

SENTENCIA N°: 102/2023

Expte. N°: 234/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 27 días del mes de JUNIO de 2023, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), a fin de resolver la causa caratulada: "**ANTONIO LUQUIN S.A.C.I.F.I. S/ RECURSO DE APELACIÓN**", Expediente Nro. 234/926/2021 (Expte. DGR Nro. 12767/376/D/2020) 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. 115/116 del Expte. N° 12767/376/D/2020-, contra la Resolución N° M 1752/21 -fs. 112/113- de la Dirección General de Rentas, de fecha 27/05/2021. La misma resuelve NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por el contribuyente contra el Sumario N° S/456/2021 y APLICAR a ANTONIO LUQUIN S.A.C.I.F.I., CUIT N° 30-52555824-6, una multa de \$3.958.092,36 (pesos tres millones novecientos cincuenta y ocho mil noventa y dos con 36/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 85 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, anticipos 01/2018 a 12/2018 y 01/2019 a 12/2019.

El apelante funda su recurso bajo la consideración de los agravios que a continuación se exponen:

I.1.) Que la resolución recurrida resulta nula ya que la D.G.R. dispuso la aplicación de una sanción sin haber abierto a prueba la causa, ignorando la documentación ofrecida en etapas precedentes.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Sostiene así que se ha vulnerado su derecho a defensa pues con la prueba ofrecida se podría haber demostrado la excusabilidad del error por el cual se lo sanciona.

I.2.) Que la presunción de error excusable se verifica en su accionar ya que las retenciones, percepciones y recaudaciones bancarias computadas en exceso en las declaraciones juradas presentadas al organismo fiscal de la Provincia de Tucumán no fueron consideradas en las restantes jurisdicciones.

Simplemente se trató de un error en la carga sin que existiera una intención deliberada de tributar menos en Tucumán.

Por lo expuesto, no podría considerarse que su conducta conlleve necesariamente la configuración de la infracción del art. 85 del Código Tributario Provincial.

I.3.) Que cuando advirtió que las declaraciones juradas presentaban errores en su conformación, procedió a rectificarlas y a ingresar el importe mediante el acogimiento a la Ley N° 8873 de facilidades de pago, dando lugar a un cumplimiento espontáneo, demostrando así la intención de subsanar el error incurrido, sin que haya existido interpelación fiscal alguna.

II.- A fs. 1/4 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.

Funda sus argumentos en las siguientes consideraciones:

II.1.) Que corresponde rechazar la nulidad impetrada ya que no procede la nulidad por la nulidad misma en la medida que el agraviado pudo alegar y probar lo aducido, resguardándose de esa forma su derecho de defensa.

Advierte que en el caso de marras el recurrente tomó conocimiento de la sanción impuesta y tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de defensa conforme lo previsto en los art. 123 y 127 del Código Tributario Provincial, así como expresar sus agravios mediante el pertinente descargo.

Por ello, no se advierte en el caso de marras afectación alguna a su derecho de defensa, por lo que el planteo de nulidad debe ser rechazado por improcedente.

II.2.) Que la conducta descrita por el art. 85 del Código Tributario Provincial ha sido reconocida expresamente por el contribuyente al haber presentado con



posteridad al inicio de la inspección las declaraciones juradas conforme el criterio sostenido por la autoridad fiscal.

La acción del recurrente de presentar declaraciones juradas rectificativas, no hace más que demostrar que las imputaciones efectuadas resultan ser adecuadas a derecho, por lo que devienen improcedentes los planteos efectuados por el apelante.

II.3.) Que la formalización del Plan de Pagos Tipo 1329 N° 213116, de fecha 22/09/2020, no exime al contribuyente de la aplicación la sanción prevista, por haber sido formalizado con posteridad a la verificación impositiva llevada a cabo mediante Orden de Inspección N° 201901876, de fecha 28/11/2019.

III.- A fs. 11 del Expte. 234/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria N° 288/21 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.

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 emitir opinión:

IV.1.) El apelante aduce la nulidad de la resolución recurrida ya que la D.G.R. dispuso la aplicación de una sanción sin haber abierto a prueba la causa, ignorando los documentos ofrecidos en etapas precedentes.


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 subsanado, por lo que no podrá declararse nulo un acto irregular, 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 la resolución dictada por la Autoridad de Aplicación 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.



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

La resolución emitida por la Autoridad de Aplicación cumple con todos los requisitos previstos en el Código Tributario Provincial.

De la lectura de la resolución se desprende claramente y en detalle la situación de hecho tenida en cuenta a los fines de la determinación practicada. También se encuentran definidas con claridad las normas legales en las que el Fisco provincial se basó para establecer la resolución atacada.

Por su parte, la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido: "(...) *En tales condiciones, el defecto en el trámite del procedimiento administrativo señalado por el recurrente, no es idóneo, por sí mismo, para configurar un vicio de tal entidad como para afectar la validez del acto determinativo del impuesto. Por otra parte, en reiteradas oportunidades este Tribunal ha sostenido que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 267:393; 273:134), de modo que, al haber tenido la oportunidad de contestar con toda amplitud de debate los cargos formulados, corresponde concluir que no resultan atendibles los planteos de la impugnante (Fallos: 247:52) (...)*" (C.S.J.N., Sentencia del 12 de abril de 2011, en autos: "Hidroinvest S.A. (TF 19.366-I) c/ D.G.I.").

Cabe aclarar que en la instancia apelatoria el recurrente dispuso de la oportunidad de ofrecer y producir la prueba oportunamente ofrecida en la instancia anterior –ello conforme lo dispuesto por el art. 134 del C.T.P.–, no habiendo ofrecido prueba alguna que permita dilucidar la controversia.

Atento a esto, el acto administrativo atacado se encuentra ajustado a derecho, resultando improcedente la nulidad planteada por el apelante.

IV.2.) El recurrente alega que la presunción de error excusable se verifica en su accionar ya que las retenciones, percepciones y recaudaciones bancarias computadas en exceso en las declaraciones juradas presentadas al organismo fiscal de la Provincia de Tucumán no fueron consideradas en las restantes jurisdicciones.

Al respecto, el art. 85 el Código Tributario Provincial establece que: "*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 del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, siempre que no*



*corresponda la aplicación del artículo 86 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención, percepción o recaudación que omitieran actuar como tales. (...)*".

En el caso de marras la conducta tipificada por la norma mencionada en el párrafo anterior se verifica en la determinación del crédito a favor del organismo fiscal con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, respecto a los anticipos 01/2018 a 12/2018 y 01/2019 a 12/2019.

Ello surge de la verificación impositiva dispuesta mediante Orden de Inspección N° 201901876 de fecha 28/11/2019.

Lo expuesto fue reconocido expresamente por el apelante al haber presentado con posterioridad al inicio de la inspección las correspondientes declaraciones juradas rectificativas del tributo reclamado por el organismo fiscal, de conformidad con el criterio sostenido por éste.

En el caso de maras, el elemento subjetivo requerido para la configuración de la conducta establecida en el art. 85 del Código Tributario Provincial se encuentra establecido por el accionar culposo del contribuyente que incumplió la obligación de presentar de manera cierta las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral.

Se entiende que hay error excusable cuando éste deviene por la complejidad de la cuestión debatida, por la diferencia de criterios interpretativos, de la doctrina e incluso de la jurisprudencia, o la inexistencia de normas claras cuya interpretación es dudosa.

La Corte sostuvo que *"(...) quien pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, o no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta (...)"*.

El criterio a aplicarse, es determinar si el error de que se trata, proviene de la culpa, imprudencia o supina ignorancia del que lo sufre. Si hay culpa, imprudencia o supina ignorancia del que lo sufre, su error será inexcusable; y, por el contrario, si ninguna de dichas circunstancias se presenta, será excusable.



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

No es viable el error excusable en la especie porque, por una parte, el error no es esencial, decisivo e inculpable además de no haber sido acreditado y, por el otro, la interpretación de la normativa en juego no es dudosa ni oscura

Por ello, habiéndose configurado en el caso de marras la conducta tipificada por la norma sancionatoria, y no existiendo en el caso de marras circunstancias que permitan determinar la existencia de error excusable en el actuar del apelante, no corresponde hacer lugar al planteo efectuado por éste.

IV.3.) El apelante alega que cuando advirtió que las declaraciones juradas presentaban errores en su conformación, procedió a rectificarlas y a ingresar el importe mediante el acogimiento a la Ley N° 8873 de facilidades de pago, dando lugar a un cumplimiento espontáneo, demostrando así la intención de subsanar el error incurrido, sin que haya existido interpelación fiscal alguna.

Cabe recordar lo dispuesto por el art. 91 del Código Tributario Provincial en cuanto dispone: *"Los contribuyentes, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con las excepciones que la ley determina en cada caso y en especial en lo referente al Impuesto de Sellos (...)"*.

En el caso de marras la adhesión del contribuyente al Plan de Pagos Tipo 1329 N° 213116, de fecha 22/09/2020, fue formalizado con posteridad a la verificación impositiva llevada a cabo mediante Orden de Inspección N° 201901876, de fecha 28/11/2019. Por ello, no puede entenderse que en el caso de marras haya un pago espontáneo del tributo por parte del recurrente, no cabiendo en autos la aplicación de lo dispuesto por el art. 91 del Código Tributario Provincial.

V.- Por ello, corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por ANTONIO LUQUIN S.A.C.I.F.I., CUIT N° 30-52555824-6, contra la Resolución N° M 1752/21, y en consecuencia CONFIRMAR la misma en base a lo dispuesto en el art. 85 del Código Tributario Provincial, correspondiente a los anticipos 01/2018 a 12/2018 y 01/2019 a 12/2019 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, por el monto de \$3.958.092,36 (pesos tres



millones novecientos cincuenta y ocho mil noventa y dos con 36/100) por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

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.

El señor vocal **Dr. José Alberto León** hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
RESUELVE:**

**1.- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por ANTONIO LUQUIN S.A.C.I.F.I., CUIT N° 30-52555824-6, contra la Resolución N° M 1752/21, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma en base a lo dispuesto en el art. 85 del Código Tributario Provincial, correspondiente a los anticipos 01/2018 a 12/2018 y 01/2019 a 12/2019 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, por el monto de \$3.958.092,36 (pesos tres millones novecientos cincuenta y ocho mil noventa y dos con 36/100) por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

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

**HACER SABER**  
S.S.



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

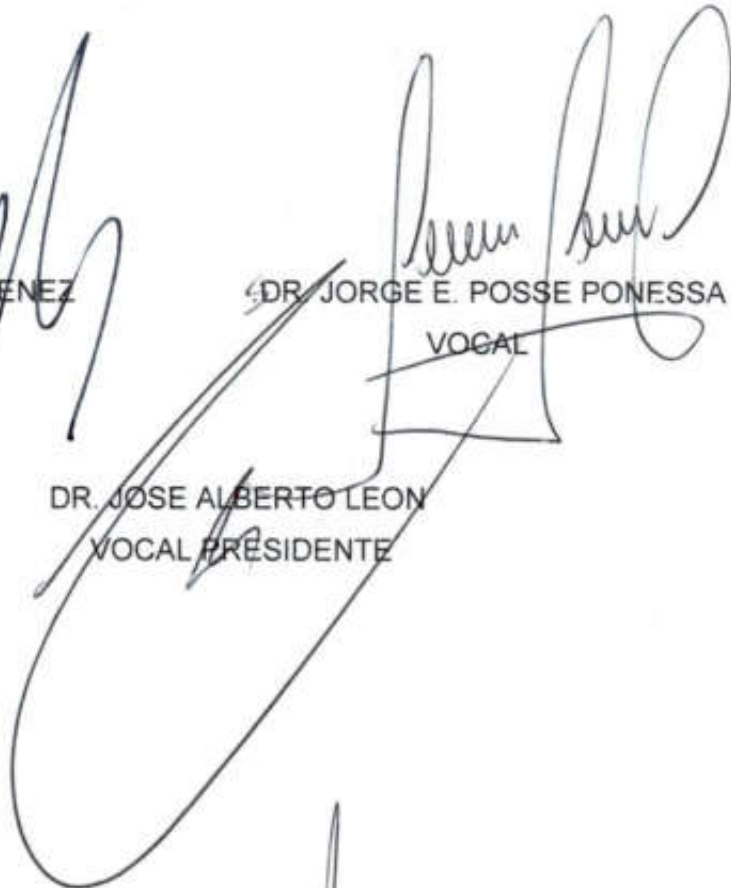


Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

  
C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ

  
Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION