

SENTENCIA N° 317 /2023

Expte. N° 16/926/2022

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...¹⁵...días del mes.....~~DICIEMBRE~~.....de 2023 se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el CPN Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **"PUMA SPORTS ARGENTINA S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN"**, Expte. **N° 16/926/2022 (Expte. DGR N° 1661/376/D/2019)**; y

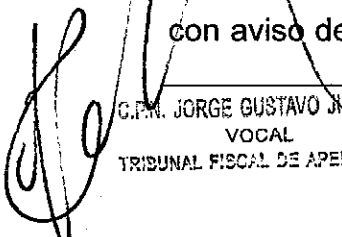
Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: CPN Jorge Gustavo Jiménez.

El CPN Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. El contribuyente PUMA SPORTS ARGENTINA S.A CUIT N° 34-55761909-9, por medio de su apoderada, a fs. 280/356 del Expte. DGR N° 1661/376/D/2019, deduce Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 5760/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 10/12/2021, obrante a fs. 272/274 del mencionado expediente.

En ella se resuelve: **1) DESESTIMAR POR EXTEMPORÁNEO** el descargo interpuesto por el contribuyente en contra del sumario N° S/273/2019 instruido a fojas 70, en virtud de las razones expuestas en los considerandos de la presente Resolución. **2) APLICAR** al contribuyente PUMA SPORTS ARGENTINA S.A (Anteriormente UNISOL S.A), CUIT N° 34-55761909-9 una multa de \$8.189.901,88 equivalente a 2 veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86 inciso 1 del C.T.P. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, por el período fiscal 2017.

En primer término, el apelante asegura que el descargo efectuado en la etapa impugnatoria fue presentado en tiempo y forma el día 27/08/2020, fecha en que fue enviado a través del correo lo cual puede corroborarse en la constancia emitida por éste, siendo ésta la fecha que debe considerarse la presentación ante la D.G.R. La posibilidad de presentar recursos a través de correo, siempre que se trate de envío con aviso de retorno, se encuentra prevista en el art. 134 del C.T.P, el cual no exige


CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

que sea enviado por anticipado, por lo que contrario sensu, se admite hasta el día del vencimiento.

Explica que el envío fue rechazado por la D.G.R, regresándolo al remitente. A pesar de ello, en fecha 12/11/2020 volvió a enviar el descargo, siendo recepcionado el día 18/11/2020.

No obstante a que el fisco lo considera erróneamente extemporáneo, procede a dar tratamiento a las cuestiones planteadas, por lo que solicita a este Tribunal desestime la extemporaneidad del descargo y de tratamiento al Recurso presentado.

Respecto a la Resolución, considera que existe falta de causa y motivación para iniciar el sumario y aplicar la multa, por lo que la nulidad del acto es evidente.

Por otro lado, en cuanto a la multa impuesta, expresa que presentó la DDJJ reconociendo el crédito a favor del Fisco, consecuentemente a ello, la multa debería encuadrarse en omisión y no en defraudación como lo ha hecho la D.G.R.

Manifiesta que para el período 2017, el propio contribuyente, sin que rentas le indicara, procedió a determinar, liquidar e ingresar el impuesto resultante. En este sentido, el importe declarado, que había sido pagado, de ninguna manera puede conformar la base que gradúa la multa porque sencillamente se trata de un impuesto ingresado espontáneamente.

Expresa que es cierto que el Fisco inicio una inspección pero la misma no tenía foco en la DDJJ anual 2017, sino en las mensuales. Por lo cual, no existe acto de verificación ni determinación por parte del organismo con respecto al saldo declarado e ingresado por la firma por el periodo 2017, ya que como dijo, lo hizo en forma espontánea.

También constituye un flagrante error que la Administración haya transcripto erróneamente la normativa aplicable, en el momento en que expresa que el art. 86 del C.T.P gradúa la sanción de 2 a 10 veces el importe del tributo defraudado cuando actualmente establece una graduación de 2 a 6 veces.

Agrega que el debido proceso adjetivo previsto en el art. 3 de la Ley 4.537 además de exigir la posibilidad de ser oído, ofrecer y producir pruebas y obtener una decisión fundada, exige que dichas decisiones estén debidamente fundadas y ajustadas a ciertos parámetros mínimos de razonabilidad. Resalta que en el presente caso, con todos los errores cometidos por el Fisco a lo largo del proceso sólo logra impedirle una adecuada defensa, violando así el derecho constitucional.

Por otro lado, considera que le resulta de aplicación el beneficio de presentación espontánea previsto en el art. 91 del C.T.P atento a que insiste, no hubo determinación alguna con respecto a la DDJJ anual por el periodo 2017, sino q ésta fue presentada espontáneamente por la firma.

Por esta razón, se agravia de la imputación dolosa de defraudación prevista en el art. 86 inc.1, atento a que no se configuran los elementos necesarios requeridos por cualquier sanción penal en tanto no ha existido una declaración engañosa en el periodo 2017, como así tampoco ha acreditado el elemento subjetivo limitándose a aplicar las presunciones del art. 88 del C.T.P.

En virtud a las consideraciones expuestas, y como punto siguiente, solicita se proceda a recalificar la figura infraccional imputada encuadrándola en el tipo penal del art. 85 C.T.P vigente en los periodos en cuestión atento a que considera que no correspondería imputar negligencia, sino en todo caso se encontraría ante una falta que no tiene entidad suficiente para que merezca ser considerada defraudación.

Como corolario de lo expuesto, advierte que la punición prevista debe ceder atento a la falta de razonabilidad y proporcionalidad entre los hechos sucedidos y los castigos económicos que se pretenden practicar.

Ofrece prueba documental e informativa.

II.- A fojas 358/364 del Expte. N° 1661/376/D/2019 la Dirección General de Rentas contesta el traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

De manera preliminar, aclara que el descargo efectuado al Sumario N° S/273/2019 fue presentado en tiempo y forma, por lo que corresponde hacer lugar al planteo efectuado por el recurrente.

Respecto a la nulidad planteada, manifiesta que el acto resulta plenamente válido y que no procede la nulidad por nulidad misma en la medida que el agraviado haya podido alegar y presentar pruebas que hagan a su derecho, resguardándose de esa forma su derecho de defensa.

Sostiene que no puede plantear la ausencia de fundamentación o motivación si del sumario instruido y de la Resolución atacada se desprende que tales actos administrativos se encuentran debidamente motivados y contienen todos los elementos necesarios que hacen a su validez y que garantizan al contribuyente su derecho de defensa.

Expresa que la conducta del art. 86 inciso 1 se materializa en el caso de marras, en la determinación del crédito a favor del Fisco correspondiente al periodo fiscal 2017 efectuada mediante verificación impositiva llevada a cabo bajo N° 201800510 de fecha 06/11/2018 que se tramita por Expediente N° 36234/376/D/2018. La imputación efectuada ha sido reconocida por el contribuyente al haber presentado en fecha 26/12/2018 la DDJJ correspondiente al referido periodo fiscal, es decir, con posterioridad y como consecuencia de la mentada inspección. Dicha DDJJ anual tenía como fecha de vencimiento el 29/06/2018, lo que demuestra que según se desprende de las constancias de autos, lo fue a consecuencia del inicio de la citada orden de inspección, razón por la cual no resulta aplicable el beneficio de la presentación espontánea previsto en el art. 91 del Digesto tributario.

Respecto a las presunciones del art. 88, aclara que la presunción imputada al contribuyente es la del inciso 3 y no la de los incisos 1 y 2. Que si bien el artículo citado presupone un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al Fisco, en las infracciones tributarias es el imputado quien debe probar su inocencia, sin que el contribuyente haya arrojado elementos que desvirtúen la conducta defraudatoria endilgada, por lo que cabe tener por configurada la figura prevista en el art. 86 inc. 1 del C.T.P.

En cuanto al argumento efectuado en relación al error de graduación del Sumario en cuestión, y a los Sumarios N° S/272/2019 y N° S/275/2019, al decir que dichos errores cometidos por el Fisco tienen como resultado una arbitrariedad evidente, además de un enriquecimiento ilícito, redundando en una invalidez del acto, manifiesta que el único error incurrido en autos lo fue respecto a la graduación de la multa, el cual fue un error tipográfico que no afecta derecho subjetivo ni adolece de vicio alguno susceptible de invalidar el Sumario instruido.

Respecto a la graduación de la misma manifiesta que se ajusta a lo establecido por la Ley y que de hecho es la graduación mínima dispuesta.

Rechaza el reencuadre pretendido por el apelante al art. 85 del C.T.P, toda vez que sostiene, se encuentra acreditada la figura infraccional imputada.

Concluye que los agravios expuestos por el recurrente no tienen identidad suficiente como para desvirtuar la Resolución apelada.

III.- A fs. 96/97 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal donde se tiene por presentado el Recurso de Apelación y respecto a las

pruebas ofrecidas se resuelve: Prueba documental anexa a su presentación, aceptar la misma conforme fue propuesta; prueba documental en poder de terceros, aceptar parcialmente la misma respecto de los puntos 1 y 2 y rechazar el punto 3; prueba informativa ofrecida, rechazar la misma.

En consecuencia, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del CTP.

IV.- Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° M 5760/21 resulta ajustada a derecho.

De forma previa, corresponde dejar claro al apelante del erróneo rechazo por extemporaneidad resuelto por la Autoridad de Aplicación atento a que del análisis de los hechos y constancias que obran en autos, el descargo efectuado respecto a la instrucción de Sumario N° S/273/2019 fue presentado dentro del plazo previsto en el artículo 123 del C.T.P, el cual respecto a los procedimientos en materia de infracciones establece: *“La Autoridad de Aplicación antes de aplicar las multas establecidas en este Código, dispondrá la instrucción de un sumario notificando al presunto infractor y emplazándolo para que en el término de quince (15) días alegue su defensa y ofrezca y produzca las pruebas que hagan a su derecho. Vencido este término la Autoridad de Aplicación podrá disponer que se practiquen otras diligencias de prueba o cerrar el sumario y dictar resolución. Si el sumariado no compareciera en el término fijado en el párrafo anterior, la Autoridad de Aplicación considerará que se encuentran consentidos el o los hechos imputados y dictará resolución sin más trámite”*.

Se verifica a fojas 203 del Expediente que el envío de la documentación a través de Correo Argentino data de fecha 27/08/2020, fecha que se encuentra dentro del plazo de 15 días contados desde la notificación de la instrucción de Sumario efectuada el 05/08/2020, siendo ajeno al remitente el plazo de entrega del correo, y no existiendo motivos del primer rechazo decidido por el personal de seguridad de la D.G.R, se concluye que el descargo fue efectuado en tiempo y forma, por lo que corresponde considerar el mismo en el tratamiento de las presentes actuaciones.

Respecto a la nulidad por ausencia de motivación, se debe tener en cuenta que la motivación es la “exteriorización en el acto de la existencia de la causa y de la finalidad” (Cassagne, J. C., Derecho Administrativo, Buenos Aires, Abeledo Perrot, Tomo II, p. 149/150); la causa es un elemento lógico que comprende el porqué

del acto y se compone de las referencias fácticas, circunstancias y normas que se constituyen en fuente creadora del acto administrativo. Respecto del elemento motivación, aparece como la observancia del principio de legalidad en la actuación de los órganos estatales. Desde el punto de vista del particular, responde a una exigencia fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales. Constituye un requisito relacionado con la "razonabilidad", así como que los actos administrativos deben ser especialmente motivados cuando ponen fin a una situación creada (CNCAF, Sala IV, 7/5/1996, "S.A. de Exportaciones Sudamericanas-SADESA"; Sala V, 12/2/1998 "Lenger, Sebastián"; y Sala IV 16/3/1998 "Negocios y Participaciones S.A.").

En el caso, la sanción aplicada por la Autoridad de Aplicación tiene su origen en la verificación impositiva llevada a cabo en el Expte. N° 36234/376/D/2018 en la cual se observa que la D.G.R determinó diferencias en las bases imponibles del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, generándose saldo a favor del Fisco en el periodo fiscal 2017.

Las diferencias apuntadas fueron reconocidas por el contribuyente, en tanto rectificó las DDJJs presentadas incluyendo los saldos adeudados al Fisco en un plan de facilidades de pago (fs.232/235). Este hecho resulta vital por cuanto significa la aceptación por parte de "Puma Sports Argentina S.A" que ha incurrido en el supuesto de defraudación a través de la presentación de DDJJs ingresando un impuesto menor al que correspondía. Por lo cual, falta de causa o motivación no es lo que acontece en el presente caso, siendo improcedente el planteo de nulidad efectuado por el apelante.

Al respecto la jurisprudencia tiene dicho que *"Para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de la que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma (...)"*

Además, el Tribunal Fiscal de la Nación sostiene que *"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 (...).

En el caso de autos, surge claro que el Fisco encuadra la conducta del contribuyente en las previsiones del art. 86 inc. 1) del C.T.P –defraudación fiscal–, conducta que se materializa en las declaraciones engañosas efectuadas por el contribuyente a través de sus DDJJs, las cuales han generado la determinación de un crédito a favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen Convenio Multilateral. Respecto a la supuesta analogía planteada entre el Sumario de autos N° S/273/2019 y el Sumario N° S/320/2019, adelanto opinión, tal analogía no existe.

Ello por cuanto el monto tenido en cuenta para el cálculo de la multa instruida mediante Sumario N° S/320/2019 (Expte. N° 4990/376/D/2019) surge de la "Planilla Determinativa Intimación art. 103 CTP N° 22-2019 – Etapa Recursiva" confeccionada por la D.G.R como consecuencia de la Intimación de Pago N° 22-2019 en razón de que el contribuyente computó contra el impuesto determinado - periodo fiscal 2017- retenciones y percepciones improcedentes con el propósito de producir la evasión de las obligaciones tributarias ascendiendo dicha suma a un importe de \$21.531,98.

Este tipo de intimaciones de pago tramitan por la vía prevista en el art. 103 del C.T.P que establece: *"Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto u otras obligaciones tributarias, deducciones no admitidas o conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, percepciones, recaudaciones, pagos a cuenta, saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la Dirección General de Rentas se cancele o se difiera impropriamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondos, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento de determinación de oficio normado en el presente capítulo. En tal caso, bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dichas declaraciones juradas. Sólo será procedente contra la citada intimación el recurso establecido en el artículo 144".*

A diferencia de ello, el sumario de autos N° S/273/2019 tiene su origen en la verificación impositiva llevada a cabo mediante Orden de Inspección N° 201800510 de fecha 06/11/2018 que tramita bajo expediente N° Expte. N° 36234/376/D/2018 de la cual surgen diferencias entre las bases imponibles del Impuesto sobre los

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral declaradas por el contribuyente y las bases impositivas determinadas por la D.G.R, generándose de esta modo, un saldo a favor del Fisco en el periodo fiscal 2017.

Tal como se expuso previamente, las diferencias apuntadas fueron reconocidas por el contribuyente rectificando las DDJJs correspondientes e incluyéndolas en el plan de facilidades de pago N° 480-138659 (fs.232/235).

Atento a que ambos sumarios corresponden al mismo periodo fiscal, y ante el planteo realizado en este sentido, cabe resaltar que del análisis de ambos casos se desprende que el monto de los pagos a cuenta computados originalmente por el contribuyente asciende a la suma de \$1.961.261,63 mientras que las retenciones y percepciones verificadas y conformadas por la Autoridad de Aplicación ascienden a \$1.939.719,84 (fs. 153 del Expte. N° 1661/376/D/2019).

Se verifica que al momento de efectuar el cálculo de la sanción del art. 86 inc.1) reclamada en las presentes actuaciones, el Fisco tuvo en cuenta el saldo de la DDJJ anual del periodo fiscal 2017 que surge luego de tomar como pago a cuenta las retenciones y percepciones originalmente computadas por el contribuyente, es decir, tanto las verificadas como las impugnadas vía intimación de pago (fs. 236 del Expte. N° 1661/376/D/2019 y fs. 78 del Expte. N° 16/926/2022), motivo que permite concluir que no existe duplicidad ni analogía entre ambas sanciones, resultando procedente continuar con el tratamiento de la misma.

En lo que respecta al monto aplicado, el art. 75 del C.T.P dispone: *“Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 78. La graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con el grado de culpa o dolo del infractor”.*

Cabe aclarar que si bien la infracción se cometió en el año 2017, al momento de dictarse la Resolución que apela (15/12/2021) se aplica el art. 86 vigente a esta última fecha, que reduce el margen de graduación de la multa de 2 a 6 veces el importe del tributo que se defraude o se intente defraudar al Fisco, en virtud de la aplicación del principio de la Ley penal más benigna, dada la naturaleza penal de la sanción.

No obstante, la graduación aplicada por el Fisco consistió en el mínimo previsto, por lo que ciertamente, la aplicación de una u otra norma no incide en el presente caso.

Considerando que la graduación de las sanciones es una facultad otorgada a la Administración y que además ésta consideró razonable aplicar el mínimo establecido por Ley, cabe concluir que la multa aplicada no luce desproporcionada, se ajusta a los parámetros previstos y por lo tanto se ajusta a derecho.

Por otro lado, el apelante sostiene haber presentado espontáneamente la DDJJ anual 2017, por lo que le resulta de aplicación el beneficio de presentación espontánea del art. 91 del C.T.P.

Sin embargo, recordemos que el mencionado artículo vigente durante los periodos fiscalizados en autos expresa: *"Los contribuyentes y/o responsables, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias (...)"*.

En el caso de "Puma Sports Argentina S.A" la orden de inspección N°201800510 por los periodos fiscales 2015, 2016 y 2017, tuvo lugar en fecha 06/11/2018 (fs. 4); adhiriéndose por los importes resultantes al Plan de Facilidades de Pago N° 480-138659 en fecha 23/11/2018 (fs. 232).

Siendo ello así, se verifica la falta de cumplimiento de la condición establecida en el citado artículo, en tanto la adhesión al Plan de Facilidades de Pago se produjo como consecuencia de la verificación impositiva llevada a cabo por la Autoridad de Aplicación.

Consecuentemente no corresponde aplicar en el presente caso el beneficio de presentación espontánea previsto en el art. 91 del C.T.P, rechazándose la solicitud efectuada al respecto.

En conclusión, teniendo en cuenta las consideraciones expuestas, considero que la sanción aplicada al contribuyente PUMA SPORTS ARGENTINA S.A resulta ajustada a derecho, siendo procedente resolver: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente "PUMA SPORTS ARGENTINA S.A" CUIT N° 34-55761909-9, en contra de la Resolución N° M 5760/21 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia: CONFIRMAR la sanción de multa aplicada al periodo fiscal 2017 por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1) del C.T.P.

Así voto.

El señor Vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dijo que comparte las razones dadas por el Sr. Vocal preopinante en el voto que antecede.

El señor Vocal **Dr. José Alberto León** dijo que comparte los fundamentos expuestos por el señor Vocal CPN Jorge G. Jimenez y vota en igual sentido.

En mérito a ello, y visto el resultado del presente acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **PUMA SPORTS ARGENTINA S.A CUIT N° 34-55761909-9**, en contra de la Resolución N° M 5760/21 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia: **CONFIRMAR** la sanción de multa aplicada al periodo fiscal 2017 por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1) del C.T.P.

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

HACER SABER

M.S.P

DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE

CPN JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. CARLOS FERRERICO CUOZZO
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES