



GESTION
DE LA CALIDAD

SI-8000-0703



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

"2001 Año del Bicentenario de la fundación de la
ciudad Tucumán"

SENTENCIA N°: 356/2021

Expte. N°: 40/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los... 21.....
días del mes de..... OCTUBRE..... de 2021, se reúnen los
Señores 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), y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de tratar
el expediente caratulado: "CARLINO HNOS S.A. SI RECURSO DE APELACION,
Expte. N° 40/926/2021 y Expte. N° 27095/376/D/2018 (DGR)" y,

CONSIDERANDO:

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio
como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 3015/3017, 3025/3029, 3037/3039 y 3047/3049 del expte DGR N°
27095/376/D/2018, se presenta el Sr. Pablo Martín Mansilla en carácter de
apoderado del contribuyente CARLINO HNOS S.A. e interpone Recurso de
Apelación en contra de las Resoluciones D 393/20, D 394/20, D 395/20 y D
396/20, todas de fecha 03/12/2020, emitidas por la Dirección General de Rentas
de la Provincia de Tucumán, obrantes a fs. 3007/3013 del expediente DGR.

En la Resolución D 393/20 se resuelve en su art. 1° rechazar la impugnación
efectuada por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 856-2019 en
concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio
Multilateral (Período fiscal 2015). En la Resolución D 394/20 se resuelve en su art.
1° rechazar la impugnación efectuada por el contribuyente en contra del Acta de
Deuda N° A 857-2019 en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos-
Régimen de Convenio Multilateral (Período fiscal 2016), en su art. 2° rechazar el
descargo interpuesto contra el sumario N° M 857-2019 e imponer una multa de
\$207.922,96 por configuración de la infracción del artículo 86 inciso 1 del C.T.P.

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

En la Resolución D 395/20 se resuelve en su art. 1° rechazar la impugnación efectuada por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 858-2019 en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral (Período fiscal 2017), en su art. 2° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 858-2019 e imponer una multa de \$25.512,52 por configuración de la infracción del artículo 86 inciso 1 del C.T.P. y en su art. 3° aplicar una multa de \$13.349,40 por configuración de la infracción del artículo 85 del C.T.P. En la Resolución D 396/20 se resuelve en su art. 1° rechazar la impugnación efectuada por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 860-2019 en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral (Período fiscal 2018- anticipos 01 a 06/2018), en su art. 2° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 860-2019 e imponer una multa de \$110.185,97 por configuración de la infracción del artículo 85 del C.T.P. En sus recursos, algunos agravios se repiten en todos y otros solo fueron planteados en algunos. De esa manera, vamos a comenzar exponiendo esos agravios que fueron reiterados en todas sus presentaciones.

Identificado bajo el título "La impugnación de los pagos a cuenta deducidos", el apelante plantea que por medio de las determinaciones se pretendió ajustar pagos a cuenta (percepciones, retenciones y recaudaciones bancarias) que supuestamente no estaban respaldados con documentación; cuando la misma sí había sido presentada. Asimismo, expresa que es función de la DGR la verificación y fiscalización de los tributos; no pudiendo realizar la determinación sin haber consultado en sus registros si dichas retenciones, percepciones o recaudaciones son verosímiles, lo que claramente genera un perjuicio económico y viola el principio de que nadie puede enriquecerse sin causa.

En los recursos contra las Resoluciones N° D 393/20, D 394/20 y D 395/20 planteó la prescripción de las deudas reclamadas, teniendo en cuenta para ello el plazo de dos años establecido en el art. 2562 del Código Civil y Comercial de la Nación, debiendo ser declarado inconstitucional el art. 2532 en la parte que faculta a las provincias a regular el plazo de prescripción de los tributos.

Respecto de las sanciones de multas aplicadas, el planteo no resulta idéntico. Contra la multa aplicada en la Resolución N° D 394/20 plantea en primer lugar que se encuentra prescripta la acción del Fisco, atento a que el plazo era de dos



GESTION DE LA CALIDAD

91-0000-0709



Modelo de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Número IRAM-ISO 9001:2015

años (art. 62 inciso 5 del Código Penal), modificado recién por la Ley 8964, con vigencia a partir del 29/12/2016. Es decir, las supuestas infracciones en el año 2016 prescribieron en el año 2018, sin que a esa fecha se hubiera aplicado sanción alguna. También se agravia de la falta del elemento subjetivo, ya que para que sea procedente la misma el contribuyente debió haber actuado con dolo. No puede distinguirse tampoco el hecho o los hechos que se le endilgan; ni limitarse la Autoridad de Aplicación a citar incisos del art. 88 del CTP como presunciones de la intención de defraudación.

Contra las multas aplicadas en la Resolución N° D 395/20, el apelante se agravia de que se aplicaron dos multas, una conforme al art. 85 y otra por el art. 86 inc. 1 del CTP por el mismo hecho.

Y por último, contra la multa de la Resolución N° D 396/20, expresa que, como no existe monto de impuesto a ingresar, deviene inaplicable la sanción prevista en el art. 85 del CTP. Asimismo, en su accionar no se verifica el elemento subjetivo, que para el presente caso es la culpa; ya que no se verificó un accionar negligente o imprudente.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el agente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad. Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 37/38 obra Sentencia Interlocutoria N° 323/2021 del 06/09/2021 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho.

Atento a ello, se encuentra la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el art. 151 del CTP.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si las Resoluciones D 393/20, D 394/20, D 395/20 y D 396/20 resultan ajustadas a derecho.

En relación con el agravio identificado como "La impugnación de los pagos a cuenta deducidos", el que fuera realizado en todos sus recursos, el mismo no resiste el menor análisis, ya que el contribuyente no aportó nuevos comprobantes que permitan al Fisco modificar la determinación, ya sea por tratarse de retenciones sufridas en otras jurisdicciones, en relación con otras posiciones, por ser retenciones de otros impuestos, por no corresponder a Carlino Hnos, por no ser comprobantes impugnados, entre otras razones. Lo que no puede el apelante argumentar es que no se le dio la oportunidad y el tiempo para adjuntar la documentación que le fuera solicitada; porque lo contrario se verifica con la simple compulsión de las actuaciones.

En relación con el planteo de prescripción planteado en relación con los períodos 2015, 2016 y 2017, y su pretensión de que se aplique al caso el nuevo plazo de prescripción de dos años previsto en el art. 2562 del CCCN; cabe tener en cuenta que, si bien en fecha 01/08/2015 comenzó a regir el nuevo Código Civil y Comercial, el cual prevé este nuevo plazo, también establece en el art. 2532 que las legislaciones locales podrán regular la prescripción liberatoria en cuanto al plazo de los tributos. En base a esta disposición en nuestra provincia se dictó la ley 8794 con vigencia a partir del 01/08/2015 que modifica el art. 54 del CTP al cual le agrega un segundo párrafo que reza: *"El plazo de prescripción de tributos establecidos en este Código o por leyes especiales, queda regulado en cinco años"*.

En conclusión, los períodos 2015, 2016 y 2017 no se encontraban prescriptos al momento de la notificación de las Actas de Deuda N° A 856-2019, A 857-2019 y A 858-2019, realizada en fecha 04/10/2019, ya que no transcurrió el plazo de cinco años previsto tanto por el Código Civil anterior como por el Código Civil y Comercial de la Nación y su remisión a lo establecido por los códigos provinciales. El art. 63 del CTP (vigente al momento de la notificación del Acta de Deuda) establece que: *"Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: a) Desde la fecha de intimación administrativa de*



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

95-0005-0709



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM 9501:2015

pago de la obligación tributaria..."; por lo que la notificación de las Actas de Deuda

practicada el 04/10/2019 suspendió el curso de la prescripción durante 1 año. Por ello, el nuevo vencimiento de la prescripción de los citados períodos operaba a partir del 30/06/2022 (respecto del período 2015), 30/06/2023 (para el período 2016) y 29/06/2024 (en relación con el período 2017). Ergo, ninguno de los períodos respecto de los cuales el apelante plantea la prescripción se encuentra prescripto.

En relación con el planteo de inconstitucionalidad del art. 2532 del CCCN, corresponde tener en cuenta que el art 161 del CTP establece que: *"El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma"*, y no habiendo sido dictado una jurisprudencia conforme a lo pretendido por el apelante; no debe expedirse este Tribunal al respecto.

Respecto de la multa aplicada por medio de la Resolución N° D 394/20, la misma no se encuentra prescripta, ya que la infracción se considera cometida al momento del vencimiento de la declaración jurada anual correspondiente al período en cuestión, en este caso el año 2016, que venció en fecha 30/06/2017. El art. 54 del CTP, fija el plazo de prescripción de las multas, al establecer: *"Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios regidos por este Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años..."* (el subrayado me pertenece). Atento a ello la facultad del Fisco para aplicar la multa del art. 86 inciso 1 del CTP en relación con el período 2016 no se encuentra prescripta.

Ahora bien, la aplicación de la sanción en este caso se encuentra justificada, ya que si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el contribuyente no ha desvirtuado las presunciones existentes en su contra.

Dr. JORGE E. POBSE PONIENSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 incisos 2 y 3 del C.T.P. los que presumen, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: "2. *Declaraciones juradas que contengan datos falsos.* 3. *Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias*", supuestos que han sido comprobados en el caso bajo análisis, atento a que efectivamente los datos de las declaraciones juradas no se condicen con los que están contenidos en sus libros y demás documentación contable. Ello demuestra que dichas declaraciones juradas contienen datos falsos. Asimismo el contribuyente no ha cumplido con la normativa vigente y pretende descontarse retenciones, percepciones y recaudaciones bancarias que no corresponden.

Respecto de las multas aplicadas por medio de la Resolución N° D 395/20, en atención al planteo realizado por el apelante respecto a que se habría aplicado dos sanciones por un mismo hecho, corresponde hacer lugar a dicho planteo atento a que, para que se verifique este principio deben concurrir los siguientes requisitos:

- 1) identidad de sujeto, esto es, la persona autora de la infracción debería ser la misma. Esto se verifica en la resolución apelada, en la que resulta sancionada la misma persona.
- 2) identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. En este punto la DGR pretende que no se trataría del mismo hecho; sin embargo, considero que sin perjuicio de poder atribuirse a una conducta elementos subjetivos diferentes, sea a título de culpa o dolo, el hecho en cuestión, falta de pago total o parcial del impuesto, es el mismo.
- 3) identidad de causa, o sea la naturaleza de la sanción debe ser idéntica. Esto también se verifica ya que las sanciones impuestas en cada resolución tienen la naturaleza de "multa".

Atento al análisis realizado, corresponde hacer lugar parcialmente al recurso de apelación y dejar sin efecto la sanción de multa aplicada en virtud a lo normado en el art. 85 del CTP, quedando vigente la multa aplicada en virtud del art. 86 inc. 1 del mismo Digesto.



GESTION DE LA CALIDAD

90-0000-9700



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015

La razón por la que corresponde que continúe vigente la sanción del art. 86 inc. 1, es porque, el impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto anual, conforme lo establece el art. 229 del CTP

Ahora bien, la aplicación de la sanción en este caso se encuentra justificada, por las mismas razones que fueron expuestas en relación con la Resolución N° D 394/20.

Por último en relación con la sanción aplicada en la Resolución N° D 396/20, el contribuyente efectivamente omitió el pago del impuesto al ser inexactas las declaraciones juradas presentadas. Atento a ello, se encuentra verificado el elemento objetivo del tipo infraccional y también el elemento subjetivo. Pero no es cierto que habiendo detectado la omisión del contribuyente se derive sin más la aplicación de la sanción, sino que es de la propia conducta del apelante que se infiere el elemento subjetivo; su conducta omisiva tiene necesariamente un impacto jurídico en la relación tributaria. Por lo tanto resulta procedente la sanción de multa aplicada en dicha Resolución.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución:

- I) HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por CARLINO HNOS S.A., CUIT N° 33-53852801-9, en relación a la defensa de violación al principio non bis in idem respecto de la multa aplicada por el periodo fiscal 2017. En consecuencia CONFIRMAR las Resoluciones D 393/20, D 394/20 y D 396/20 de fecha 03/12/2020, correspondientes al impuesto sobre los Ingresos Brutos, periodos fiscales 2015, 2016 y 2018, en su totalidad; DEJAR SIN EFECTO el artículo 3° de la Resolución D 395/20 de fecha 03/12/2020 y CONFIRMAR el resto de los artículos.
- II) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. José A. León, vota en idéntico sentido.

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

*Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION*

*C. J. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION*

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José A. León, vota en igual sentido.

Por ello:

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

- 1- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por **CARLINO HNOS S.A., CUIT N° 33-53852801-9**, en relación a la defensa de violación al principio non bis in idem respecto de la multa aplicada por el periodo fiscal 2017. En consecuencia **CONFIRMAR** las Resoluciones D 393/20, D 394/20 y D 396/20 de fecha 03/12/2020, correspondiente al impuesto sobre los Ingresos Brutos, períodos fiscales 2015, 2016 y 2018, en su totalidad; **DEJAR SIN EFECTO** el artículo 3° de la Resolución D 395/20 de fecha 03/12/2020 y **CONFIRMAR** el resto de los artículos.
- 2- **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

HACER SABER

M.F.L.

DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL PRESIDENTE

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN

VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTÓBAL ALCANTARA
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION