

SENTENCIA N° 284/2023

Expte. N° 518/926/2022

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...1... días del mes de...DICIEMBRE... de 2023 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal); a fin de resolver la causa caratulada: "**BARROS CINTHYA CECILIA S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 518/926/2022 (Expte. D.G.R. N° 6126/376/D/2022) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

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

I. A fojas 96/99 del Expediente N° 6126/376/D/2022, se presenta **BARROS CINTHYA CECILIA, CUIT N° 27-25380658-9**, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 2479/22 de la Dirección General de Rentas de fecha 30/11/2022 obrante a fs. 93 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al contribuyente una multa de \$538.871,91 (Pesos Quinientos Treinta y Ocho Mil Ochocientos Setenta y Uno con 91/100), equivalente al cien por ciento (100%) del monto del impuesto omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Período Fiscal 2021.

II. El apelante, en primer término, plantea que el plan de Regularización de Deudas identificado con el número 315802 del 29/04/22, fue aceptado por el ente fiscal y se encuentra en pleno curso de ejecución, con todas las cuotas que se comprometió en abonar.

Agrega que en dicho plan se incluyeron los periodos fiscales que en la resolución cuestionada la D.G.R. señala que no se pueden incluir, lo que considera una actitud contraria a la "teoría de los propios actos".

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

Sostiene que resulta difícil de entender porque no puede incluirse bajo el mismo Régimen de Regularización, la multa (accesoria a la principal) que surge de la determinación del impuesto que se realiza en el marco de una fiscalización.

Manifiesta que la multa impuesta, prevista por el artículo 85 del C.T.P., es improcedente ya que considera que una obligación principal regularizada no puede generar una sanción.

Invoca la aplicación del artículo 857 CCCN. Insiste en que si la obligación tributaria que origina la sanción ha sido regularizada entonces la sanción que es consecuencia de ella queda extinguida por el efecto apuntado.

Alega que luego de la determinación de la deuda procedió a dar cumplimiento de lo establecido en la fiscalización, y plantea que no podría haber regularizado una deuda que surge de una inspección de la D.G.R. antes de que ésta sea determinada.

Sostiene que no tiene relevancia en autos que la regularización de la deuda, que origina la multa, se haya producido con posterioridad a la inspección, ya que considera que el artículo 7 inc. c) 2 del Dcto. 1243 no distingue esa circunstancia y que impone como única condición temporal que *"... al momento del acogimiento al presente régimen, no se le hubiese notificado la instrucción sumarial correspondiente..."*. De este modo, afirma que la resolución adolece de un vicio de incongruencia.

Solicita que se haga lugar al recurso de apelación interpuesto, ordenándose el archivo de las presentes actuaciones.

III. A fojas 13/15 del Expte. N° 518/926/2022 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Aclara que la deuda que se reclama es el pago de la multa aplicada mediante la Resolución N° M 2479/22 y no los anticipos del año 2021.

Sostiene que el recurrente no dio cumplimiento a las condiciones establecidas en el Decreto Ley N° 1243/3 (ME) - 2021 y sin tener en cuenta las disposiciones de la norma con respecto a las deudas alcanzadas.

Manifiesta que la multa aplicada mediante la Resolución N° M 2479/22 es la consecuencia de una conducta tipificada como infracción, la cual ya fue cometida por el apelante, lo cual surge de una presentación inexacta de la Declaración

Jurada Anual del Período Fiscal 2021 en fecha 09/02/2022, obligación que vencía el 30/06/2022 y que omitió rectificar en término ya que la Declaración Jurada rectificativa fue realizada en fecha 01/07/2022 con posterioridad a su vencimiento. Afirma que la conducta del contribuyente se materializa en la omisión de pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por ser inexacta la presentación de la Declaración Jurada Anual correspondiente al Período Fiscal 2021.

Cita el artículo 1 del Decreto N° 2280/3 (ME) – 2022. Por ello, expresa que no se encontraba alcanzada por el beneficio de remisión del Decreto antes mencionado. Transcribe el artículo 857 del CCCN. De este modo, alega que corresponde la aplicación de la norma fiscal de rito (artículo 85), que preceptúa la tipificación de la infracción y la correspondiente aplicación de la multa.

Cita el artículo 85° del Código Tributario Provincial. Sostiene que es claro y evidente que al momento del pago de la obligación principal, la infracción ya estaba cometida y que por ello se instruye el respectivo sumario.

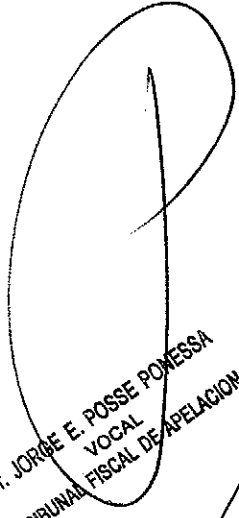
La D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por BARROS CINTHYA CECILIA, en contra de la Resolución N° M 2479/22, debiendo confirmarse la misma.

IV. A fs. 22 del Expediente N° 518/926/2022 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 16/23 de fecha 08/03/2023 donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

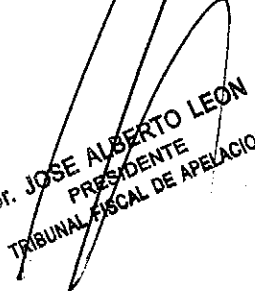
V. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la Resolución atacada, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta de BARROS CINTHYA CECILIA, en el artículo 85° del C.T.P.

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

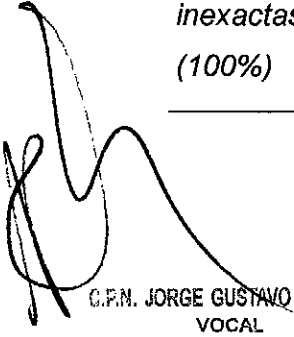
El Código Tributario Provincial, vigente a la fecha de la infracción, en su artículo 85 establecía que: *“El que omitiera el pago de impuestos o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar*



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 86 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención, percepción o recaudación que omitieran actuar como tales. Cuando mediara reincidencia dentro de los dos (2) años, en la comisión de las conductas tipificadas en el párrafo anterior, la sanción por omisión se elevará al doscientos por ciento (200%) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar”.

De acuerdo a la norma transcrita, la infracción endilgada al apelante se configura en la omisión de pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, originada en la presentación inexacta de la Declaración Jurada del Período Fiscal 2021.

El elemento subjetivo de la omisión de pago, se encuentra dado por el accionar culposo o negligente del contribuyente, en la presentación inexacta de la Declaración Jurada del Período Fiscal 2021, del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En el caso de marras, se comprobó la omisión del impuesto reclamado, razón por la cual el encuadre legal en el artículo 85° del Código Tributario Provincial es acertado.

Asimismo, BARROS CINTHYA CECILIA se adhirió en fecha 29/04/2022, a un Plan de Regularización de Deudas Fiscales Tipo 1533, N° 315802, bajo el régimen del Decreto N° 1.243/3 (ME) – 2021. El reconocimiento del apelante al haberse acogido a un Plan de Regularización de Deudas Fiscales demuestra que la imputación efectuada por la Autoridad de Aplicación resulta ajustada a derecho. En relación a la aplicación del artículo 857 del Código Civil y Comercial de la Nación solicitada por el apelante, cabe mencionar lo dispuesto por el mismo: *“La extinción, nulidad o ineficacia del crédito principal, extinguen los derechos y obligaciones accesorios, excepto disposición legal o convencional en contrario”.*

Al respecto corresponde señalar que la situación debatida en el presente caso no encuadra en el régimen de obligaciones principales y accesorias a que refiere la mencionada norma.

Tanto la obligación tributaria como la sanción de multa son obligaciones principales, cuya causa fuente es diversa; ya que la primera deriva de la producción del hecho imponible, mientras la segunda de la ejecución de una conducta punible (arts. 40 y 70 CTP). Ello implica que -aun en el caso de cancelación de la primera- la segunda subsiste en forma autónoma e independiente.

Surge entonces que el artículo 857 del C.C.C.N. no es aplicable al caso, ya que corresponde la aplicación del Código Tributario Provincial, precisamente el artículo 85° del mismo, norma que preceptúa la tipificación de la infracción y la correspondiente aplicación de la multa.

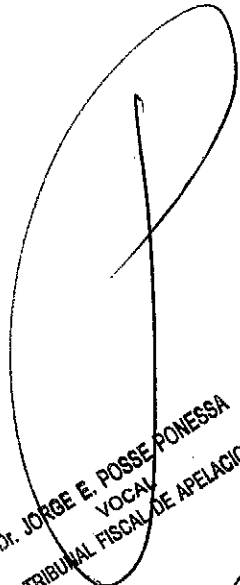
Respecto a la pretensión del apelante sobre la aplicación del Art. 7 Inc. c) del Decreto N° 1.243/3 (ME) – 2021 (BO. 28/5/2021), cabe considerar lo dispuesto por la norma: *“En los casos en que el sujeto haya incurrido en alguna de las conductas tipificadas en los Artículos 82, 85 y 86 del Código Tributario Provincial y, al momento del acogimiento al presente régimen, no se le hubiese notificado la instrucción sumarial correspondiente, las sanciones de multas respectivas tendrán los siguientes beneficios, siempre que se cumplimente la obligación formal y/o material omitida, susceptible de cumplimiento:*

- 1) Artículo 82: remisión total.
- 2) Artículo 85: remisión total.
- 3) Artículo 86: reducción al 15% (quince por ciento) de su mínimo legal. (...).”

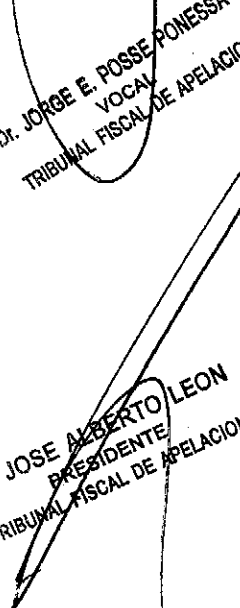
Ahora bien, conforme surge del expediente 6126/376/D/2022, la D.G.R verificó a través de Orden de Inspección N° 202200433, F.6002/0, notificada en fecha 13/04/2022, que se omitió el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por ser inexacta la presentación de la Declaración Jurada correspondiente al Período Fiscal 2021. Reconociendo esto, BARROS CINTHYA CECILIA se adhirió en fecha 29/04/2022, a un Plan de Regularización de Deudas Fiscales Tipo 1533, N° 315802, bajo el régimen del Decreto N° 1.243/3 (ME) – 2021.

Dicho decreto otorga un beneficio de remisión o de reducción de sanciones condicionado al cumplimiento de ciertos requisitos, siendo el principal, que la obligación material omitida en este caso se encuentre cancelada. Dicho ello, recalco que el apelante constituye el Plan de Regularización de Deudas Fiscales N° 315802 (donde se incluye el Período Fiscal 2021 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos) en fecha 29/04/2022, es decir, antes de la Instrucción de Sumario notificada en fecha 15/07/2022.

A la fecha, conforme se desprende del Sistema Informático de la página de internet de la D.G.R., el mismo se encuentra vigente. Teniendo en cuenta que el Plan de Regularización de Deudas Fiscales N° 315802 fue pactado en 36 pagos parciales y que se encuentran pagadas 18 de las 36 cuotas correspondientes, en



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

el presente caso, corresponde dejar en suspenso la sanción de multa por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el Período Fiscal 2021.

En caso de cancelar en su totalidad dicho Plan de Regularización de Deudas Fiscales, resultará procedente la aplicación de lo normado por el Art. 7 Inc. c) punto 2) del Decreto N° 1.243/3 (ME) – 2021 y, por lo tanto, le corresponderá la remisión total de la sanción.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde:

1) DEJAR EN SUSPENSO la aplicación de la sanción de multa impuesta al contribuyente BARROS CINTHYA CECILIA, CUIT N° 27-25380658-9 por Resolución N° M 2479/22, dictada con fecha 30/11/22 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, por encontrarse la su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Período Fiscal 2021.

2) En caso de CANCELACIÓN de la obligación tributaria que se encuentra incluida en el Plan de Regularización de Deudas Fiscales Tipo 1533, N° 315802, bajo el régimen del Decreto N° 1.243/3 (ME) – 2021 y/o sus modificatorias o sustitutivas, corresponderá APLICAR REMISIÓN TOTAL de la sanción de multa impuesta por la Resolución N° M 2479/22, conforme lo establecido por el artículo 7 inciso c) del Decreto N° 1.243/3 (ME) – 2021, y/o sus modificatorias o sustitutivas. El control de cumplimiento quedará a cargo de la Autoridad de Aplicación.

3) En caso de INCUMPLIMIENTO de la obligación tributaria que se encuentra incluida en el Plan de Regularización de Deudas Fiscales Tipo 1533, N° 315802, bajo el régimen del Decreto N° 1.243/3 (ME) – 2021 y/o sus modificatorias o sustitutivas, corresponderá CONFIRMAR la sanción de multa impuesta por la Resolución N° M 2479/22.

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. José Alberto León dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

En mérito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1) **DEJAR EN SUSPENSO** la aplicación de la sanción de multa impuesta al contribuyente **BARROS CINTHYA CECILIA**, CUIT N° 27-25380658-9 por Resolución N° M 2479/22, dictada con fecha 30/11/22 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, por encontrarse la su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Período Fiscal 2021.

2) En caso de **CANCELACIÓN** de la obligación tributaria que se encuentra incluida en el Plan de Regularización de Deudas Fiscales Tipo 1533, N° 315802, bajo el régimen del Decreto N° 1.243/3 (ME) – 2021 y/o sus modificatorias o sustitutivas, corresponderá **APLICAR REMISIÓN TOTAL** de la sanción de multa impuesta por la Resolución N° M 2479/22, conforme lo establecido por el artículo 7 inciso c) del Decreto N° 1.243/3 (ME) – 2021, y/o sus modificatorias o sustitutivas. El control de cumplimiento quedará a cargo de la Autoridad de Aplicación.

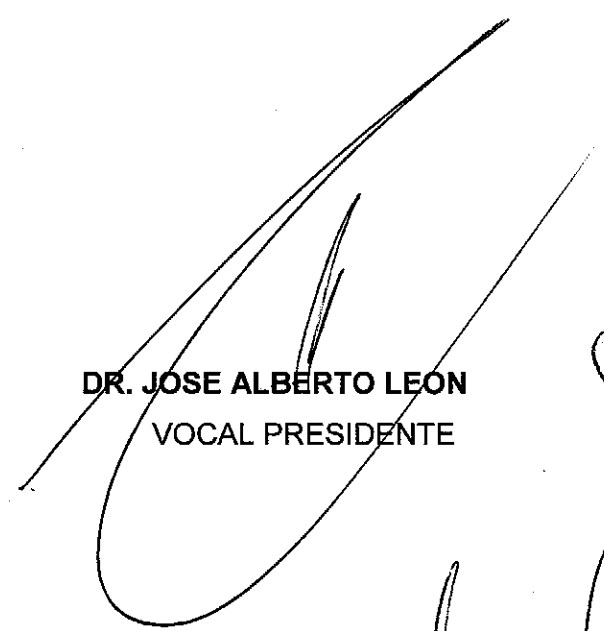
3) En caso de **INCUMPLIMIENTO** de la obligación tributaria que se encuentra incluida en el Plan de Regularización de Deudas Fiscales Tipo 1533, N° 315802, bajo el régimen del Decreto N° 1.243/3 (ME) – 2021 y/o sus modificatorias o sustitutivas, corresponderá **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por la Resolución N° M 2479/22.

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

M.R.J.

HACER SABER

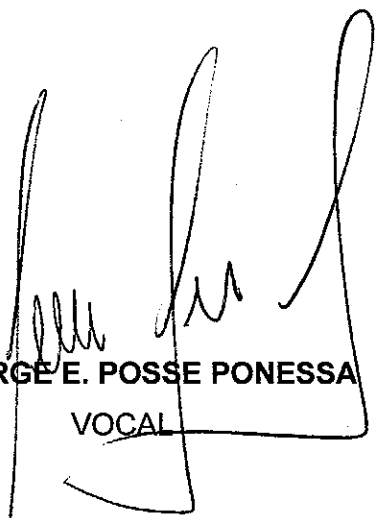
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. CARLOS FEDERICO CUZZO
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES