

SENTENCIA N° 5 /2023

Expte. N° 283/926-2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 7... días del mes de FEBRERO de 2023, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "**SANCHEZ REPUESTOS S.A. S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 283/926-2021 (Expte. DGR N° 5234/376-D-2021) y;

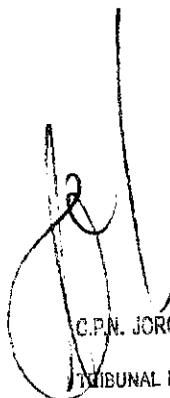
El sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.-

El **Dr. José Alberto León** dijo:

I. Que a fojas 85/87 del Expte. DGR N° 5234/376/D/2021 el Dr. José Agustín Sánchez en su carácter de apoderado de **SANCHEZ REPUESTOS S.A.**, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 2488/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 14.07.2021 obrante a fs. 83 del expte. mencionado. La Resolución N° M 2488/21 resuelve: "1°.- **NO HACER LUGAR** al descargo interpuesto por el contribuyente respecto del sumario instruido N° S/1002/2021, en virtud de las razones expuestas en los considerandos de la presente Resolución; 2°.-**APLICAR** al contribuyente **SANCHEZ REPUESTOS S.A., C.U.I.T. N° 30-64175829-5**, una multa de \$ **21.931,77 (Pesos Veintiún Mil Novecientos Treinta y Uno con 77/100)** por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, anticipos 02 a 04, 06 a 09 y 12/2019, 01 a 04, 06, 07 y 09/2020 del impuesto sobre los Ingresos Brutos, Régimen Convenio Multilateral...".

El contribuyente en su Recurso presentado el 13.08.2020 a fs. 85/87 del Expte. N° 5234-376-D-2021 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

El recurrente manifiesta que en el caso de autos no hubo omisión en el pago de impuestos, sino error excusable, toda vez que las retenciones, percepciones y recaudaciones bancarias computadas en los anticipos en cuestión del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Régimen del convenio Multilateral, no fueron consideradas en las declaraciones juradas de las otras jurisdicciones.



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

Considera que la sanción aplicada resulta desproporcionada, irracional y confiscatoria, conforme a la jurisprudencia que transcribe, y que por ello corresponde decretar la nulidad de la resolución apelada.

Ofrece prueba documental que en copia simple manifiesta aportar y solicita se haga lugar al recurso presentado.

II. La Dirección General de Rentas, en fojas 1/3 del Expte. N° 283/926-2021, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

La conducta descrita por el art. 85° del Código Tributario Provincial se verifica en el caso de marras, toda vez que conforme se expresara en la resolución recurrida, la regularización de la deuda se efectuó en virtud de acción de la fiscalización llevada a cabo mediante requerimiento F. 6005/E N° 2021-00000417 notificado en fecha 02/03/2021.

En cuanto a la causal de error excusable, reitera lo expresado en la Resolución recurrida, al consignar que en el caso de marras el elemento subjetivo requerido para la configuración de la conducta reprimida en el art. 85° del Código Tributario Provincial se encuentra dado por el accionar culposo o negligente del contribuyente que incumplió la obligación de presentación de las Declaraciones Juradas en cuestión en forma exacta, máxime cuando dicho incumpliendo ha sido reconocido por el mismo en su descargo.

En lo que atañe al monto de la multa aplicada que el recurrente considera desproporcionado, cabe destacar que conforme al artículo 75° del Código Tributario Provincial y a que la graduación de las multas es una facultad conferida al Director General de Rentas, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada.

Por ello, entiende que corresponde No Hacer Lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N° M 2488/21 de fecha 14.07.2021, confirmando la misma.

III. A fojas 10 del Expte. N° 283/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria N° 204/2022 de fecha 31.10.2022 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. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° M 2488/21 de fecha 14.07.2021, resulta ajustada a derecho.

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 artículo 85° Código Tributario Provincial, en su texto vigente al momento de la comisión de la infracción, establecía que: *“El que omitiera el pago de impuestos y/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 del cien por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente...”*.

Sentado el marco normativo, cabe analizar los hechos, en la disposición de instrucción de sumario, obrante a fs. 54/55 Expediente N° 5234/376/D/2021 (DGR), se detalla que de la verificación llevada a cabo mediante Requerimiento F. 6005/E N° 2021-00000417 notificado en fecha 02/03/2021, a los efectos de constatar el cumplimiento dado a sus obligaciones tributarias a cargo de la DGR, se detectó la omisión de pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, por ser inexacta la presentación de las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos 02 a 04, 06 a 09, 12/2019, 01 a 04, 06, 07 y 09/2020 en la suma total que asciende a \$21.931,77 (Pesos Veintiún Mil Novecientos Treinta y Uno con 77/100).

En consecuencia, tal como surge del descargo presentado oportunamente, el contribuyente sostiene que la inexactitud en las Declaraciones Juradas se debió a un error excusable por lo que procedió a rectificar las mismas.

No obstante ello, cabe aclarar al contribuyente que para que el error sea excusable deben darse *“...una serie de circunstancias atendibles que han acompañado o precedido el hecho ilícito tributario, y que por una u otra causa han impedido la debida comprensión de que la acción u omisión contrariaban el precepto jurídico tributario, perjudicando consiguientemente al Fisco.”* (Tratado de Tributación” tomo I, vol. 2, parte VI “Derecho Tributario Penal”, pag. 468 – Ed. Astrea 2003.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

El error excusable debe surgir de una situación en la cual, quien la invoca procedió con la prudencia debida que se exige en el caso particular, y pese a ello incurre en error. En el caso en cuestión, no resulta viable tal invocación, por cuanto no puede presumirse su ignorancia.

Para que la acción punible se materialice, es necesario que la omisión de pago por presentación de declaraciones juradas inexactas se concrete en los hechos, es decir se encuentra debidamente consumada y la conducta que la tipifica, perfectamente exteriorizada. En este sentido, resulta un elemento fundamental el accionar concreto de la DGR tendiente a lograr la recaudación de las sumas pertinentes, a los efectos de que puedan darse las condiciones para que se configure el tipo infraccional.

En materia tributaria, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario, se produce una inversión de la carga de la prueba, siendo el contribuyente quien debe acreditar la ausencia del elemento subjetivo (culpa) de la figura infraccional.

En el presente caso, el contribuyente no logra desestimar la imputación.

Por lo expuesto, no existe sustento fáctico ni jurídico para hacer lugar a la invocación por parte del contribuyente del error excusable.

En consecuencia, se hizo una relación concreta de la conducta en que incurrió y de la sanción aplicada, cuando dicha conducta surge sin hesitación alguna del presente expediente y se encuentra contemplada por la normativa vigente que en este caso se aplica.

Respecto al monto de la multa aplicada, el artículo 75 del Código Tributario Provincial dispone: *“Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas...la graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con la culpa o dolo del infractor.”*

Teniendo en cuenta la naturaleza y la gravedad de la infracción cometida y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al Director General de Rentas, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada que fue establecida dentro de los límites legales vigentes.

En este sentido, resulta apropiado mencionar un fallo de la Corte Suprema de Justicia Nacional – de fecha 08/06/1993 en la causa “Kill Producciones Gráficas S.R.L. s/ apelación de clausura –T316 – pág. 1239, en el cual nuestro más alto tribunal expresó “La graduación de las sanciones pertenece, en principio, al

ámbito de las facultades discrecionales del órgano administrativo y son sólo revisables por la justicia en los supuestos de ilegitimidad o arbitrariedad manifiesta. La descripción del hecho punible que se otorga a la Administración Pública debe ser realizado dentro del ejercicio legítimo de la potestad reglamentaria discernida por el artículo 86, ahora 99, inciso 2) de la C.N.. Sin embargo, estas facultades que la habilitan para establecer condiciones, requisitos, limitaciones o distinciones que, aún cuando no hayan sido contemplados por el legislador de manera expresa, cuando se ajusten al espíritu de la norma reglamentado, o sirvan razonablemente, a la finalidad esencial que ello persigue, son parte integrante de la Ley reglamentada y tienen la misma validez y eficacia que la propia ley.”

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: 1°: NO HACER LUGAR al recurso de apelación presentado por el contribuyente SANCHEZ REPUESTOS S.A., C.U.I.T. N° 30-64175829-5, en contra de la Resolución N° M 2488/21 de fecha 14.07.2021, y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$ 21.931,77 (Pesos Veintiún Mil Novecientos Treinta y Uno con 77/100) , por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, anticipos 02 a 04, 06 a 09 y 12/2019, 01 a 04, 06, 07 y 09/2020 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Convenio Multilateral, en atención a lo considerado.

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

Así lo propongo.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.  
Por ello,

### EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

#### RESUELVE:

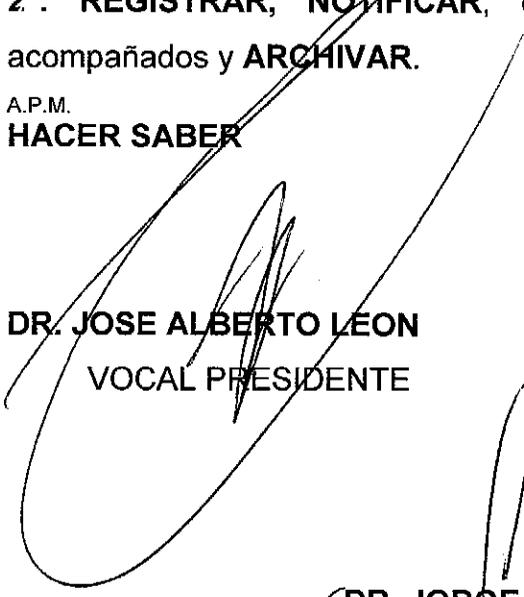
1°: NO HACER LUGAR al recurso de apelación presentado por el contribuyente SANCHEZ REPUESTOS S.A., C.U.I.T. N° 30-64175829-5, en contra de la

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

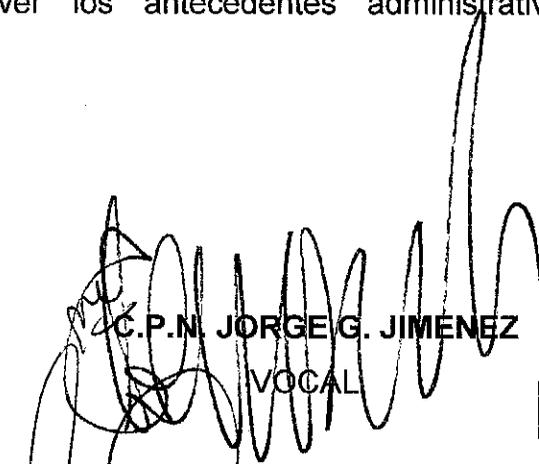
Resolución N° M 2488/21 de fecha 14.07.2021, y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$ 21.931,77 (Pesos Veintiún Mil Novecientos Treinta y Uno con 77/100) , por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, anticipos 02 a 04, 06 a 09 y 12/2019, 01 a 04, 06, 07 y 09/2020 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Convenio Multilateral, en atención a lo considerado.

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

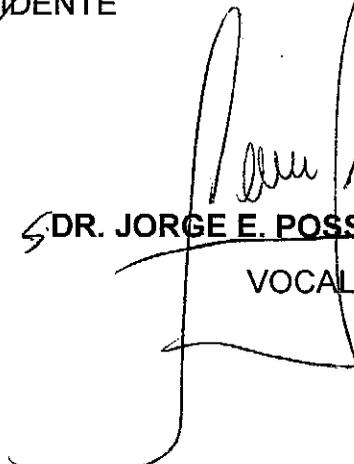
A.P.M.  
**HACER SABER**



**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL PRESIDENTE



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



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

**ANTE MI**



**DR. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION