

SENTENCIA N° 72 /2024

Expte. N° 413/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los <sup>5</sup> días del mes de JUNIO de 2024 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente); C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal); Dr. José Alberto León (Vocal); a fin de resolver la causa caratulada: "**DARMO S.A. S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 413/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 16870/376/D/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 59 del Expediente N° 16870/376/D/2020, se presenta el Sr. Julio Ricardo Montini, en carácter de apoderado de **DARMO S.A.**, CUIT N° 30-71086893-6, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 4590/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 05/10/2021 obrante a fs. 57 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al contribuyente una multa de \$143.416,70 (Pesos Ciento Cuarenta y Tres Mil Cuatrocientos Dieciséis con 70/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, anticipos 01 a 06/2020.

II. El apelante, en primer término, plantea que la obligación omitida y que daría lugar a la aplicación de la referida sanción fue regularizada mediante acogimiento al Régimen Excepcional de Facilidades De Pagos Ley N° 8.873 – Plan N° 228983 en fecha 10/12/2020.

Considera que el art. 7 inc. c) de la norma citada establece que, si al momento del acogimiento al régimen no se hubiese notificado instrucción sumarial correspondiente, se producirá la remisión total de la multa. Sostiene que eso es lo que ocurrió en este caso, ya que la instrucción de sumario fue notificada el día

14/05/2021 y la deuda fue regularizada mediante acogimiento al régimen el día 10/12/2020.

Solicita que se revoque la sanción.

III. A fojas 01/02 del Expte. N° 413/926/2021 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Cita el artículo 85° del C.T.P. y sostiene que la conducta descripta por dicha norma se verifica en el caso de marras, en la determinación de crédito a favor del Fisco mediante Orden de Inspección N° 202000724 de fecha 06/10/2020, que tramita bajo expediente N° 14489/376/D/2020, correspondiente a los anticipos 01 a 06/2020 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral.

Manifiesta que el contribuyente procedió a rectificar las declaraciones juradas presentadas, y a ingresar el saldo resultante por los anticipos 01 a 04/2020 en el Plan Facilidades de Pago Tipo 1329 N° 228983, y por los anticipos 05 y 06/2020 efectuó pagos normales. Afirma que esto implica un reconocimiento del incumplimiento endilgado.

Destaca que el contribuyente regularizo su situación con posterioridad a su vencimiento y a la inspección practicada por la D.G.R., razón por la cual afirma que el encuadramiento legal resulta ajustado a derecho.

Con respecto a la aplicación del beneficio previsto por la Ley N° 8.873, alega que la firma debió adherirse en las formas previstas al Régimen Excepcional de Facilidades de Pagos Ley N° 8.873 reestablecida por Ley N° 9.236, para acceder a los beneficios de reducción de la multa en cuestión.

Agrega que la normativa vigente – Decreto N° 1.243/3 (ME) - 2021 – tampoco prevé la eximición de multa solicitada ya que el contribuyente no cumple las condiciones establecidas en el art. 7 inc. c), teniendo en cuenta que es un caso de multa aplicada y no abonada.

La D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la firma DARMO S.A., en contra de la Resolución N° M 4590/21, debiendo confirmarse la misma.

IV. A fs. 21 del Expediente N° 413/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 41/2022 de fecha 09/03/2022 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 DARMO S.A. 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 Ley N° 5.121 (LEY N° 9.660 – BO (Tucumán): 02/01/2023) en su artículo 85 establece: *“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 graduable entre el 10% (diez por ciento) y el 100% (ciento por ciento) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención, percepción o recaudación que omitieran actuar como tales”.*

Cabe aclarar al contribuyente que si bien la infracción se cometió con anterioridad a la entrada en vigencia de la normativa transcripta ut supra, se aplicará la misma con la modificación introducida por la Ley N° 9.660 (B.O. 02/01/2023), es decir, aquella que establece el margen de graduación de la multa entre el 10% y el 100% del gravamen, en virtud de la aplicación, para este caso, del principio contenido en el artículo 68 del Código Tributario Provincial, dada la naturaleza penal de la sanción.

De acuerdo a la norma transcripta, la infracción endilgada al apelante se configura en la omisión de pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, originada en la presentación inexacta de las Declaraciones Juradas de los anticipos 01 a 06/2020.

El elemento subjetivo de la omisión de pago, se encuentra dado por el accionar culposo o negligente del contribuyente, en la presentación inexacta de las Declaraciones Juradas de los períodos mensuales 01 a 06/2020, del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral. 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, DARMO S.A. se adhirió en fecha 14/12/2020, a un Plan de Facilidades de Pago 1329, N° 228983 bajo el régimen de la Ley N° 8.873, reestablecida en su vigencia por la Ley N° 9.236. El reconocimiento del apelante al haberse acogido a un Régimen Excepcional de Facilidades de Pago demuestra que la imputación efectuada por la Autoridad de Aplicación resulta ajustada a derecho.,

Respecto a la pretensión del apelante sobre la remisión total de la multa impuesta por la D.G.R. por aplicación del Art. 7 Inc. c) de la Ley N° 8.873, cabe considerar lo normado por el Art. 7 Inc. c) de la Ley N° 8.873 reestablecida por la Ley N° 9.236. La misma dispone que: *“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.
- 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 16870/376/D/2020, la D.G.R verificó a través de Orden de Inspección N° 202000724, F.6002/0, que se omitió el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral por ser inexactas las presentaciones de las Declaraciones Juradas de los anticipos 01 a 06/2020. Reconociendo esto, DARMO S.A. se adhirió en fecha 14/12/2020, a un Plan de Facilidades de Pago Tipo 1329, N° 228983, bajo el régimen de la Ley N° 8.873, reestablecida en su vigencia por la Ley N° 9.236, para los anticipos 01 a 04/2020. Asimismo, efectuó pagos normales con sus respectivos intereses, para los anticipos 05 y 06/2020.

La Ley N° 8.873 reestablecida por la Ley N° 9.236 otorga un beneficio de reducción de sanciones, y no de remisión de sanciones como pretende el apelante, 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 Tipo 1329 N° 228983, donde se incluyen los anticipos 01 a 04/2020 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, en fecha 14/12/2020, es decir, antes de la Instrucción de Sumario notificada en fecha 18/05/2021. Mientras que, para los anticipos 05 y 06/2020, efectuó pagos normales con sus respectivos intereses en fecha 30/11/2020, también antes de la fecha de notificación de Instrucción de Sumario.

A la fecha, conforme consta a fs. 30 del Expediente 413/926/2021, el Plan de Facilidades de Pago Tipo 1329 N° 228983 caducó y el saldo impago fue reformulado por el Plan Tipo 1538 N° 408026 bajo el régimen de Regularización de Deudas Fiscales – Decreto N° 1243/3 (ME) – 2021, el cual fue cancelado en fecha 15/09/2023 de contado. Cabe resaltar que dicha cancelación, por los anticipos 01 a 04/2020, fue posterior a la fecha de notificación de Instrucción de Sumario.

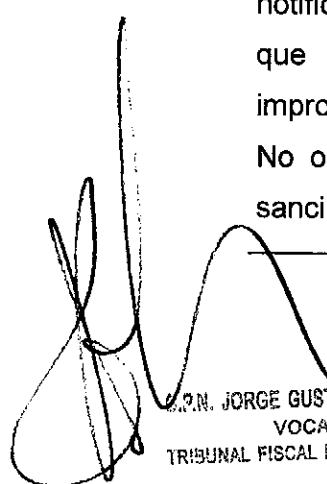
Asimismo, es oportuno remarcar que los Planes de Pagos antes mencionados fueron liquidados por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, pero no por la multa aplicada mediante Resolución N° M 4590/21, la cual se encuentra impaga al día de la fecha.

Ahora bien, a los efectos de establecer los beneficios de los que pudiera gozar el contribuyente solo se toma en cuenta el Plan Tipo 1538 N° 408026, debido a que el Plan Tipo 1329 N° 228983 caducó y fue reformulado.

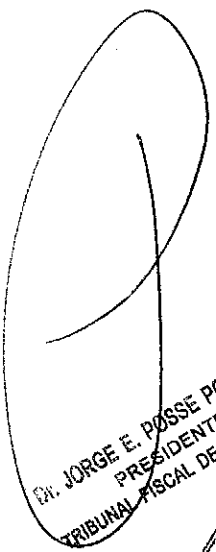
En efecto, para la procedencia del beneficio del Art. 7 inciso c) es fundamental analizar la instrucción de sumario, ya que dicha norma engloba aquellas situaciones en las que el sumario no se encontraba instruido o no se encontraba notificada la instrucción sumarial.

En el presente caso, si bien el contribuyente canceló la obligación tributaria reclamada, dicha circunstancia no lo hace acreedor del beneficio de reducción de sanción por el Art. 7 inciso c), por cuanto el sumario ya se encontraba instruido y notificado en fecha 18/05/2021, con anterioridad a la fecha de cancelación, por lo que se advierte que la pretensión efectuada en esta instancia resulta improcedente para los anticipos 01 a 04/2020.

No obstante, para los anticipos 05 y 06/2020, es procedente la reducción de sanción de multa, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas



DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



DR. JORGE E. POSSE POMESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, debido a que la obligación material omitida se encuentra regularizada con anterioridad a la fecha de Instrucción de Sumario, razón por la cual el contribuyente cumple con los requisitos para gozar del beneficio establecido en el Art. 7. Inciso c) de la Ley N° 8.873 reestablecida por la Ley N° 9.236, para los mencionados anticipos.

Debido a lo manifestado ut supra, resulta procedente la reducción de sanción del art. 85 del C.T.P, al 25% de su mínimo legal, para los anticipos 05 y 06/2020, de acuerdo a lo normado por el Art. 7° Inc. c) de la Ley N° 8.873 con la modificación introducida por la Ley N° 9.236.

En el presente caso, si bien se aclaró que la infracción se cometió con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 9.660 (B.O. 02/01/2023), esta será la normativa aplicable, en virtud de la aplicación, para este caso, del principio contenido en el artículo 68 del Código Tributario Provincial, dada la naturaleza penal de la sanción.

Se debe tener en cuenta que la nueva escala de graduación de la multa introducida por la Ley N° 9.660 (B.O. 02/01/2023), para el art. 85 del C.T.P. oscila entre el 10% y el 100% del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, y que conforme se desprende de fs. 56 del Expte. N° 16870/376/D/2020, para los anticipos 01 a 06/2020, se determinó un importe de \$143.416,70, que surge del siguiente cálculo:  $\$143.416,70 * 100\% = \$143.416,70$ , es decir basado en el 100% del gravamen.

En este sentido, es importante destacar que el Art. 162 del Código Tributario Provincial establece que: *"El Tribunal podrá practicar en la sentencia la liquidación del tributo y sus accesorios, o fijar el importe de la multa, o, si lo estimara conveniente, podrá dar las bases precisas para ello, ordenando a la Autoridad de Aplicación que practique la liquidación en el plazo que se le fije"*.

Por las consideraciones expuestas, cabe determinar el importe de la multa de la siguiente manera:

A) Respecto de los anticipos 01 a 04/2020, cuyo importe de base de cálculo para multa se determinó por la suma de \$93.866,70, corresponde confirmar la misma por el 100% de dicho monto. De esta forma, la multa para los anticipos antes mencionados, quedará establecida en \$93.866,70.

B) Respecto de los anticipos 05 y 06/2020, cuyo importe de base de cálculo para la multa se determinó por la suma de \$49.550, corresponde aplicar la reducción del 25% de su mínimo legal (10%), lo que arroja el siguiente resultado,  $\$49.550 * 10\% = \$4.955$ , y a dicho monto reducirlo a su 25% conforme el Art. 7° Inc. c) de la Ley N° 8.873 reestablecida la Ley N° 9.236, lo que arroja el siguiente resultado,  $\$4.955 * 25\% = \$1.238,75$ . De esta forma, la multa para los anticipos antes mencionados, quedará establecida en \$1.238,75.

Por lo expuesto, la multa establecida en la Resolución N° M 4590/21, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, para los anticipos 01 a 06/2020, quedará establecida en el monto de \$95.105,45, resultado que surge de la sumatoria de  $\$93.866,7 + \$1.238,75 = \$95.105,45$ .

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente DARMO S.A., C.U.I.T. N° 30-71086893-6, en contra de la Resolución N° M 4590/21, dictada con fecha 05/10/2021 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia: A) Para los anticipos 01 a 04/2020, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta por \$93.866,70 (Pesos Noventa y Tres Mil Ochocientos Sesenta y Seis con 70/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral; B) Para los anticipos 05 y 06/2020, REDUCIR la sanción de multa impuesta por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, al 25% del mínimo legal conforme lo establecido por el artículo 7 inciso c) de la Ley N° 8.873 restablecida por la Ley N° 9.236, CONFIRMANDO la sanción de multa por un importe de \$1.238,75 (Pesos Mil Doscientos Treinta y Ocho con 75/100). En virtud de lo expresado, corresponde CONFIRMAR la sanción de multa impuesta por la Resolución N° M 4590/21, para los anticipos 01 a 06/2020, por la sumatoria de \$95.105,45 (Pesos Noventa y Cinco Mil Ciento Cinco con 45/100).

Así lo propongo.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 DARMO S.A., C.U.I.T. N° 30-71086893-6, en contra de la Resolución N° M 4590/21, dictada con fecha 05/10/2021 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia: A) Para los anticipos 01 a 04/2020, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por \$93.866,70 (Pesos Noventa y Tres Mil Ochocientos Sesenta y Seis con 70/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral; B) Para los anticipos 05 y 06/2020, **REDUCIR** la sanción de multa impuesta por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, al 25% del mínimo legal conforme lo establecido por el artículo 7 inciso c) de la Ley N° 8.873 restablecida por la Ley N° 9.236, **CONFIRMANDO** la sanción de multa por un importe de \$1.238,75 (Pesos Mil Doscientos Treinta y Ocho con 75/100). En virtud de lo expresado, corresponde **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por la Resolución N° M 4590/21, para los anticipos 01 a 06/2020, por la sumatoria de \$95.105,45 (Pesos Noventa y Cinco Mil Ciento Cinco con 45/100).

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

M.R.J.

**HACER SABER**



**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL

<sup>6216</sup>  
**C. P. JORGE G. JIMENEZ**  
VOCAL

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

**ANTE MÍ**

**Dr. JAVIER CRISTOBAL RAMUCHASTEGUI**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION