

SENTENCIA Nro. 82 /20

Expte. N° 517/926/2019

En la ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 16 días del mes de JUNIO de 2020, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León (Vocal), el C.P.N. Jorge G. Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) para tratar el expediente caratulado como **“LA MILANESA S.R.L. s/ Recurso de Apelación” Expte. N° 517/926/2019 (EXPTE. D.G.R. N° 35284/376/D/2017)**

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. Que el contribuyente LA MILANESA S.R.L., presentó Recurso de Apelación (fs.359/360 del Expte. D.G.R. N° 35284/376/D/2017) contra la Resolución N° M 1778/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 16/07/2019 obrante a fs. 356. En ella se resuelve APLICAR al contribuyente una Multa por \$419.254,74 (Pesos Cuatrocientos Diecinueve Mil Doscientos Cincuenta y Cuatro con 74/100) equivalente a dos (2) veces el monto del impuesto omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86, inc. 1) del C.T.P. Impuesto sobre los Ingresos Brutos, período fiscal 2016.

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

- considera improcedente la multa impuesta, porque pretende aplicársele una sanción sobre una supuesta conducta que aún no puede verificarse, ya que el origen de la multa se encuentra en discusión administrativa ante este Tribunal Fiscal y
- se trata de una sanción de carácter recaudatorio y por lo tanto confiscatorio, ya que el organismo intenta valerse de los instrumentos establecidos en el C.T.P. al

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

solo efecto recaudatorio, dejándolo sin lugar a defensa y al debido proceso, haciendo caso omiso y dando por cierta una situación aún en discusión administrativa.

Por todo ello solicita se haga lugar al recurso interpuesto, haciendo reserva de sus derechos de defensa en los ámbitos administrativo y judicial.

II. A fs. 01/02 del Expte. de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148º del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:

-en cuanto al planteo de falta de firmeza del acto administrativo origen de la sanción, considera que contrariamente a lo sostenido por la recurrente la determinación efectuada por Acta de Deuda N° A 1739/17, se encuentra firme según surge de informe de fs. 343 del Expte. DGR N° 35284/376/D/17, por lo que el planteo debe ser rechazado;

-la conducta del contribuyente encuadra en lo dispuesto en el art. 86 inc. 1) del C.T.P. el cual establece: "Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a diez (10) 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 (...)" y

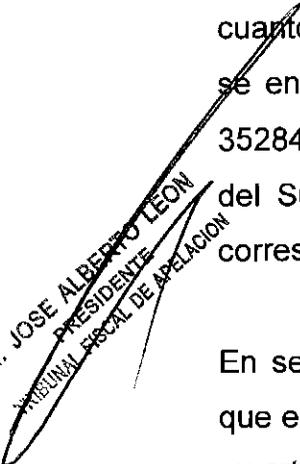
-dicha conducta se materializa en el caso de autos en la determinación de crédito a favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al período fiscal 2016 efectuada mediante Acta de Deuda N° A 1739/17.

Por ello, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso interpuesto, confirmando la resolución recurrida.

III. A fs. 15 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 35/20, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación de la autoridad de aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde en esta oportunidad que emita mi opinión.

En primer término y respecto a la falta de firmeza del acto administrativo origen de la sanción a que alude el recurrente, comparto lo manifestado por la D.G.R. en cuanto a que la determinación efectuada mediante Acta de Deuda N° A 1739/17, se encuentra firme conforme surge de informe de fs. 343 del Expte. D.G.R. N° 35284/376/D/2017, atento a que el contribuyente no presentó descargo respecto del Sumario instruido N° M 1739/2017 (periodo fiscal 2016). En consecuencia corresponde rechazar in limine dicho planteo.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En segundo término y entrando a la discusión de fondo, cabe poner de resalto que el Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (consolidado por Ley N° 8240), en su art. 86° inc.1) establece que: "Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a diez (10) 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. (...)"



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

En este caso la conducta descrita se materializa en la determinación del crédito a favor del Fisco en el impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al período fiscal 2016 mediante Acta de Deuda N° A 1739/2017. La que no fue impugnada en su oportunidad por el recurrente, dejándola de eso modo firme y consentida.



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Es por ello que el fisco encuadra la infracción en el art. 86 inc. 1), al considerar que incurrió en defraudación fiscal, conforme lo establece la normativa en cuestión.

Para poder confirmar la existencia de defraudación fiscal de parte del contribuyente, es necesario comprobar en primer lugar el aspecto objetivo del hecho punible, el cual reside en éste caso en no haber ingresado en tiempo y forma al fisco, el período fiscal 2016 correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En los presentes actuados, se encuentra fuera de controversia que LA MILANESA S.R.L., no ingresó al Fisco el período fiscal 2016 dentro de los plazos legales, razón por la cual la Autoridad de Aplicación inició el sumario pertinente, encuadrando la conducta del apelante en el art. 86° inc. 1) del C.T.P. En consecuencia, el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del apelante, se encuentra acreditado.

Luego del 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.

La letra del artículo 86° es clara cuando dice en su art. 1): "Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a diez (10) 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. (...)"

En el presente caso, considero que la D.G.R. inició correctamente el sumario al apelante, encuadrando su conducta en las disposiciones del art. 86 inc. 1), ya que el marco de legalidad que otorga el C.T.P., establece que la conducta imputada es la defraudación fiscal, conforme el Derecho Positivo aplicable a los casos en donde la norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para

sancionar a los contribuyentes, que con su conducta afecten al bien jurídico protegido.

Corresponde aclarar, que el autor del ilícito imputado será aquel sujeto que tenga el dominio del hecho. Es decir, quien maneje la acción. Teniendo tal poder de decisión que podrá elegir entre consumir o desistir, pues al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal.

Por ello, la imputación efectuada por la D.G.R. es de carácter *luris Tantum*, basada en que los contribuyentes en este tipo de ilícitos, se encuentran en "mejores condiciones imputativas" de demostrar que su conducta no deviene de un obrar malicioso. Esto es así, desde el momento en que el apelante debió ingresar el período fiscal 2016 y no lo hizo, limitándose a agraviarse de la falta de demostración por parte de la D.G.R. de su obrar doloso, sin aportar ningún tipo de prueba que permita desacreditar la imputación efectuada.

Con respecto a la imputación endilgada al apelante, para mayor abundamiento la Autoridad de Aplicación cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar tal extremo. Una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.

Cabe señalar que se entiende por "presunción" a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

El art. 88° del C.T.P., enumera las presunciones que permiten determinar que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, presunciones que admiten prueba en contrario (*luris Tantum*), 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, situación que no acontece en los presentes actuados.

En autos, la tipificación del ilícito tributario endilgado al apelante, fue encuadrado por la D.G.R. en las disposiciones del artículo 86° inciso 1) y en la presunción establecida por Ley, en el artículo 88° inciso 3) del Código Tributario Provincial, el cual establece que: "(...) *Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concurra alguna de las causas siguientes: (...) 3- Manifiesta*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ROSSE PONSOSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias (...)”.

Recordamos que el Código Tributario Provincial, otorga la facultad a la D.G.R. de hacer uso de las presunciones normadas en el artículo 88º, habiendo encuadrando la conducta del apelante en el presente caso, en el inciso 3).

Es por ello, que corresponde confirmar lo actuado por la Autoridad de Aplicación, así como el uso de las presunciones del artículo 88º inciso 3) para acreditar la conducta del agente, ya que según se desprende de las constancias de autos, el mismo no ha logrado probar la inexistencia del elemento subjetivo propio del tipo infraccional imputado, es decir, no aporta ningún elemento probatorio que permita eximir su responsabilidad, máxime cuando el acto administrativo por medio del cual se aplica la sanción, en su condición de tal goza de presunción de legitimidad.

En conclusión, hay un elemento concreto que a mi juicio, es esencial para confirmar lo actuado por la D.G.R., que es el reconocimiento del contribuyente de la materialidad de la acción, sin la prueba de elemento alguno que neutralice la consideración negativa y deliberada de su conducta, por lo que al producirse el vencimiento del plazo para ingresar el período fiscal 2016 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, concurren los presupuestos mencionados en el art. 86º inciso 1) y corresponde hacer operativa la presunción del art. 88º inc. 3) del C.T.P., ya que el responsable al omitir el ingreso en tiempo y forma de las posiciones reclamadas, nos indica inequívocamente que su conducta se encuentra guiada por la intención de defraudar, considerando acreditado por la D.G.R., el elemento subjetivo necesario para confirmar la sanción impuesta.

Por lo expuesto corresponde NO HACER LUGAR a la cuestión planteada por el contribuyente LA MILANESA S.R.L., CUIT N° 30-71402052-4 en su Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 1778/2019 de la Dirección General de Rentas de fecha 16/07/2019, debiendo confirmarse la misma. Así voto.

El señor vocal Dr. **José Alberto León** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo: Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

Visto el resultado del presente Acuerdo,
Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente LA MILANESA S.R.L., CUIT N° 30-71402052-4 contra la Resolución N° M 1778/2019 de la Dirección General de Rentas de fecha 16/07/2019 y en consecuencia confirmar la sanción de multa de \$419.254,74 (Pesos Cuatrocientos Diecinueve Mil Doscientos Cincuenta y Cuatro con 74/100) equivalente a dos (2) veces el monto del impuesto omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86 inc. 1) del C.T.P. -Impuesto sobre los Ingresos Brutos, período fiscal 2016-, por los motivos expuestos en los considerandos.

2. REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

JM

HACER SABER

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

