



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-3769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-180 9801:2015



SENTENCIA N°: 32 /2022

Expte. N°: 339/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 2 días del mes de MARZO de 2022, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **“LOS CIPRESES S.R.L. S/ RECURSO DE APELACIÓN”**, Expediente Nro. **339/926/2021 (Expte. DGR Nro. 12736/376/D/2020) y;**

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

El **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dijo:

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

I.- Que el contribuyente presentó Recurso de Apelación -fs. 319/320 del Expte. N° 12736/376/D/2020-, por medio de su socio gerente, contra la Resolución N° D 94/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 23/08/2021, obrante a fs. 316/317 del Expte. N° 12736/376/D/2020. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por la firma LOS CIPRESES S.R.L., CUIT N° 30-71618479-6, con domicilio fiscal en Calle Itzaingó N° 1850, Yerba Buena, Tucumán, respecto a las Actas de Deuda N° A 3799/2020 y N° A 3800/2020, confeccionadas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, APLICAR al contribuyente una multa de \$248.018,72 (pesos doscientos cuarenta y ocho mil dieciocho con 72/100), respecto al Sumario N° A 3799-2020, equivalente al 100% del gravamen omitido en los anticipos 09, 11 y 12/2019, por encontrarse su conducta incurso en las casuales previstas en el art. 85 del Código Tributario Provincial y APLICAR al contribuyente una multa de \$496.037,44 (pesos cuatrocientos noventa y seis mil treinta y siete con 44/100), respecto al Sumario N° M 3799-2020, equivalente a 2 (dos) veces el gravamen omitido en el periodo fiscal 2019, por encontrarse su conducta incurso en las casuales previstas en el art. 86, inciso 1, del Código Tributario Provincial.

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



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



Bajo el acápite "*Pretensión improcedente*" el recurrente manifiesta que los sumarios instruidos devienen improcedentes por cuanto los mismos fueron determinados tomando como base el mismo hecho material.

Alega que no puede el Organismo Fiscal contravenir las garantías establecidas en el art. 18 de la Constitución Nacional, así como el principio de "*non bis in idem*", ya que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo hecho, lo cual torna inconstitucional el accionar del Fisco Provincial.

Agrega que ante una misma acción, la Dirección General de Rentas decidió aplicar dos multas independientes y diversas contra un mismo sujeto. Ello evidencia una clara falta de razonamiento al momento de encuadrar su conducta en el tipo legal previsto por la norma, situación que torna nula la determinación fiscal.

Manifiesta que no existe causa jurídica que sustente la sanción aplicada, por ello la nulidad del acto administrativo se presenta como único remedio para sanear el vicio en el cual incurrió el Organismo Fiscal en la determinación efectuada.

Por último, agrega que el tipo doloso descrito en el art. 86 del Código Tributario Provincial demanda inexcusablemente una actuación maliciosa, es decir que debe presenciarse un indicio de intención de inducir al engaño al Fisco, situación no acontecida en el caso marras.

II.- A fs. 1/3 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.

Respecto a lo expresado por el apelante en cuanto a que por un mismo hecho material se le instruyeron dos sumarios distintos con sanciones independientes, que para resulte aplicable el principio "*non bis in idem*" se requiere la concurrencia de los siguientes requisitos: a) Identidad de sujeto, esto es, el autor de la infracción establecida; b) Identidad de objeto, es decir que los hechos que motivaron la sanción sean los mismo; c) Identidad de causa, ello implica que la naturaleza de la sanción debe ser idéntica.

Sostiene que en el caso de marras, si bien existe identidad de sujeto, no así de objeto por cuanto se contempla en cada sumario hechos deferentes. Ello es así, ya que por un lado se sanciona la conducta dolosa del recurrente, habiendo





GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-9769



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

generando una inexactitud en la declaración jurada correspondiente al periodo fiscal 2019 -Sumario N° M 3799-2020-, en tanto que mediante el Sumario a N° A 3799-2020 se sanciona la conducta culposa del contribuyente respecto a la falta de ingreso de los anticipos 09, 11 y 12/2019.

En cuanto a los argumentos expuestos por el apelante en los que sostiene que en el caso de marras se habría procedido de manera contraria a lo expuesto en el art. 18 de la Constitución Nacional, señala que no es éste el ámbito adecuado para el tratamiento del reclamo efectuado. Destaca que el ejercicio de control de constitucionalidad de las normas recae en el Poder Judicial.

En consecuencia, considera que atento a que el recurrente no demostró la inexistencia de responsabilidad por la deuda determinada, corresponde el rechazo de los agravios expuestos, resultando los sumarios instruidos ajustados a derecho.

III.- A fs. 13 del Expte. 339/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria N° 397/21 dictada por este Tribunal, donde se tienen por presentado el recurso, y se declara la cuestión de puro derecho, quedando los autos en condiciones de ser resueltos.

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, corresponde emitir opinión:

i) El recurrente manifiesta que los sumarios instruidos devienen improcedentes por cuanto los mismos fueron determinados tomando como base el mismo hecho punible material.

Alega que no puede el Organismo Fiscal contravenir las garantías establecidas en el art. 18 de la Constitución Nacional, así como el principio de "non bis in idem", ya que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo hecho, lo cual torna inconstitucional el accionar del Fisco Provincial.

Al respecto cabe expresar que el control de constitucionalidad de una norma legal es competencia exclusiva de los órganos judiciales.

Si bien el Art. 161 del C.T.P. establece: *"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*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma”, corresponde efectuar la aclaración que en el sistema constitucional argentino las sentencias que dictan los jueces carecen -en principio- de efectos “erga omnes”. Sus alcances se circunscriben al caso concreto sobre el cual han recaído y no obligan sino en las causas para las cuales se han dictado.

La declaración de inconstitucionalidad de las normas legales es una atribución del Poder Judicial, y los cambios en la plataforma fáctica y jurídica de los casos, aun cuando fuesen mínimos, no autorizan al Poder Ejecutivo a extender los efectos del precedente judicial.

Por lo expuesto, corresponde desechar lo argumentado en este punto.

ii) El recurrente plantea que la Dirección General de Rentas decidió aplicar dos multas independientes y diversas contra un mismo sujeto. Ello evidencia una clara falta de razonamiento al momento de encuadrar su conducta en el tipo legal previsto por la norma, situación que torna nula la determinación fiscal.

Es oportuno 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 acuerdo al análisis de las actuaciones obrantes, se observa que la resolución dictada por la Autoridad de Aplicación satisface el requisito de motivación del acto administrativo, en tanto en la misma se explicita de manera clara las circunstancias de hecho y de derecho que llevaron a su dictado.

No resulta conducente el planteo de falta de motivación del acto administrativo cuando en el mismo 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 le es imputable al contribuyente y la normativa aplicable al caso. En consecuencia se observa que el acto discutido emana de autoridad competente, tiene sustento en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, y se exteriorizó por instrumento idóneo.

En el derecho administrativo la nulidad deriva de la imposibilidad del acto de integrarse en un ordenamiento jurídico dado, de su violación objetiva de principios jurídicos, antes que de un elemento suyo viciado o faltante. Las nulidades



GESTIÓN DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-450 5B01:2015



administrativas no dependen de cuál elemento del acto está viciado, sino de la importancia de la infracción al orden jurídico.

La resolución emitida por la Autoridad de Aplicación cumple con todos los requisitos previstos en el Código Tributario Provincial. En igual sentido se advierte que el Acta de Deuda impugnada, cumple con lo dispuesto en el art. 102° del CTP. Atento a esto, el acto administrativo atacado se encuentra ajustado a derecho, resultando improcedente la nulidad planteada por el apelante.

Por otra parte, de la lectura de la resolución se desprende claramente y en detalle la situación de hecho tenida en cuenta a los fines de la determinación practicada. También se encuentran definidas con claridad las normas legales en las que el Fisco Provincial se basó para establecer la resolución atacada. De esta manera, el acto administrativo se encuentra debidamente fundado, quedando claros los motivos de hecho y de derecho que llevaron al Organismo Fiscal a dictaminar la resolución efectuada.

Por lo expuesto, considero que este agravio debe ser desechado.

iii) En el caso de marras, la D.G.R. instruyó dos sumarios, el primero de ellos por omisión en el pago de los anticipos correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los periodos 09, 11 y 12/2019 -Sumario N° A 3799/2020- en base a la aplicación del artículo 85° del Código Tributario Provincial, y el segundo por un ajuste correspondiente al periodo fiscal 2019 -Sumario N° M 3799/2020-, en consideración de lo dispuesto en el artículo 86, inc 1), del mencionado digesto normativo.

El recurrente manifiesta que los sumarios instruidos devienen improcedentes por cuanto los mismos fueron determinados tomando como base el mismo hecho material. Alega que no puede el Organismo Fiscal contravenir el principio de "non bis in idem", ya que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo hecho. Atento a la naturaleza punitiva de las multas aplicadas por la administración, que ha venido reconociendo en forma concordante la jurisprudencia, se deriva la aplicación supletoria de los principios generales del derecho penal, por lo que podemos decir que cuando un sujeto comete una infracción, habrá lugar a la aplicación de una pena; si comete varias infracciones podrán aplicársele varias penas, y ello por cuanto de mediar una conducta habrá una transgresión, y cuando haya varias conductas habrá varias transgresiones, por lo que a una

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



conducta corresponde un delito y podrá corresponder una pena, y a varias conductas varios delitos y varias penas.

En el caso concreto, resulta necesario establecer si las sanciones impuestas por la Autoridad de Aplicación mediante la Resolución N° D 94/21, respecto al Periodo Fiscal 2019, transgreden el principio de *"non bis in ídem"*. Para ello resulta necesario determinar si las omisiones imputadas constituyen un único hecho.

La relevancia de este punto es evidente, pues en caso de tratarse de una única infracción, corresponde la aplicación de una multa. En este orden cabe recordar que el art. 18 de la Constitución Nacional prohíbe la aplicación de dos sanciones por el mismo hecho.

El análisis de la aplicación del principio de *"non bis in ídem"* debe hacerse en cada caso en concreto y corroborar que se den tres identidades: de sujeto imputado, de hechos motivadores y causa de la sanción.

La primera identidad, es que la persona que haya sido sometida a un proceso sea la misma. Este tema no suele plantear grandes problemas en el ámbito penal pero si se genera en el derecho tributario sancionador.

En segundo lugar, hemos de comprobar que se trate del mismo hecho material en ambos procesos. Es decir, verificar que se trate del mismo suceso ocurrido en un tiempo y lugar, debemos dejar de lado las calificaciones legales que podamos ponerle a ese hecho pues no es en ese punto donde se debe dar la identidad.

Y en tercera instancia, al hablar de la causa de la sanción, deberemos atenernos al hecho de que nos encontremos ante dos sanciones de naturaleza penal. Lo que se busca es evitar la doble persecución penal de una persona por un mismo hecho; lo que define que se trate de una persecución penal no es el cuerpo normativo invocado sino la naturaleza penal de la sanción que se pretende obtener.

Considero que en el presente caso se configuran los requisitos generales de la prohibición de la doble persecución penal (*Non bis in ídem*). Esto es así ya que la existencia de tres "identidades" se presentan en forma conjunta: a) Identidad personal, ya que LOS CIPRESES S.R.L., CUIT N° 30-71618479-6, fue sancionado 2 (dos) veces por la Autoridad de Aplicación en Resolución D.G.R. N° D 94/21 de fecha 23/08/2021 –mediante los Sumarios N° A 3799-2020 y N° M 3799-2020- y se le imputa el mismo hecho punible; b) Identidad objetiva, debido a



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

que en el caso en análisis, estamos ante la presencia de una identidad fáctica, ya que la motivación y fundamentación de la resolución sancionatoria de la D.G.R., tiene como base la determinación impositiva correspondiente al periodo fiscal 2019. 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; c) Identidad de causa, por cuanto la pretensión punitiva de la Autoridad de Aplicación es idéntica en los artículos 2 y 3 de la Resolución N° D 94/21, estando vedado al Estado, la posibilidad de perseguir penalmente a una misma persona por un mismo hecho, con pretensiones simultáneas como ocurre en el presente caso.

La garantía del "non bis in idem" se desprende del contenido del artículo 18 de la Constitución Nacional, en el cual se encuentran descriptas las principales garantías penales y procesales que poseen todas las personas que habitan el suelo argentino.

Dentro del mismo encontramos garantías tales como el derecho de defensa en juicio, la inviolabilidad del domicilio, el principio de legalidad, la prohibición de ser juzgado por comisiones especiales y el principio de irretroactividad de la ley penal, entre otras.

Si bien la garantía del "non bis in idem" se nutre de otras garantías, enunciadas o no textualmente, ésta adquiere independencia per se, ya que su objeto de protección es único, no es alcanzado por otra garantía ni por otro derecho reconocido. En el ámbito del derecho internacional es inexcusable buscar asidero normativo en los más importantes tratados de derechos humanos, los cuales ostentan jerarquía constitucional superior a las leyes desde la reforma constitucional de 1994, mediante su inclusión en el artículo 75, inciso 22.

No es una garantía reconocida únicamente en el ámbito local, sino que es una garantía que es reconocida a nivel global. Este reconocimiento no hace más que reflejar su importancia y su necesidad, pudiendo quedar todo el sistema de derechos y garantías sin sentido si se permitiese la persecución indefinidamente.

En el presente caso, la Resolución (DGR) N° D 94/21 impone dos sanciones respecto al periodo fiscal 2019: El artículo. 2° aplica una multa por \$248.018,72 (pesos doscientos cuarenta y ocho mil dieciocho con 72/100), respecto al Sumario N° A 3799-2020, equivalente al 100% del gravamen omitido en los anticipos 09,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAJ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. PUSSE FONSECA
VOCAJ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Jorge Gustavo Jimenez
C.F.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



11 y 12/2019, por encontrarse su conducta incurso en las casuales previstas en el art. 85 del Código Tributario Provincial. Por otra parte, el artículo 3° establece una multa por \$496.037,44 (pesos cuatrocientos noventa y seis mil treinta y siete con 44/100), respecto al Sumario N° M 3799-2020, equivalente a 2 (dos) veces el monto de las obligaciones tributarias omitidas por periodo fiscal 2019, por encontrarse su conducta incurso en las casuales previstas en el art. 86, inciso 1, del Código Tributario Provincial.

En base a lo expuesto, considero que la segunda de las sanciones impuestas resulta acorde a derecho. No ocurre lo mismo con la primera, en el momento que afectan el principio "*non bis in idem*" al contener idéntico sujeto, objeto y causa.

Por lo expuesto, corresponde que continúe vigente la sanción establecida por aplicación del art. 86, inc. 1, del Código Tributario Provincial. Ello en razón que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un tributo anual, conforme lo establece el art. 229 del C.T.P., por lo cual la infracción cometida por el recurrente se encuentra relacionada con la discordancia entre la declaración jurada anual del tributo presentada por el apelante, y lo determinado por el Organismo Fiscal – materializado en el Sumario N° M 3799-2020 mediante la aplicación de lo dispuesto en el art. 86 del C.T.P.-.

La sanción aplicada en el art. 3 de la Resolución N° D 94/21 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.

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



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9768



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



efectivamente los datos de las declaraciones juradas no se condicen con la normativa aplicable para la liquidación del tributo reclamado.

V.- Por ello, corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por la firma LOS CIPRESES S.R.L., C.U.I.T. 30-71618479-6 contra la Resolución N° D 94/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 23/08/2021, y por ello, DEJAR SIN EFECTO la sanción impuesta en su artículo 2° -Sumario N° A 3799-2020-, respecto a los anticipos 09, 11 y 12/2019 -Impuesto sobre los Ingresos Brutos-. En consecuencia, CONFIRMAR la deuda determinada en su artículo 1°, mediante las Actas de Deuda N° A 3799/2020 y N° A 3800/2020 -confeccionadas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos-, y la sanción impuesta en su artículo 3° - Sumario N° M 3799-2020-, correspondiente al periodo fiscal 2019 -Impuesto sobre los Ingresos Brutos-, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El señor vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

El señor vocal Dr. José Alberto León hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

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

1.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por la firma LOS CIPRESES S.R.L., C.U.I.T. 30-71618479-6 contra la Resolución N° D 94/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 23/08/2021, y por ello, DEJAR SIN EFECTO la sanción impuesta en su artículo 2° -Sumario N° A 3799-2020-, respecto a los anticipos 09, 11 y 12/2019 -Impuesto sobre los Ingresos Brutos-. En consecuencia, CONFIRMAR la deuda determinada en su artículo 1°, mediante las Actas de Deuda N° A 3799/2020 y N° A 3800/2020 -confeccionadas en

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



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

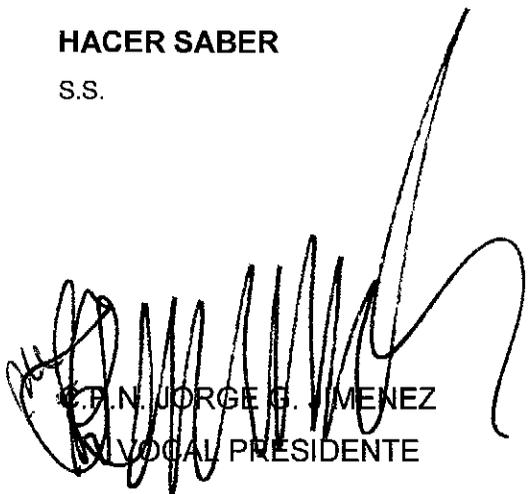


concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos-, y la sanción impuesta en su artículo 3° - Sumario N° M 3799-2020-, correspondiente al periodo fiscal 2019 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos-, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

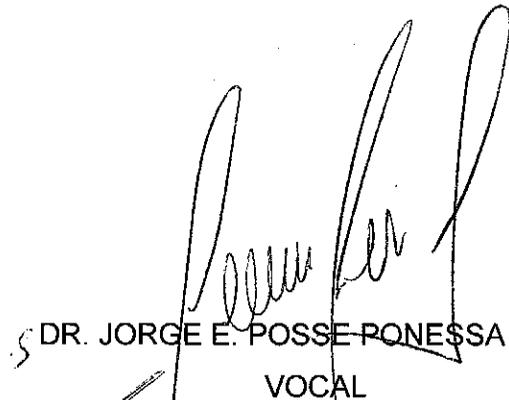
2.- REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados, y ARCHIVAR.

HACER SABER

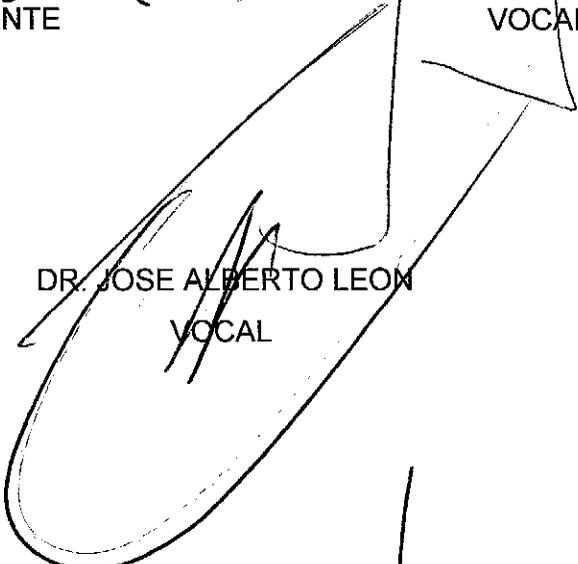
S.S.



DR. N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE

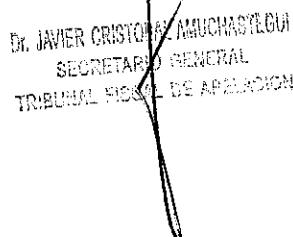


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MÍ



DR. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION