



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD  
RI-9000-9769



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



SENTENCIA Nro. 191 /2020

Expte. N° 507/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ...4... días del mes de AGOSTO... De 2020, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León; C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como “NETTIU S.A. S/ RECURSO DE APELACION – EXPEDIENTE N° 507/926/2019 (1041/376-N-2018-DGR)” y;

Practicado 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. En expediente N° 1041/376-N-2018, el contribuyente NETTIU S.A., CUIT N° 30-70892119-6, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1455/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 19.06.2019 obrante a fs. 45 mediante la cual resuelve NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por el agente de percepción respecto del sumario instruido a fs. 18 y en consecuencia APLICAR a la firma una multa de \$82.411,04 (Pesos Ochenta y Dos Mil Cuatrocientos Once con 04/100) equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 del C.T.P. impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, periodo 10/2017.

II. El apelante en su Recurso plantea la improcedencia de la sanción apelada por falta de acción, debido a que las percepciones reclamadas fueron ingresadas de forma espontánea, sin que medie verificación, inspección, intimación o emplazamiento alguno por parte de la Administración, por lo cual se encontraba inhibida para promover cualquier tipo de acción. En ese sentido, expresa que fue notificado del sumario instruido en fecha 03.01.2018, con posterioridad al ingreso del tributo efectuado en fecha 15.12.2017.

Seguidamente sostiene la improcedencia de la aplicación de la pena, dado que su conducta no deja entrever la más mínima sospecha de una conducta fraudulenta. Asevera que la supuesta actitud fraudulenta que la Administración pretende imputarle surge de su actuar diligente al presentar la declaración jurada mediante la cual exteriorizo el monto a abonar así como del hecho de haber cancelado dicho monto, con una mínima demora de un mes, con más sus respectivos intereses resarcitorios por lo cual no se ocasiono perjuicio alguno al Fisco.

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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

TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Sostiene asimismo que, teniendo en cuenta que las multas y sanciones tributarias tienen naturaleza penal, resulta de aplicación a la especie el principio de reparación integral, previsto en el artículo 59 inciso 6) del Código Penal, por cuanto reparo integralmente las consecuencias indebidamente producidas por el hecho ilícito mediante el ingreso de las percepciones efectuadas con más sus respectivos intereses resarcitorios, por lo cual dicha reparación determina la no punibilidad de la conducta, toda vez que una culpabilidad enteramente compensada por la reparación no necesita ser compensada adicionalmente por el sufrimiento de una pena.

Lo expuesto ut supra deriva del carácter punitivo de las sanciones tributarias, por lo que la sola acreditación de los extremos legales para efectuar la imputación no puede constituir en sí misma una sanción punible, por cuanto la antijuricidad del comportamiento requiere la macula del bien jurídico cuya lesión pretende evitar la norma, lo que mal puede predicarse de su conducta que ya no afecta a ningún bien jurídico y en consecuencia vacía de contenido cualquier pretensión de punición.

También califica de improcedente a la calificación dolosa endilgada, por cuanto entiende que no basta la mera causación del resultado, sino que se requiere la ponderación de la acción como obra de un autor determinado, el fin de que el autor asigne al hecho, la actitud en que lo cometió y los deberes que lo obligaban a este respecto, de conformidad con el principio de personalidad de la pena, receptado unánimemente por la jurisprudencia.

En ese sentido, expresa que debe tenerse presente que, si bien el importe de las percepciones fue ingresado fuera de término, no puede tenerse con configurado el elemento intencional requerido por el ilícito por cuanto de manera alguna mantuvo en su poder fraudulentamente las mismas, a más de ello, resulta relevante para descartar la existencia de dolo en su accionar el hecho de haber declarado las mismas en su respectiva declaración jurada.

Expresa también que la intención dolosa requerida por la figura infraccional endilga debió ser probada en forma asertiva y terminante por esta Administración, y en el caso particular, nada se ha probado, solo la existencia de un hecho externo, un accionar objetivo que de manera alguna puede ser aprehendido sin la tendencia de la voluntad que conduce dicho accionar, resaltando que es un principio elemental del derecho que el dolo no se presume, citando asimismo jurisprudencia mediante la cual pretenda avalar sus dichos.

Finalmente, y sin perjuicio de lo expuesto, sostiene que la sanción aplicada resulta irrazonable y, por consiguiente, no puede subsistir como acto administrativo válido. En ese sentido, manifiesta que el monto de la misma resulta desproporcionado a la mora



GESTION  
DE LA CALIDAD  
RI-9000-9769



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

TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

inimputable de menos de un mes en que incurriera, obviando pautas básicas a considerar por la Administración para la graduación de la sanción, establecidas en el artículo 78° de la Ley 5121.

III. A fojas 01/05 del Expte. N° 507/926/2019 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

En dicho responde afirma que no puede sostener el agente que efectuó el pago de forma espontánea ya que fue emplazado a regularizar su situación.

Que el artículo 86° prevé sanción para los Agentes de Percepción que mantengan en su poder tributos percibidos, y que le corresponde probar su inocencia.

Afirma la DGR que debe tenerse en cuenta en el presente caso lo establecido por el artículo 88° del CTP.

Considera que en el caso de marra se encuentra acreditado fehacientemente el elemento material y por lo tanto resulta de plena aplicación la normativa prevista en el art. 86 inc. 2.

Respecto a la graduación de la sanción, afirma que es una potestad conferida a la DGR y deviene ajustado a derecho ya que fue aplicada teniendo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida.

Por ultimo en lo que respecta al pedido de remisión al derecho Penal pretendido, lo rechaza de plano por considerar que no existe vacío legal en nuestro derecho.

IV. A fs. 13 del expediente N° 507/926/2019 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 61/2020, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se tiene por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación y Pasan autos para sentencia.

V. En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° M 1455/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 19.06.2019 es ajustada a derecho.

En primer lugar, respecto a la espontaneidad alegada, consta en las presentes actuaciones que el agente fue emplazado a regularizar la situación respecto del periodo adeudado en fecha 12.12.2017, ingresando su deuda en fecha 15.12.2017, por lo cual mal puede afirmar que el ingreso de las percepciones se efectuó de forma espontánea y de esa forma pretender la aplicación del beneficio previsto por el artículo 91° del C.T.P.

El artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial prevé sanción para los Agentes de Percepción que mantengan en su poder tributos percibidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos.

Si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario

DR. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. POSSE PONCE  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el agente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra.

En el caso de marra debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 inciso 3 del C.T.P. el cual presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista "Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias", supuesto que ha sido comprobado en el caso bajo análisis, atento a que el responsable no ha cumplido con las obligaciones impuestas por la normativa vigente y que le competen en su carácter de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En este sentido, el artículo 10° de la Resolución General N°86/00 sus modificatorias y complementarias, habilita la aplicación de sanciones en caso de incumplimiento a sus previsiones, al establecer: "Los agentes de percepción que omitirán actuar como tales o habiendo actuado no ingresen las percepciones efectuadas o incurran en incumplimiento total o parcial a las obligaciones dispuestas por la presente resolución general, incluida la de agentes de información establecida por el artículo 4°, serán pasibles de las sanciones previstas por el Código Tributario Provincial", sin que las circunstancias alegadas por el agente en su descargo tengan entidad suficiente para relevarlo de las consecuencias de su conducta infraccional.

En el caso de marras, encontrándose acreditado fehacientemente el elemento material, esto es, la falta de ingreso a su respectivo vencimiento de las percepciones correspondientes al periodo mensual 10/2017 conforme lo reconoce el propio apelante, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86 inciso 2 del C.T.P., en tanto se advierte que la conducta descripta se ha configurado en el caso de autos,, en atención a que el agente mantuvo en su poder tributos percibidos una vez vencido el plazo para su ingreso al Fisco.

En lo que respecta al monto de la sanción aplicada, cabe destacar que la normativa prevista en el art. 86° del C.T.P. otorga la posibilidad de graduar la sanción entre dos a seis veces el impuesto omitido, y teniendo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida y siendo la graduación de las multas una facultad conferida a la D.G.R., corresponde afirmar que la misma fue fijada en el mínimo legal previsto.

En cuanto a la aplicación del principio de reparación integral del daño invocado por el apelante, cabe destacar que resultan normas específicas aplicables al caso en cuestión las normas contenidas en el Código Tributario Provincial por referirse a las infracciones y



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9008-0769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

delitos tributarios y no las del Código Penal por referirse a los delitos y penas en general, por aplicación del principio general del Derecho de especialidad de las leyes, en el sentido de que la norma especial prevalece sobre la norma general.

Es por esto que corresponde rechazar la remisión al Código Penal pretendida por la actora con fundamento en el artículo 69 del Código Tributario Provincial, por no existir en nuestro digesto vacío legal respecto al caso que plantea el apelante que justifique una remisión a las normas del Código Penal.

Por lo expuesto corresponde:

**I. NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **NETTIU S.A., C.U.I.T. 30-70892119-6**, en contra de la Resolución N° M 1455/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 19.06.2019, por los considerandos que anteceden.

**II. 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.

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

Que comparte el voto emitido por el Dr. José Alberto León.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

**RESUELVE:**

**1.- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **NETTIU S.A., C.U.I.T. 30-70892119-6**, en contra de la Resolución N° M 1455/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 19.06.2019, por los considerandos que anteceden.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9080-9769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-450 9001:2015

**TRIBUNAL FISCAL**  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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

MFB

**HACER SABER**

0000 **DR. JOSE ALBERTO LEON**

VOCAL PRESIDENTE

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

VOCAL

**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**

VOCAL

**ANTE MI**

Dr. JAVIER ORTIZ ALFONSO  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION