

SENTENCIA N° 50/2025

Expte. N° 17/926/2024

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 28 días del mes de Abril de 2025 reunidos 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); Dr. José Alberto León (Vocal); a fin de resolver la causa caratulada: "**SEGUER VIVIANA BEATRIZ S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 17/926/2024 (Expte. D.G.R. N° 2961/376/D/2023) y;

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 501/503 del Expediente N° 2961/376/D/2023, se presenta la Sra. **VIVIANA BEATRIZ SEGUER, CUIT N° 27-16685050-4**, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 43/23 de la Dirección General de Rentas de fecha 27/11/2023 obrante a fs. 498/499 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve:

1) **RECHAZAR** la impugnación impuesta por la contribuyente en contra de las Actas de Deuda N° A 536-2023 (Período Fiscal 2021) y N° A 537-2023 (Período Fiscal 2022), confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándose las mismas.

2) **RECHAZAR** el descargo interpuesto en contra del Sumario N° A 537-2023 (Anticipo 11/2022), y en consecuencia **APLICAR** una multa de \$20.867,03 (Pesos Veinte Mil Ochocientos Sesenta y Siete con 03/100)-equivalente al 100% (cien por ciento) del monto omitido en el impuesto sobre los Ingresos Brutos en el anticipo 11/2022 contenido en el Acta de Deuda N° A 537-2023, y en un todo de acuerdo con la graduación establecida en el Art. 85 del C.T.P., conforme planilla denominada: "BASE PARA EL CÁLCULO DE LA MULTA PLANILLA ANEXA ACTA DE DEUDA N° A 537-2023".



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

II. El apelante, en primer lugar, considera que la D.G.R. debía aplicar lo establecido en el artículo 103 del C.T.P. y transcribe el mismo. Manifiesta que el término utilizado por el plexo legal de "no procederá" implica que el Ente Fiscal no actuó conforme a razón y derecho al continuar con la Determinación de Oficio; afirma entonces que dicho accionar conduce a la nulidad total y absoluta de las actas cuestionadas por los vicios que las mismas ostentan, por lo que solicita su revocación en todos sus términos.

Considera que el Organismo Recaudador tiene el deber de acreditar todos y cada uno de los elementos constitutivos del ilícito imputado. Agrega que la falencia en la justificación de uno de ellos, produce la nulidad de la multa impuesta.

Afirma que la verificación no realiza una descripción comprensible, precisa y circunstanciada de los hechos concretos que el Fisco ve consumados, como tampoco menciona las probanzas que acreditan tales hechos y los preceptos legales que se creen vulnerados. Por ello, considera que su derecho constitucional de defensa se ve afectado y solicita se declare la nulidad del acto de imposición de multa.

Manifiesta que la multa impuesta es desproporcionada y confiscatoria en relación a la situación patrimonial del contribuyente.

Agrega que la ley administrativa no puede imponer sanciones sin garantizar el derecho de defensa en juicio y sin imponer a los responsables de aplicar sanciones el respeto del principio de inocencia por el cual corresponde al órgano estatal la producción de la prueba necesaria para llegar a la certeza sobre la comisión de un ilícito que constitucionalmente justifique la aplicación de la pena.

III. A fojas 01/05 del Expte. N° 17/926/2024 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Expresa que la actividad probatoria en contra de actos dictados por el Fisco exige, por parte de quien recurre un Acto de la Administración, aportar pruebas concluyentes y contundentes, lo cual no sucede en el presente caso.

Destaca la obligación por parte del apelante de presentar la declaración jurada Anual en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la que se encuentra reglamentada en la Resolución General N° 140/2012 (B.O. 26/12/2012) sus modificatorias y normas complementarias.

Agrega que se verificó que la recurrente incumplió con la mencionada Resolución, lo que origina la determinación de oficio practicada en los períodos fiscales 2021 y 2022, ya que no realizó al momento de la notificación de los actos administrativos la presentación de la DDJJ Anual correspondiente a los Períodos Fiscales 2021 y 2022.

Afirma que, teniendo en cuenta que el periodo fiscal es el año calendario y que el pago del impuesto se realiza por el sistema de anticipos, en las Actas de Deudas impugnadas se expuso que lo que se intima es respecto del impuesto anual. Por lo tanto, considera que no le resultan aplicables los artículos 92 y 93 del C.T.P., por la falta de presentación de las declaraciones juradas anuales correspondientes a los Períodos Fiscales 2021 y 2022.

Insiste en que la apelante se limitó solamente a la presentación de las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos 01 a 12/2021 y 01 a 12/2022. Asimismo, afirma que dichas declaraciones contienen inconsistencias entre los montos de percepciones exteriorizadas y las que surgen de los comprobantes aportados durante la fiscalización.

Manifiesta que en el acto administrativo atacado fueron expuestos todos los fundamentos de hecho y derecho que sustenta la determinación efectuada, cumplimentando lo normado por el artículo 102 del Código Tributario Provincial.

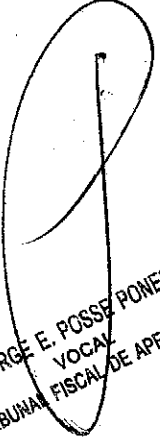
Transcribe el art. 70 del C.T.P. Afirma que la sanción surge de haberse verificado en los anticipos diferencias impagas a favor de la D.G.R., lo que configura una infracción a los deberes materiales.

Agrega que el elemento subjetivo está dado por el accionar culposo o negligente del contribuyente que incumplió en la obligación de ingreso a su vencimiento de los montos reclamados.

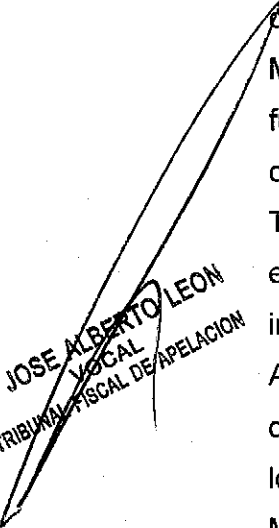
Manifiesta que el contribuyente es quien debe acreditar la ausencia del elemento subjetivo de la figura infraccional.

La D.G.R. entiende que corresponde RECHAZAR el Recurso de Apelación interpuesto por SEGUER VIVIANA BEATRIZ, en contra de la Resolución N° D 43/23 debiendo confirmarse la misma.

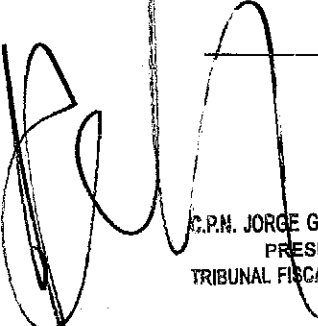
IV. A fs. 11 del Expediente N° 17/926/2024 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 65/2024 de fecha 20/05/2024 donde se declara la cuestión de puro



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151º del C.T.P.

V. 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.

Inicialmente, a raíz de la verificación iniciada mediante Orden de Inspección N° 202300332 de fecha 22/03/2023, a los efectos de constatar el cumplimiento de las obligaciones tributarias a su cargo ante la D.G.R., se ha constatado saldo de impuesto a ingresar a favor de este Organismo.

Del procedimiento aplicado por la D.G.R., resulta en Acta de Deuda N° A 536-2023 y Acta de Deuda N° A 537-2023:

- Saldos de anticipos a favor de la contribuyente en el Período Fiscal 2021 (anticipos 01 a 12). En los anticipos 08, 10 y 12, se determinó una disminución del saldo favorable de la contribuyente; mientras que en los anticipos 01 a 07, 09 y 11/2021, no se determinan diferencias a favor de dicho Organismo.
- Saldos de anticipos a favor de la contribuyente en el Período Fiscal 2022 (anticipos 01 a 10 y 12). En los anticipos 01, 03, 07, 08, 10 se determinó una disminución del saldo favorable de la contribuyente, mientras que en los anticipos 02, 04 a 06, 09 y 12/2022, no se determinan diferencias a favor dicho Organismo
- Saldo de anticipo a favor de la D.G.R. en el Período Fiscal 2022 (anticipo 11).

Asimismo, de acuerdo a lo estipulado por el artículo 123 del Código Tributario Provincial, atento a los hechos descriptos en Actas de Deuda y las constancias que conforman las actuaciones de referencia, la D.G.R. procede a instruir SUMARIO N° A 537-2023 respecto del anticipo 11/2022, por supuesta configuración de la infracción prevista en el artículo 85 del citado texto legal, vigente para los referidos anticipos, toda vez que la conducta apuntada genera el nacimiento de infracción de omisión reprimida con multa.

En virtud de lo expuesto anteriormente, con relación al planteo de nulidad efectuado por la apelante debemos señalar que la jurisprudencia tiene dicho que *"no existe "la nulidad por la nulidad misma", por lo que debe existir indefensión*

real de la parte interesada en la declaración de nulidad; a lo cual cabe agregar que las nulidades procesales son todas relativas resultando preciso para la admisión de la misma, que existan vicios que afecten a los sujetos o elementos del proceso". Teniendo en cuenta lo detallado anteriormente, los planteos intentados por el apelante con el fin de lograr la nulidad del acto, son improcedentes ya que no se encuentran acreditados.

Considerando esto, corresponde 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 la misma manera, es importante resaltar que la norma general que rige la carga de la prueba en materia tributaria, es el segundo párrafo del artículo 120 del C.T.P., el cual establece que: "(...) Los actos y resoluciones de la Administración Pública se presumen verídicos y válidos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante".

Desde esta perspectiva, cabe destacar que la actividad probatoria en contra de los actos dictados por el Fisco exige, por parte de quien impugna un Acto de la Administración, mucho más que sólo su discrepancia o negación; exige aportar prueba concluyente y contundente, lo que no sucede en el presente caso.

Es necesario resaltar la obligación por parte del apelante de presentar la Declaración Jurada Anual en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la cual se encuentra reglamentada en la Resolución General N° 140/2012 (B.O. 26/12/2012), sus modificatorias y normas complementarias. La misma expone en su artículo 1°: "Los contribuyentes de los Impuestos sobre los Ingresos Brutos y para la Salud Pública, deberán determinar -vía declaración jurada- e ingresar doce (12) anticipos mensuales a cuenta de los correspondientes tributos, observando las condiciones, formas y plazos que se establecen en la presente Resolución General. El ingreso de dichos anticipos podrá ser exigido hasta la fecha de vencimiento del plazo general para la presentación de la declaración jurada anual del gravamen o hasta la fecha de la presentación de la misma, cuando ésta fuera posterior". En este sentido, cabe mencionar lo establecido por el artículo 4 de la mencionada Resolución: "Contra el importe del saldo de

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

*anticipo, que surja luego de computar los conceptos e importes indicados en el artículo anterior, serán computables como deducción las recaudaciones bancarias, retenciones y percepciones sufridas en concepto de pago a cuenta del propio impuesto imputables al período fiscal por el cual se liquida el anticipo. La referida deducción podrá hacerse efectiva a partir del anticipo correspondiente al mes en que se produjeron. Dicho cómputo revestirá el carácter de menor saldo de anticipo a ingresar hasta la concurrencia del mismo. Las sumas que excedan el saldo de anticipo a ingresar, que no revistan el carácter de pago único y definitivo en los términos establecidos por el artículo 219 del Código Tributario Provincial, deberán imputarse como deducción contra el importe del saldo de anticipo correspondiente al mes siguiente del período fiscal, revistiendo hasta la concurrencia del que corresponda ingresar igual carácter que el indicado en el párrafo anterior. El excedente que surja del último anticipo del período fiscal, será computable anticipadamente como saldo favorable de impuesto contra el importe de los anticipos determinados en el período fiscal siguiente. Dicho cómputo anticipado quedará convalidado como saldo favorable de impuesto declarado por el responsable siempre que surja de la declaración jurada anual presentada del período fiscal (...)*".

Se verificó que la recurrente incumplió con la mencionada Resolución, y es lo que origina la determinación de oficio practicada en los períodos fiscales 2021 y 2022, la que tramita en cada uno de los actos administrativos de los que se agravia la apelante, toda vez que en el presente caso no realizó al momento de la notificación de los actos administrativos la presentación de la DDJJ Anual correspondiente a los Períodos Fiscales 2021 y 2022.

Asimismo, el artículo 229 del C.T.P. expresa que: "El período fiscal será el año calendario. El pago se hará por el sistema de anticipos sobre ingresos, calculados sobre base cierta, los que tendrán el carácter de declaración jurada, o por el Régimen Simplificado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en las condiciones y plazos que determine la Dirección General de Rentas. Facúltese al Poder Ejecutivo a determinar los importes fijos mensuales a tributar en cada categoría mediante el Régimen Simplificado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Tratándose de contribuyentes comprendidos en las disposiciones del Convenio Multilateral, los anticipos y el pago final serán mensuales y tendrán el carácter de

*declaración jurada con vencimiento en fecha a determinar por la Comisión Arbitral prevista en el Convenio citado. Esta fecha se trasladará al primer día hábil posterior cuando el adoptado con carácter general fuera inhábil".*

Del mismo modo, el artículo 230 del C.T.P. establece que: *"El impuesto se liquidará por declaración jurada, en los plazos y condiciones que determine la Dirección General de Rentas, la que establecerá, asimismo, la forma y plazos de inscripción de los contribuyentes y demás responsables. Los contribuyentes comprendidos en las disposiciones del Convenio Multilateral quedarán sujetos a lo que determinen los Organismos de Aplicación del citado Convenio".*

Teniendo en cuenta las normas mencionadas anteriormente, queda claramente expuesto que lo que se intima es respecto del impuesto anual.

Respecto a la pretensión del apelante de la aplicación de lo normado por el artículo 103 del C.T.P., cabe destacar lo dispuesto por el mismo: *"Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto u otras obligaciones tributarias, deducciones no admitidas o conceptos o importes improcedentes, tales como retenciones, percepciones, recaudaciones, pagos a cuenta, saldos a favor propios o de terceros o el saldo a favor de la Dirección General de Rentas se cancele o se difiera impropriamente (certificados de cancelación de deuda falsos, regímenes promocionales incumplidos, caducos o inexistentes, cheques sin fondos, etc.), no procederá para su impugnación el procedimiento de determinación de oficio (...)"*.

Surge de la norma transcrita que, para la aplicación de dicho artículo, es necesaria la presentación de declaración jurada. En este sentido, cabe destacar que la apelante no presentó las declaraciones juradas anuales correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los Períodos 2021 y 2022, por lo que resulta improcedente.

En cuanto a la ausencia de fundamentación o motivación de la resolución recurrida, cabe recalcar que las actuaciones poseen una unidad ideal y material, dentro de la cual cada etapa o paso procedimental se encuentra concatenado con el anterior, razón por la cual cada acto debe ser analizado dentro del contexto de las actuaciones, tomadas en forma integral.

Por ello, mal puede decir el responsable que no se hizo una relación concreta de la conducta en que incurrió y de la sanción aplicada, cuando dicha conducta surge

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

sin hesitación alguna del presente expediente, a la vez que se ha expresado en la resolución recurrida que la graduación de la sanción es una consecuencia de las constancias de hecho y de las circunstancias merituadas.

*"No puede plantearse la falta de motivación del acto cuando de la resolución surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir, la descripción de los hechos que dan origen al ajuste fiscal, la conducta que se le imputa al contribuyente y la normativa aplicable al caso según el criterio del juzgador. Según doctrina de esta Sala "el acto puede afirmarse que se encuentra fundado en las circunstancias del hecho y de derecho que el juez administrativo invoca y, como reiteradamente tiene dicho este tribunal, solo la ausencia de este requisito del acto administrativo ameritaría su nulidad cuando el derecho de defensa en juicio se encontrare fatalmente afectado; pero no así, cuando tal elemento está presente a pesar de su discutible corrección." (vide "Cooperativa de Trabajo Integral – Coop. Ltda. s/ apelación IVA", sentencia del 09/12/02, entre otros)". (TFN- Sala B, "O' REILLY JUAN FELIPE" Expte. N° 22.345-I, 03.08.05).*

La multa impuesta fue aplicada como consecuencia de que el responsable no dio cumplimiento con las obligaciones materiales que le competen en tal carácter. Podrá el recurrente estar de acuerdo o no con los fundamentos expuestos, pero ello no significa que el acto carezca de motivación, y bajo este pretexto intente dejar inmune su accionar ilegítimo y que incluso perjudica las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos abarcativo del Bien Común de toda la sociedad.

Con respecto al argumento de violación a su derecho de defensa, en el presente caso la contribuyente tuvo oportunidad de ejercer su derecho de defensa conforme al procedimiento previsto en el Código Tributario Provincial y también de expresar sus agravios mediante el descargo y apelación presentados. En efecto, no se advierte que el contribuyente se encuentre en un estado de indefensión inconstitucional. Desde esta óptica corresponde rechazar los argumentos del apelante respecto a la afectación a su derecho de defensa.

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° 5.121 (LEY N° 9.660 – BO (Tucumán): 02/01/2023) 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”.*

Cabe aclarar al contribuyente que si bien la infracción se cometió con anterioridad a la entrada en vigencia de la normativa transcrita ut supra, se aplicará la misma con la modificación introducida por la Ley N° 9.660 (B.O. 02/01/2023), es decir, aquella que establece el margen de graduación de la multa entre el 10% y el 100% del gravamen, en virtud de la aplicación, para este caso, del principio contenido en el artículo 68 del Código Tributario Provincial, dada la naturaleza penal de la sanción.

De acuerdo a la norma transcrita, la infracción endilgada al apelante se configuran en la determinación de crédito a favor del Fisco, por omisión de pago originado en la presentación inexacta de la declaración jurada del anticipo 11/2022, que surge del Acta de Deuda N° A 537-2023 y a través de la Resolución N° D 43/23.

El elemento objetivo se encuentra dado por la verificación de diferencias impagas a favor de la D.G.R., según puede constatarse en las actuaciones obrantes, lo que configura una infracción a los deberes materiales ya que existe una verdadera conducta antijurídica constituida por la omisión del ingreso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El elemento subjetivo requerido para la configuración de la conducta reprimida, se encuentra dado por el accionar culposo o negligente del contribuyente, que incumplió con la obligación de ingreso a su vencimiento de los montos reclamados por el Fisco.

Cabe mencionar lo establecido por el artículo 70 del C.T.P: *“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”.*



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

Desde esta perspectiva, en el caso de marras se comprobó la omisión del impuesto reclamado, razón por la cual el encuadre legal en el artículo 85° del Código Tributario Provincial es acertado.

Respecto al monto de la multa aplicada, cabe destacar que la normativa citada otorga la posibilidad de graduar la sanción de entre el 10% (diez por ciento) y el 100% (ciento por ciento) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otras cosas.

En tal sentido, 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, por lo cual la misma no luce desproporcionada.

De este modo, en relación a la situación patrimonial a la que hace referencia, cabe remarcar que el recurrente no puede pretender librarse de su obligación justificándose en razones financieras y patrimoniales.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente SEGUER VIVIANA BEATRIZ, CUIT N° 27-16685050-4, en contra de la Resolución N° D 43/23, dictada con fecha 27/11/2023 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la misma en sus totalidad.

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 APELACION**

**RESUELVE:**

- 1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **SEGUER VIVIANA BEATRIZ**, CUIT N° 27-16685050-4, en contra de la Resolución N° D 43/23, dictada con fecha 27/11/2023 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en sus totalidad, conforme los considerandos que anteceden.
- 2) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

M.R.J.

**HACER SABER**

  
**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL

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

  
**DR. JORGE G. JIMENEZ**  
VOCAL PRESIDENTE

**ANTE MÍ**

  
Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION