

SENTENCIA N°: 261/2022

Expte. N°: 64/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...19...días del mes deDICIEMBRE..... de 2022, se reúnen los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de tratar el expediente caratulado: **"ANDREANI LOGISTICA S.A. S/ RECURSO DE APELACION"**, Expte. N° 64/926/2020 y Expte. N° 30118/376/D/2018 (DGR) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. a fs. 229/234 del expte DGR N° 30118/376/2018 se presenta la Dra. Daniela Paula Manesi en carácter de apoderada del agente ANDREANI LOGISTICA S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 2996/19, dictada con fecha 03/12/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán (en adelante, la "DGR").

Por medio de la Resolución, la DGR aplica una multa por \$1.235.666,13 (Pesos Un millón doscientos treinta y cinco mil seiscientos sesenta y seis con 13/100), equivalente al 100% del monto del tributo omitido correspondiente a los períodos mensuales 03 a 12/2017, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85 del Código Tributario Provincial, por el impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción.

El apelante solicita se declare la condonación de la multa aplicada por imperio de la ley 8873 aplicable a los períodos en cuestión por el restablecimiento dispuesto por la ley 9167. Sostiene que debería aplicarse lo normado en el art. 7 inciso c de dicha normativa, ya que al momento del acogimiento al régimen (12/12/2018) no se había instruido sumario alguno. En forma subsidiaria, plantea que se aplique en su caso la condonación parcial por aplicación del inciso b del mismo artículo 7. Por otra parte se agravia el recurrente de que amén de la condonación, no procede la sanción por ausencia de tipicidad en su conducta. La multa se origina

en el supuesto incumplimiento al régimen de percepción; cuando no se causó perjuicio fiscal alguno, ya que el impuesto fue ingresado por los sujetos pasibles de ser percibidos, no computándose el pago a cuenta.

Plantea la inconstitucionalidad del régimen de percepción por violar el principio de reserva de ley en materia tributaria. Cita jurisprudencia.

Otro agravio del agente de percepción es la falta de verificación del elemento subjetivo del tipo infraccional, atento a que no puede sostenerse que hubiera actuado con dolo o culpa.

Por último y en forma subsidiaria plantea que se adecúe el quantum de la sanción, por un lado porque las obligaciones regularizadas alcanzan apenas la suma de \$101.824,22 y por otro lado porque el tipo infraccional prevé una sanción cuya graduación es entre el 50% y el 100% del monto del tributo omitido. Cita jurisprudencia dictada en relación con la proporcionalidad en el dictado de los actos administrativos.

Ofrece prueba documental y realiza reserva de la cuestión federal.

II.- A fs. 01/06 de autos, comparece la representación del organismo fiscal contestando el traslado conferido en los términos del art. 148 del CTP.

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el agente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad. Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 14 obra Sentencia Interlocutoria N° 155/2022 del 23/08/2022 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho.

Atento a ello, se encuentra la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el art. 151 del CTP.

IV.- En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° M 2996/19 dictada con fecha 03/12/2019 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán resulta ajustada a derecho.

En primer lugar corresponde analizar la posible aplicación de la condonación prevista en la ley 8873 restablecida en su vigencia por la ley 9167.

En el art. 7 inciso c de la ley 8873 se establece lo siguiente: *"c) 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, quedará liberado de la sanción de multa respectiva, siempre que cumplimente la obligación tributaria formal o material omitida, susceptible de cumplimiento. También será de aplicación lo dispuesto en el párrafo anterior, cuando las citadas obligaciones hubieren sido cumplidas con anterioridad a la fecha de entrada en vigencia del presente régimen, sin que se hubiese notificado la correspondiente instrucción sumarial..."* (el subrayado es mío).

Como puede observarse si bien procede la liberación de la sanción de multa del art. 85 del CTP, la condición para que proceda la misma es el cumplimiento de las obligaciones formales y materiales omitidas, ya sea durante la vigencia del régimen excepcional o con anterioridad; pero en estos autos, si bien el agente incluyó en un plan de pagos el capital reclamado, no hizo lo mismo en relación con los intereses resarcitorios originados en las operaciones de ventas efectuadas con sujetos pasibles de percepción que registran presentación de sus declaraciones juradas de Ingresos brutos y cancelación de la obligación, pero que corresponde el pago de intereses desde la fecha de vencimiento de la declaración jurada del agente hasta la fecha del pago de la declaración jurada por el cliente. También se incluyeron los intereses que surgen de las operaciones con sujetos que recuperaron su condición de inscriptos en el impuesto sobre los Ingresos Brutos. Ninguno de estos intereses que están incluidos en el Acta de deuda N° A 3257-2018 fueron regularizados. Ergo no procede la condonación solicitada.

En relación con la pretensión de que en todo caso se aplique lo previsto en el inciso b del mismo art. 7, corresponde citar lo que el mismo establece: *"b) En los casos 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 (2/3) 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 a un tercio (1/3) de su mínimo legal..."*

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Tampoco puede pretender que se aplique lo establecido en dicho inciso atento a que para ello, el agente debió solicitar la adhesión al régimen, formalizando un plan de pagos, ya sea de contado o en cuotas, durante la vigencia del mismo, conforme lo establece el art. 14 del mismo. Por lo tanto para que cualquier contribuyente y/o responsable pueda gozar los beneficios previstos en los regímenes excepcionales de planes de pago, debe solicitar formalmente la adhesión al mismo y abonar en consecuencia; no puede el Fisco imponer una reducción sin que la misma haya sido solicitada por el contribuyente y/o responsable que tiene voluntad de cancelar la multa en cuestión.

En relación con el agravio de ausencia de tipicidad en su conducta por ser inconstitucional el régimen de percepción, cabe tener en cuenta lo establecido por el art. 161 del CTP, que reza: *"El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que hayan declarado la inconstitucionalidad de dicha norma"*.

Corresponde analizar el accionar del apelante, el cual no puede ahora pretender la declaración de inconstitucionalidad del régimen, ya que vulnera la teoría de los actos propios. Andreani Logística S.A. se inscribió como agente de percepción el 15/11/2002 y desde esa fecha el apelante se desempeña en esa función, sin haber impugnado la designación ni haberse opuesto a las obligaciones que dicha designación conllevaban. Estamos frente a actos inequívocos del agente al haber percibido a sus clientes en las ventas que realizaba, siempre que encuadraran en las disposiciones de la Resolución General N° 86/00.

Esta conducta generó en el Fisco la convicción de que Andreani Logística S.A. se encontraba cumpliendo sus obligaciones y que de esa manera lo seguiría haciendo.

Sin embargo, en esta oportunidad y luego de transcurridos casi 20 años de actuar de una manera pretende que este Tribunal declare que es inconstitucional el régimen de percepción, considerando, repito, luego de casi 20 años, que ahora no debe cumplir con sus obligaciones como agente porque ello vulnera principios constitucionales.

Respecto del elemento subjetivo del tipo infraccional para que la acción punible se materialice es necesario que la omisión se concrete en los hechos, es decir, que

se encuentre debidamente consumada y la conducta que la tipifica perfectamente exteriorizada, situación que ha sido corroborada en el presente caso respecto de los períodos mensuales 03 a 12/2017.

En el mencionado art. 85, el elemento subjetivo está dado por el accionar culposo o negligente del agente que realizó la presentación inexacta de las declaraciones juradas.

Por último en relación con la adecuación del quantum de la multa, la base tomada para el cálculo de la misma es correcta, ya que como consta en la planilla anexa de fs. 176/178, surge manifiesto que se conforma por la diferencia entre el impuesto que fuera determinado en su calidad de agente de percepción del impuesto sobre los Ingresos Brutos y el importe que fuera por él declarado oportunamente. Esa diferencia arroja un total de \$1.235.666,13. La graduación de la sanción vigente al momento del vencimiento de los periodos mensuales sancionados, era del 50% al 100% del monto omitido, y el Fisco dentro de los parámetros establecido por la norma aplicó la sanción de multa, explicando las razones de dicha decisión; razón por la que no debe ser atendido este último agravio del apelante.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: 1) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por ANDREANI LOGISTICA S.A., C.U.I.T. 30-69801114-5, en contra de la Resolución M 2996/19 de fecha 03/12/2019 emitida por la Dirección General de Rentas, por la configuración de la infracción del art. 85 del CTP respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, períodos mensuales 03 a 12/2017. En consecuencia CONFIRMAR la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden. 2) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo:

I. Comparto y adhiero a las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante Dr. José Alberto León, en lo que refiere a los antecedentes de autos, formulo disidencia respecto a la aplicación de la condonación establecida en Ley 8873 artículo 7 inc) c, y posterior resolución del caso, en mérito a los fundamentos que se expondrán en el apartado siguiente de éste voto.

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

II. De los antecedentes de autos, se advierte que el caso aquí debatido encuadra en la condonación establecida por la Ley 8873 artículo 7 inc c) primer párrafo, el cual establecía lo siguiente: *“En los casos en que el sujeto haya incurrido en alguna de las conductas tipificadas en los arts. 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, quedará liberado de la sanción de multa respectiva siempre que cumplimente la obligación tributaria formal o material omitida, susceptible de cumplimiento”*.

Analizando el apartado antes mencionado, concluimos que el presente caso cumple todas las condiciones indicadas en el mismo para que resulte procedente. En primer lugar, se trata de una multa por aplicación del artículo 85 del C.T.P.; en segundo lugar, el acogimiento al plan de Facilidades de Pago se efectuó el día 12/12/2018, con anterioridad a la notificación de instrucción de Sumario, la cual se realizó recién el día 08/03/2019; y por último con respecto a que se *“cumplimente la obligación tributaria formal o material omitida, susceptible de cumplimiento”* se observa que esta condición, además de verse cumplimentada con la adhesión al régimen de facilidades, es reconocida por la propia DGR, al exponer con la emisión del Acta de Deuda N° A 3257-2018 que el monto de la determinación de oficio de los periodos fiscales 2016 y 2017 correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción asciende a la suma de \$ 0,00 (Pesos Cero con 00/100) fs, 167 del expte N° 30118-376-D-2018.

Por lo expuesto, concluyo que corresponde HACER LUGAR al Recurso de apelación Interpuesto por ANDREANI LOGISTICA S.A. C.U.I.T. N° 30-69801114-5 contra la Resolución N° M 2996/19 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 03/12/2019 por aplicación del artículo 7 inc. c) primer párrafo de la Ley N° 8873, y en consecuencia DEJAR SIN EFECTO el Sumario N° M 3257-2018 que aplica una multa de \$1.235.666,13 (Pesos Un Millón Doscientos Treinta y Cinco Mil Seiscientos Sesenta y Seis con 13/100) conforme artículo 85 del C.T.P., todo ello en mérito a las razones expuestas en los considerandos que anteceden. Así voto.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José A. León, vota en igual sentido.

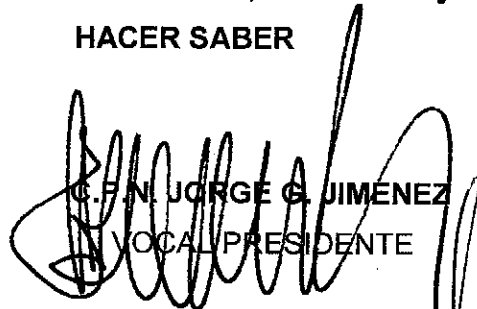
Por ello:

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1- **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **ANDREANI LOGISTICA S.A., C.U.I.T. 30-69801114-5**, en contra de la Resolución M 2996/19 de fecha 03/12/2019 emitida por la Dirección General de Rentas, por la configuración de la infracción del art. 85 del CTP respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, períodos mensuales 03 a 12/2017. En consecuencia **CONFIRMAR** la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.

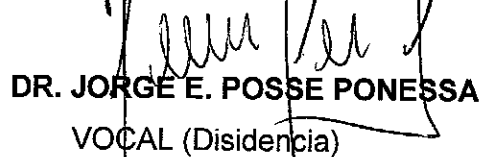
2- **REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**
HACER SABER



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE

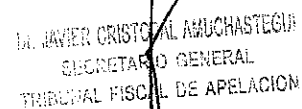


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (Disidencia)

ANTE MÍ



DR. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

