

SENTENCIA N° 98 /2024

Expte. N° 372/926/2023

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...7... días del mes de...AGOSTO... 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: **"VAND S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION"**, Expte. N° 372/926/2023 (Expte. D.G.R. N° 36928/1376/TW/2021) 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 46/51 del Expediente N° 36928/1376/TW/2021, se presenta el Sr. Javier Albano, representando a **VAND SOCIEDAD DE RESPONSABILIDAD LIMITADA, CUIT N° 30-70918207-9**, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 4181/23 de la Dirección General de Rentas de fecha 21/07/2023 obrante a fs. 43 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al contribuyente una multa de \$106.657,05 (Pesos Ciento Seis Mil Seiscientos Cincuenta y Siete con 05/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, vigente al momento de comisión de la infracción. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, período mensual 09/2021.

II. El apelante, en primer término, considera que el contribuyente no tuvo la posibilidad de defenderse respecto de la multa impuesta a tenor de la figura legal prevista en el artículo 85 del C.T.P.

Manifiesta que frente a la inexistencia del tipo penal del art. 86 inciso 2 del C.T.P. (defraudación fiscal), el ente fiscal provincial decidió que corresponde aplicar en cambio la sanción de multa a tenor de otro tipo legal, cual es el art.85. En este sentido, plantea que al no haberse imputado al contribuyente anteriormente con

tal conducta se está condenándolo por un hecho o figura legal de la cual no tuvo oportunidad de defenderse.

Considera que se encuentra frente a una situación de violación al principio de legitimidad, como así también a los principios constitucionales de defensa y debido proceso, ya que manifiesta que se imputó al contribuyente determinados hechos pero sancionándolo por otros distintos.

Plantea que podría haber aportado argumentos y pruebas en sustento de su defensa frente a los hechos tardíamente considerados inconductas.

Agrega que, en el caso de corresponder la sanción, tendría que beneficiarse al contribuyente con la reducción punitiva dispuesta en el art. 7 inc. b) del Dcto. 1243/2021 vigente por esa fecha, reduciendo la multa al 35% de su valor.

Insiste en que si el ente fiscal advierte que se habría configurado una infracción diferente a la primigenia, debió ordenar la instrucción de una nueva investigación en contra del acusado en la que se respete su derecho de conocer de manera clara y precisa aquello que se le endilga en ésta ocasión, de formular el pertinente descargo, de ofrecer y producir prueba, y de obtener una resolución fundada a tenor de esos antecedentes.

Solicita se deje sin efecto la multa impuesta.

III. A fojas 14/17 del Expte. N° 372/926/2023 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Sostiene que el planteo efectuado por la firma se encuentra fundamentado en un soporte fáctico erróneo y en una interpretación tergiversada de la resolución cuestionada.

Expresa que en primera instancia administrativa, se encuadró la conducta del agente de manera presunta en la figura del art. 86° inc. 2 del C.T.P., dado que al momento de la instrucción sumarial no constaba el pago del tributo en cuestión con sus debidos intereses.

Plantea que, habiéndose verificado el pago del período mensual en cuestión, analizadas las actuaciones y al haberse modificado las circunstancias de hecho, el Organismo reencuadra la conducta infraccional de defraudación en la de omisión reglada por el artículo 85° del C.T.P., en la Resolución N° M 4181/23.

Agrega que el hecho de haber regularizado el agente su situación no es óbice a la aplicación de la sanción prevista en el artículo 85° del C.T.P., toda vez que resulta de relevancia el momento en que se produjo dicha regularización; la cual afirma fue con posterioridad a la instrucción de sumario.

Considera aplicable al caso la ley penal más benigna. Ante tal circunstancia, manifiesta que no resulta necesaria la instrucción de un nuevo sumario por infracción a dicho artículo.

Destaca que en el presente caso la conducta del agente resulta desplazada de la figura dolosa a la culposa. Por ello, se recalifica la conducta del agente como omisión de impuestos, por encuadrar la misma en la figura prevista por el art. 85, párrafo 2° del Código Tributario Provincial.

Aclara entonces que, en la etapa resolutoria reencuadró la infracción en una conducta menos reprochable que la de primera instancia.

Afirma que el recurrente tuvo oportunidad de ejercer su derecho de defensa conforme al procedimiento previsto en el art. 127 del Código Tributario Provincial. Por ello, al no advertir perjuicio ocasionado como tampoco afectación a su derecho de defensa, considera que tal planteo debe ser rechazado por improcedente.

Sostiene que, la resolución atacada se encuentra debidamente motivada y el reencuadre resulta ajustado a derecho. Asimismo que, la omisión del impuesto reclamado está comprobada, por lo que resulta acertado el encuadramiento legal en el art. 85° del C.T.P.

La D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el agente VAND S.R.L., en contra de la Resolución N° M 4181/23, debiendo confirmarse la misma.

IV. A fs. 23 del Expediente N° 372/926/2023 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 10/2024 de fecha 14/02/2024 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 VAND S.R.L. 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 – Agente de Percepción, originado en el ingreso del monto percibido más sus intereses luego de operado su vencimiento, en el período mensual 09/2021.

El elemento subjetivo de la omisión de pago, se encuentra dado por el accionar culposo o negligente del agente, originado en el ingreso posterior a su vencimiento del monto percibido más sus intereses, del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, por el período mensual 09/2021.

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, sin que el agente haya arrojado elementos de prueba que permitan desvirtuar la presunción existente en su contra o la existencia de alguna causal que elimine sus responsabilidades en el hecho imputado.

En primera instancia, mediante Sumario N° B10/S/180/2021, notificado en fecha 01/12/2021, la D.G.R. encuadra la conducta del agente en la conducta descrita

por el artículo 86° del C.T.P., por mantener en su poder tributos percibidos después de haber vencido el plazo en el que debía ingresarlos al Fisco, por el período mensual 09/2021.

Como consecuencia de la instrucción de sumario, el agente regulariza su obligación tributaria en fecha 15/12/2021, es decir, con posterioridad al vencimiento y a la notificación del sumario instruido.

Verificado el pago del período mensual en cuestión, más sus respectivos intereses, es correcto el encuadre en la conducta infraccional de omisión establecida por el art. 85 del C.T.P.

En tal sentido, cabe aclarar que, el hecho de haber regularizado el agente su situación no es óbice a la aplicación de la sanción prevista en el artículo 85° del C.T.P., puesto que resulta de relevancia el momento en el que se produjo dicha regularización; la cual, según se desprende de las constancias de autos, fue con posterioridad al vencimiento de la obligación y a instancias de la instrucción de sumario.

Reencuadrar la conducta defraudatoria en una conducta omisiva implica, en el plano de los hechos, una atenuación de la sanción merecida por el agente que mantiene en su poder tributos percibidos después de haber vencido el plazo en que debió ingresarlos al Fisco. Es decir que, en el caso que nos ocupa, el comportamiento deja de ser punible a título de defraudación, como fue expuesto en primera instancia por la D.G.R., y pasa a ser reencuadrado como omisión de impuestos, como lo hizo la D.G.R. en la etapa resolutive, al constatar el posterior ingreso del monto percibido más los intereses y que no existen elementos que acrediten la existencia de dolo. Del mismo modo, la conducta del agente, tal como se encuentra acreditada en autos, resulta desplazada de la figura dolosa a la culposa.

Cabe concluir entonces que, el encuadramiento legal en el artículo 85° del Código Tributario Provincial resulta ajustado a derecho.

Con respecto al argumento de violación a su derecho de defensa, en el presente caso el agente tuvo oportunidad de ejercer su derecho de defensa conforme al procedimiento previsto en el Código Tributario Provincial, como así también de expresar sus agravios mediante la apelación en análisis. 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. b) del Dcto. 1243/2021 (BO: 28/05/2021), cabe considerar lo dispuesto por la norma: *“En los casos que exista instrucción de sumario notificado, sin que a la fecha del acogimiento al presente régimen se haya aplicado la multa correspondiente, los sujetos comprendidos podrán beneficiarse con la reducción al 35% (treinta y cinco por ciento) del mínimo legal previsto para la sanción de que se trate, conforme al sumario instruido, excepto si el sumario se encuentra instruido por la presunta comisión de la infracción prevista en el Artículo 86 del Código Tributario Provincial, en cuyo caso la reducción quedará establecida al 25% (veinticinco por ciento) de su mínimo legal, siempre que las obligaciones tributarias omitidas que dieron origen a la infracción se encuentren canceladas o se regularicen mediante el acogimiento al presente régimen, en la medida que resulte procedente”*.

Surge de la norma transcripta que, los sujetos comprendidos en ella tienen la posibilidad de acceder a un beneficio especial de reducción de sanción en la medida que se cumplan los presupuestos legales.

En tal sentido, de lo mencionado anteriormente, se desprende que debe existir exteriorización de voluntad al formalizar la solicitud de adhesión al Régimen de Regularización de Deudas Fiscales.

No obstante, no se constató ni tampoco surge de las constancias de autos que el responsable haya presentado acogimiento en los términos, formas y procedimientos previstos por el mencionado Decreto.

Es oportuno remarcar que, el hecho de haber cancelado el período mensual reclamado, no significa de ninguna manera que no se haya afectado el bien jurídico protegido, en tanto la no disponibilidad de los fondos percibidos afecta de manera directa a la renta fiscal, impidiendo al Estado el empleo de fondos que le pertenecen en pos de la consecución de sus fines.

Podrá el recurrente estar de acuerdo o no con los fundamentos expuestos, pero ello no significa que bajo este pretexto intente dejar inmune su accionar ilegítimo y que perjudica a las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos, abarcativo del bien común de la sociedad.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **VAND S.R.L.**, C.U.I.T. N° 30-70918207-9, en contra de la Resolución N° M 4181/23, dictada con fecha 21/07/2023 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$106.657,05 (Pesos Ciento Seis Mil Seiscientos Cincuenta y Siete con 05/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, período mensual 09/2021, en virtud de lo expresado en los considerandos que anteceden.

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) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **VAND S.R.L.**, C.U.I.T. N° 30-70918207-9, en contra de la Resolución N° M 4181/23, dictada con fecha 21/07/2023 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de **\$106.657,05** (Pesos Ciento Seis Mil Seiscientos Cincuenta y Siete con 05/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, período mensual 09/2021, en virtud de lo expresado en los considerandos que anteceden.

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

M.R.J.

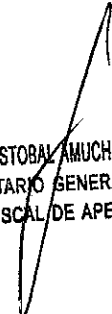
HACER SABER


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


CP.N JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL/DE APELACION