

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los.....16..... días del mes de.....AGOSTO.....de 2025, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal), y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**SUCROQUIM S.A.S. S/ RECURSO DE APELACION**" Expte. Nro. 93/926/2024 (Expte. D.G.R. N° 20393/376/DO/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 01/7 del expediente de cabecera, **SUCROQUIM S.A.S.** C.U.I.T N° 30-71651953-4, a través del Sr. Federico Fabián Iriarte, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución de la Dirección General de Rentas N° M 2721/24 de fecha 06/03/24 que obra en el Expediente D.G.R. N° 20393/376/DO/2023 a fs. 61, mediante la cual resuelve: **APLICAR** al contribuyente **SUCROQUIM S.A.S.** C.U.I.T N° 30-71651953-4, una multa de \$1.790.370,22 (Pesos Un Millón Setecientos Noventa Mil Trescientos Setenta con 22/100), equivalente a dos veces el monto del impuesto omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1) del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, Periodo Fiscal 2022.

El apelante manifiesta la inexistencia del presupuesto factico para la aplicación de la multa. Cita en este sentido, el precedente de Agropecuaria El Sauce, y transcribe jurisprudencia de la Excm. Cámara Cont. Admin. De Tucumán, fallos: **BIOENERGIA LA CORONA SA vs PROVINCIA DE TUCUMÁN – D.G.R s/ NULIDAD.** Expte. 330/20. Sent. 256 de fecha 06/04/2022 – **COMPLEJO ALIMENTICIO SAN SALVADOR S.A vs PROVINCIA DE TUCUMÁN – D.G.R s/ NULIDAD.** Expte. 80/20. Sent. 1561 de fecha 06/12/2021 – **DULCES NORTE S.A vs PROVINCIA DE TUCUMÁN – D.G.R s/ NULIDAD / REVOCACION.** Sent. 1037 de fecha 30/10/2015).

Alega que para la configuración del “fraude” que se le endilgada a tenor de lo normado por el art. 86 inc 1 del CTP, conforme la doctrina legal de “Agropecuaria El Sauce”, se deben contemplar diferentes requisitos que según su entender no se configuran en los presentes autos.

Explica que la D.G.R califica como “falsa” la información volcada en una DDJJ presentada por el contribuyente por el solo hecho de ser errada. Indica que “equivocarse” y “errar” no son sinónimos, por lo que a su entender cualquier conclusión a la que se arribe a partir de dicha premisa será nula.

Sostiene que por el eventual error en la información no puede tener al contribuyente por incurso en defraudación al Fisco, debido a lo resuelto en el fallo Agropecuaria El Sauce, ya que cualquier error en la presentación de una DDJJ transformaría en “defraudador” al contribuyente.

Agrega que no se advierte en el error apuntado por la D.G.R en la DDJJ cuestionada ningún sustrato factico o jurídico que permita endilgar a SUCROQUIM S.A.S. el tipo de dolo específico que se exige para la figura infraccional del art. 86 inc. 1 del CTP.

Por último, solicita que se haga lugar al recurso interpuesto, revocando la resolución apelada, y ordenando el archivo de las actuaciones.

II. Que a fojas 01/07 del Expte de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso conforme lo dispuesto en el art. 148° del Código Tributario Provincial.

Considera que la conducta del contribuyente encuadra en lo dispuesto por el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial. Cita y transcribe dicho artículo.

Agrega que la conducta del contribuyente se materializa en el caso de marras en la determinación del crédito en favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen Convenio Multilateral, correspondiente al Periodo Fiscal 2022, habiéndose impugnado la declaración jurada presentada dado que el contador informa pagos a cuenta inexistentes (anticipos 03, 06 y 07/2022), los cuales no se encuentran ingresados, habiéndose impugnado el saldo favorable del año 2021. Indica que mediante intimación de pago se le otorgó un plazo a efectos de ingresar los montos impagos y que fueran declarados.

Argumenta que el apelante no aportó elementos que desvirtúen la imputación endilgada, y que por ello se tiene por configurada la conducta del contribuyente en la figura prevista por el artículo 86 inc. 1 del C.T.P.

En cuanto al supuesto "error excusable", la D.G.R explica que el mismo se debe apreciar en el caso particular, es decir, que se deben apreciar las características relevantes, la conducta del infractor y la verosimilitud de los argumentos expuestos. Resalta que el error excusable debe surgir de una situación en la cual, quien lo invoca procedió con la prudencia debida que se exige en el caso particular, y pese a ello incurre en error, lo que no sucedió en las presentes actuaciones. Cita y transcribe jurisprudencia en este sentido.

Sostiene que para el presente caso resulta INAPLICABLE DE PLENO DERECHO la jurisprudencia citada de la CSJT – "AGROPECUARIA EL SAUCE", por cuanto la firma SUCROQUM S.A.S. no resulta alcanzada por las disposiciones de la jurisprudencia en cuestión, toda vez que no hay similitud alguna entre este caso y el citado fallo.

Agrega que es el propio contribuyente quien reconoce no haber dado cumplimiento con su deber formal de presentar las DDJJ del IIBB conforme lo dispuesto por las normas tributarias cuando expresa que equivocarse y defraudar no son sinónimos. Explica además que el contribuyente informó al Fisco pagos a cuenta inexistentes, y luego de intimado de pago, no dio cumplimiento, y por tal motivo se impugnaron las DDJJ mediante una inspección, determinando saldo a favor del Fisco.

Destaca que el contribuyente abonó el crédito adeudado al Fisco con fecha posterior al inicio de la inspección, acogiéndose a los beneficios previstos por el Decreto 1243/3 – ME, es decir, el cumplimiento dado no se produjo de manera voluntaria y espontánea, sino a instancias de la actividad fiscalizadora de la D.G.R., por ello, se verifica en los hechos el elemento subjetivo requerido por el art. 86 del C.T.P, el cual en este caso consiste en informar pagos inexistentes, lo que daba como resultado "0" en la DDJJ anual.

La D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente SUCROQUIM S.A.S., en contra de la Resolución N° M 2721/24, de fecha 06/03/2024 debiendo confirmarse la misma.

III. A fs. 32 del Expediente N° 93/926/2024 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 123/2024 de fecha 27/09/2024 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 y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta del contribuyente en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P.

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° 9155 – BO (Tucumán): 21/1/2019) en su artículo 86° inciso 1, establece que: *"(...): Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: 1. Los contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, aserción, simulación o, en general, cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias que les incumban a ellos o a otros sujetos"*.

De acuerdo a la norma transcripta, la infracción endilgada al apelante se configura en el momento que el mismo computó en las Declaraciones Juradas presentadas importes improcedentes contra el monto de la obligación determinada, de manera que se determinó crédito a favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral correspondiente al Período Fiscal 2022, mediante verificación impositiva.

Conforme al artículo 103 del C.T.P., se instruyó Intimación de Pago N° 77-2023 de fecha 23/11/2023 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, e Instrucción de Sumario que encuadra la infracción en el artículo 86° inciso 1) del C.T.P. al considerar que el apelante incurrió en defraudación fiscal, conforme lo establece la normativa en cuestión.

Conforme surge a fs. 3 del Expte. D.G.R. N° 20393/376/DO/2023, el Organismo Fiscal solicita la impugnación de las DDJJ anuales, 2021 y 2022 del Impuesto

sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, debido a que los anticipos 3, 6 y 7/2022 registran según la base de datos de la D.G.R falta de pago y, por otra parte, en la DDJJ anual el contribuyente informa pagos inexistentes, resultando saldo “0” en la DDJJ anual mencionada. Asimismo, el contribuyente ingresa en Plan de Pagos Tipo 1539 - N° 414380 (Regularización de Deudas Fiscales Decreto 1243/3), por los periodos 8, 9, 12/2022 y 01/2023, conforme lo informa D.G.R. a fs. 3 del Expte. D.G.R. 20393/376/DO/2023, el cual cabe mencionar se encuentra actualmente cancelado.

Siguiendo con el análisis de estas actuaciones, se observa que a fs. 28 del Expte. D.G.R. N° 20393/376/DO/2023 obra Intimación de Pago N° 77-2023, en los términos del art. 103 del C.T.P por el Periodo Fiscal 2022, por la suma de \$895.185,11 (Pesos Ochocientos Noventa y Cinco Mil Ciento Ochenta y Cinco con 11/100).

El citado artículo establece: *“Cuando en la declaración jurada se computen contra el impuesto o anticipo determinado, 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 normado en el presente capítulo. En tal caso, bastará la simple intimación de pago de los conceptos reclamados o de la diferencia que generen en el resultado de dichas declaraciones juradas (...).”*

Cursada dicha Intimación de Pago, se instruye el Sumario N° S/2511/2023 que le fuera notificado al contribuyente en fecha 11/12/2023, sin que el contribuyente haya efectuado descargo alguno al respecto.

Ahora bien, habiendo analizado los antecedentes de la presente causa, corresponde efectuar las siguientes consideraciones.

Para poder confirmar la existencia de defraudación fiscal de parte del contribuyente es necesario en primer lugar comprobar el aspecto objetivo del hecho punible, el cual reside en este caso en la presentación inexacta de la DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral y, por lo tanto, no haber ingresado en tiempo y forma al Fisco la totalidad del Impuesto

sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, correspondiente al Período Fiscal 2022.

En el caso de autos, se encuentra fuera de controversia que SUCROQUIM S.A.S. computó deducciones no admitidas contra el monto de la obligación determinada correspondiente al Período Fiscal 2022. De allí, se determina crédito a favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, correspondiente al Período Fiscal 2022; razón por la cual el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del contribuyente, se encuentra acreditado. Efectuado el análisis objetivo del hecho (cuya demostración incumbe al ente fiscal) se debe acreditar la imputabilidad del autor a fin de ser viable la calificación legal atribuida al contribuyente, es decir, la defraudación fiscal.

A tal efecto, la norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes que con su conducta afecten el bien jurídico protegido. Para ello cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar este extremo; entendiéndose por “presunción” a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede. Por lo cual, una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.

La “manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias” es una de las diversas presunciones existentes en el art. 88° del Código y a través de la cual la Autoridad de Aplicación puede presumir en este caso que existe defraudación fiscal. No obstante, se tratan de presunciones “iuris tantum”, es decir, admiten prueba en contrario, correspondiendo al agente liberarse de tales actos mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

Es decir que en este tipo de infracciones, el autor del ilícito imputado es aquel sujeto que tenga el dominio del hecho, es decir, quien maneje la acción. Al tener tal poder de decisión, puede decidir entre consumir el hecho o desistir, pues, al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal. Por ello, la imputación efectuada por la D.G.R. se basa en que los contribuyentes se encuentran en “mejores


condiciones imputativas” de demostrar que su conducta no se debe a un obrar malicioso.

La Resolución N° M 2721/24 contiene la decisión de aplicar la sanción de multa por defraudación fiscal, derivada del cómputo de deducciones no admitidas/conceptos/importes improcedentes contra el monto de la obligación determinada mediante Intimación de Pago (Art. 103 C.T.P.) N° 77-2023. La Autoridad de Aplicación entiende configurado el tipo infraccional establecido por el art. 86 inc.1, de acuerdo a los indicios contemplados por el art. 88 inc. 2 del Código Tributario Provincial.


De las constancias del Expte. D.G.R., se desprende que la tarea de fiscalización se realiza sobre la base de la información provista por las declaraciones juradas, como también por la información obtenida del sistema informático de la DGR. Como resultado, la Autoridad de Aplicación constata la existencia de crédito a favor de la misma.

En consecuencia, se configuran los indicios establecidos por el art. 88 inc. 2 del C.T.P., que establece la presunción del propósito de defraudar, salvo prueba en contrario, cuando existan declaraciones juradas que contengan datos falsos.

Respecto de la presunción derivada de las declaraciones juradas y la inclusión en ellas de datos falsos, se ha decidido: *“Por lo demás, a criterio de este Tribunal, debe reconocerse en el caso que el soporte fáctico que permite la subsunción en la presunción de dolo aplicada —art. 47, incs. a) y b) de la ley 11.683—, a los efectos específicos de la atribución de la conducta defraudatoria, se vislumbra en la grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surgen de las declaraciones juradas presentadas en relación a los impuestos al valor agregado y a las ganancias, así como en la consignación de datos inexactos que ponen una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible (art. 47, incs. a y b)(...) En tal orden de ideas, y en cuanto a la incidencia en la determinación de la materia imponible, cabe añadir que ésta se encuentra reflejada, asimismo, en los cuadros obrantes en cada uno de los sumarios, que dan cuenta de las diferencias entre las cifras de los impuestos declarados primigeniamente y los importes ajustados por la fiscalización y conformados por la contribuyente. Asimismo, no puede soslayarse que fue necesaria la fiscalización para detectar la situación descripta,*



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

constatar que las declaraciones juradas presentadas no correspondían a la realidad y liquidar los impuestos en su justa medida. Tal como ha quedado expuesto, en las presentes actuaciones se encuentran configurados tanto el elemento objetivo como el subjetivo de la infracción". Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, Sala II, in re "Big Bal SRL c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sentencia del 19/05/2020. (Cita: TR LALEY AR/JUR/17679/2020).

En el caso de autos, se constata la consignación de datos falsos en la Declaración Jurada Anual correspondiente al Período Fiscal 2022, toda vez que el contribuyente declaró en el concepto "Saldo Favorable del Anticipo Anterior" (fs. 14) un monto carente de sustento y manifiestamente improcedente respecto de lo efectivamente determinado y verificado por la Dirección General de Rentas, conforme surge de la Intimación de Pago emitida en los términos del Art. 103 del C.T.P., N° 77-2023 (fs. 19).

De este modo, los argumentos presentados por SUCROQUIM S.A.S. no logran neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta; en tal sentido, se configuran tanto el presupuesto mencionado en el artículo 86 inciso 1, como la presunción del artículo 88 inciso 2 del Código Tributario Provincial.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente SUCROQUIM S.A.S., C.U.I.T. N° 30-71651953-4, en contra de la Resolución N° M 2721/24, dictada con fecha 06/03/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$1.790.370,22 (Pesos Un Millón Setecientos Noventa Mil Trescientos Setenta con 22/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1) del C.T.P., Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, Período Fiscal 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 merito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

- 1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **SUCROQUIM S.A.S.**, C.U.I.T. N° 30-71651953-4, en contra de la Resolución N° M 2721/24, dictada con fecha 06/03/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de **\$1.790.370,22** (Pesos Un Millón Setecientos Noventa Mil Trescientos Setenta con 22/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1) del C.T.P., Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, Período Fiscal 2022.
- 2) **REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

M.R.J.



DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



CPN JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

ANTE MÍ