



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RJ-0000-9789



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

SENTENCIA N°: 74/2022

Expte. N°: 260/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 6 días del mes de Mayo de 2022, reunidos los 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 el expediente caratulado: "ANSONNAUD RICARDO SIXTO – SEOANE FABIO ENRIQUE s/RECURSO DE APELACIÓN". Expediente N° 260/926/2019 (Expte DGR N° 33031/376/D/2018) y;

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 a fojas 202/205 del Expediente N° 33031/376/D/2018, el apoderado del Sr. Seoane Fabio Enrique, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 111/19 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 26.03.2019 obrante a fs. 186/189 de dicho expediente. En ella se resuelve **RECHAZAR** la impugnación, interpuesta por **SEOANE FABIO ENRIQUE, CUIT N° 20-17615088-3**, a las Actas de Deuda N° A 2842-2018 y N° A 2843-2018, confeccionadas en concepto de impuesto para la Salud Pública, confirmándose las mismas y **RECHAZAR** el descargo interpuesto en contra del Sumario N° A 2842-2018 instruido conjuntamente con el Acta de Deuda N° A 2842-2018, por infracción prevista en el art. 85 del Código Tributario Provincial y en consecuencia **APLICAR** una multa por un monto de \$ 371.066,52 (Pesos Trescientos setenta y un mil sesenta y seis con 52/100), equivalente al 50% (cincuenta por ciento) del gravamen omitido en las posiciones consignadas en el Acta de Deuda N° A 2842-2018. **RECHAZAR** el descargo interpuesto en contra del Sumario N° M 2842-2018, instruido conjuntamente con el Acta de Deuda N° A 2842-2018, por infracción prevista en el art. 86 del Código Tributario Provincial y **APLICAR** una multa por un monto de \$ 1.484.266,10 (Pesos Un Millón Cuatrocientos Ochenta y cuatro mil doscientos

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

sesenta y seis con 10/100), equivalente a dos veces el importe del gravamen omitido y **RECHAZAR** el descargo interpuesto en contra del Sumario N° A 2843-2018 instruido conjuntamente con el Acta de Deuda N° A 2843-2018, por infracción prevista en el art. 85 del Código Tributario Provincial y en consecuencia **APLICAR** una multa por un monto de \$ 299.052,04 (Pesos Doscientos noventa y nueve mil cincuenta y dos con 04/100), equivalente al 50% (cincuenta por ciento) del gravamen omitido en las posiciones consignadas en el Acta de Deuda.

El apelante manifiesta que:

- La D.G.R. pretende enrostrarle la responsabilidad solidaria por el cargo que ha ocupado al momento de generarse el hecho imponible, sin atender a los conceptos de dolo o culpa.
- La responsabilidad solidaria prevista por el art. 30, no es objetiva, sino una responsabilidad subjetiva, derivada de un hecho personal que le sea imputable a título de dolo o culpa. Esta responsabilidad es una derivación, no del cargo y/o función, sino de un determinado comportamiento.
- La inversión de la carga de la prueba pretendida por la D.G.R. es un criterio despojado de una verdadera interpretación del art. 30 del C.T.P. Cita jurisprudencia.
- Con relación a la Alícuota 0% sostiene que la Administración la ha negado simplemente expresando que no es el ámbito administrativo donde ello debe ser planteado, resultando tales alegaciones insuficientes para negar la existencia de innumerables resoluciones judiciales en virtud de las cuales se ha decidido respecto de la vigencia del beneficio en favor de personas jurídicas, aún ante el dictado de leyes que pretendieron purgar el vicio constitucional.
- La Provincia mediante el Decreto 1961/3 de fecha 12.09.02 dejó sin efecto el régimen de alícuota cero por ciento, en los impuestos sobre los ingresos brutos, estableciendo que aquellos contribuyentes que se encontraran alcanzados por dicho régimen deberán tributar con la alícuota correspondiente a la actividad que desarrollen conforme lo establecido en las leyes 5.121 y 5.636 y sus modificatorias.
- Luego de referirse a la adhesión de la Provincia a los principios y propósitos contenidos en el Pacto Federal y la determinación de la alícuota cero por ciento, sostiene que el Decreto 1961/3 por el cual se eliminó el beneficio



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-3769



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

aludido, resulta ilegítimo y arbitrario, atentando contra un principio de raigambre constitucional como lo es el principio de legalidad.

- Que en mérito a ello, el decreto 1961/3 es inconstitucional, por haber invadido atribuciones del Poder Legislativo que resultan indelegables, irrenunciables e indivisibles.
- Mediante los arts. 5 y 6 de la ley 5.636, modificados por la ley 6.497, la Legislatura confirió al Poder Ejecutivo la facultad para fijar la alícuota del impuesto sobre los Ingresos Brutos en una escala del cero por ciento (0%) al quince por ciento (15%), correspondiéndole a la actividad primaria, el beneficio de la alícuota 0% conforme decreto 2507/3. Cumplida tal finalidad, las bases tenidas en cuenta para la delegación se agotaron, no existiendo posibilidad que el ejecutivo provincial modifique o altere tal circunstancia en detrimento del objetivo pactado.
- Todas las consideraciones efectuadas la extiende en contra de las leyes 8457, 8467, 8820 y 8961 y sus modificatorias.
- Respecto de la multa, sostiene que el elemento subjetivo para tener por configurada la obligación principal no ha sido demostrado, razón por la cual, siendo la multa un accesorio de la deuda tributaria, desapareciendo ésta impide la subsistencia de lo que es su consecuencia.
- Se haga lugar al recurso y se archiven las actuaciones.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

II. A fojas 14/22, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que el Recurso de Apelación fue presentado en legal término y debida forma por lo que resulta procedente su tratamiento.

En cuanto a los agravios planteados expresa que:

- La responsabilidad del apelante se encuentra fundamentada en el art. 30 del C.T.P., razón por la cual no puede pretenderse que se aplique lo establecido en el art. 8 de la ley nº 11683, conforme lo dispuesto por el art. 6 del Código Tributario Provincial.
- La responsabilidad endilgada al apelante se evalúa en mérito al cargo que ha ocupado al momento de generarse el hecho imponible que dio origen a la

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

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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-6000-8765



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMAN

obligación incumplida. Con relación al elemento subjetivo, cabe señalar que se produce una inversión en la carga de la prueba lo que implica que será el sindicado como solidario el que tendrá a su cargo el arbitrar las medidas que estime necesarias y pertinentes para demostrar que no se tuvo injerencia o responsabilidad en los hechos que se consideran en infracción.

- Las defensas opuestas por el recurrente se limitan a cuestionar el procedimiento llevado a cabo sin fundamentar diligencia o un obrar acorde a derecho, a fin de justificar eximirlo de la responsabilidad tributaria que como obligado solidario le corresponde.
- Respecto a la inconstitucionalidad reclamada en cuanto al decreto que modificó la alícuota 0%, reitera que no es el ámbito, el administrativo, el competente para dirimir tal planteo.
- Sin perjuicio de ello, efectúa una defensa de la normativa local, relacionada con el Pacto Federal, haciendo referencia al Consenso Fiscal, celebrado por la Nación y las Provincias, con excepción de San Luis, el cual obtuvo sanción legislativa y fue promulgado por el P.E., bajo el número de ley 27.429.
- Este Consenso fiscal, establece taxativamente que el Pacto Fiscal II se encuentra suspendido y resulta inaplicable a la provincia de Tucumán.
- Efectúa una interpretación de la ley 6.496, en relación al "alcance" de la adhesión de nuestra provincia al Pacto Federal.
- Afirma que las leyes 8.4757, 8.467, 8.820 y 8.961, se encuentran en armonía con las Resoluciones Generales Interpretativas N° 35/2014 y 884/2017 de la Comisión Federal de Impuestos y con lo establecido en las Leyes Nacionales N° 24.468, 24.699, 25.063, 25.239, 27.199 y Decreto N° 2054/2010.
- Cita el fallo 452/2019 de fecha 08/04/2019 emitido por la Excma. Corte Suprema de Justicia local, la cual modifica el criterio y dispone la constitucionalidad del decreto 1961/3 y sus prórrogas y la ley 5.636 y sus modificatorias.
- Con relación a la multa, expresa que la sanción surge como corolario de haberse verificado en la especie posiciones con diferencias impagas a favor de la D.G.R., según puede constatarse en forma efectiva en las actuaciones obrantes en el expediente de referencia, lo que configura una infracción a los



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-8006-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM450 9001:2015

deberes materiales pues existe una verdadera conducta antijurídica constituida por la omisión del ingreso del impuesto (aspecto objetivo).

- En relación al elemento intencional, menciona que el art. 88 del C.T.P. habilita al Fisco a presumir el propósito de defraudación en el accionar del que omitiera el pago de impuestos y/o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.
- Ante la falta de pruebas por parte del recurrente que desvirtúe la presunción prevista en el art. 88 inc. 1º, resulta procedente la aplicación de la sanción prevista en el art. 86 inc. 1º del C.T.P.
- Ofrece prueba y hace reserva federal del caso y sostiene que el recurso debe ser rechazado en su totalidad.

III. A fojas 28 obra Sentencia N° 684/19 dictada por este Tribunal el 15.08.2019, donde se tiene por presentado el recurso de apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se dispone autos para sentencia. A fs. 29/31 se adjuntan cédulas de notificación correspondientes de las partes, quedando la causa en condiciones de dictar sentencia definitiva.

IV. Corresponde a continuación, entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución D 111/19 se encuentra ajustada a derecho.

En lo que refiere al planteo de falta de responsabilidad subjetiva del apelante, corresponde primeramente citar la norma aplicable al caso -art. 30 del C.T.P.- la cual dispone: "Son responsables solidarios en calidad de representantes, las personas que administren o dispongan de los bienes del contribuyente, los que participen por sus funciones públicas, o por su oficio o profesión en la formalización de actos u operaciones que este Código o leyes especiales consideren como hechos imponible. La responsabilidad establecida en este artículo se limita a los bienes que se administren, a menos que los representantes hubieran actuado con dolo. Dicha responsabilidad no se hará efectiva si ellos hubieran procedido con la debida diligencia".

Conforme surge del "Acta de Asamblea General Extraordinaria" de fecha 04/05/17 (fs. 52 y 53 del expediente N° 33.031/376/D/2018) se dispone: "(...)se resuelve por unanimidad designar a partir de la fecha y por una duración de dos ejercicios

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

(...) al siguiente Directorio: Presidente: Sr. Fabio Enrique Seoane, DNI N° 17.615.968 con domicilio en calle Catamarca N° 579 de la ciudad de Yerba Buena, Tucumán. Vicepresidente: Sr. Ricardo Sixto Ansonnaud, DNI N° 12.869.462, con domicilio en calle 25 de Mayo N° 198, Piso 9, Dpto. "A", de la ciudad de San Miguel de Tucumán.

De lo decidido en dicha Acta, surge acreditado el carácter de representante de la firma contribuyente, del apelante Fabio Enrique Seoane, por lo que el elemento objetivo requerido por la norma aplicable, se encuentra satisfecho.

En materia tributaria, los representantes son responsables del cumplimiento de las obligaciones de la Sociedad, con los recursos que administran, perciben o disponen. Asimismo, se prevé que los representantes deben cumplir por cuenta de sus representados y titulares de los bienes que administran, los deberes que se imponen a los contribuyentes en general a los fines de la determinación, verificación, fiscalización y pago de los tributos.

En efecto, la Ley 5.121 califica a los representantes de una Sociedad como responsables por deuda ajena diferenciándolos de los responsables por deuda propia, es decir los contribuyentes del impuesto de que se trate, que son los realizadores del hecho imponible (vgr.: en este caso, la Sociedad).

La imposición de la responsabilidad por deuda ajena tiene como fin asegurar la percepción de los tributos, partiendo del hecho de la especial vinculación que liga al responsable por deuda ajena con el contribuyente, en este caso por el desempeño de la función del representante (presidente).

El responsable por deuda ajena (Representante) no sustituye o reemplaza al responsable por deuda propia o contribuyente (la Sociedad), sino que se agrega como un nuevo responsable, sujeto al acaecimiento de ciertos hechos. Puede decirse que el responsable por deuda ajena es el sujeto que se coloca junto o al lado del contribuyente, pues ambos coexisten como responsables.

Dentro del marco de la responsabilidad que, por deuda ajena, le es impuesta al representante de una Sociedad, puede decirse que se presentan las siguientes: Por el cumplimiento de obligaciones materiales, es decir, pago del tributo con los fondos de la sociedad que administre, perciba o disponga; y por el cumplimiento de obligaciones formales, como ser, presentación de declaraciones juradas, respuesta a requerimientos, inspecciones, etc.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-0000-9769



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

El apelante se agravia de la Resolución cuestionada, sosteniendo que la Administración no ha valorado su conducta, en el sentido de si ha existido dolo o culpa en su comportamiento que permita atribuir la responsabilidad solidaria. Por su parte, la D.G.R. afirma que en el caso se produce una inversión de la carga de la prueba que implica que será el sindicado como solidario el que tendrá a su cargo arbitrar las medidas que estime necesarias para demostrar que no tuvo injerencia o responsabilidad en los hechos que se consideran en infracción.

En el presente caso, puede apreciarse que el motivo de la determinación de oficio (Acta de Deuda A 2842-2018) se debió a la presentación de DD.JJ. mensuales del Impuesto para la Salud Pública sin movimientos, por parte de la Firma Contribuyente. Sin embargo, por dichos anticipos si se exteriorizó montos de remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia a su cargo, en oportunidad de presentar las DD.JJ. previsionales ante la AFIP-DGI.

La misma situación se produjo en el caso de la determinación de oficio reflejada en el Acta de Deuda A 2843-2018, es decir, inconsistencias en la presentación de las DD.JJ. mensuales del impuesto para la Salud Pública.

Estos hechos no cuestionados aquí, implican una conducta por parte del representante del contribuyente que se encuentra reñida con la debida diligencia, elemento subjetivo requerido por la norma tributaria para eximirlo de responsabilidad.

El apelante no intenta, desde la notificación de la determinación de oficio e inicio del sumario correspondiente, acreditar de alguna manera, que dentro de la distribución de funciones de la sociedad contribuyente, se encontraba excluido del cumplimiento de los deberes tributarios materiales y/o formales de la misma, o que asumiendo tales funciones, se desempeñó conforme al criterio de "un buen hombre de negocios", obrando con la debida probidad y diligencia que las circunstancias de tiempo y lugar, exigían.

En este sentido cobra relevancia la jurisprudencia citada por el mismo apelante, Sentencia N° 759 del 23.09.16, dictada por la Excma. Cámara Contencioso Administrativo – Sala III. En dicho fallo se expresó: "(...) la valoración de su conducta era necesaria a fin de establecer si verdaderamente existía responsabilidad solidaria, y cuál era su extensión. Y como consecuencia de ello aparece como necesario para la administración llevar a cabo un procedimiento

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO RIVERO
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-0000-0768



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

para establecer la subjetividad en juego, procedimiento en el cual se debería haber dado participación al presunto responsable, a fin de que pudiera alegar y probar lo que considerara pertinente; nada de ello ocurrió en la especie. No debe perderse de vista que el procedimiento previo aquí omitido, significa el resguardo de la vigencia del debido proceso, cuyo fundamento último no es otro que el derecho de defensa en juicio (art. 18 de la Constitución Nacional, art. 8° del Pacto Internacional de San José de Costa Rica (...)). De acuerdo a lo aseverado por el apelante, estos fundamentos vienen a dar por tierra con la pretendida inversión de la carga de la prueba que pretende la Administración. Considero que esta última afirmación resulta desacertada.

Lo expuesto por el Tribunal Contencioso Administrativo debe interpretarse en el sentido de que, si bien es necesaria la valoración de la conducta del representante por parte de la Administración, ello va a determinarse en el marco de un procedimiento administrativo, en el cual es el responsable quien debe acreditar la "debida diligencia" en el cumplimiento de sus funciones y ello surge claramente del art. 30 del C.T.P. La finalidad de este procedimiento es que el representante pueda ser oído y haga valer las defensas que, en su caso, permitan evaluar la existencia o no de las condiciones para imponer la responsabilidad solidaria. En el caso que nos ocupa, el procedimiento administrativo se encuentra cumplido.

Debe destacarse que el Código Tributario Provincial, establece una serie de presunciones (art. 88°), que permiten determinar que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas. Estas presunciones admiten prueba en contrario (*iuris tantum*), correspondiendo al representante liberarse de las mismas, mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

La nula actividad probatoria, tanto en la etapa impugnatoria como en ésta, sella a mi criterio la suerte adversa de este agravio. Frente a la conducta carente de diligencia del representante de la sociedad en la presentación de las DD.JJ. mensuales del impuesto para la Salud Pública, como ya se expresó, y la ausencia de prueba por parte del apelante responsable, que derribe la presunción de su participación activa en dicha conducta, considero no hacer lugar al planteo en tratamiento.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-3789



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



En lo que respecta al agravio de la existencia de la alícuota 0%, respecto de la actividad de la Firma contribuyente y la inconstitucionalidad del Decreto 1961/3, primero me referiré al régimen normativo aplicable y seguidamente a la jurisprudencia local actualizada que ha tratado esta cuestión, para denegar los agravios expuestos por el recurrente en este sentido, aclarando desde ya, que si bien el apelante se refiere en todo su recurso al impuesto a los Ingresos Brutos, las normas invocadas incluyen dentro del Régimen denominado "Alícuota 0" al impuesto a la Salud Pública, que es el que se discute en estas actuaciones.

Considero en concordancia con lo expuesto por la D.G.R., que las normas emitidas por la Provincia en relación al Pacto Fiscal guardan plena armonía con las normas dictadas por la Nación y con el pronunciamiento del organismo federal que constituye la autoridad de aplicación en la materia, los cuales son coincidentes en establecer que las obligaciones fiscales que emanan de aquel fueron prorrogadas, de manera sucesiva, hasta el 31.12.2017.

Corresponde tener presente la suscripción, en fecha 16.11.2017, del Consenso Fiscal celebrado por la Nación y las provincias, con excepción de San Luis, el cual obtuvo sanción legislativa y fue promulgado por el P.E., bajo el número de ley 27.429.

Dicho consenso establece disminuciones progresivas de diversas alícuotas hasta arribar al 0%, en diferentes actividades del impuesto sobre los Ingresos Brutos y Salud Pública, entre las que se registra la actividad referida por la contribuyente en estas actuaciones. Por ello, la pretendida alícuota 0% se encontraba suspendida y por ende, carecía de aplicación.

Debe destacarse que las disposiciones del Pacto Fiscal no resultan de aplicación a nuestra Provincia, por cuanto su cumplimiento ha sido objeto de sucesivas prórrogas, las cuales fueron dispuestas a través de diversas normas nacionales (Ley N° 24.468, N° 24.699, N° 25.063, N° 25.239, Decreto N° 2054/2010 y Ley N° 27.199).

Por otra parte, resulta de estricta aplicación al caso, la interpretación efectuada por el Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos, quien dictó la Resolución N° 884/2017, la cual en su art. 1° dispone: Hacer saber a la Provincia de Tucumán que la Resolución General Interpretativa N° 35 le resulta plenamente aplicable en todo su alcance...".

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-0769



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

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

Esta RGI establece que encontrándose prorrogado el cumplimiento de los compromisos asumidos a través del Pacto Federal, las Provincias no se encuentran obligadas a su cumplimiento, siendo legítimo el dictado de normas que establezcan alícuotas para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, superiores al cero por ciento.

Sin perjuicio de ello, no puede soslayarse que en la especie, se encuentran en juego atribuciones fiscales de raigambre constitucional, razón por la cual los acuerdos que versen sobre esa materia deben interpretarse restrictivamente, por cuanto involucran tanto la autonomía como la soberanía provincial.

Así, desde el punto de vista constitucional, no resulta admisible imponer a la Provincia la renuncia definitiva al ejercicio de sus poderes fiscales sino por vía de una reforma constitucional. En tal sentido, la Provincia de Tucumán no ha violado los principios y propósitos del Pacto federal, por cuanto es legítimo prorrogar la aplicación del Acuerdo, según lo ha entendido el Superior órgano de Interpretación del mismo.

La Ley Nº 6.496 en su art. 1º, no ha realizado una ratificación en todos sus términos ni una adhesión lisa y llana a las disposiciones del "Pacto Federal", sino que simplemente ha compartido sus "principios y propósitos", quedando reservado al Poder Legislativo local la facultad de sancionar el marco normativo que acompañe los efectos fiscales y económicos sugeridos en dicho cuerpo legal.

De conformidad a lo expuesto, resulta claro que las Leyes 8.457, 8.467, 8.820 y 8.961 se encuentran en armonía tanto con las RGI citadas de la Comisión Federal de Impuestos y con lo establecidos en las leyes nacionales Nº 24.468, Nº 24.699, Nº 25.063, Nº 25.239, Decreto Nº 2054/2010 y Ley Nº 27.199. Dichas leyes vienen a corroborar la dimensión de la adhesión a los principios y propósitos del Pacto Federal y más precisamente, cual ha sido la intención que tuvieron los legisladores al respecto.

Si bien el apelante hace referencia a fallos de la Corte local, invocando la inconstitucionalidad del decreto 1961/3 (vgr.: Cía. Azucarera Los Balcanes c. Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad), la Excma Corte Suprema de Justicia de Tucumán, mediante sentencia Nº 459/2019 de fecha 08.04.2019, dictada en los autos "Pcia de Tucumán c/Azucarera del Sur SRL s/Ejec. Fiscal" ha venido a reforzar, justificar y fortalecer lo hasta aquí expuesto, al sostener: "Por



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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

todo lo expuesto, corresponde casar la sentencia en recurso conforme a las siguientes doctrinas legales: a) "Resulta constitucional la ley N° 5636 -modificada por ley N° 6497-, en cuanto delega en el Poder Ejecutivo la facultad de fijar las alícuotas del impuesto a los ingresos brutos dentro de un máximo y mínimo fijado por el Legislador, ya que esa delegación no abarca elementos estructurales del hecho imponible, sino aspectos cuantitativos de la obligación tributaria y contiene los límites, parámetros y pautas legales a los que deberá sujetarse el ejercicio de la facultad delegada, siendo por ello razonable y ajustada a derecho, en mérito a la función de administrador que reviste el Poder Ejecutivo"; b) "Resulta constitucional el Decreto N° 1961 y sus prórrogas y modificaciones, por el cual se deja sin efecto el régimen de alícuota cero dispuesto para ciertas actividades gravadas con el impuesto a los ingresos brutos por el Decreto N° 2507, al no resultar violatorio del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento ni tampoco de la Constitución Nacional ni Provincial, toda vez que la Legislatura local no ratificó dicho Pacto, sino que sólo se adhirió a sus principios y propósitos, con lo cual éste no fue incorporado al derecho público local con fuerza normativa"; c) "La adhesión de la Provincia de Tucumán a los principios y propósitos contenidos en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento no implicó renunciar a sus facultades constitucionales no delegadas a la Nación. El Poder Legislativo Provincial conservó plenamente sus facultades tributarias y, consiguientemente, todas las atribuciones necesarias para regular los aspectos inherentes al Impuesto a los Ingresos Brutos, razón por la cual continuaron vigentes en su territorio las normas locales que regulan la organización y el funcionamiento del sector de la actividad primaria. El Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento por ende, no implicó por sí mismo la derogación de las normas de la materia vigentes en la provincia".

La posición jurídica tomada por el Superior Tribunal de la Provincia, en el reciente fallo citado, resulta por sí mismo suficiente y bastante claro, para desestimar el agravio planteado por el apelante.

Por último, habré de referirme a la multa, respecto de la cual el apelante solo expresa que siendo una consecuencia de la obligación principal, la desaparición de ésta, implica necesariamente el decaimiento de aquella.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

Como en esta resolución se ha determinado (en la primera parte) la existencia de la responsabilidad solidaria del recurrente, el simple argumento esgrimido por el mismo, se queda sin fundamento alguno que pueda sostenerlo.

Sin perjuicio de ello, y en lo referente a la aplicación del art. 88 inc. 1º del C.T.P., debe destacarse que la Autoridad de Aplicación cuenta, en la normativa tributaria, con una serie de presunciones que permiten acreditar, en principio, la conducta dolosa.

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.

Como ya se expresó anteriormente, el artículo 88º del C.T.P., enumera las presunciones que permiten determinar que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas. Estas presunciones admiten prueba en contrario (iuris tantum), correspondiendo al representante liberarse de las mismas, 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 86º inciso 1) y en la presunción establecida por Ley, en el artículo 88º inciso 1) 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: ... 1- Contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas".

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 1).-

Es por ello, que corresponde confirmar lo actuado por la Autoridad de Aplicación, así como el uso de las presunciones del artículo 88º inciso 1) 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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9709



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

cual se aplica la sanción, en su condición de tal goza de presunción de legitimidad.

Considero que de acuerdo a las normas citadas, no resulta atendible lo alegado por el recurrente, ya que su pretensión no ha sido acreditada. Su planteo se reduce a una simple manifestación sin prueba alguna que la justifique.

Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto y 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.

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 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 respecto al Periodo Fiscal 2017, 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.

En resumen, 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 debido a la existencia de tres "identidades" que se presentan en forma conjunta, a) Identidad personal: SEOANE FABIO ENRIQUE, CUIT N° 20-17615088-3, fue sancionado 2 (dos) veces por la Autoridad de Aplicación en Resolución DGR N° D 111/19 de fecha 26.03.2019 y se le imputa el mismo hecho; b) Identidad objetiva: 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 2017 c) Identidad de causa: la pretensión

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

punitiva de la Autoridad de Aplicación es idéntica en el artículo 2º de la Resolución N° D 111/19 referida al “período fiscal 2017”, 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.

Conforme lo he analizado en las líneas anteriores, la garantía del non bis in ídem, con los sustentos normativos, emanan de la Constitución Nacional y de los Tratados Internacionales de Derechos Humanos con jerarquía constitucional, toda vez que no se encuentra explicitado de manera directa, sino que debe ser inferido de la conjunción de dos de los artículos más importantes de su primera parte.

El principio 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.

No es por demás aclarar, que si bien la garantía del non bis in ídem 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.

Queda más que claro que no es una garantía reconocida únicamente en el ámbito local, sino que es una garantía que es conocida tanto a nivel americano como 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 penal doble, triple o hasta indefinidamente.

En el presente caso, la Resolución (DGR) N° D 111/19 impone dos sanciones respecto al período fiscal 2017:

- Una multa por \$371.066,52 (Pesos Trescientos Setenta y Un Mil Sesenta y Seis con 52/100) equivalente al 50 % del gravamen omitido en las posiciones



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

mensuales consignadas en Acta de Deuda N° A 2842/2018 por la infracción prevista en el art. 85 del CTP.

- Una multa por \$ 1.484.266,10 (Pesos Un Millón Cuatrocientos Ochenta y Cuatro Mil Doscientos Sesenta y Seis con 10/100), equivalente a dos veces el importe del gravamen omitido (referido al Acta de Deuda N° A 2842/2018), por la infracción prevista en el art. 86 del C.T.P.

En base a lo expuesto, considero la segunda de ellas acorde a derecho. No ocurre lo mismo con la primera, ya que advierto que afecta el principio Non Bis In Ídem al contener idéntico sujeto, objeto y causa.

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

Por lo tanto, corresponde **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **SEOANE FABIO ENRIQUE, CUIT N° 20-17615088-3** contra la Resolución N° D 111/19 y en consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** la sanción impuesta por sumario N° A 2842/2018, en mérito a la infracción prevista en el art. 85 del C.T.P. correspondiente al Impuesto a la Salud Pública - Período Fiscal 07 a 12/2017, **CONFIRMANDO** las Actas de Deuda N° A 2842/2018 y A 2843/2018 y las Sanciones establecidas mediante Sumario N° M 2842/2018 por infracción prevista en el art. 86 del C.T.P. Impuesto a la Salud Pública – Período Fiscal anual 2017 y mediante Sumario N° A 2843/2018, en mérito a la infracción prevista en el art. 85 del C.T.P. correspondiente al Impuesto a la Salud Pública - Período Fiscal 01 a 06/2018, por las razones expresadas precedentemente. Así voto.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

- 1. HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **SEOANE FABIO ENRIQUE, CUIT N° 20-17615088-3** contra la Resolución N° D 111/19 y en consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** la sanción impuesta por sumario

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



GESTION DE LA CALIDAD

Ri-9000-9769



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

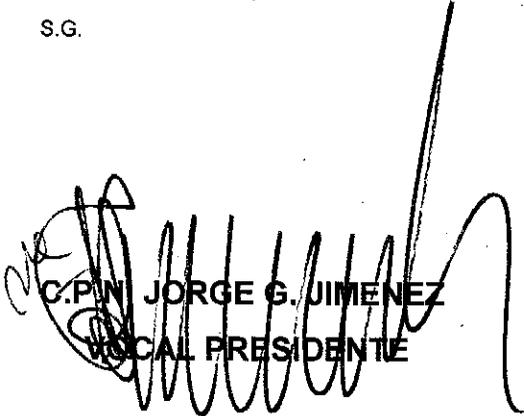


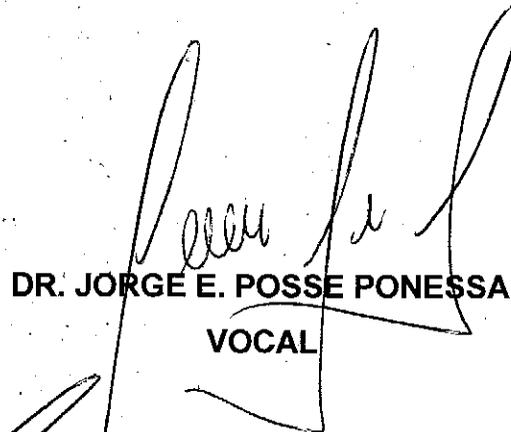
TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

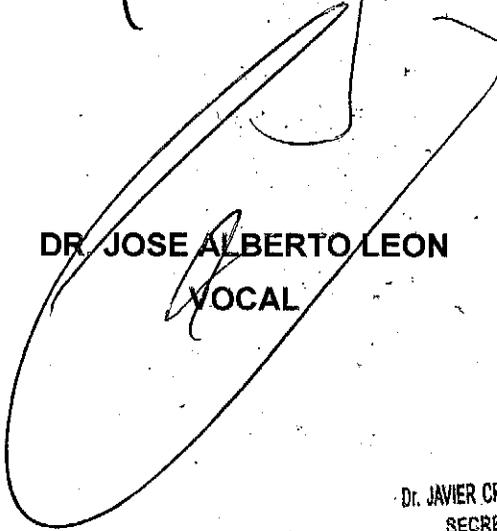
Nº A 2842/2018, en mérito a la infracción prevista en el art. 85 del C.T.P. correspondiente al Impuesto a la Salud Pública - Período Fiscal 07 a 12/2017, **CONFIRMANDO** las Actas de Deuda Nº A 2842/2018 y A 2843/2018 y las Sanciones establecidas mediante Sumario Nº M 2842/2018 por infracción prevista en el art. 86 del C.T.P. Impuesto a la Salud Pública – Período Fiscal anual 2017 y mediante Sumario Nº A 2843/2018, en mérito a la infracción prevista en el art. 85 del C.T.P. correspondiente al Impuesto a la Salud Pública - Período Fiscal 01 a 06/2018, por las razones expresadas precedentemente.

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

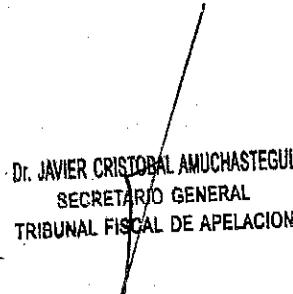
S.G.


C. PINI JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION