

SENTENCIA N° 297/2023

Expte. N° 171/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...11...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: **"WARRANT NORTE S.A. S/ RECURSO DE APELACION"**, Expte. N° 171/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 6711/376/DO/2020) 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 91/98 del Expediente N° 6711/376/DO/2020, se presenta el Sr. Sebastián Luque, en carácter apoderado de la firma **WARRANT NORTE S.A., CUIT N° 30-67541973-2**, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1554/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 13/05/2021 obrante a fs. 85 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** a la firma una multa de \$153.842,94 (Pesos Ciento Cincuenta y Tres Mil Ochocientos Cuarenta y Dos con 94/100), equivalente a dos (2) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 01 a 04/2019.

II. El apelante, en primer término, solicita se declare nulidad y/o revoque el acto administrativo.

Expresa que nunca hubo intención de incurrir dolosamente en error a la Administración a efectos de evadir el impuesto determinado, si no que se trató de un error administrativo de orden interno de la empresa.

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

Plantea que no se cumplen los requisitos elementales para la existencia del delito de defraudación fiscal. Sostiene que no hubo daño o lesión patrimonial ya que el pago de las sumas reclamadas se efectuó junto a sus respectivos intereses.

Considera que existe un nexo entre el debido proceso y el respeto del derecho de defensa en cualquier tipo de procedimiento y alega que hubo una violación al derecho de defensa del contribuyente.

Manifiesta que le corresponde la reducción de sanción en virtud de lo establecido por el artículo 7° inciso c) de la Ley N° 8.873 reestablecida por la Ley N° 9.236.

III. A fojas 23/26 del Expte. N° 171/926/2021 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Sostiene que el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial prevé sanción para quienes realicen cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa para evadir, total o parcialmente, las obligaciones tributarias que les incumban a ellos. Agrega que se debe tener en cuenta lo establecido por el artículo 88° inciso 1 y 2 del Código Tributario Provincial.

Alega que es el propio responsable quien debe demostrar la ausencia del ánimo defraudatorio ya que en las infracciones tributarias es el imputado quien debe probar su inocencia, lo cual considera que no sucede en estas actuaciones.

Considera que, en el caso en cuestión, no hay sustento jurídico ni fáctico para hacer lugar a la invocación de error excusable debido al tipo de actividad que realiza el presentante.

Expresa que no se advierte perjuicio ocasionado con respecto a la violación del derecho de defensa del contribuyente, por lo que el planteo de nulidad debe ser rechazado por improcedente.

Manifiesta que corresponde rechazar el argumento de reducción de sanción debido a que no consta que haya presentado solicitud de adhesión al Régimen Excepcional de Facilidades de Pago de la Ley N° 8.873 reestablecida por la Ley N° 9.236.

La D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la firma WARRANT NORTE S.A., en contra de la Resolución N° M 1554/21, debiendo confirmarse la misma.

IV. A fs. 33 del Expediente N° 171/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 317/21 de fecha 03/09/2021 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.

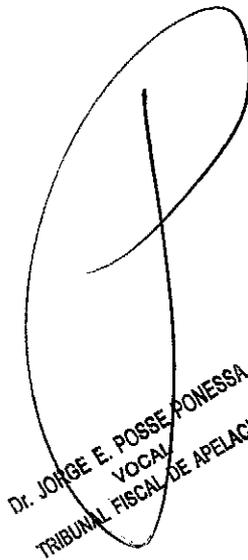
V. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta de la firma WARRANT NORTE S.A. en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P. 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 Ley N° 5121 (LEY N° 9155 – BO (Tucumán): 21/1/2019) en su artículo 86° inciso 1, establece que: *"(...): Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: 1. Los contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, aserción, simulación o, en general, cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias que les incumban a ellos o a otros sujetos"*.

De acuerdo a la norma transcripta, la infracción endilgada al apelante se configura en el momento que el mismo computó en las Declaraciones Juradas presentadas importes improcedentes contra el importe de la obligación determinada. Conforme al artículo 103 del C.T.P., se instruyó Intimación de Pago N° 7-2020 de fecha 17/01/2020 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, e Instrucción de Sumario que encuadra la infracción en el artículo 86° inciso 1) del C.T.P. al considerar que el apelante incurrió en defraudación fiscal, conforme lo establece la normativa en cuestión.

Para poder confirmar la existencia de defraudación fiscal por parte del contribuyente es necesario comprobar, en primer lugar, el aspecto objetivo del hecho punible.

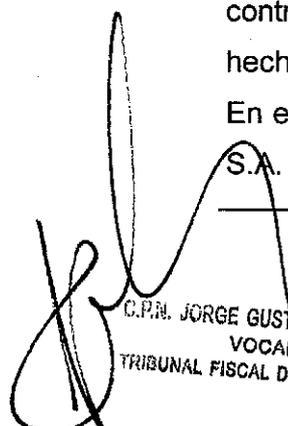
En el caso de autos, se encuentra fuera de controversia que WARRANT NORTE S.A. computó deducciones no admitidas contra el monto de las obligaciones



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

determinadas correspondientes a los anticipos 01 a 04/2019. De allí, se determina crédito a favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral correspondiente a los anticipos 01 a 04/2019; razón por la que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del agente, se encuentra acreditado.

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. 88° del Código 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.

Es decir que en este tipo de infracciones, el autor del ilícito imputado es aquel sujeto que tenga el dominio del hecho, es decir, quien maneje la acción. Al tener tal poder de decisión, puede decidir entre consumar el hecho o desistir, pues, al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal. Por ello, la imputación efectuada por la D.G.R. se basa en que los contribuyentes se encuentran en “mejores condiciones imputativas” de demostrar que su conducta no se debe a un obrar malicioso.

En el caso de WARRANT NORTE S.A. los argumentos y pruebas utilizados por el apelante, no logran neutralizar la consideración negativa y deliberada de su

conducta; en tal sentido, concurren tanto el presupuesto mencionado en el artículo 86° inciso 1) como la presunción del artículo 88° inciso 3) del C.T.P.

En cuanto a la ausencia de fundamentación o motivación de la resolución recurrida al momento de graduarse la sanción, cabe recalcar que las actuaciones poseen una unidad ideal y material, dentro de la cual cada etapa o paso procedimental se encuentra concatenado con el anterior, razón por la cual cada acto debe ser analizado dentro del contexto de las actuaciones, tomadas en forma integral.

Por ello mal puede decir el responsable que no se hizo una relación concreta de la conducta en que incurrió y de la sanción aplicada, cuando dicha conducta surge sin hesitación alguna del presente expediente, a la vez que se ha expresado en la resolución recurrida que la graduación de la sanción es una consecuencia de las constancias de hecho y de las circunstancias merituadas.

*"No puede plantearse la falta de motivación del acto cuando de la resolución surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir, la descripción de los hechos que dan origen al ajuste fiscal, la conducta que se le imputa al contribuyente y la normativa aplicable al caso según el criterio del juzgador. Según doctrina de esta Sala "el acto puede afirmarse que se encuentra fundado en las circunstancias del hecho y de derecho que el juez administrativo invoca y, como reiteradamente tiene dicho este tribunal, solo la ausencia de este requisito del acto administrativo ameritaría su nulidad cuando el derecho de defensa en juicio se encontrare fatalmente afectado; pero no así, cuando tal elemento está presente a pesar de su discutible corrección." (vide "Cooperativa de Trabajo Integral - Coop. Ltda. s/ apelación IVA", sentencia del 09/12/02, entre otros)". (TFN- Sala B, "O' REILLY JUAN FELIPE" Expte. N° 22.345-I, 03.08.05).*

La multa impuesta fue aplicada como consecuencia de que el responsable no dio cumplimiento con las obligaciones materiales que le competen en tal carácter. Podrá el recurrente estar de acuerdo o no con los fundamentos expuestos, pero ello no significa que el acto carezca de motivación, y bajo este pretexto intente dejar inmune su accionar ilegítimo y que incluso perjudica las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos abarcativo del Bien Común de toda la sociedad.

J.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En referencia a la invocación de error efectuada por el recurrente, corresponde determinar si el error de que se trata, proviene de la culpa, imprudencia o ignorancia del contribuyente. Si hay culpa, imprudencia o ignorancia del mismo, su error será inexcusable; y, por el contrario, si ninguna de dichas circunstancias se presenta, será excusable.

En otras palabras, el error es excusable cuando normalmente, y según las circunstancias del caso concreto, no ha podido ser evitado por quien lo sufre, no obstante haber actuado diligentemente. Esta diligencia debiese ser la estándar o del ciudadano común y corriente y debe analizarse en base a un juicio de responsabilidad donde se valorará la previsión del sujeto y la conducta hipotética esperada a partir de dicha previsión, confrontándose con la conducta finalmente desplegada en la realidad material.

Cabe considerar que para que el mismo sea considerado error excusable debe apreciarse el caso en particular considerando sus características relevantes, la conducta del infractor y la verosimilitud de los argumentos expuestos. En orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades.

Respecto a lo expresado, es importante señalar que el error excusable debe surgir de una situación en la cual, si quien lo invoca procedió con la prudencia debida que se exige en el caso particular, y pese a ello incurre en error.

Ello es así, por cuanto cuando la norma en cuestión acepta el error excusable, está refiriéndose a un error de derecho "extrapenal", más precisamente, al error sobre la obligación tributaria sustantiva, es decir, sobre el derecho tributario material. Por ello este eximente de responsabilidad debe ser aplicado con criterio restrictivo (Sala III, causa "Electromecánica Vic SA", Pronunciamiento del 29/11/12) y sólo en la medida en que se acredite fehacientemente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no se tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de la conducta, es decir, de ajustar su conducta a los mandatos de las normas jurídicas (cfr. CSJN, Fallos: 303:1548; 312:19 y 312:447). Por tal motivo, para su viabilidad, se requiere que dicho error sea esencial, decisivo e inculpable, extremos éstos que deben ser analizados en consonancia con las circunstancias que rodearon la conducta de aquél a quien se

le atribuye la infracción tributaria (Conf. CSJN, "Morixe Hnos S.A.C.I", Pronunciamiento del 20/08/96, fallos, 319:1524).

De allí que, en atención al planteo sobre el error efectuado por el apelante, es menester advertir que en materia tributaria para que el error sea excusable deben darse "... una serie de circunstancias atendibles que han acompañado o procedido el hecho ilícito tributario, y que por una u otra causa han impedido la debida comprensión de que la acción u omisión contrariaban el precepto jurídico tributario, perjudicando consiguientemente al Fisco". ("Tratado de Tributación" Tomo I, vol. 2, Parte IV "Derecho Tributario Penal", pág. 468 – Ed. Astrea 2003).

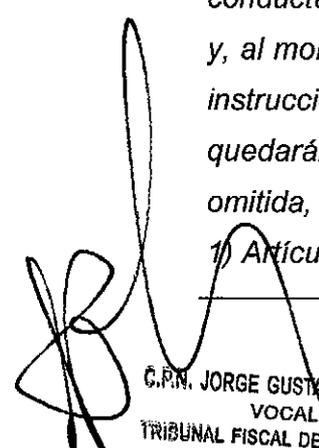
Por consiguiente, es pertinente destacar que no existe sustento fáctico ni tampoco sustento jurídico para hacer lugar al mismo, debido a que no se verifica la existencia de normas aplicables que admitieran diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable comprender su significado, aun actuando con la debida diligencia, como consecuencia de la complejidad, oscuridad o novedad de la norma.

Con respecto al argumento de violación a su derecho de defensa, en el presente caso el contribuyente tuvo oportunidad de ejercer su derecho de defensa conforme al procedimiento previsto en el Código Tributario Provincial y también de expresar sus agravios mediante el descargo y apelación presentados. En efecto, no se advierte que el contribuyente se encuentre en un estado de indefensión inconstitucional.

Desde esta óptica corresponde rechazar los argumentos del apelante respecto a la afectación a su derecho de defensa.

Respecto a la pretensión del apelante sobre la reducción de la multa impuesta por la D.G.R. por aplicación del Art. 7 Inc. c) de la Ley N° 8.873 con la modificación introducida por la Ley N° 9.236 (BO. 05/05/2020), 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 quedarán reducidas -siempre que cumplimente la obligación formal o material omitida, susceptible de cumplimiento- de la siguiente manera:*

*1) Artículo 82: al 35% (treinta y cinco por ciento) de su mínimo legal.*



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

2) Artículo 85: al 25% (veinticinco por ciento) de su mínimo legal.

3) Artículo 86: al 15% (quince por ciento) de su mínimo legal (...)"

Ahora bien, conforme surge del Expediente 6711/376/DO/2020, la D.G.R. determinó, a través de Orden de Inspección F.6002/0 N° 201901124, de fecha 22/08/2019, que en las declaraciones juradas presentadas de las obligaciones tributarias del Impuesto sobre Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral se computaron importes improcedentes contra el importe de las obligaciones determinadas correspondiente a los anticipos 01 a 04/2019. Reconociendo esto, WARRANT NORTE S.A. se adhirió en fecha 30/11/2020, a un Plan de Facilidades de Pago Tipo 1329, N° 226669, bajo el régimen de la Ley N° 8.873, reestablecida en su vigencia por la Ley N° 9.236. El reconocimiento del apelante demuestra que la imputación efectuada por la Autoridad de Aplicación resulta ajustada a derecho. Dicha ley otorga un beneficio 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 Facilidades de Pagos N° 226669 (donde se incluyen los anticipos 01 a 04/2019 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos) en fecha 30/11/2020, es decir, antes de la Instrucción de Sumario notificada en fecha 08/03/2021.

A la fecha, conforme se desprende del Sistema Informático de la página de internet de la D.G.R., el mismo se encuentra cancelado por el contribuyente, por lo que la obligación material omitida se encuentra regularizada. Razón por la cual, en el presente caso, resulta procedente la reducción de sanción del art. 86° inciso 1) del C.T.P al 15% de su mínimo legal, de acuerdo a lo normado por el art. 7° Inc. c) punto 3) de la Ley N° 8.873 con la modificación introducida por la Ley N° 9.236. En este caso, el mínimo legal de 02 veces el monto del impuesto, establecido por la norma asciende a \$153.842,94, que surge del siguiente calculo ( $\$76.921,47 * 2 = \$153.842,94$ ), y el monto de la sanción reducida es de \$23.076,44 ( $\$153.842,94 * 15\% = \$23.076,44$ ), por lo que corresponde confirmar la misma por dicho importe.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente WARRANT NORTE S.A., C.U.I.T. N° 30-67541973-2, en contra de

la Resolución N° M 1554/21, dictada con fecha 13/05/20201 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, REDUCIR la sanción de multa impuesta por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 01 a 04/2019, al 15% del mínimo legal conforme lo establecido por el artículo 7 inciso c) de la Ley N° 8.873 reestablecida por la Ley N° 9.236, CONFIRMANDO la sanción de multa por el monto de \$23.076,44 (Pesos Veintitrés Mil Setenta y Seis con 44/100).

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:**

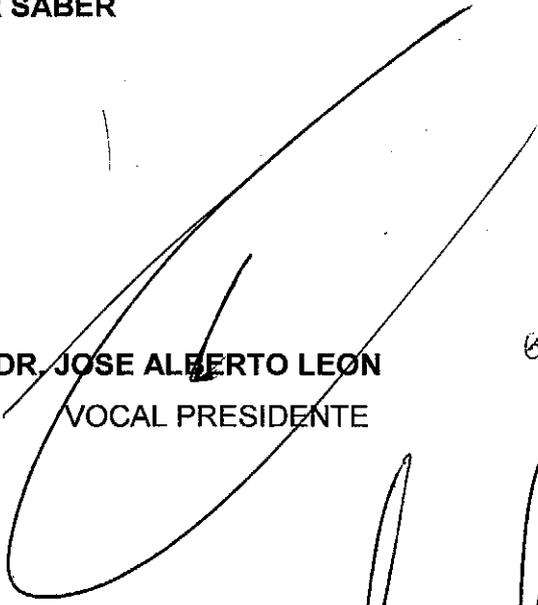
**1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **WARRANT NORTE S.A., C.U.I.T. N° 30-67541973-2**, en contra de la Resolución N° M 1554/21, dictada con fecha 13/05/20201 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **REDUCIR** la sanción de multa impuesta por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 01 a 04/2019, al 15% del mínimo legal conforme lo establecido por el artículo 7 inciso c) de la Ley N° 8.873 reestablecida por la Ley N° 9.236, **CONFIRMANDO** la sanción de multa por el monto de \$23.076,44 (Pesos Veintitrés Mil Setenta y Seis con 44/100).

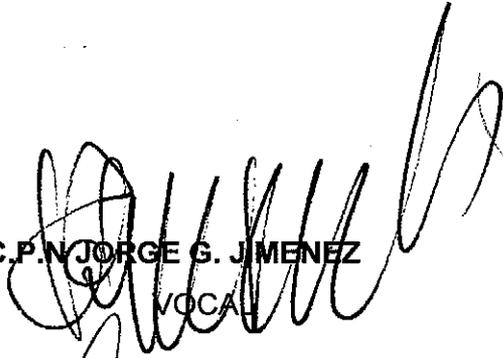
**2) REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

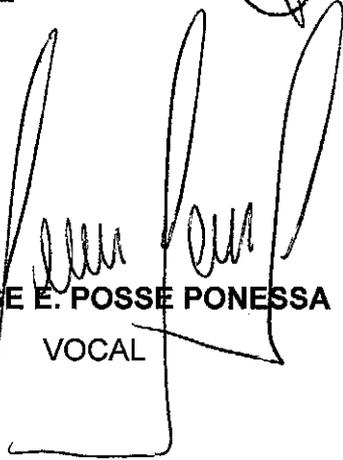
M.R.J.

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

**HACER SABER**

  
**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL PRESIDENTE

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

  
**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL

**ANTE MÍ**

  
**Dr. CARLOS FEDERICO CUZZO**  
PROSECRETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES