

SENTENCIA N°: 253/2022

Expte. N°: 398/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 15 días del mes de Diciembre de 2022, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"AG NAUM S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN"**, Expediente Nro. 398/926/2020 (Expte. DGR Nro. 33.848/376/D/2018) y;

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que el contribuyente presentó Recurso de Apelación -fs. 348/357 del Expte. N° 33.848/376/D/2018-, contra la Resolución N° M 2262/20 -fs. 336/337 del Expte. N° 33.848/376/D/2018-, la Resolución N° M 2263/20 -fs. 339/340-, la Resolución N° M 2264/20 -fs. 342/343-, y la Resolución N° M 2265/20 -fs. 345/346- de la Dirección General de Rentas, todas de fecha 21/08/2020.

La Resolución N° M 2262/20 resuelve APLICAR al contribuyente AG NAUM S.A., CUIT N° 30-70829831-6, una multa de \$346.142,14 (pesos trescientos cuarenta y seis mil ciento cuarenta y dos con 14/100) equivalente a dos (2) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en la causales previstas en el art. 86° inc 1) del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, periodo fiscal 2016, y DESCONTAR de dicha multa el importe de \$28.845,18 (pesos veintiocho mil ochocientos cuarenta y cinco con 18/100) ingresado por el contribuyente durante la vigencia de la Ley N° 8.873 –reestablecida por Ley N° 9.236-.

La Resolución N° M 2263/20 resuelve APLICAR al contribuyente AG NAUM S.A., CUIT N° 30-70829831-6, una multa de \$41.101,56 (pesos cuarenta y un mil ciento uno con 56/100) equivalente a dos (2) veces el monto de la obligación tributaria

JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

omitida, por encontrarse su conducta incurso en la causales previstas en el art. 86° inc 1) del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, anticipos 02/2018 y 03/2018, y DESCONTAR de dicha multa el importe de \$3.425,13 (pesos tres mil cuatrocientos veinticinco con 13/100) ingresado por el contribuyente durante la vigencia de la Ley N° 8.873 – reestablecida por Ley N° 9.236-.

La Resolución N° M 2264/20 resuelve APLICAR al contribuyente AG NAUM S.A., CUIT N° 30-70829831-6, una multa de \$1.102.457,70 (pesos un millón ciento dos mil cuatrocientos cincuenta y siete con 70/100) equivalente a dos (2) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en la causales previstas en el art. 86° inc 1) del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, periodo fiscal 2017, y DESCONTAR de dicha multa el importe de \$91.871,47 (pesos noventa y un mil ochocientos setenta y uno con 47/100) ingresado por el contribuyente durante la vigencia de la Ley N° 8.873 –reestablecida por Ley N° 9.236-.

La Resolución N° M 2265/20 resuelve APLICAR al contribuyente AG NAUM S.A., CUIT N° 30-70829831-6, una multa de \$60.204,88 (pesos sesenta mil doscientos cuatro con 88/100) equivalente a dos (2) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en la causales previstas en el art. 86° inc 1) del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, anticipo 01/2018, y DESCONTAR de dicha multa el importe de \$5.017,07 (pesos cinco mil diecisiete con 07/100) ingresado por el contribuyente durante la vigencia de la Ley N° 8.873 –reestablecida por Ley N° 9.236-.

1) El apelante aduce que la multa interpuesta mediante la Resolución N° M 2262-20 se encuentra condonada por aplicación de la Ley N° 8.873 –reestablecida por Ley N° 9167-.

Sostiene que la omisión en la aplicación de una ley que condona la sanción por la presunta infracción que le es imputada deviene en la nulidad de la resolución que impone la multa

2) Expresa la improcedencia de la calificación dolosa de su actuar en las resoluciones recurridas.

Manifiesta que para que se configure la infracción prevista en el art. 86, inc 1), del C.T.P. es necesaria la existencia no solo del elemento objetivo del ilícito sino además del elemento subjetivo, cual es la culpabilidad del imputado.

Aplicar una pena, únicamente teniendo en cuenta circunstancias objetivas resultaría un absurdo, puesto que a los efectos de realizar un análisis de la supuesta conducta ilícita, también debe efectuarse un riguroso análisis de las circunstancias personales del sujeto.

Agrega que las supuestas diferencias detectadas resultaron a partir de información exteriorizada por el propio contribuyente y de la cual la D.G.R. tuvo acabado conocimiento, por cuanto obtuvo la misma de la verificación efectuada al contribuyente.

3) Para el caso de que se considere procedente la aplicación de la sanción, sostiene que corresponde aplicar la multa reducida en virtud de lo establecido por el art. 7, inc b), de la Ley N° 8.873 –reestablecida por Ley N° 9.236–, la cual sostiene que *“En los casos en que exista instrucción de sumarios, sin que a la fecha del acogimiento al presente régimen se haya aplicado la multa correspondiente, los sujetos comprendidos podrán beneficiarse con la reducción a dos tercios 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 art. 86 del Código Tributario provincial, en cuyo caso la reducción quedará establecida a un tercio de su mínimo legal.”*

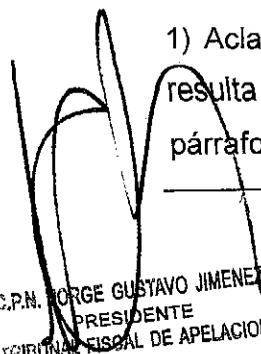
En consecuencia, como las obligaciones tributarias fueron regularizadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley N° 9.236 -hecho incontrovertible por cuanto se rectificaron las declaraciones juradas y se ingresó el importe correspondiente antes de la sanción de la Ley N° 9.236–, debe aplicarse la reducción establecida por el art. 7, inc b), de la Ley N° 8.873.

II.- A fs. 1/7 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

1) Aclara que la nulidad solicitada respecto de la Resolución N° M 2262/20, no resulta precedente toda vez que no es aplicable al caso de autos el art. 7, noveno párrafo, de la Ley N° 8.873 –reestablecida por la Ley N° 9.167–.



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



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

En efecto, el noveno párrafo del art. 7 de la Ley N° 8.873 –reestablecida por la Ley N° 9.167- dispone: *“Quedan liberadas de sanción las infracciones previstas en la Ley 5.121 (t.c. 2009) y sus modificatorias, cometidas hasta el 31 de marzo de 2017, inclusive, y eximidas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones. De encontrarse judicializadas dichas sanciones, la cuestión devendrá en abstracto y las costas se impondrán en el orden causado.”*

En el caso de marras la infracción por la que se instruyó el sumario no encuadra en dicha norma, toda vez que la infracción correspondiente al periodo fiscal 2016 se cometió en fecha 30/06/2017 –fecha de vencimiento de la declaración jurada anual correspondiente a dicho periodo fiscal-, es decir, con posterioridad al 31/03/2017 que prevé el texto citado para la aplicación del beneficio pretendido.

2) Sostiene que la conducta del contribuyente encuadra en lo dispuesto por el art. 86, inc 1), del C.T.P., el cual establece: *“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.”*

Dicha conducta se materializa en el caso de marras con la producción de declaraciones juradas falsas o engañosas con el propósito de producir la evasión de las obligaciones tributarias a cargo de la firma sumariada.

En el presente caso la conducta endiligada se consumó en el momento en que el contribuyente volcó en las declaraciones juradas respectivas deducciones que no le correspondía computar. Con el cómputo fraudulento de dichos importes tenemos por configurada la defraudación fiscal.

3) Finalmente cabe rechazar el planteo de aplicar la reducción prevista en el art. 7, inc b), de la Ley N° 8.873 –reestablecida por Ley N° 9.263- porque tal norma se aplica a aquellos casos que se encuentran en instancia sumarial sin que al momento del acogimiento se haya aplicado la multa correspondiente. El caso de autos se encuentra en otra instancia, habiéndose instruido ya los sumarios y las sanciones respectivas.

III.- A fs. 14 del del Expte. 398/926/2020, el Dr. José Alberto León, previo a emitir opinión sobre la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal, advierte que se encuentra comprendido en la causal de excusación prevista en el art. 8 inc a) de la Ley N° 4537, de aplicación supletoria conforme lo establecido por el art. 129 del C.T.P.

Por lo expuesto, procede a excusarse de entender en la presente causa.

A fs. 16 del citado Expte. obra Sentencia N° 61/2021, en la cual se resuelve aceptar la excusación formulada por el Sr. Vocal Dr. José Alberto León para continuar interviniendo en la causa.

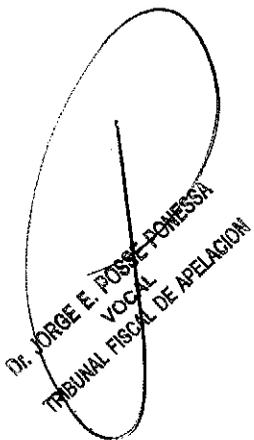
IV.- A fs. 20 del Expte. 398/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria N° 173/2022 dictada por este Tribunal, donde se tienen por presentado el recurso, y se declara la cuestión de puro derecho, quedando los autos en condiciones de ser resueltos. Además, se solicitó como medida para mejor proveer que la D.G.R. informe el estado procesal de la Intimación de Pago N° PC 107/2018; Intimación de Pago N° PC 108/2018; Intimación de Pago N° PC 109/2018 e Intimación de Pago N° PC 110/2018, obrantes a fs. 49/57 del Expte. 33848/376/D/2018, la cual fue cumplimentada por el Organismo Fiscal a fs. 25 del Expte. 398/926/2020.

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, corresponde emitir opinión:

1) El apelante aduce que la multa interpuesta mediante Resolución N° M 2262-20 se encuentra condonada por aplicación de la Ley N° 8.873 –restablecida por Ley N° 9167-.

Sostiene que la omisión en la aplicación de una ley que condona la sanción por la presunta infracción que le es imputada deviene en la nulidad de la resolución que impone la multa

Corresponde expresar, en primer lugar, que la nulidad alegada por el recurrente respecto de la Resolución N° M 2262/2020, no resulta precedente. Ello en consideración que en el caso de autos no resulta aplicable lo dispuesto en el art. 7, noveno párrafo, de la Ley N° 8.873 –reestablecida por la Ley N° 9.167-, en cuanto el mismo dispone: *“Quedan liberadas de sanción las infracciones previstas*



Dr. JORGE E. FOSSE PONESSY  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*en la Ley 5.121 (t.c. 2009) y sus modificatorias, cometidas hasta el 31 de marzo de 2017, inclusive, y eximidas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones. De encontrarse judicializadas dichas sanciones, la cuestión devendrá en abstracto y las costas se impondrán en el orden causado.”*

De la lectura de la información obrante en autos se desprende que la infracción por la cual el Fisco provincial instruyó el sumario no encuadra en la normativa mencionada. Ello en razón que la infracción relativa al periodo fiscal 2016 se cometió en fecha 30/06/2017, la cual es la fecha de vencimiento de la declaración jurada anual correspondiente a dicho periodo fiscal, es decir, con posterioridad a la fecha 31/03/2017.

Por lo expuesto, no corresponde hacer lugar al planteo efectuado por el apelante en este punto.

2) El apelante sostiene la improcedencia de la calificación dolosa en las resoluciones recurridas. Manifiesta que para que se configure la infracción prevista en el art. 86, inc 1), del C.T.P. es necesaria la existencia, no solo del elemento objetivo sino además del elemento subjetivo, cual es la culpabilidad del imputado.

Cabe recordar lo establecido por el art. 86 del C.T.P. en cuanto dispone: *“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.”*

Por su parte, el art. 88 del Código Tributario Provincial establece: *“Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concorra alguna de las causas siguientes: (...) 2. Declaraciones juradas que contengan datos falsos. 3. Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias (...)”*

En autos se observa que la conducta infraccional endilgada al apelante se produjo en el momento en que el mismo introdujo en las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas deducciones que no le correspondía computar.

De esta manera, la conducta infraccional tipificada en el art. 86 del C.T.P. se materializó con la producción de declaraciones juradas falsas o engañosas presentadas por el apelante, ello con el fin de producir un menor quantum en sus obligaciones tributarias.

Conforme lo expuesto, corresponde confirmar las sanciones impuestas por el Organismo Fiscal, ello por cuanto el accionar del apelante encuadra en lo establecido por los arts. 86 y 88 del C.T.P.

3) Sostiene que corresponde aplicar la multa reducida en virtud de lo establecido por el art. 7, inc b, de la Ley N° 8.873 –reestablecida por Ley N° 9.236-.

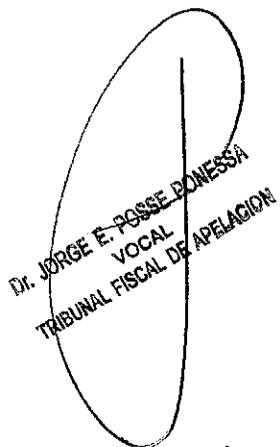
Corresponde rechazar la pretensión de reducción prevista en el art. 7 inc b) de la Ley N° 8.873 –reestablecida por Ley N° 9.236- ya que tal norma se aplica a aquellos casos que se encuentran en instancia sumarial, sin que al momento del acogimiento se haya aplicado la multa correspondiente.

El caso de marras se encuentra en otra instancia, en la cual podría haber resultado procedente acudir al beneficio previsto en el inc a) de la normativa mencionada.

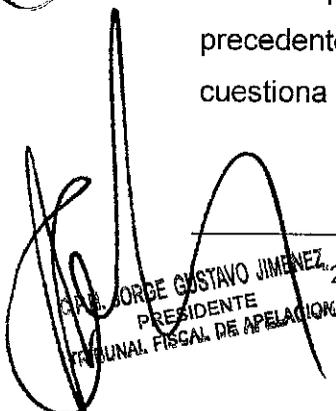
Por otra parte, debe tenerse en cuenta que, conforme lo prevé el art. 1, inc. c), de la Ley N° 8.873 –reestablecida por Ley N° 9.236-, el acogimiento a la misma implica "(...) *de pleno derecho el allanamiento incondicional del contribuyente y responsable y en su caso, el desistimiento y expresa renuncia a toda acción o derecho (...)*".

Además, el art. 14, inc 8), de la Ley N° 8.873 –reestablecida por Ley N° 9.236- reitera tal exigencia, es decir, tal exteriorización de voluntad al formalizar la solicitud de adhesión a dicho régimen.

Por lo expuesto, resulta claro que las condiciones mencionadas en los párrafos precedentes no son concordantes con el presente recurso, en el cual el apelante cuestiona las multas aplicadas.



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

**VI.-** Por ello, corresponde: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente AG NAUM S.A., CUIT N° 30-70829831-6, contra las Resoluciones N° M 2262/20, N° M 2263/20, N° M 2264/20, y N° M 2265/20, dictadas por la D.G.R. en fecha 21/08/2020. En consecuencia, **CONFIRMAR** las mismas en todos sus términos

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

Existiendo votos suficientes,

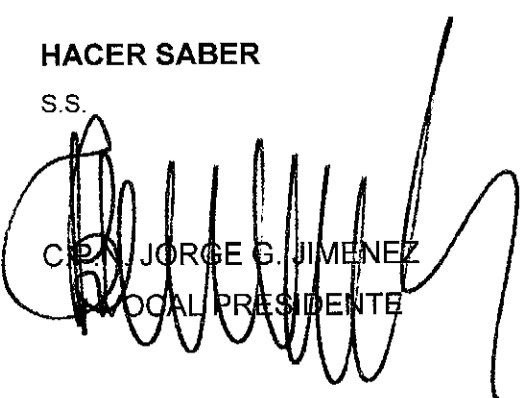
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**  
**RESUELVE:**

**1.- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente AG NAUM S.A., CUIT N° 30-70829831-6, contra las Resoluciones N° M 2262/20, N° M 2263/20, N° M 2264/20, y N° M 2265/20, dictadas por la D.G.R. en fecha 21/08/2020. En consecuencia, **CONFIRMAR** las mismas en todos sus términos.

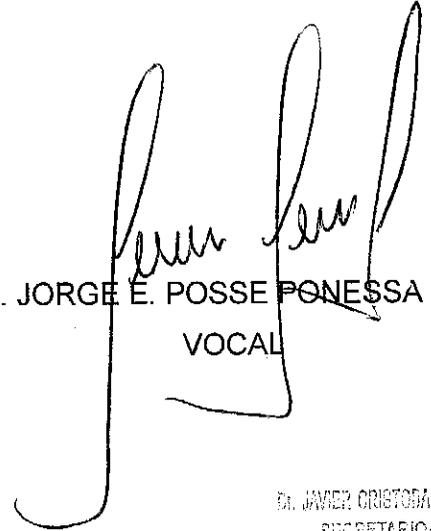
**2.- REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados, y **ARCHIVAR.**

**HACER SABER**

S.S.

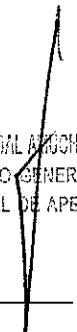


DR. JORGE G. JIMÉNEZ  
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

**ANTE MÍ**



DR. JAVIER CRISTÓBAL B. KOCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION