



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



**TRIBUNAL FISCAL**  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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

**SENTENCIA N° 74 121**

**Expte. N° 288/926/2020**

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los **1** días del mes de **MARZO** de 2021, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, Dr. José Alberto León (Vocal), y C.P.N Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "**GB NEUMATICOS S.R.L. S/RECURSO DE APELACIÓN, Expediente N° 288/926/2020 (Expte DGR N° 21399/376-S-2019)**" 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** expresó:

I.- A fs. 20/22 del Expte. 21399-376-S-2019 (D.G.R.), el contribuyente GB NEUMATICOS S.R.L. CUIT N° 30-71188541-9, presentó recurso de apelación contra la Resolución N° M 715/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 10.03.2020, obrante a fs. 18. En ella se resuelve APLICAR a la firma una multa de \$104.576,30 (Pesos Ciento Cuatro Mil Quinientos Setenta y Seis con 30/100) equivalente a dos (2) veces el monto mensual percibido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° inciso 2 del C.T.P. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, periodo mensual 12/2018.

II. En la mencionada presentación el contribuyente plantea la nulidad de la multa aplicada, por falta de notificación del sumario instruido en el domicilio del responsable, lo que según la firma, afecta su derecho de defensa.

En segundo lugar y como consecuencia de lo expuesto en el párrafo anterior sostiene que debe dejarse sin efecto la multa impuesta, conforme a la liberación de sanción dispuesta por el art. 7 inc. C de la Ley N° 8873 restablecida por la Ley N° 9167, al haber ingresado el importe percibido por el periodo mensual 12/2018 en fecha 13.02.2019 sin que haya notificado la instrucción sumarial

Plantea ausencia de dolo, y 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

solo hace una mecánica interpretación de la ley en la que todo retardo en el ingreso del importe percibido 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 CTP con la primera parte del artículo, conforme a la transcripción que efectúa respecto de dicha norma.

Sostiene que, contrariamente a lo resuelto por la DGR, la Corte Suprema de Justicia de la Nación consagra el principio de personalidad de la pena, mediante el cual solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida objetiva y subjetivamente. 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 artículo 86 del CTP no contiene una infracción puramente objetiva como termina aplicando y que el momento anímico, subjetivo, debió haber sido descrito o mencionado por este organismo, y que no efectuó ningún tipo de valoración o análisis del supuesto comportamiento de la firma capaz de describir la forma en que esta habría concretado la defraudación.

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

Arguye que la presunción del artículo 88 del CTP 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 cuál es ese indicio, ese hecho, ni describe la conexión lógica por la que ese hecho desemboca en un comportamiento doloso. Solo se limita a sostener que no se desvirtuó la imputación que el fisco realizó a partir de la presunción legal que prevé el CTP.



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9005-9759



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 Jurisdicción de la Industria Azucarera"

Agrega que en clara muestra de falta de motivación, se imputa la infracción en base al art. 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 percepciones, 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 respecto de la falta de ingreso.

Expresa que a la resolución apelada le resultan aplicables los principios generales del derecho penal, y que en el caso de marras resulta de aplicación el principio de reparación integral del perjuicio.

Sostiene que se debe aplicar al caso los principios generales del derecho penal y que entre ellos se encuentra el principio de la reparación integral o plena del daño injustamente causado. 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 CP, 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.

Considera que la firma ingreso el importe requerido con sus intereses resarcitorios, que la multa que pretende aplicar la DGR es por mera infracción normativa, y que si se persiste en la intención sancionatoria es porque no se perseguiría la reparación del daño o perjuicio.

Finalmente en caso que se considere procedente la aplicación de la multa solicita la reducción de la multa a 2/3 del mínimo legal previsto en el art. 7 inc. C párrafo tercero de la Ley N° 8873 restablecida por la Ley N° 9167.

II. A fojas 01/07 del Expte. N° 288/926/2020 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

En primer lugar rechaza el pedido de nulidad y afirma que la firma fue debidamente notificada conforme lo establecido por el art. 38 bis del CTP.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Afirma 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 que en el caso de marras el contribuyente reconoce la conducta infraccional y que el ingresa el monto adeudado tras ser notificado de la instrucción de sumario.

Rechaza la remisión solicitada al Código Penal por no existir en el digesto tributario vacío legal sobre el tema en cuestión.

III. A fs. 13 del expediente N° 288/926/2020 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 315/2020, 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.

IV. En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° M 715/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 10.03.2020 es ajustada a derecho.

En primer lugar corresponde tener presente lo establecido por el artículo 38 (bis) del Código Tributario Provincial, el cual le establece: "Se considera domicilio fiscal electrónico al sitio informático seguro, personalizado, válido y optativo registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza. Su constitución, implementación y cambio se efectuará conforme a las formas, requisitos y condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación. Dicho domicilio producirá en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidas y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que allí se practiquen por esta vía. La constitución del domicilio fiscal electrónico no exime a los contribuyentes y responsables de su obligación de denunciar su domicilio fiscal y los cambios del mismo en los términos de los Artículos 36, 37, 38 y 39, ni limita o restringe las facultades de la Dirección General de Rentas de practicar notificaciones por medio de soporte papel en este último. Sin perjuicio de lo expuesto en el primer párrafo, la Autoridad de Aplicación podrá disponer la constitución obligatoria del domicilio fiscal electrónico, en los casos que establezca la misma."



GESTION  
DE LA CALIDAD

RJ-9000-9769



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



**TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN**

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

Es importante resaltar que el apelante se encuentra adherido al domicilio electrónico tal como consta a fs. 9 y al por otro lado el mismo fue notificado a dicho domicilio tal como consta a fs. 07, en fecha 06.02.2019.

Cabe rechazar por lo tanto la nulidad solicitada por el apelante por lo expresado en los párrafos precedentes.

Por otro lado en cuanto a los beneficios de la ley 8873, solicitados por el apelante, cabe expresar que los agentes de retención y/o percepción se encuentran expresamente excluidos del beneficio de liberación de sanción previsto en el art. 7 inc. C primer párrafo pretendido, pudiendo solo acceder al beneficio especial de reducción de sanción que prevé el inciso C. tercer párrafo, en la medida que cumpla los presupuestos legales,

En primer lugar, 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 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 marras 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.

Por otro lado 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 12/2018, resulta de plena aplicación la normativa prevista en el artículo 86 inciso 2 del C.T.P., en tanto se

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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.

Los agentes de percepción adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente percibieron de terceros, por lo que no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma porque se tratan de fondos ajenos.

Respecto a las argumentaciones de que la Resolución cuestionada debe ser declarada nula, cuadra afirmar que la misma constituye un acto administrativo plenamente eficaz, que cumple acabadamente los preceptos legales y doctrinarios exigidos al respecto, dictado de conformidad a lo establecido por el art. 43 de la Ley N° 4.537 (t.v.) y que satisface todos y cada uno de los requisitos esenciales exigidos en la norma.

En efecto, la Resolución satisface el requisito de motivación del acto administrativo, cual es la explicitación de la causa, o sea las razones y circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a dictar el acto y que se encuentran contenidas en los considerandos.

Asimismo, el acto discutido emana de autoridad competente, tiene sustento en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, su objeto es cierto y física y jurídicamente posible, se observó el procedimiento pertinente, persigue el cumplimiento de la finalidad expuesta en las normas que otorgan las facultades pertinentes al órgano emisor y se exteriorizó por instrumento idóneo, expresamente y por escrito, con notificación al interesado.

En el presente caso el impugnante no invoca norma legal alguna que haya sido vulnerada. Debemos recordar en tal sentido, el axioma que reza la improcedencia de la nulidad por la nulidad misma, consagrado en el artículo 167 del Código Procesal Civil y Comercial de la provincia, por lo que no se declara nulo un acto irregular, cuando la irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide, ni cuándo se ha llenado el fin para el cual estaba destinado. Por ello puede concluirse que la resolución deviene legítima, contrariamente a lo manifestado por el recurrente, por cuanto contiene todos los elementos que le otorgan validez legal.

Por lo expuesto el argumento intentado debe ser rechazado.



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9799



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



**TRIBUNAL FISCAL**  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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

En 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 CTP por referirse a las infracciones u delitos tributarios y no a 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. Corresponde por esto rechazar la remisión al Código Penal solicitada por el actor con fundamento en el art. 69 del CTP, por no existir en nuestro CTP vacío legal respecto al caso que plantea el demandante 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 GB NEUMATICOS S.R.L., CUIT N° 30-71188541-9 contra la Resolución N° M 715/20, de fecha 10.03.2020, y en consecuencia confirmar la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

**II. REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados, y **ARCHIVAR**.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. José Alberto León y vota en igual sentido.

El señor vocal **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. José Alberto León y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

## EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

### RESUELVE:

**1.- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente GB NEUMATICOS S.R.L., CUIT N° 30-71188541-9 contra la Resolución N° M

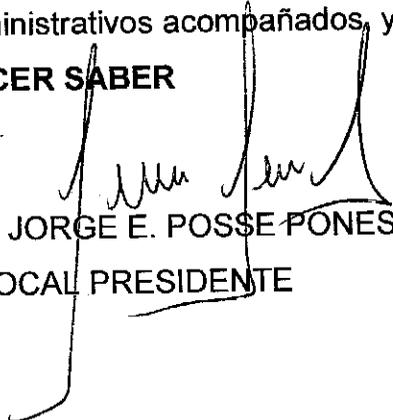
Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

715/20, de fecha 10.03.2020, y en consecuencia confirmar la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

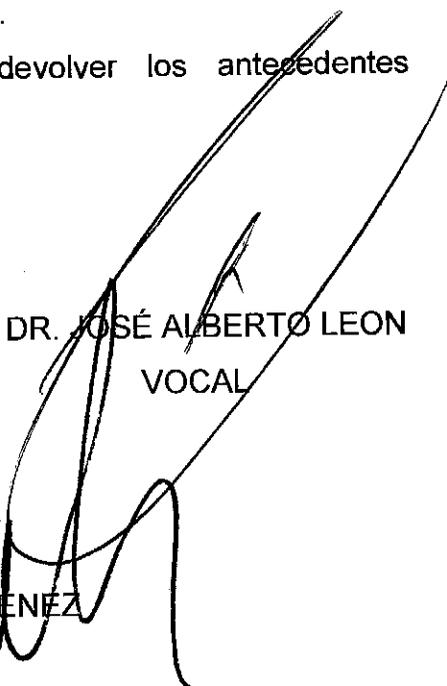
**2.- REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados, y **ARCHIVAR.**

**HACER SABER**

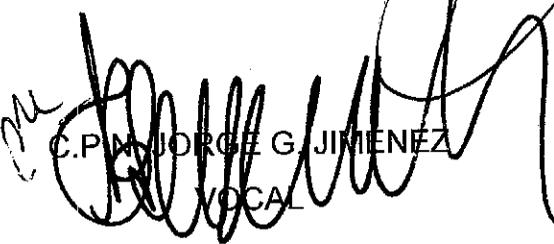
M.F.B.

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL PRESIDENTE

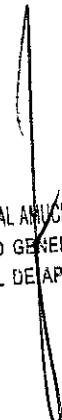
  
DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN

VOCAL

  
C.P.M. JORGE G. JIMÉNEZ

VOCAL

**ANTE MÍ**

  
Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION