que surge evidente la arbitrariedad de la Resolución N° R 58/24 que deja sin efecto la resolución anterior. Esta actitud atenta contra la razonabilidad del acto administrativo, el principio de legalidad, el "non bis in idem" y el "in dubio pro administrado".

Por todo lo expuesto, solicita se declare la nulidad en los términos del art. 48 de la Ley 4537.

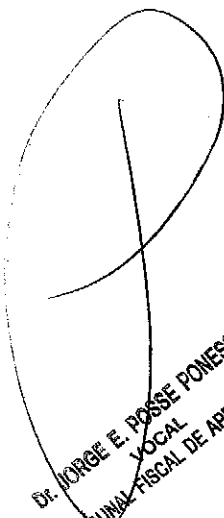
IV. A fs. 01/07 de autos, comparece la representación del organismo fiscal contestando el traslado conferido en los términos del art. 149 del CTP (anterior art. 148).

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 acabados que avalen la posición asumida por el agente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad.


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

V. En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° R 58/24, dictada con fecha 08/04/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán es ajustada a derecho.

Atento a lo expuesto en el punto II y habiéndose declarado la nulidad de la Resolución N° M 12534/23, el análisis debe omitir la existencia de la misma, la que fue válidamente anulada por el Fisco.



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

Por lo tanto deben considerarse los hechos acaecidos en relación con la instrucción sumarial N° B10/S/451/2023 y la Resolución N° R 58/24 dictada en consecuencia.

Analizando el caso de marras, cabe manifestar que la obligación de los agentes se concreta en retener o percibir, según sea el caso. Cuando lo hacen, se transforman en obligados directos frente al acreedor (Estado) porque al dar cumplimiento a sus obligaciones de retener o percibir, el contribuyente queda liberado de la obligación tributaria y ellos quedan como únicos deudores y responsables frente al Estado.

En dicho sentido, la jurisprudencia nacional sostuvo, *"... la retención o percepción significa una carga pública desde que es una prestación impuesta unilateralmente por el Estado sin requerir su consentimiento, debiendo servirle el muy importante servicio que significa recaudar el impuesto en la fuente. Los obligados están sometidos a un régimen jurídico especial y no pueden eximirse de la prestación sino por justa causa, permaneciendo temporalmente obligados durante todo el término de vigencia del gravamen, mientras la ley así lo disponga."* (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, "Beato, Alba Raquel", 16.06.2011).

Así vemos que entre las infracciones en las que pueden incurrir los agentes de retención se encuentra la contemplada en el art. 87 en su inciso 2 del CTP (anterior art. 86 inc. 2), el cual dispone: *"Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas 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."*

Dicho precepto normativo es claro en la descripción de la conducta reprimida, conducta que se ha configurado en el caso de autos, ya que el agente ha mantenido en su poder tributos que declaró haber retenido, más allá del término preestablecido para su ingreso.

Es decir, el agente debió haber presentado la declaración jurada e ingresado los respectivos pagos correspondientes a los periodos reclamados al momento de sus respectivos vencimientos, habiendo ingresado todas las retenciones con posterioridad a los mismos.

Se ha verificado en autos la configuración del elemento objetivo, como así también el subjetivo de la conducta imputada. No es cierto que habiendo detectado el pago fuera de término se deriva sin más la aplicación de la sanción, sino que es de la propia conducta del agente que se infiere el elemento subjetivo, su conducta omisiva tiene necesariamente un impacto jurídico en la relación tributaria que se trata en autos.

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.

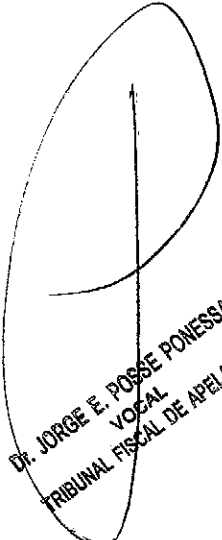
A tal efecto, la norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes que con su conducta afecten el bien jurídico protegido. Para ello cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar este extremo; entendiéndose por "presunción" a aquella 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. 89 del Código (anterior art. 88) 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.

Por su parte, el art. 86 2° párrafo del CTP (anterior art. 85) establece que: "Asimismo, los agentes de retención, percepción o recaudación que, habiendo actuado como tales, procedan a ingresar el monto retenido, percibido o recaudado con más sus intereses luego de operado su vencimiento, y siempre que tales sujetos no se hubieren acogido al beneficio previsto en el Art. 91 (actual art. 92), serán reprimidos con una multa graduable entre el 55% (cincuenta y cinco por ciento) y el 100% (ciento por ciento) del gravamen no ingresado oportunamente. (el subrayado es propio).

El apelante pretende la aplicación de lo establecido en dicho artículo, sin embargo corresponde analizar lo acontecido antes y después de la instrucción sumarial. Respecto del período mensual 03/2021, el agente presentó la declaración jurada correspondiente en forma tempestiva (agente actuando como tal), pero no ingresó el monto con más los intereses, ya que solo canceló el capital antes de la instrucción de sumario notificada el día 16/05/2023, abonando en forma parcial los intereses recién en fecha 13/11/2023. No puede ser procedente el reencuadre de la conducta del agente en la norma prevista en el citado 2° párrafo del art. 86 (anterior art. 85).

A más de ello, en fecha 22/08/2023 formalizó el plan de pagos Tipo 1564 N° 401599 en virtud al Régimen de Regularización de Deudas Fiscales previsto por el Dcto 1243/3 (con la prórroga en su vigencia ordenada por medio del Dcto 2545/3). A través del mismo canceló la multa instruida con los beneficios previstos en el art. 7 inc. b) del Dcto 1243/3 que preveía: "En los casos que exista instrucción de sumario notificado, sin que a la fecha del acogimiento al presente régimen se haya aplicado la multa correspondiente, los



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

sujetos comprendidos podrán beneficiarse con la reducción al 35% (treinta y cinco por ciento) del mínimo legal previsto para la sanción de que se trate, conforme al sumario instruido, excepto si el sumario se encuentra instruido por la presunta comisión de la infracción prevista en el Artículo 36 (actual art. 87) del Código Tributario Provincial, en cuyo caso la reducción quedará establecida en un 25% (veinticinco por ciento) de su mínimo legal, siempre que las obligaciones tributarias omitidas que dieron origen a la infracción se encuentren canceladas o se regularicen mediante el acogimiento al presente régimen, en la medida que resulte procedente"

Al momento del pago de la sanción, la resolución de multa no está aún emitida, por lo que la reducción es la prevista en el art. 7 inc. b) citado ut supra; sin embargo no puede con dicho pago, tenerse por cancelada la sanción, atento a que no cumplió con la condición establecida en la última parte del inciso respecto al cumplimiento de la obligación tributaria omitida, ya que al momento del acogimiento al régimen de regularización de deudas fiscales, aún se adeudaban los intereses resarcitorios por el pago fuera de término.

Tampoco puede pretender el apelante el reencuadre de su conducta en un artículo diferente al que la Autoridad de Aplicación aplicó por medio de la Resolución N° R 58/24, ya que como bien establece el art. 9, apartado A, inciso 8 del Dcto 1243/3: "El acogimiento al presente régimen, implica de pleno derecho el allanamiento incondicional del contribuyente y responsable, y en su caso, el desistimiento y expresa renuncia a toda acción o derecho, incluso el de repetición y el de prescripción, respecto de toda actuación administrativa o judicial" (el subrayado me pertenece); razón por la cual el acogimiento a un régimen establecido de forma excepcional, supone la aceptación a todas las condiciones establecidas en el mismo y de las que el responsable tiene conocimiento.

Respecto del período mensual 04/2020, el agente presentó la declaración jurada correspondiente fuera de término, e ingresó el monto con más los intereses durante la vigencia de la Ley 9236 (que restableció los beneficios de la ley 8873). No puede ser procedente el reencuadre de la conducta del agente en la norma prevista en el citado 2° párrafo del art. 86 (anterior art. 85), atento a que no actuó en debida forma al presentar la declaración jurada correspondiente en forma tardía.

De igual manera que con el período mensual 03/2020, en fecha 22/08/2023 formalizó el plan de pagos Tipo 1564 N° 401599 en virtud al Régimen de Regularización de Deudas Fiscales previsto por el Dcto 1243/3 (con la prórroga en su vigencia ordenada por medio del Dcto 2545/3), por el período mensual 04/2020. A través del mismo canceló la multa instruida con los beneficios previstos en el art. 7 inc. b) del Dcto 1243/3 que preveía: "En los casos que exista instrucción de sumario notificado, sin que a la fecha del acogimiento

al presente régimen se haya aplicado la multa correspondiente, los sujetos comprendidos podrán beneficiarse con la reducción al 35% (treinta y cinco por ciento) del mínimo legal previsto para la sanción de que se trate, conforme al sumario instruido, excepto si el sumario se encuentra instruido por la presunta comisión de la infracción prevista en el Artículo 86 (actual art. 87) del Código Tributario Provincial, en cuyo caso la reducción quedará establecida en un 25% (veinticinco por ciento) de su mínimo legal, siempre que las obligaciones tributarias omitidas que dieron origen a la infracción se encuentren canceladas o se regularicen mediante el acogimiento al presente régimen, en la medida que resulte procedente"

Al momento del pago de la sanción, la resolución de multa no está aún emitida, por lo que la reducción es la prevista en el art. 7 inc. b citado ut supra; ergo, corresponde tener por cancelada la multa correspondiente el periodo 04/2020 instruida en el sumario B10/S/451/2023, como bien lo resuelve la resolución apelada en su art. 3°.

Lo que no puede pretender el apelante, es el reencuadre de su conducta en un artículo diferente al que la Autoridad de Aplicación instruyó oportunamente en el sumario, ya que como bien establece el art. 9, apartado A, inciso 8 del Dcto 1243/3: "El acogimiento al presente régimen, implica de pleno derecho el allanamiento incondicional del contribuyente y responsable, y en su caso, el desistimiento y expresa renuncia a toda acción o derecho, incluso el de repetición y el de prescripción, respecto de toda actuación administrativa o judicial" (el subrayado me pertenece); razón por la cual el acogimiento a un régimen establecido de forma excepcional, supone la aceptación a todas las condiciones establecidas en el mismo y de las que el responsable tiene conocimiento.

Tampoco puede pretender el agente que el Fisco proceda a la devolución de lo abonado en concepto de multa reducida por este periodo, en virtud a que la Resolución N° M 12534/23 consideraba remitida la sanción; ya que esta resolución fue dejada sin efecto y este Vocal considera válida la declaración de nulidad formulada por la Autoridad de Aplicación. En consecuencia, no puede ser considerada viable la devolución del monto ingresado, ya que además la Autoridad de Aplicación decidió tomar como pago a cuenta lo que fuera efectivamente abonado.

Por último y en relación al planteo efectuado en materia de prescripción de la multa aplicada, adelanto que el mismo no puede prosperar. Al respecto corresponde expresar que el art. 55 del C.T.P (anterior art. 54) con vigencia al momento de la comisión de las infracciones objeto de la Litis establece: "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". Y de acuerdo al

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

art. 57 del C.T.P. (anterior art. 56): *Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1° de Enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible.*

En el caso bajo análisis cabe considerar que la infracción, respecto del período mensual más antiguo incluido en la Resolución apelada, acaeció al vencimiento del plazo para la presentación y pago de la declaración jurada correspondiente al período 03/2020, el día 30/04/2020. De acuerdo al artículo 57 del CTP (anterior art. 56), el inicio del cómputo de la prescripción comenzaba el 1° de enero siguiente, en el caso, el día 01/01/2021. Desde esa fecha comienza el plazo de 5 años establecido en el art. 55 del CTP (anterior art. 54) que se cumpliría el día 01/01/2026.

Por lo cual resulta evidente que dicha acción no se encuentra fenecida.

Ergo si el período más antiguo no se encuentra prescripto, tampoco lo está la posición 04/2020.

Por otra parte, no existe pronunciamiento alguno del Superior Tribunal de la Nación o de la Provincia que declare la inconstitucionalidad del art. 2532 del Código Civil y Comercial de la Nación, por lo que este Tribunal se encuentra limitado en su jurisdicción por el art. 162 C.T.P (anterior art. 161) que solo autoriza la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias cuando exista jurisprudencia en tal sentido, emanada de los mencionados órganos judiciales; situación que no se presenta en el caso de autos.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: DECLARAR LA COMPETENCIA de este Tribunal para entender en el presente caso; NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el agente ASOCIACIÓN TUCUMANA DE INSTITUTOS Y CENTROS PRIVADOS DE HEMODIALISIS Y TRASPLANTES RENALES, C.U.I.T. N° 30-69183041-8, en contra de la Resolución N° R 58/24, dictada con fecha 08/04/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, períodos mensual 03 y 04/2020. En consecuencia, En consecuencia CONFIRMAR la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.

Por todo lo expresado, propongo se dicte la siguiente resolución: DECLARAR LA COMPETENCIA de este Tribunal para entender en el presente caso. NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el agente ASOCIACIÓN TUCUMANA DE INSTITUTOS Y CENTROS PRIVADOS DE HEMODIALISIS Y TRASPLANTES RENALES, C.U.I.T. N° 30-69183041-8, en contra de la Resolución N° R 58/24, dictada con fecha 08/04/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, períodos mensual 03 y

04/2020. En consecuencia **CONFIRMAR** la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.

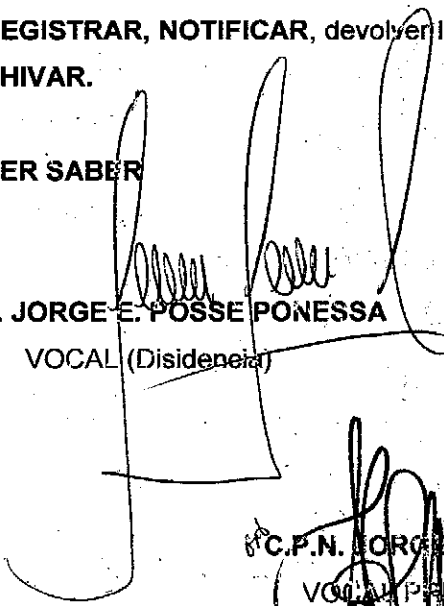
El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo: Estando conforme con los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, **Dr. José Alberto León**, vota en idéntico sentido.

Por ello

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE**

- 1.- DECLARAR LA COMPETENCIA** de este Tribunal para entender en el presente caso.
- 2.- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el agente ASOCIACIÓN TUCUMANA DE INSTITUTOS Y CENTROS PRIVADOS DE HEMODIALISIS Y TRASPLANTES RENALES, C.U.I.T. N° 30-69183041-8, en contra de la Resolución N° R 58/24, dictada con fecha 08/04/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, períodos mensual 03 y 04/2020. En consecuencia **CONFIRMAR** la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.
- 3.- REGISTRAR, NOTIFICAR**, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.


HACER SABER


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (Disidente)


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


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

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION