

SENTENCIA N° /2023

Expte. N° 168/926/2022

En San Miguel de Tucumán, a los días del mes de de 2023 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A s/Recurso de Apelación**" Expte. N° 168/926/2022 (Expte. D.G.R. N° 41.059/376/F/2017).

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. 68/69 del Expte D.G.R. N° 41.059/376/F/2017 el contribuyente FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A, CUIT N° 33-69177691-9 a través de su letrado apoderado Dr. Leandro Stock, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 759/22 de la Dirección General de Rentas de fecha 20/04/2022 obrante a fs. 66. En ella se resuelve: Aplicar a la firma una sanción de multa por \$ 219.858,44 (Pesos Doscientos Diecinueve Mil Ochocientos Cincuenta y Ocho con 44/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto mensual percibido y no ingresado, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2) del Código Tributario Provincial, por el período mensual 05/2017.

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

Sostiene que la D.G.R asocia erróneamente el retardo en el ingreso del tributo con la acreditación del dolo de la defraudación.

Agrega que el art. 86 inc. 2 de la Ley Tributaria Provincial no es un tipo puramente objetivo, por lo que no basta para la configuración del ilícito la mera adecuación de la conducta al tipo legal objetivo, sino que por el contrario, se requiere de la ponderación de la acción como obra de un autor determinado desde un punto de vista subjetivo, analizando el estado anímico del mismo al momento del desarrollo

de la conducta reprimida. Como corolario de lo expuesto, cita el criterio de la C.S.J.N respecto al elemento subjetivo del art. 45 – actual art.48 – de la ley 11.683, donde se dispone que la expresión “fraudulentamente” excede una simple omisión o retardo y está compuesto por hechos externos tales como la maniobra, ardid, ocultación o engaño (C.S.J.N., Fallos 303:1548, Usandizaga, Perrone y Julianera S.R.L.)

Considera que si la intención hubiese sido incurrir en algún tipo de maniobra defraudatoria hacia el Fisco, directamente no hubiera presentado la declaración jurada correspondiente, esta hace prueba suficiente de la falta de dolo y consecuentemente de un accionar fraudulento por parte de FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A. En consonancia, expone que la intención dolosa debió ser probada en forma terminante por la Administración, y en el caso particular nada se ha probado, sólo la existencia de un hecho externo de carácter meramente objetivo que de ninguna manera puede ser aprehendido sin la ponderación del elemento subjetivo del agente.

Asimismo, expresa que la presunción contenida en el art. 88 del CTP, debe reposar en un indicio, o sea en un hecho de verificación cierta a partir del cual se elabora la deducción presuntiva, situación que la Resolución de la DGR no describe la conexión lógica y coherente por la que ese hecho desemboca en un comportamiento doloso.

Por otro lado, trae a colación el art. 69 del Código Tributario Provincial y al efecto afirma que toda infracción tributaria forma parte del Derecho Penal y, por lo tanto, le son aplicables los principios que nutren esa rama del Derecho. A raíz de ello expresa que la resolución debe ser revocada porque debe aplicarse el principio de reparación integral o plena del daño, conforme el art. 59 inc. 6 del Código Penal. Al efecto describe que su mandante ingresó el Impuesto sobre los Ingresos Brutos más los intereses resarcitorios, por lo cual la actividad de la recaudación y de control de la Administración no se vio afectada de modo alguno, solicitando se deje sin efecto el acto apelado.

II.- A fs. 76/80 del expediente N° 41.059/376/F/2017, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148° del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:

Afirma que la conducta desplegada por el agente, encuadra perfectamente en el art. 86 inc. 2) del Código Tributario, teniendo en cuenta que de las consultas al sistema de la D.G.R., el vencimiento de la obligación tributaria reclamada fue el 19/06/2017 y el responsable con posterioridad al vencimiento, ingresó el tributo adeudado con más sus intereses correspondientes al período mensual 05/2017 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción en fecha 01/08/2017, o sea más de 40 días de haber recibido los importes.

Afirma que al tratarse de fondos ajenos con destino a la cancelación de obligaciones tributarias de terceros, se afectó directamente el bien jurídico protegido, o sea la indisponibilidad de los fondos retenidos afecta de manera directa a la renta fiscal, impidiendo al Estado el empleo de fondos que le pertenecen en pos de la consecución de sus fines.

Agrega que la mera postergación a sabiendas del ingreso del monto percibido, resulta suficiente para crear una razonable presunción de que se ha configurado el elemento intencional que requiere el ilícito, la cual puede ser desvirtuada mediante prueba en contra, supuesto no corroborado en el presente caso.

Es así que encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las percepciones correspondientes al período mensual 05/2017, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el art. 86 inciso 2. del Digesto Tributario, en atención a que el agente mantuvo en su poder tributos percibidos una vez vencido el plazo para ingresarlos al Fisco.

Dispone como corolario de lo anteriormente dicho, que a la fecha de comisión de la infracción no existía en nuestro Digesto Tributario local vacío legal alguno que justifique una remisión a las normas del Código Penal. Sin perjuicio de ello sostiene que si correspondiere algún tipo de remisión supletoria a las normas del Digesto Penal, la operatividad del art. 59 inc. 6) cede ante las previsiones del

artículo 64, por tratarse de norma específica, atento a que refiere a la extinción de la acción penal en delitos reprimidos con multa. Dicha normativa supedita la extinción de la acción al pago de la multa mínima durante la etapa de instrucción antes que recaiga resolución y a la reparación unilateral del daño, por lo que se puede llegar a la conclusión que la sanción aplicada en autos resulta ajustada a derecho por no haber concurrido ninguno de los extremos legales señalados.

En efecto, no debe dejar de considerarse el carácter en que actúa la firma como responsable de fondos ajenos, que no pertenecen a ella sino que detrae del patrimonio de terceros para ingresarlos al Fisco quien es el destinatario de tales fondos, por lo que cualquier reparación o ingreso de los mismos quedan desnaturalizados por tal carácter ya que el perjuicio ocasionado excede al de una simple omisión o retardo en el pago, para pasar a constituir un incumplimiento flagrante de la normativa que le impuso obligaciones legales como agente de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Por lo que conforme a las consideraciones que antecede, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por la firma FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A.

III.- A fs. 10 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 234/22, 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, corresponde emitir mi opinión.

Por medio de la notificación del sumario N° B10/S/000000247/2017 cursada al contribuyente de la referencia, se inicia la instrucción de sumario por la presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P., por el período 05/2017, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, teniendo en cuenta que el vencimiento para el ingreso del tributo era el día 19/06/2017 y el agente ingreso el monto correspondiente más los intereses en fecha 01/08/2017, habiendo transcurrido un lapso de tiempo durante el cual la firma apelante mantuvo en su poder fondos ajenos. Cabe resaltar que la Firma encartada, en fecha 10/06/2017, anterior al vencimiento, presentó la DDJJ

correspondiente al período sancionado, en donde exterioriza el monto de \$ 109.929,22 correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos percibido, por lo que la manifestación del monto a ingresar fue informada por la firma apelante a la Autoridad de Aplicación.

A fs 66 del expediente N° 41.059/376/F/2017 rola Resolución N° M 759/22 emitida por la D.G.R. el 20/04/2022, y en su artículo 1, aplica al contribuyente una multa de dos (2) veces el monto mensual percibido y no depositado, período fiscal 05/2017 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Agente de Percepción, por encontrarse su conducta incurso en la causal del artículo N° 86° inciso 2) del C.T.P. y ante este acto, el contribuyente presenta su recurso de Apelación.

V.- Preliminarmente, se advierte que en similares casos al que aquí se resuelve (Sentencia TFA N° 57/21 "ACHERAL S.A.", Sentencia TFA N° 5/22 "FONTANETTO OSCAR RAUL PEDRO S.A.", Sentencia TFA N° 8/22 "BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L.", entre otras), este Tribunal se pronunció por el rechazo del recurso de apelación, de conformidad a los argumentos allí establecidos.

Sin embargo, en otro caso análogo al que nos convoca, "AGROPECUARIA EL SAUCE S.A. C/PROVINCIA DE TUCUMAN –DGR –S/NULIDAD REVOCACION", mediante Sentencia N° 1108, 10/11/2021, la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Provincia acogió parcialmente el recurso de casación presentado por la actora contra la Sentencia N° 564/2019 pronunciada por la Sala II Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo, casando dicha Sentencia, y ordenando que se dicte nuevo pronunciamiento con arreglo a lo allí considerado.

Tal como lo hizo este Tribunal en los casos mencionados ("ACHERAL S.A.", "FONTANETTO OSCAR RAUL PEDRO S.A. y "BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L) la sentencia de este Tribunal había resuelto no hacer lugar al Recurso de Apelación presentado y confirmando la Sanción de Multa impuesta por la DGR por encuadrar la conducta del contribuyente en el artículo 86 inciso 2 del CTP.

En primer lugar, la Corte Suprema de Justicia de Tucumán, consideró procedente el agravio referido a la violación al principio de inocencia: "*En otras palabras, con*



fundamento en el art. 88 del C.T.P., la sentencia desplaza el principio de inocencia para presumir sin más la culpabilidad del contribuyente. Pues si bien el artículo 88 contiene distintos supuestos en los cuales la ley presume el propósito de defraudación, como correctamente lo postula la recurrente ninguno de ellos resulta aplicable al caso concreto de autos. La sentencia no aborda, siquiera tangencialmente, la forma en que se habría tipificado la supuesta conducta de la condenada por 'defraudación', conforme la descripción efectuada por alguno de los incisos del art. 88; no explica donde residiría el actuar doloso que ella 'presume, sin más'.

A juicio del Supremo Tribunal, asiste razón a la recurrente cuando afirma que: "de las constancias de autos puede advertirse que no existió una contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas -inciso 1-; tampoco existieron Declaraciones juradas que contengan datos falsos -inciso 2-. Por el contrario, en el caso de autos, es relevante el hecho de que mi mandante declaró las retenciones efectuadas en su respectiva declaración jurada, lo que constituye prueba irrefutable de la inexistencia de dolo en su accionar. Exactamente lo mismo podemos predicar del resto de los incisos del art. 88, los cuales resultan ajenos al caso concreto de autos. En consecuencia, mal puede atribuirse una omisión dolosa en quien le informó a la Administración qué debía y que además lo informó al tiempo del vencimiento de la declaración jurada, sin que esa deuda fuera jamás cuestionada por la Administración".

Aprecia la Corte de Tucumán que "la sentencia confunde el mero dolo en el incumplimiento de una obligación dineraria, con el dolo específico que requiere un tipo de naturaleza penal como el defraudatorio, que tutela un bien jurídico distinto al vulnerado con aquél, pues -en palabras de conocida doctrina y jurisprudencia- 'excede al de la integridad de la renta fiscal'. En ese sentido, basta con solo recordar que, en palabras del inolvidable Busso, el «concepto del dolo no es único en el derecho civil sino que se presenta desempeñando una triple función: 1º) como requisito para el delito civil; 2º) como vicio del consentimiento; 3º) como elemento para determinar la responsabilidad por daños y perjuicios en la inejecución de las obligaciones» (BUSSO: Código CivilT III, comentario al art. 506,

p. 26). *La sentencia confunde indebidamente la segunda con la tercera de las acepciones que verifica la doctrina civilista, y de la mera constatación del dolo en la inejecución de las obligaciones, concluye en la existencia de un ardid o engaño".*

Continúa diciendo el alto órgano jurisdiccional: *"pero resulta que la mala fe en la inejecución de las obligaciones, produce un perjuicio que afecta directamente la integridad de la renta fiscal, y por ello se sanciona con el pago de intereses, mientras que el perjuicio producido con el ardid trasciende aquella integridad, afecta la eficiencia de los sistemas de contralor y la fe provisoria que merecen las declaraciones juradas, y por ello se reprime con severas multas. Y bastaría posar las miradas sobre lo elevado de las escalas, para advertir que, razonablemente, no podría ser la simple mora intencional lo que se pretende castigar con ellas".*

En conclusión, el Superior Tribunal local entendió que el agravio de la recurrente es procedente pues *"como también lo apunta, la D.G.R. no efectuó ningún ajuste, determinación y/o requerimiento sino que impuso una multa a partir de un monto que fue tempestivamente exteriorizado por su mandante, por lo que la conducta del agente de retención que autodenuncia tempestivamente la existencia de las retenciones es cuanto menos inidónea para tipificar la defraudación que demanda el tipo del inc. 2 del art. 86".*

Por todo lo expuesto, el Címero Tribunal Provincial casó la sentencia objeto de recurso, conforme la siguiente doctrina legal: *"Es descalificable como acto jurisdiccional válido la sentencia que: a) concluye en una presunción de actuación dolosa, pero sin explicitar el modo en que se habría tipificado la supuesta conducta por "defraudación", conforme la descripción efectuada por alguno de los incisos del art. 88 del Código Tributario; b) del mero dolo en el incumplimiento de una obligación dineraria, concluye en la existencia del dolo específico que requiere un tipo de naturaleza penal como el defraudatorio".*

VI.- De la lectura de la Resolución apelada y tal como ocurría en "Agropecuaria El Sauce S.A.", en el caso que nos ocupa el propósito de defraudación no se presume, pues el contribuyente declaró las percepciones efectuadas en su respectiva declaración jurada conforme consta en autos, no pudiendo válidamente

derivarse -de estas declarativas- la existencia de dolo en su accionar, es decir, no puede atribuirse una omisión dolosa a FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A., toda vez que informó lo que debía a la Administración.

Asimismo se puede apreciar que la DGR en la Resolución que impone la Sanción de Multa, solo se limitó a transcribir en escasas líneas el contenido de la norma sancionatoria, sin efectuar un profundo análisis de las constancias de autos, así como la descripción de la conducta desplegada por la firma recurrente, me refiero puntualmente a los hechos que este vocal considera relevantes para la correcta resolución del caso.

De las constancias de autos puede advertirse que el contribuyente en fecha 10/06/2017, por medio de la presentación de su DDJJ correspondiente a la posición 05/2017 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, exteriorizó el monto correspondiente a depositar al vencimiento, situación que fue materializada en fecha 01/08/2017, con los intereses correspondientes al retardo incurrido.

Es relevante el hecho de que el contribuyente declaró las percepciones efectuadas en su respectiva declaración jurada, lo que constituye prueba de la inexistencia de una acción defraudadora, ya que mal puede atribuirse una omisión dolosa u ocultación maliciosa a quien le informó a la Administración qué debía y cuanto debía, siendo esto avisado antes del vencimiento de la declaración jurada, sin que esa deuda fuera jamás cuestionada por la Administración.

En Igual sentido, la Resolución sancionatoria de la D.G.R., asocia el tiempo con el dolo. La simple extemporaneidad en el ingreso de una suma de dinero desenvuelve el dolo de la defraudación. Lo que la sentencia no logra conciliar es el paso de un argumento -naturaleza penal de la sanción- con una conclusión diametralmente opuesta a aquella idea -el dolo se prueba por el solo transcurso del tiempo confundiendo el mero dolo en el incumplimiento de una obligación dineraria, con el dolo específico que requiere un tipo de naturaleza penal como el defraudatorio, que tutela un bien jurídico distinto al vulnerado con aquél, pues –en palabras de la C.S.J.T. “excede al de la integridad de la renta fiscal”, teniendo en cuenta que el perjuicio al fisco no se vio materializado en el momento que la firma

depositó la totalidad de los fondos percibidos en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, más sus intereses correspondientes.

La mera comprobación de la situación objetiva en que se halla el infractor no basta para configurar el delito, consagrando el principio de la personalidad de la pena y afectando el principio de presunción de inocencia alegado por el contribuyente.

En ese sentido, el elemento objetivo consiste en el perjuicio fiscal concreto (no ingreso de percepciones). El artículo 86 inciso 2) sanciona a los agentes de retención y percepción que habiendo actuado como tales, no ingresen en las fechas de vencimiento previstas los saldos retenidos y percibidos; es decir se castiga la conservación indebida del tributo.

Sin embargo, el mero atraso no basta para tener por consumada la infracción de defraudación fiscal, el elemento subjetivo es la conducta del agente que revele la intención de mantener los importes retenidos o percibidos con la finalidad de causar un daño a la renta fiscal. Se trata del aspecto volitivo que debe hallarse presente en la conducta descrita por la norma y acreditada por la DGR en el Acto que impone la sanción de Multa, situación que en el presente caso, de la lectura de la Resolución N° M 759/22 no se encuentra merituada, limitándose solo a transcribir artículos del Código Tributario Provincial.

Cabe destacar que el retardo del ingreso del depósito, no es suficiente para considerar que ha existido intención de defraudar, sumado a que la presentación por parte del contribuyente de la DDJJ correspondiente al período sancionado, eliminaría un elemento fundamental de la defraudación, la ocultación maliciosa, careciendo la Resolución recurrida del análisis de las situaciones mencionadas, correspondiendo a la Autoridad de Aplicación, efectuar una fundamentación clara y precisa de la conducta que intenta sancionar.

La Resolución apelada no aborda, siquiera tangencialmente, la forma en que se habría tipificado la supuesta conducta del contribuyente por “defraudación”, conforme la descripción efectuada por el art. 86 inc. 2, como tampoco del art. 88 del C.T.P.; sin explicar en forma concisa en donde residiría el actuar doloso que la Autoridad de Aplicación “presume”, sin más.

Que, tal como lo ha sostenido la Sala V de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, "(...) *la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que "no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación (...)"* (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. - Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al art. 46 de la L. 11683) (Causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-1] c/DGI" - 8/2/1999)".

"Con acierto se ha mencionado que la configuración de la defraudación fiscal, exige al ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Así, el Fisco debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez probado el mentado soporte, se infiere la conducta dolosa; empero, la vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto tiene que ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta (cfr. TFN, 24/04/1998, "Ramazzotti Raúl Enrique s/apelación"; ídem, 27/04/2006, "Pinto Roberto Vicente s/ recurso de apelación – Impuesto al Valor agregado"). En idéntica línea, la CSJN en Fallos 271:297 ha sentado que "...no basta la materialidad de la retención de las sumas correspondientes a terceros, destinadas al pago de impuestos, después de vencido el plazo fijado... para aplicar a su autor la sanción..., pues la norma consagra el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente". DRES.: RUIZ – CASTELLANOS.

En el presente caso, al igual de lo que acontecía en "Agropecuaria El Sauce SA", se advierte que en la especie que el contribuyente incurrió en simple mora intencional (dolo moratorio) reparando el perjuicio causado a la integridad de la renta fiscal con el pago de la deuda más los intereses, pero no existen elementos

de prueba que permitan concluir que en su conducta se observa resultado dañoso que configure el dolo específico que requiere un tipo de naturaleza penal como el defraudatorio, no habiéndose demostrado hechos externos tales como maniobra, ardid, ocultación o engaño que induzcan al fisco a error y que afecten la eficiencia de los sistemas de contralor y la fe provisoria que merecen las declaraciones juradas, toda vez que las sumas debidas se ingresaron con sus respectivos intereses; y no hay medio comisivo en el momento que FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A. presentó la Declaración Jurada correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agentes de Percepción – del periodo 05/2017 el 10/06/2017, es decir antes de que operara el vencimiento de dicha obligación, exteriorizando el importe de las percepciones realizadas, generándose él mismo la obligación de ingresar el importe autodeterminado, situación que a todas luces es contradictoria a un intento de ocultamiento malicioso para la configuración de la figura de defraudación fiscal, alegada por el fisco.

En efecto, la DGR no efectuó ningún ajuste, determinación o requerimiento al agente de percepción, respecto del período fiscal 05/2017, sino que directamente impuso una Sanción de Multa, a partir de montos que fueron exteriorizados por el contribuyente, no siendo suficiente para tipificar la defraudación prevista en el artículo 86 inciso 2 del CTP, la conducta del agente de percepción que autodenuncia la existencia de percepciones.

En definitiva, el organismo fiscal no explicó satisfactoriamente donde residiría el actuar doloso de la actora, ni precisó el modo en que se tipificó la supuesta conducta por defraudación, siendo que, del mero dolo en el incumplimiento de una obligación dineraria, no puede lógicamente concluirse en la existencia del dolo específico que requiere un tipo de naturaleza penal como el defraudatorio.

Pues bien, atento la identidad que este caso guarda con el precedente "*Agropecuaria El Sauce SA*", corresponde aplicar el criterio establecido en tal caso por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Provincia, por tratarse de doctrina judicial obligatoria y vinculante para este Tribunal inferior, teniendo en cuenta la función uniformadora propia del remedio extraordinario local, y en aras de garantizar la seguridad jurídica e igualdad ante la ley.

VII.- Por lo expuesto anteriormente, considero que la Autoridad de Aplicación no argumentó correctamente el Acto Administrativo sancionatorio, por lo que el mismo no posee fundamentación válida con respecto a los antecedentes obrantes en autos. Es prerrogativa de la Administración respecto de la legitimidad de sus actos, la veracidad de los hechos en los que se asienta, así como la validez de las conclusiones extraídas de ellos, ya que la ausencia de los mismos hace merecedor de la sanción de nulidad.

El procedimiento tributario, como todo procedimiento administrativo, se encuentra regido por una serie de principios que lo orientan y que ponen horizonte a su desarrollo. Estos se encuentran plasmados en el orden local en el artículo 3 de la Ley N° 4537, el cual dispone que el procedimiento debe encaminarse a un mejor y más eficaz funcionamiento de la Administración, asegurando la vigencia del ordenamiento jurídico objetivo.

En igual sentido, el Art. 48 de la Ley 4537 dice: *“(...) El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, en los siguientes casos: b) Cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último supuesto, que la delegación, avocación o sustitución estuvieren permitidas; falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocado; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su emisión (...).”*

Asimismo, la Doctrina en la materia dijo: *“(...) Un acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, cuando carece de alguno de sus elementos esenciales o padece en ellos de un vicio grave (cfr. Comadira, Julio R., Derecho Administrativo: acto administrativo, procedimiento administrativo, otros estudios, 2ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2003, p.59)(...)”*.

El sistema diseñado por la normativa específica que regula el procedimiento administrativo en Tucumán, pone en cabeza de la Administración Pública el deber de anular de oficio por razones de ilegitimidad (art. 51 Ley 4.537), aquellos actos administrativos que adolecen de vicios graves en sus elementos esenciales.

Al respecto, cabe recordar que por causa del acto administrativo han de entenderse los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada

caso llevan a dictarlo. Va de suyo que tales "antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho" deben existir o concurrir al tiempo de emitirse el acto. (cfr. Marienhoff Miguel S., Tratado de Derecho Administrativo Lexis N° 2203/001602).

La causa es, de tal forma, un elemento lógico que comprende el por qué y se compone de las referencias fácticas, circunstancias y normas que se constituyen en fuente creadora del acto administrativo. Se manifiesta desde el punto de vista jurídico, como aquellos antecedentes (hechos, conductas o disposiciones normativas), de los que se deducirá a su vez un consecuente jurídico, por ello considero que el acto administrativo de marras; altera lo dispuesto por el artículo 48 inciso b) de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Este Tribunal tiene libertad para escoger los caminos que considere más convenientes para abordar y resolver el litigio traído a su conocimiento, con la única condición de que no queden al margen de la decisión elementos que, por su trascendencia, resulten indispensables para emitir un juicio fundado sobre el tema en discusión, por lo que deviene innecesario el tratamiento de los restantes argumentos invocados por el contribuyente para sostener su pretensión, en el momento que fue acogido favorablemente su reclamo con respecto a su agravio principal.

Que el Código Tributario de Tucumán en su art. N° 165° dice: "(...) *El recurso de apelación comprende el de nulidad (...)*", por ello y en virtud a las consideraciones hasta aquí vertidas, corresponde declarar la nulidad de la Resolución DGR N° M 759/22 de fecha 20/04/202.

Que habiendo acogido favorablemente el argumento expuesto por el apelante con respecto a la nulidad, carece de sentido expedirse sobre los demás agravios presentados.

Por ello, corresponde **HACER LUGAR**, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente **FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A, CUIT N° 33-69177691-9**, conforme los argumentos expuestos anteriormente.

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.- HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **FABRICA DE FIDEOS RIVOLI S.A, CUIT N° 33-69177691-9**, contra la Resolución N° M 759/22 de fecha 20/04/2022, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **DECLARAR LA NULIDAD** de la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

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

A.L.D.

HACER SABER

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ