

SENTENCIA N°: 164/2024

Expte. N°: 11/926/2024

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 25... días del mes de .....NOVIEMBRE..... de 2024 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente); C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal); Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **"MARLETT S.A." SI RECURSO DE APELACION**, Exptes. N° 11/926/2024 (Expte. D.G.R. N° 40735/1376/TW/2023) y N° 10/926/2024 (Expte. D.G.R. N° 40737/1376/TW/2023);

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 01/03 y 27/29 del Expte de cabecera, Patricio García Pinto, apoderado de MARLETT S.A, CUIT N° 30-71521765-8, interpone Recursos de Apelación en contra de las Resoluciones: A) N° M 244/24 de la Dirección General de Rentas, de fecha 10/01/2024 obrante a fs. 38 del Expte. D.G.R N° 40735/1376/TW/2023, y mediante la cual resuelve APLICAR al contribuyente una multa de \$196.830,00 (Pesos Ciento Noventa y Seis Mil Ochocientos Treinta), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 82° primer párrafo del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen Convenio Multilateral, anticipos 01 a 12/2019; 01 a 12/2020; 01 a 12/2021; 01 a 12/2022 y 01 a 04, 06/2023. B) N° M 243/24 de la Dirección General de Rentas, de fecha 10/01/2024 obrante a fs. 43 del Expte. D.G.R N° 40737/1376/TW/2023, y mediante la cual resuelve APLICAR al contribuyente una multa de \$18.120,00 (Pesos Dieciocho Mil Ciento Veinte), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 82° primer párrafo del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen Convenio Multilateral, Periodos Fiscales 2019, 2020, 2021, 2022.

En primer lugar, realizaré una aclaración respecto al contenido de los recursos interpuestos por el contribuyente. Teniendo en cuenta que los argumentos

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

exteriorizados son idénticos, difiriendo solamente al referirse a los anticipos y a los periodos fiscales, pero con idénticos argumentos, corresponde que los trate de manera conjunta.

El apelante en sus recursos, inicia narrando los antecedentes que derivaron en el dictado de las Resoluciones N° M 244/24 y M 243/24 de la D.G.R.

Manifiesta que la D.G.R rechazó los fundamentos esgrimidos en los respectivos descargos, y expone que el contribuyente habría presentado las DDJJ correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen Convenio Multilateral, por los anticipos 01 a 12/2019; 01 a 12/2020; 01 a 12/2021; 01 a 12/2022 y 01 a 04 y 06/2023, y la correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen Convenio Multilateral, de los periodos fiscales 2019, 2020, 2021 y 2022 mediante el sistema SI.FE.RE (Sistema Federal de Recaudación), Convenio Multilateral, lo que fue omitido o ignorado por la D.G.R.

Agrega además que cada anticipo, al igual que los periodos fiscales en cuestión, fueron abonados en tiempo y forma, situación que no puede desconocer la D.G.R.

Destaca que los sumarios instruidos por la D.G.R fueron por la presunta infracción de incumplimiento a los deberes formales, lo cual a su entender no aconteció.

Explica posteriormente, que la demora en la presentación de las DDJJ correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen Convenio Multilateral, tanto de los anticipos como los correspondientes a los periodos fiscales antes mencionados, se debió a que el contribuyente desconocía la existencia del aplicativo SiAPre, utilizado por la D.G.R.

Discrepa respecto de los argumentos esgrimidos por la D.G.R en las resoluciones atacadas, y continua con el fundamento de sus recursos.

Indica que la D.G.R imputa al contribuyente el incumplimiento, y le exige la presentación de las DDJJ en el sistema propio de la D.G.R, lo que genera una doble e ilegítima obligación, que colisiona con la razón de ser y la finalidad del Convenio Multilateral al que la D.G.R se encuentra adherido.

Expresa que la finalidad de dicho Convenio es evitar la doble imposición de un mismo tributo en diferentes provincias, así como también una innecesaria doble presentación de DDJJ de impuestos. Sostiene que no existe razón legal, jurídica ni lógica para obligar a un contribuyente a que presente dos veces la DDJJ mensual de un impuesto, menos aún, cuando la D.G.R tuvo conocimiento de la

presentación realizada mediante el sistema SI.FE.RE Convenio Multilateral.

Por último, solicita que se haga lugar a los recursos interpuestos, revocando las Resoluciones apeladas.

II.- Que a fojas 18/20 del Expte. de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto respecto a la Resolución N° M 244/24, conforme lo dispuesto en el art. 148° del Código Tributario Provincial.-

Sostiene que el apelante basa su defensa en considerar que la obligación impuesta por la RG N° 84/13 de la D.G.R implica una doble imposición ilegítima que atenta contra el Sistema Federal de Recaudación. Afirma que ello es el resultado de una equivocada interpretación de la ley por parte del apelante, por lo que corresponde su desestimación.

Expresa que la firma se encuentra inscripta en el Régimen de Convenio Multilateral, registrando actividad en la provincia de Tucumán desde el 17/08/2018, sin poseer baja al día de la fecha, por lo que como contribuyente activo debe cumplir con todas las obligaciones inherentes a tal carácter.

Indica que por la condición que reviste el contribuyente, a partir del periodo fiscal 2014 inclusive, debió utilizar el programa aplicativo SiAPre, para la liquidación y determinación del impuesto y sus respectivos anticipos, correspondientes a la jurisdicción Tucumán, según lo dispuestos por la RG N° 84/13, sus modificatorias y complementarias, las cuales cita y transcribe a continuación.

Explica que la obligación creada por la aludida RG no confronta con lo reglado por el Convenio Multilateral como entiende el apelante. Cita y transcribe el art. 28 del Convenio Multilateral.

Argumenta que cada estado tiene amplias facultades para establecer su sistema tributario y dictar la reglamentación que considere pertinente, lo cual no se contraponen de ninguna manera con lo dispuesto en el régimen establecido por el Convenio Multilateral, ni quebranta el Sistema Federal de Recaudación. Indica que el ámbito de aplicación de cada sistema es diferente, complementándose a fin de lograr el objetivo para el cual fue creado. Cita y transcribe el art. 121 de la Constitución Nacional.

Explica que el registro del contribuyente en esta jurisdicción es un acto voluntario, que implica la adhesión a todas las normativas vigentes que rigen la actividad en esta provincia.

De esta manera cualquier contribuyente que desarrolle actividades en esta provincia bajo el Régimen de Convenio Multilateral, debe indefectiblemente, cumplir con la normativa dictada al efecto, entre ellas, la obligación exigida por la RG N°84/13 D.G.R.

En virtud de ello, habiendo el sumariado reconocido expresamente la falta de presentación de las DDJJ en tiempo y forma mediante aplicativo SiAPre, y no habiendo aportado ningún elemento probatorio que justifique su incumplimiento, el encuadramiento legal en el art. 82 primer párrafo del C.T.P, permanece inalterado.

Por lo que conforme a las consideraciones que anteceden, la D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente MARLETT S.A, en contra de la Resolución N° M 244/24 de fecha 10 de enero de 2024, debiendo confirmarse la misma.

III.- A su vez, en fs. 45/47 del Expte. de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto respecto a la Resolución N° M 243/24, conforme lo dispuesto por el art. 148° del Código Tributario Provincial.-

Sostiene que se instruyó sumario al contribuyente por falta de presentación de las DDJJ por el aplicativo local SI.A.PRE conforme la obligación prevista en el art. 1 de la RG N° 84/13 D.G.R, por lo que al no acreditar el contribuyente el cumplimiento de dicha obligación, resulta ajustado a derecho el encuadramiento legal efectuado y la consecuente aplicación de sanción.

Respecto al pretendido desconocimiento de la existencia del aplicativo SiAPre, esgrimido por el apelante como error excusable, destaca que dicho error debe surgir de una situación en la cual, quien la invoca procedió con la prudencia debida que se exige en el caso en particular, y que pese a ello incurre en error. Cita jurisprudencia en este sentido, y agrega que no se advierte en el presente caso la existencia de normas oscuras o de difícil interpretación, por la que el contribuyente pueda alegar desconocimiento de las obligaciones tributarias a su cargo y de la aplicación de las normas vigentes en el cumplimiento de las mismas. Por lo expuesto, considera que no existe supuesto factico ni jurídico para hacer lugar a la invocación por el contribuyente del error excusable por desconocimiento de la normativa.

Considera que la falta de presentación de cada DDJJ correspondiente a los periodos fiscales que se reclaman en autos, configura un incumplimiento al deber formal a cargo del contribuyente tendiente a la determinación de la obligación tributaria en los términos previstos en el art. 82 primer párrafo del C.T.P. además de considerar que la negligencia o impericia de la infracción se verifica respecto de cuatro periodos fiscales, en los cuales reitera la conducta imputada en autos, circunstancia que debilita la procedencia de toda causal exculpatoria válida

Por lo que conforme a las consideraciones que anteceden, la D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente MARLETT S.A, en contra de la Resolución N° M 243/24 de fecha 10 de enero de 2024, debiendo confirmarse la misma.

IV.- A fs. 56 del expediente N° 11/926/2024 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.-

V.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con las respectivas contestaciones efectuadas por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en las resoluciones atacadas, corresponde analizar si la conducta del contribuyente MARLETT S.A, encuadra en el art. 82 primer párrafo del C.T.P como resuelven las Resoluciones N° M 244/24 y M 243/24, ambas de fecha 10/01/2024, y si las mismas resultan ajustadas 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 en las resoluciones dictadas.

El Código Tributario Provincial Ley N° 5121 en su artículo 82 primer párrafo establece: *"Serán sancionados con multa (...) los infractores a las disposiciones de la presente Ley, de leyes tributarias especiales, de los decretos dictados por el Poder Ejecutivo y de las resoluciones de la Autoridad de Aplicación que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria y a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los contribuyentes y responsables. Esa sanción corresponderá cuando se trate de infracciones primarias"*.

Las infracciones endilgadas al apelante se configuran, en la falta de presentación

de las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen Convenio Multilateral, de los anticipos 01 a 12/2019; 01 a 12/2020; 01 a 12/2021; 01 a 12/2022 y 01 a 04, 06/2023, y de los Periodos Fiscales 2019, 2020, 2021 y 2022, a través del aplicativo local SiAPre, conforme lo establece el art. 1 de la RG N° 84/13 de la D.G.R, el cual dispone: *“Dejar debidamente aclarado que a partir del período fiscal 2014, inclusive, los contribuyentes comprendidos en el convenio multilateral, excepto los encuadrados en su art. 8, deberán utilizar el Programa Aplicativo SiAPre para la liquidación y determinación del impuesto sobre los ingresos brutos y de sus respectivos anticipos correspondiente a la jurisdicción de Tucumán, dentro del marco previsto por el régimen especial de presentación de declaraciones juradas establecido por la Res. Gral. D.G.R. 160/11 y sus modificatorias y normas complementarias”.* (El subrayado me pertenece).

Lo cual a prima facie se encuentra acreditado por la autoridad de aplicación y reconocido por el propio apelante, que admite haber desconocido el aplicativo SiAPre de la D.G.R a través del cual debía presentar las DDJJ correspondientes a los anticipos y a los periodos fiscales en cuestión.

El bien jurídico tutelado por la norma tributaria detallada anteriormente, es el funcionamiento mismo de la administración, por lo que una vez cometida la conducta punible, lo cual se encuentra acreditado y reconocido por el propio apelante, se entiende que esa actividad del organismo recaudador se vio lesionada.

Respecto al “desconocimiento” de la normativa vigente, aludido por el apelante como pretendida causal de “error excusable”, aclaro que el mismo, conforme surge a fs. 29 del Expte. D.G.R. N° 40735/1376/TW/2023, se encuentra dado de alta en la D.G.R de Tucumán, Convenio Multilateral, para la jurisdicción Tucumán, desde el 17/08/2018, por lo tanto, desde dicha fecha debió presentar las DDJJ correspondientes a través del aplicativo SiAPre, conforme el art. 1 de la RG N°84/13 mencionado precedentemente.

Asimismo el art. 2 de la RG 82/13 expresa: *“Establecer que el formulario CM 03, aprobado por la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, revestirá el carácter de declaración jurada mensual informativa respecto a la liquidación de los anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la jurisdicción de Tucumán”.*

De lo dicho surge que la D.G.R no desconoce las DDJJ presentadas ante el

aplicativo SIFFERE, sino que las mismas solo revisten el carácter de informativas para el organismo.

Destaco que es el propio apelante, quien a raíz de los Sumarios instruidos N° N7/S/000001845/2023 y N° NA/S/000002053/2023, ambos de fecha 07/09/2023, procedió a realizar la presentación de las DDJJ correspondiente a los anticipos y a los periodos fiscales en cuestión en fecha 25/09/2023, por lo que considero que existe un reconocimiento expreso de la normativa aplicable.

Sobre el argumento de la supuesta "doble e ilegítima" obligación de presentar DDJJ de un impuesto por dos sistemas aplicativos diferentes, SIFERE y SiAPre, destaco lo siguiente.

En primer lugar, corresponde dejar aclarado al apelante que el Régimen de Convenio Multilateral es un acuerdo suscripto entre varias provincias para prevenir y evitar las consecuencias derivadas de la doble o múltiple imposición tributaria dentro del territorio nacional, por medio de tributos locales que inciden sobre las actividades económicas. Sin embargo, cada provincia liquida sus propios tributos, conforme lo establece el propio art. 28 del Convenio Multilateral, al normar: *"Los contribuyentes deberán presentar, en el lugar, tiempo y forma que se determine, una planilla demostrativa de los ingresos brutos totales discriminados por jurisdicción y de los gastos efectivamente soportados en cada una de ellas. La liquidación del impuesto en cada jurisdicción se efectuará de acuerdo con las normas legales y reglamentarias locales respectivas, siempre que no se opongan a las disposiciones del presente Convenio"*.

En segundo lugar, cabe dejar en claro al contribuyente que conforme lo establece el art. 121 de la Constitución Nacional, el que cito a continuación; *"Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación"*. Por lo tanto, las provincias poseen autonomía suficiente para legislar y establecer pautas en materia tributaria, situación que se verifica en la mencionada RG N° 84/13 de la D.G.R, la que se dictó en uso de las facultades propias de la Autoridad de Aplicación y en resguardo de las Normas Constitucionales, y concordantes.

Por último, pongo en conocimiento del contribuyente lo normado por el art. 70 del C.T.P, que establece: *"Toda acción u omisión que importe violación de normas*

*tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en este Código y en las leyes especiales". Por todo lo expuesto, considero que las resoluciones dictadas por la D.G.R son ajustadas a derecho, toda vez que la conducta punible del contribuyente se encuentra verificada acabadamente en autos, y concluyo que corresponde: I) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente MARLETT S.A, CUIT N° 30-71521765-8, en contra de la Resolución N° M 244/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 10/01/24, y en consecuencia CONFIRMAR la sanción de multa impuesta por un importe de \$196.830,00 (Pesos Ciento Noventa y Seis Mil Ochocientos Treinta), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 82º primer párrafo del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen Convenio Multilateral, anticipos 01 a 12/2019; 01 a 12/2020; 01 a 12/2021; 01 a 12/2022 y 01 a 04, 06/2023. II) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente MARLETT S.A, CUIT N° 30-71521765-8, en contra de la Resolución N° M 243/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 10/01/24, y en consecuencia CONFIRMAR la sanción de multa impuesta por un importe de \$18.120,00 (Pesos Dieciocho Mil Ciento Veinte), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 82º primer párrafo del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen Convenio Multilateral, Periodos Fiscales 2019, 2020, 2021 y 2022.*

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 mérito a ello,

### **EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**

#### **RESUELVE:**

**1. NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **MARLETT S.A, CUIT N° 30-71521765-8**, en contra de la Resolución N° M 244/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 10/01/24, y en consecuencia: **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por un importe de \$196.830,00

(Pesos Ciento Noventa y Seis Mil Ochocientos Treinta), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 82º primer párrafo del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen Convenio Multilateral, anticipos 01 a 12/2019; 01 a 12/2020; 01 a 12/2021; 01 a 12/2022 y 01 a 04, 06/2023.

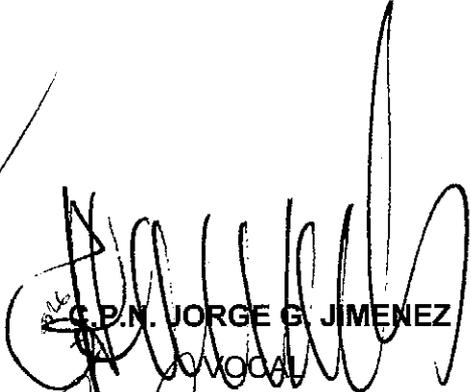
**2. NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **MARLETT S.A, CUIT N° 30-71521765-8**, en contra de la Resolución N° M 243/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 10/01/24, y en consecuencia: **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por un importe de \$18.120,00 (Pesos Dieciocho Mil Ciento Veinte), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 82º primer párrafo del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen Convenio Multilateral, Periodos Fiscales 2019, 2020, 2021 y 2022.

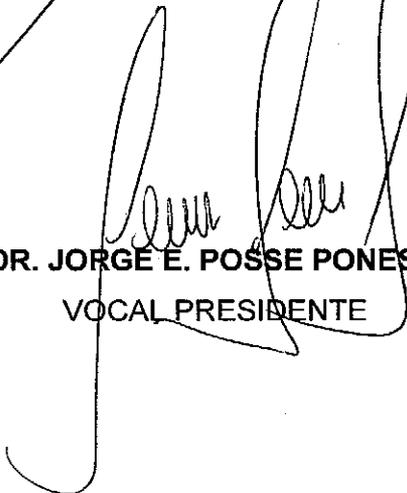
**3. REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

**4. HACER SABER**

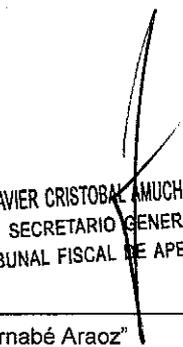
A.S.B

  
**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL

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

  
**SDR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL PRESIDENTE

**ANTE MI**

  
**Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION