

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 13... 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 "SANATORIO 9 DE JULIO S.A S/ RECURSO DE APELACION", Expte. N° 446/926/2023 (Expte. D.G.R N° 9914/376-D-2022) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.-

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

I. Que a fojas 101/103 del Expte. N° 9914-376-D-2022 SANATORIO 9 DE JULIO S.A CUIT NRO. 30-54597921-3 por intermedio de su letrado apoderado, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 5291/23 de la Dirección General de Rentas de fecha 03.08.2023 obrante a fs. 99 del Expte. D.G.R N°9914-376-D-2022. La mencionada Resolución resuelve:

"1°.- REENCUADRAR la conducta de la firma SANATORIO 9 DE JULIO S.A C.U.I.T. N° 30-54597921-3, respecto de la omisión de pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Retención, en las causales previstas en el art. 85° del Código Tributario Provincial.

2°.- APLICAR a la firma SANATORIO 9 DE JULIO S.A C.U.I.T. N° 30-54597921-3, una multa de \$760.897,71 (Pesos Setecientos Sesenta Mil Ochocientos Noventa y Siete c/71/100) por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del C.T.P. Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención, periodos mensuales 01, 02, 04/2019; 07,10/2020 y 01,08 a 10/2021.

El contribuyente en su recurso plantea la prescripción de la acción para aplicar la multa.

Sostiene que debe aplicarse el Art. 62 del Código Penal que establece que la acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación (...) 5°a "(...) Los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa". Y el cómputo a

realizar de conformidad al art. 63. Expresa que teniendo en cuenta que la última posición mensual alcanzada por la prescripción de la acción penal es el periodo 1/2021, cuya infracción se habría cometido en Febrero de 2021, al haber transcurrido más de dos años desde esa fecha hasta que se aplicó la sanción en fecha 03/08/2023, la acción ha prescrito.

Asimismo se agravia porque la sanción que se aplica penaliza una acción que es atípica. Entiende que no hay configuración de infracción tributaria si la omisión de pago no es consecuencia de la falta de presentación de las DDJJ o por ser inexactas. Y que en el caso de autos la D.G.R reconoce que el contribuyente presentó las declaraciones juradas en término aunque fueron abonadas extemporáneamente. Enfáticamente expresa que no se configuró ninguno de los presupuestos objetivos del tipo infraccional: la falta de pago y la falta de presentación de las DDJJ o su inexactitud.- Consecuentemente indica que la nulidad de la sanción es el único remedio para sanear el vicio del acto administrativo que carece de causa.

Por lo expuesto solicita se haga lugar al recurso y se revoque la resolución apelada, dejando sin efecto la multa del Art. 85 C.T.P.

II. La Dirección General de Rentas, a fs. 112/119 del Expte. N° 9914/976/D/2022, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso interpuesto, conforme lo establecido en art. 148 del C.T.P.

Pone de manifiesto que si bien no desconoce la naturaleza penal de las multas, entiende que yerra el apelante al pretender aplicar las normas del Código Penal en materia de prescripción en torno a lo dispuesto por el Art. 69 C.T.P. Enfatiza que es clara la norma al prever la aplicación supletoria de los principios generales del derecho cuando no exista norma expresa, cosa que entiende no ocurre en autos ya que resulta aplicable el Art. 54 del C.T.P. y Art. 56 C.T.P. Cita doctrina y jurisprudencia para indicar que no resulta de aplicación al supuesto de autos el plazo de prescripción contemplado en el Código Penal.

Con respecto al tipo penal, expresa que;

-La conducta descrita por el artículo 85 del C.T.P se vislumbra en el caso concreto por cuanto el agente presentó las DDJJ por los periodos mensuales 01,02,04/2019; 07,10/2020 y 01,08 a 10/2021 de manera inexacta omitiendo el pago del tributo en tiempo;

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

-El contribuyente presentó las declaraciones juradas pero las mismas fueron observadas, es decir presentó declaraciones juradas inexactas, las que fueron rectificadas con posterioridad al vencimiento y a instancias de la actividad fiscalizadora de la D.G.R;

-La imputación efectuada en autos ha sido reconocida expresamente por el recurrente al haber presentado con posterioridad al inicio de la inspección las declaraciones juradas rectificativas, ingresando las diferencias determinadas;

-En el caso de marras el elemento subjetivo requerido para la configuración de la conducta reprimida en el artículo 85° del C.T.P se encuentra dado por el accionar culposo o negligente del agente que incumplió la obligación de presentación y pago de las Declaraciones Juradas en su justa medida, máxime cuando dicho incumplimiento ha sido reconocido por él mismo al rectificar las Declaraciones Juradas.

Ante el planteo del apelante, la Autoridad de Aplicación enfatiza que si bien el contribuyente presentó sus declaraciones juradas en término las mismas fueron impugnadas por la Administración.

Finalmente respecto de la nulidad esgrimida, indica que el acto administrativo atacado es plenamente válido y ajustado a derecho, se emitió analizando la conducta y el accionar del sumariado arribando a la emisión de la correspondiente resolución de multa, la cual se encuentra suficientemente probada y motivada, por lo que se descarta el planteo de nulidad intentado.

Por lo que entiende corresponde No hacer lugar al recurso de apelación y solicita se confirme la sanción impuesta.

III. A fs. 17 del Expte. N° 446/926/2023 obra Sentencia Interlocutoria N° 299/2023 de fecha 11.12.2023 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, por constituido el domicilio y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

Atento a lo expuesto, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV. 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, corresponde entrar al análisis de las

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

cuestiones sometidas a debate, y resolver si la resolución N° M 5291/23 se encuentra ajustada a derecho.

A fs. 75 del Expte. DGR N° 9914/376/D/2022, la Autoridad de aplicación instruyó Sumario N° S/1897/2022 -notificado el 27/10/2022- contra la firma apelante, de acuerdo a lo estipulado por el art. 123 del C.T.P., por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 86 inciso 2) del citado texto legal, toda vez que la conducta apuntada genera el nacimiento de la infracción de defraudación reprimida con multa graduable de 2 a 6 veces el monto de las obligaciones tributarias defraudadas. Notificado el contribuyente, y ante su falta de presentación a formular defensa, la D.G.R. dictó Resolución. Previo a ello la División de Sumarios y Multas emitió dictamen en el que consideró atinado reencuadrar la conducta del Agente de Retención según lo establecido en el Art. 85° del C.T.P, respecto de los periodos mensuales 01,02,04/2019; 07,10/2020 y 01,08 a 10/2021. La Resolución N° M 5291/23 (fs. 99 Expte. DGR) del 03 de Agosto de 2023 aplica al contribuyente SANATORIO 9 DE JULIO S.R.L, CUIT N° 30-54597921-3, una multa de \$760.897,71 (Pesos Setecientos Sesenta Mil Ochocientos Noventa y Siete c/71/100), equivalente al 100% del impuesto del monto retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención, periodos mensuales 01,02,04/2019, 07, 10/2020 y 01, 08 a 10/2021. Contra esta resolución, la firma interpone en debido tiempo y forma recurso de apelación. En el caso concreto entonces, y atento a que la firma en su escrito recursivo solicita se declare prescripta la acción para la determinación e imposición de la multa acaecida por los anticipos indicados, resulta necesario proceder al análisis de la misma en primer lugar para luego continuar con los restantes planteos en caso de corresponder su rechazo.

IV.- Prescripción: El artículo 54° del Código Tributario Provincial prescribe: *“Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios regidos por este Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años. La acción de repetición, acreditación o compensación prescribe por el transcurso de cinco (5) años.”* Asimismo, el artículo 56° del Código Tributario Provincial dispone: *“Comenzará a correr el*

término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1° de Enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible” En vista de lo establecido en el Código Tributario Provincial en su artículo 54°, desde la reforma por Ley N° 8.964 (B.O. 29/12/2016) con vigencia desde el 01/01/2017, es ésta la única normativa aplicable al caso de autos, teniendo en cuenta que los anticipos objetos de la multa cuestionada son posteriores a la vigencia de aquella. Con la modificación señalada en el artículo 54° del C.T.P., resulta claro que la prescripción de la acción del Fisco para aplicar multas es de cinco años. Realizando una adecuada interpretación de la aplicación de la ley en el tiempo, teniendo en consideración el plazo legal de cinco años que dispone el artículo 54 del mencionado Código para el cómputo de prescripción, sumado a la forma en la cual se debe contar el mismo –artículo 56 del mencionado digesto-, y de la consulta al Estado de Cuentas emitido por la Dirección General de Rentas obrante a fs. 30/31 del Expte. N° 9914/376/D/2022, se advierte que la prescripción de la infracción correspondiente a la acción para aplicar la multa por el periodo mensual más antiguo- 01/2019 – comenzaría a correr el 1° de Enero de 2020. Si contamos los cinco años dispuestos por el art. 54 C.T.P., la prescripción debatida operaría el 01/01/2025. En consecuencia, a la fecha de emisión de la Resolución N° M 5291/23 (fs. 99 Expte. DGR) en fecha 03/08/2023, no se encontraba cumplido el plazo de prescripción.

Las provincias poseen autonomía a los fines de legislar y establecer sus normas en materia de derecho público local, dentro de las cuales se encuentran las facultades para establecer impuestos provinciales, infracciones y sanciones tributarias y sus plazos de prescripción, cuestión ésta que no ha sido derribada constitucionalmente por lo que la provincia mantiene esta potestad. Siendo numerosa la doctrina y jurisprudencia que avala esta postura. A manera de ejemplo se destaca el fallo emitido por la Corte Suprema de Tucumán “FOGLIATA MARTA MARIA C/ PROVINCIA DE TUCUMAN S/ INCONSTITUCIONALIDAD. Expte. N° 262/19- CSJT, del 09/05/22 en el que se resolvió que la potestad para establecer plazos de prescripción de los gravámenes contemplados en el Código Tributario Provincial, como así también el

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

modo de cómputo y las causales de suspensión e interrupción pertinentes, compete a las autoridades legislativas locales.-

Es por ello que entiendo la acción del Fisco para imponer multa por la infracción en cuestión no se encuentra prescripta. Razón por la cual corresponde el tratamiento de los restantes agravios expresados por el apelante.

IV.- II).- El contribuyente cuestiona la tipicidad de la acción contenida en el Art. 85 C.T.P esgrimiendo que su conducta no encuadra en la misma. Argumento este que debe ser desechado conforme a las constancias de autos. Veamos porque:

La resolución atacada reencuadra la conducta del contribuyente enmarcándola en omisión de pago por presentación inexacta de las declaraciones juradas correspondientes a los periodos mensuales 01,02,04/2019, 07,10/2020 y 01,08 a 10/2021.- Claramente la conducta desplegada por el apelante encuadra en la norma del artículo 85 del C.T.P, el que reza: “ *El que omitiere el pago de impuestos y/o anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa (...)*”

En el planteo efectuado por el recurrente se advierte una errónea interpretación de la norma, que lo lleva a esgrimir un agravio carente de sustento legal, pretendiendo su aplicación de manera diferente a la que expresa la letra de la ley aplicable al caso. Alega que su accionar no sería una acción típica de la norma indicada por cuanto presentó en tiempo y forma las declaraciones juradas, omitiendo solamente el ingreso de los montos que derivan de ellas. Situación que no es real a la luz de los informes obrantes en autos.

La conducta omisiva desplegada por el contribuyente resulta típica por cuanto, conforme surge de la consulta efectuada al sistema de la Autoridad de Aplicación de fs. 32/49, si bien el agente presentó las declaraciones juradas del impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los periodos en cuestión en término, las mismas fueron observadas por el Fisco ya que se verificaron retenciones practicadas y no ingresadas.

Esta situación, es decir la inexactitud de las DDJJ, fue consentida por el contribuyente toda vez que procedió a rectificarlas durante el transcurso de la verificación impositiva.-

El apelante presentó las declaraciones juradas en término, pero las mismas eran inexactas, por tal motivo fueron rectificadas con posterioridad al vencimiento y a instancias de la actividad verificadora de la Autoridad de Aplicación, e ingresados los montos omitidos con posterioridad a su vencimiento. Esta conducta se enmarca en la acción típica que describe el Art. 85 del C.P.T.-

Asimismo cabe expresa que por más que en oportunidad de expresar agravios el contribuyente cuestione la tipicidad de la acción, la imputación se encuentra reconocida expresamente, ya que presentó las declaraciones juradas rectificativas, ingresando las diferencias determinadas.-

De las constancias de autos se evidencia que el reencuadramiento de la conducta desplegada por el contribuyente en el Art. 85 resulta ajustada a derecho.

Máxime si se tiene en cuenta que el apelante no ha desvirtuado con prueba alguna la ausencia del elemento subjetivo (culpa), ya que, como es sabido, en materia tributaria, se produce la inversión de la carga de la prueba quedando en cabeza del contribuyente demostrar la ausencia del elemento subjetivo en la figura infraccional.

Sin lugar a dudas el contribuyente realiza un erróneo análisis de la aplicación de la norma del Art. 85 del C.T.P y de la conducta desplegada. Resulta claro que si bien las declaraciones juradas fueron ingresadas en término, las mismas fueron observadas por la Autoridad de Aplicación y por ende devienen inexactas, lo que motivó la presentación de la rectificación de las mismas y el ingreso de los montos omitidos como consecuencia de las inconsistencias, con posterioridad a su vencimiento. Lo que a todas luces demuestra que el reencuadramiento en dicha norma resulta ajustado a derecho.

IV.- III).-Respecto de la nulidad planteada por el contribuyente, se advierte que la misma se realiza de manera genérica, y sin identificar de manera concreta la existencia de vicio alguno.

De las constancias de autos se evidencia la validez del procedimiento y de la Resolución atacada, no advirtiéndose la existencia de elementos que nulifiquen el acto administrativo.

Es oportuno enfatizar que para que prospere un planteo de nulidad se requiere que el vicio en cuestión produzca un perjuicio serio e irreparable que no pueda ser

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

CP.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

subsanao, por lo que no podrá declararse nulo un acto anómalo, cuando la irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide.

De acuerdo al análisis de las actuaciones obrantes, se observa que el procedimiento llevado a cabo por la Autoridad de Aplicación no presenta vicios que afecten su validez. Por su parte, la resolución por ella dictada, satisface el requisito de motivación del acto administrativo, en tanto en la misma se explicita de manera clara las circunstancias de hecho y de derecho que llevaron a su dictado.

En el derecho administrativo la nulidad deriva de la imposibilidad del acto de integrarse en un ordenamiento jurídico dado, de su violación objetiva de principios jurídicos, antes que de un elemento suyo viciado o faltante. Las nulidades administrativas no dependen de cuál elemento del acto está viciado, sino de la importancia de la infracción al orden jurídico.

El procedimiento de verificación llevado a cabo por la D.G.R fue realizado correctamente sin afectar derecho o garantía procesal alguna del contribuyente.

La resolución emitida por la Autoridad de Aplicación, como consecuencia de la verificación impositiva, cumple con todos los requisitos previstos en el Código Tributario Provincial. Atento a esto, el acto administrativo atacado se encuentra ajustado a derecho, resultando improcedente la nulidad planteada por el apelante.

El agravio del contribuyente respecto de la nulidad del procedimiento, carece de fundamentos serios y contundentes para tenerla por ocurrida. Claramente surge de las actuaciones llevadas a cabo por la Autoridad de Aplicación que no se ha vulnerado el derecho de defensa y debido proceso legal del apelante, quien ha sido notificado de todos y cada uno de los actos llevados a cabo por aquella, con la correlativa oportunidad del contribuyente de presentar sus defensas y descargos.

De la compulsas de las actuaciones y de las facultades conferidas a la D.G.R, se advierte que el planteo de nulidad del contribuyente no puede prosperar, no se advierte vicio alguno en las actuaciones ni en el acto administrativo atacado, conforme lo expuesto.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: 1°: **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por **SANATORIO 9 DE JULIO S.A. CUIT N° 30-54597921-3**, contra la Resolución N° M 5291/2023 de



fecha 03.08.2023, y en consecuencia confirmar la sanción de **MULTA** por un importe de \$760.897, 71 (Pesos Setecientos Sesenta Mil Ochocientos Noventa y Siete c/71/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el Artículo 85° del Código Tributario Provincial- Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención, periodos mensuales 01,02,04/2019, 07, 10/2020 y 01, 08 a 10/2021, en atención a lo considerado.

Así lo propongo.

El **Dr. José Alberto León** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

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

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1°: NO HACER LUGAR al recurso de apelación presentado por **SANATORIO 9 DE JULIO S.A. CUIT N° 30-54597921-3**, contra la Resolución N° **M 5291/2023** de fecha 03.08.2023, y en consecuencia confirmar la sanción de **MULTA** por un importe de \$760.897, 71 (Pesos Setecientos Sesenta Mil Ochocientos Noventa y Siete c/71/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el Artículo 85° del Código Tributario Provincial- Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención, periodos mensuales 01,02,04/2019, 07, 10/2020 y 01, 08 a 10/2021, en atención a lo considerado.

2°: REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

L.M.A

HACER SABER

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

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

DR. JORGE S. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION