

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los.....30.... días del mes de.....Junio.....de 2023, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente); Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal); C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado como "**COMPAÑÍA AGRARIA SAN JOSE S.A S/ RECURSO DE APELACION**" Expte. Nro. 132/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 5408/376/D/2019).-

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.-

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

I. A fojas 147/148 del expediente N° 5408/376/D/2019, Patricio Santiago Buffo, presidente de **COMPAÑÍA AGRARIA SAN JOSE S.A**, CUIT N° 30-67536595-0, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 566/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 25/02/2021 obrante a fs.144 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al contribuyente una multa de \$130.984,75 (Pesos Ciento Treinta Mil Novecientos Ochenta y Cuatro con 75/100), equivalente al cincuenta por ciento (50%) de las obligaciones tributarias omitidas correspondientes a los anticipos 07,08 y 11/2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Régimen de Convenio Multilateral, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85 del Código Tributario Provincial. El apelante sostiene que, la D.G.R pretende aplicarle tamaña multa a su representada por considerar una presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 85 del C.T.P, por la supuesta omisión en el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral originada en la presentación inexacta de las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos 07, 08 y 11 de 2018.

Exterioriza que los periodos reclamados por el Fisco se encuentran comprendidos en un Plan de Facilidades, vigente, identificado con el N° 1329/207892 de fecha



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



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

26/08/2020, motivo por el cual manifiesta que no estaría omitiendo ni falseando información alguna, mucho menos perjudicando al erario público. Por lo tanto, la conducta de su representada no deja entrever la más mínima sospecha de omisión de pago del impuesto.

Manifiesta que el Plan de Facilidades de pago N° 1329/207892 de fecha 26/08/20220, surge de una reformulación de dos planes anteriores: A) Plan N° 472/140851 de fecha 27/02/2019 y B) Plan N° 1329/127923 de fecha 15/04/2019. Explica que se rectificaron las DDJJ del Impuesto en cuestión de manera espontánea y voluntaria, cumpliendo con las obligaciones fiscales, gozando de los beneficios de condonación de sanciones y multas, establecidos en los Planes de Pago adheridos. Cita y transcribe el artículo 85 del C.T.P, y el artículo 7 inc. C de la Ley 8.873, restablecida por la Ley 9.167

Alega que al presente caso se le debe aplicar el principio de la ley penal más benigna, debido a la naturaleza jurídica de las sanciones tributarias, y los beneficios otorgados por la Ley 8.873. Sostiene que la supuesta sanción que pretende aplicar el Fisco ha quedado condonada. Cita jurisprudencia al respecto.

Agrega que se trata de un cumplimiento unilateral, espontaneo y voluntario de las obligaciones, satisfaciendo integralmente las consecuencias producidas por el supuesto hecho ilícito. Cita y transcribe el artículo 59 del Código Penal, y doctrina respecto de la reparación integral del daño. Manifiesta que son de aplicación al presente caso los principios generales en materia punitiva, en virtud del artículo 69 del C.T.P.

Sostiene que el bien jurídico tutelado en el artículo 85 del C.T.P es la recaudación del Fisco, y que en este caso en particular no se vio afectada en absoluto. Ya que exteriorizó el impuesto a pagar rectificando voluntariamente las DDJJ del impuesto en cuestión, y se adhirió a un plan de facilidades de pago para cancelar las obligaciones correspondientes, realizando de esta manera una reparación integral del daño que podría haber causado a las arcas fiscales.

Solicita se haga lugar al recurso y se revoque la resolución apelada.

II. Que a fojas 162/166 del Expte. N° 5408/376/D/2019 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el art. 148 C.T.P. Sostiene que, el apelante con el fin de liberarse de la sanción de multa aplicada, pretende continuar con los beneficios otorgados por la Ley 8.873 restablecida por

la Ley 9.167, que establece un régimen excepcional de Facilidades de Pagos, al cual el apelante renunció voluntariamente, para acogerse a otro régimen que se estableció mediante una Ley diferente N° 9.236, que no contempla el beneficio en cuestión.

Expresa que ante un exhaustivo análisis del caso, se establece que ante la Inspección llevada a cabo por la D.G.R, se determinó un monto a ingresar por el contribuyente del impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, por lo cual solicitó un Plan de Facilidades de Pago a través de la Resolución N° 012/ME en fecha 27/02/2019, Tipo 472, N° 140851, del cual abonó una cuota, refinanciando en fecha 15/04/20219 el monto adeudado de la anterior refinanciación, mediante el régimen de la Ley 9.167 que restablecida la vigencia de la Ley 8.873, a través de un Plan de Pagos Tipo 1329, N° 127923, luego renunciando al mismo para finalmente solicitar en fecha 26/08/2020 por el saldo adeudado, un nuevo Plan de Pagos bajo el régimen de la Ley 9.236, Tipo 1329, N° 207892 que si bien restablecía la vigencia de la Ley 8.873, no otorgaba beneficio alguno de liberación para las sanciones o multas aplicadas.

Manifiesta que los términos de la norma que rige el Plan de Facilidades de Pagos, al cual esta adherido el apelante, no prevé, la aplicación del beneficio que solicita en su pretensión.

Cita el artículo 7 inc. C de la Ley N° 8.873, restablecida su vigencia por la Ley 9.167 y por la Ley 9.236.

Agrega que del análisis de las actuaciones no se constató ni tampoco surge de las constancias de autos que el apelante haya presentado el acogimiento en los términos de la Ley 8.873 restablecida por la Ley 9.263 en las formas y procedimientos previstos, para acceder al beneficio de reducción de sanción previsto por el artículo 7 inc. C de dicha norma.

Se debe aclarar que el monto financiado y efectivamente pagado mediante los Planes de Pago referidos – Res 012/ME y Ley N° 9.167, que asciende a la suma de \$146.414,46 (Pesos Ciento Cuarenta y Seis Mil Cuatrocientos Catorce con 46/100), goza del beneficio de Liberación establecido en el artículo 7 inc. C de la Ley 9.167, por medio de la cual quedo restablecida la Ley N° 8.873.

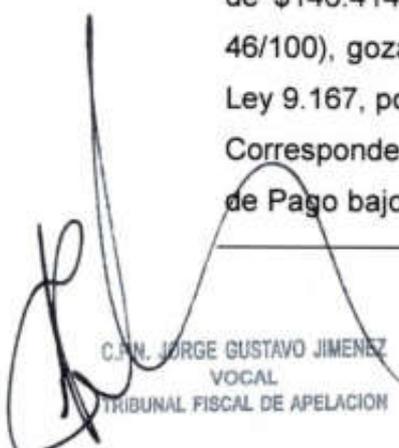
Corresponde que el saldo adeudado, el cual se encuentra refinanciado en el Plan de Pago bajo el régimen de la Ley 9.236, que asciende a la suma de \$115.555,04



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

(Pesos Ciento Quince Mil Quinientos Cincuenta y Cinco con 04/100), sea tomado como la nueva base para el cálculo de la multa a aplicar al apelante, el cual no goza de ningún beneficio de liberación de sanción.

En consecuencia, la D.G.R. confirma la sanción aplicada por la suma de \$57.777,52 (Pesos Cincuenta y Siete Mil Setecientos Setenta y Siete con 52/100), equivalente al 50% del monto mencionado ut supra.

Sostiene que respecto de ese monto, no resulta procedente la aplicación de la ley penal más benigna (Ley 9.167) pretendida por el apelante con fundamento en el artículo 68 del C.T.P.

Manifiesta que acreditado el elemento material en la conducta sancionada, cabe referirse al elemento subjetivo de la misma, esto es la culpa en su comisión.

Cita y transcribe el artículo 85 del C.T.P. al respecto.

Respecto del análisis de la pretensión del apelante, cabe rechazar de plano la aplicación supletoria del artículo 59 inc. 6 del Código Penal, toda vez que resultan normas específicas aplicables al caso en cuestión las disposiciones contenidas en el Código Tributario Provincial, por referirse a las infracciones y delito tributarios y no las del Código Penal, por referirse a los delitos y penas en general, por aplicación del principio general del Derecho de especialidad de las leyes, en el sentido de que la norma especial prevalece sobre la norma general.

Siguiendo este razonamiento, no procede la remisión al Código Penal pretendida por el apelante con fundamento en el artículo 69 del C.T.P., por cuanto a la fecha de la comisión de la infracción tributaria sancionada en autos no existía en nuestro digesto tributario vacío legal respecto al caso que plantea el encartado que justifique una remisión a las normas del Código Penal, por cuanto el artículo 91 es la norma específica que preveía la situación en análisis, cual es la reparación del daño o pago voluntario de la obligación reclamada. Cita y transcribe dicho artículo.

Agrega que en el caso de autos, regularizó su situación a consecuencia del inicio de la Orden de Inspección N° 201900085 de fecha 13/02/2019 efectuada por la D.G.R., por lo que no resulta de aplicación el beneficio previsto en el artículo 91 del C.T.P.

La Dirección General de Rentas entiende que corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente

COMPANÍA AGRARIA SAN JOSE S.A, en contra de la Resolución M 566/21, debiendo confirmarse la misma con las modificaciones determinadas.

III. A fs. 16 del expediente N° 132/926/2021 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa 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 en su traslado, y los fundamentos exhibidos en la resolución atacada N° M 566/21 de fecha 25/02/2021, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta de COMPANÍA AGRARIA SAN JOSE S.A, en el artículo 85° del C.T.P. y si la Resolución dictada es conforme a derecho.

Comenzaré analizando la Resolución N° M 566/21, mediante la cual, la D.G.R dispone aplicar al apelante una multa de \$130.984,75 (Pesos Ciento Treinta Mil Novecientos Ochenta y Cuatro con 75/100), equivalente al cincuenta por ciento (50%) de las obligaciones tributarias omitidas correspondientes a los anticipos 07,08 y 11/2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Régimen de Convenio Multilateral, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85 del Código Tributario Provincial.

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 Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (LEY N° 9660 – BO (Tucumán): 26/12/2022) en su artículo 85 establece: *"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 graduable entre el 10% (diez por ciento) y el 100% (ciento por ciento) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención, percepción o recaudación que omitieran actuar como tales.*

Asimismo, los agentes de retención, percepción o recaudación que, habiendo actuado como tales, procedan a ingresar el monto retenido, percibido o recaudado son más sus intereses luego de operado su vencimiento, y siempre que tales

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

sujetos no se hubieren acogido al beneficio previsto en el Art. 91, serán reprimidos con una multa graduable entre el 55% (cincuenta y cinco por ciento) y el 100% (ciento por ciento) del gravamen no ingresado oportunamente.(...).

La infracción endilgada al apelante se configura, en la omisión de pago por presentación inexacta de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen Convenio Multilateral, correspondiente a los anticipos 07, 08 y 11/2018.

Conforme surge del expediente 5408/376/D/2019, la D.G.R verifico a través de Orden de Inspección N° 201900085, F.6002/0, de fecha 13/02/2019, que el contribuyente COMPAÑÍA AGRARIA SAN JOSE S.A, CUIT N° 30-67536595-0, presentó DDJJ rectificativas en el Impuesto sobre los Ingreso Brutos Convenio Multilateral correspondiente a los anticipos mensuales 07, 09 y 11/2018, reconociendo los ajustes determinados por las diferencias detectadas a la aplicación de alícuotas incorrectas, y que por los saldos se adhirió en fecha 27/02/2019, a un Plan de Facilidades de Pago a través de la Resolución N° 012/ME, Tipo 472, N° 140851, de 36 cuotas, de las cuales abonó solo una cuota. En fecha 15/04/2019 refinanció el monto adeudado del anterior plan de pagos, mediante un Plan de Pagos Tipo 1329, N° 127923, de 36 cuotas, bajo el régimen de la Ley 9.167 que restablecía la vigencia de la Ley 8.873, al que luego renunció. Finalmente en fecha 26/08/2020 solicitó por el saldo adeudado, un nuevo Plan de Pagos bajo el régimen de la Ley 9.236, Tipo 1329, N° 207892 también de 36 cuotas.

El artículo 7 inc. C de la Ley 9.236, restablecida la Ley N° 8.873 establece: *"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, las sanciones de multas respectivas quedarán reducidas –siempre que cumplimente la obligación formal o material omitida, susceptible de cumplimiento de la siguiente manera: 1. Art. 82: al treinta y cinco por ciento (35%) de su mínimo legal. 2. Art. 85: al veinticinco por ciento (25%) de su mínimo legal (...)"*.

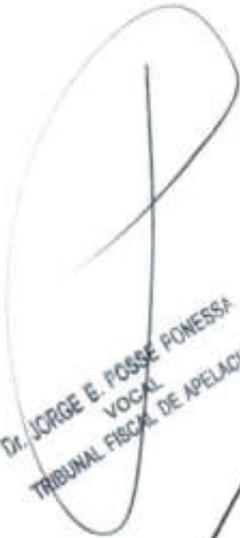
Si bien el apelante constituye el Plan de Pagos antes de la Instrucción de Sumario, no surge del análisis de las presentes actuaciones que haya presentado el acogimiento en los términos de la Ley 8.873 restablecida por la Ley 9.236, y en las formas y procedimientos previstos por el artículo 7 inc. C, entre ellos el reconocimiento de la multa en cuestión. Teniendo en cuenta que el acogimiento a dicha ley no opera de oficio sino a solicitud de parte, el beneficio de reducción de la sanción no corresponde en el presente caso.

Respecto al Plan de Pagos bajo el régimen de la Ley 9.236, cabe destacar que al contestar el traslado dispuesto en el art. 148 del C.T.P., la D.G.R modifica la multa aplicada a COMPAÑÍA AGRARIA SAN JOSE, tomando como nueva base para el cálculo de la multa el saldo adeudado y refinanciado en este último Plan de Pagos, que asciende a la suma de \$115.555,04 (Pesos Ciento Quince Mil Quinientos Cincuenta y Cinco con 04/100), y aplica una multa de \$57.777,52 (Pesos Cincuenta y Siete Mil Setecientos Setenta y Siete con 52/100), equivalente al 50% del monto refinanciado.

Teniendo en cuenta ello pasaré a analizar los agravios expuestos por el apelante. En primer lugar, cabe aclarar al apelante que, el cumplimiento de la total obligación tributaria omitida (anticipos 07, 08 y 11 de 2018), recién se materializará con el último pago parcial que realice del último de los tres planes de facilidades de pago que conformó, por lo que no puede decir que ha cumplido con la obligación tributaria omitida.

En segundo lugar, respecto al elemento subjetivo de la omisión de pago, se encuentra dada por el accionar culposo o negligente del contribuyente que realizó en este caso, la presentación inexacta de las declaraciones juradas. Dicha omisión se encuentra debidamente consumada y la conducta tipificada por el art. 85 del C.T.P, perfectamente exteriorizada en el presente caso, respecto de la obligación tributaria omitida.

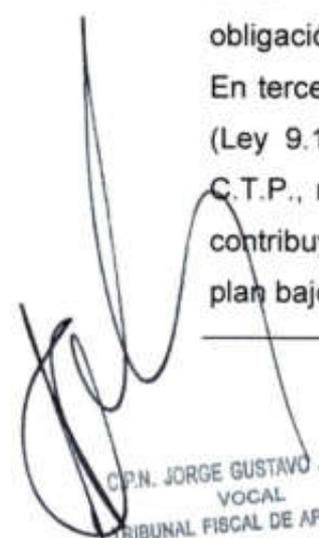
En tercer lugar, no resulta procedente la aplicación de la ley penal más benigna (Ley 9.167) pretendida por el apelante con fundamento en el artículo 68 del C.T.P., respecto del monto de la multa reformulada por la D.G.R, por cuando el contribuyente de manera voluntaria renunció al plan anterior y adhirió al nuevo plan bajo una ley posterior (Ley 9.236).



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

En cuarto lugar, respecto de la pretensión del apelante, cabe rechazar de plano la aplicación supletoria del artículo 59 inc. 6 del Código Penal, toda vez que resultan normas específicas aplicables al caso en cuestión las disposiciones contenidas en el Código Tributario Provincial, por referirse a las infracciones y delito tributarios y no las del Código Penal, (refiere a delitos y penas en general), por aplicación del principio general del Derecho de especialidad de las leyes, en el sentido de que la norma especial prevalece sobre la norma general.

Siguiendo este razonamiento, no procede la remisión al Código Penal pretendida por el apelante con fundamento en el artículo 69 del C.T.P, por cuanto a la fecha de la comisión de la infracción tributaria sancionada en autos no existía en nuestro digesto tributario vacío legal respecto al caso que plantea el encartado que justifique una remisión a las normas del Código Penal. El artículo 91 es la norma específica que preveía la situación en análisis, cual es la reparación del daño o pago voluntario de la obligación reclamada. El mismo art. 91 del C.T.P establece: *"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"*. Teniendo en cuenta que la adhesión al primer plan de pago por parte del contribuyente fue a raíz de la verificación realizada por la D.G.R en fecha 13/02/2019, a través de Orden de Inspección N° 201900085, tampoco corresponde la aplicación de los beneficios previstos en este artículo.

Teniendo en cuenta lo expuesto, considero que corresponde: HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente COMPAÑÍA AGRARIA SAN JOSE S.A, CUIT N° 30-67536595-0, en contra de la Resolución N° M 566/21, dictada con fecha de fecha 05/02/2021 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa con las modificaciones determinadas por la D.G.R que asciende a \$57.777,52 (Pesos Cincuenta y Siete Mil Setecientos Setenta y Siete

con 52/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del C.T.P.

Así lo propongo.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El **Dr. José Alberto León** dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

En merito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **COMPAÑÍA AGRARIA SAN JOSE S.A, CUIT N° 30-67536595-0**, en contra de la Resolución N° M 566/21, dictada con fecha de fecha 05/02/2021 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa con las modificaciones determinadas por la D.G.R que asciende a \$57.777,52 (Pesos Cincuenta y Siete Mil Setecientos Setenta y Siete con 52/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del C.T.P.

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

HACER SABER

A.S.B

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

DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION