



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

GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



SENTENCIA N° 84 122

Expte. N° 695/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 24 días del mes de Mayo 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. José Alberto León (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada **“AUTOSAL S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN, Expediente N° 695/926/2019 (Expte DGR N° 24110/376-D-2018)”** y;

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 expresó:

I.- A fs. 153/173; 193/212 y 232/253 del Expte. 24110-376-D-2018 (D.G.R.), el contribuyente AUTOSAL S.A. CUIT N° 30-60655239-0, presentó recursos de apelación contra las Resoluciones N° M 1452/19, M 1453/19 y M 1454/19; todas de la Dirección General de Rentas de fecha 19.06.2019, obrante a fs. 141; 143 y 145 respectivamente. En ellas se resuelve: 1) M 1452/19: APLICAR a la firma una multa de \$1.236.457,64 (Pesos Un Millón Doscientos Treinta y Seis mil Cuatrocientos Cincuenta y Siete con 64/100) equivalente a dos (2) veces el monto de la obligación omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° inciso 1 del C.T.P. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, periodo fiscal 2016; 2) M 1453/19: LIBERAR DE LA SANCION a la infracción constatada por medio del sumario de fs. 102 respecto de los anticipos 01 y 02/2017 y APLICAR al contribuyente una multa de \$272.228,21 (Pesos Doscientos Setenta y Dos Mil Doscientos Veintiocho con 21/100), equivalente al cincuenta por ciento (50%) del monto de las obligaciones tributarias omitidas, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del CTP. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen del Convenio Multilateral, Anticipos 03 a 12/2017; y 3) M 1454/19: APLICAR al contribuyente una multa de \$485.159,58 (Pesos Cuatrocientos Ochenta y Cinco Mil Ciento Cincuenta y Nueve con 58/100) equivalente a dos (02) veces el monto

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
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



de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86 inc. 1 del CTP. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, Período Fiscal 2017.

II. En la mencionada presentación el contribuyente plantea la nulidad de las notificaciones de las Actas de Deuda N° A 2436-18 y N° A 2460-18, efectuadas en su domicilio fiscal electrónico, por cuanto niega haber ratificado o validado de forma alguna la utilización del mismo, sino que en todo momento declaro y constituyo el domicilio sito en calle 83 y general paz, de Villa Mercedes, Provincia de San Luis, en el cual se le notificaron tanto el inicio de la inspección como los requerimientos de información y demás notificaciones sobre el procedimiento determinativo de oficio.

De lo expuesto surge evidente y manifiesto que no tuvo la oportunidad procesal de analizar los ajustes pretendidos, ni tampoco el derecho de interponer recursos ulteriores, de modo que resultó afectado no solo su derecho de defensa, sino también los principios de razonabilidad e igualdad que imperan en la relación jurídica tributaria existente entre el Fisco y el Contribuyente, principios reconocidos no solo por la Constitución Nacional sino también en múltiples tratados de Derechos Humanos de igual jerarquía.

Por ello, teniendo en cuenta que corresponde al juez administrativo la búsqueda de la verdad objetiva material, solicita que se declare la nulidad de las notificaciones cursadas al domicilio fiscal electrónico y se disponga notificar nuevamente las actas de deuda en cuestión, o en su defecto se compute el plazo de notificación desde el día 05/07/19, fecha en la cual tuvo acceso de forma efectiva a las mismas, conforme surge de las impresiones de las constancia de lectura que adjunta.

Adicionalmente solicita que desista del reclamo judicial iniciado respecto de los ajustes en cuestión y se sirva ordenar la remisión las actuaciones administrativas a la delegación Capital Federal de la Dirección General de Rentas a los efectos de tomar vista de las mismas.

En segundo término, plantea la prescripción de las facultades del Fisco para aplicar multas a la fecha del dictado de las resoluciones apeladas.

En ese sentido, y conforme jurisprudencia que cita expresamente en su recurso, entiende que resulta aplicable a la materia el plazo de prescripción de dos años



previstos en el artículo 62 inc. 5 del Código Penal, computados de la forma establecida en el artículo 63 del mencionado digesto y siempre que no existan causales de interrupción de la misma.

Respecto a la forma de computar el plazo de prescripción, el apelante sostiene que debe computarse de forma individual, a partir de la medianoche de la fecha de vencimiento del plazo para presentar cada declaración jurada de los anticipos sancionados, conforme a la exegesis que hace del art. 229 del CTP, citando a ese respecto jurisprudencia del propio Tribunal Fiscal de Apelación de la causa "Producciones del Sur S.R.L."

Conforme al criterio señalado, entiende que en el caso de la Resolución N° M 1452/19, el computo de la prescripción se inició en la medianoche del día 13.01.2017, fecha de vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada del anticipo 12/2016 – último anticipo del periodo anual 2016 – por lo cual al momento del dictado de la referida resolución en fecha 19.06.2019, notificada el día 26.06.2019, la facultad para aplicar la multa en cuestión se encontraba prescripta.

En el caso de la Resolución N° M 1453/19, el apelante sostiene que el computo de la prescripción inicio en la medianoche del día del vencimiento del anticipo 05/2017 (13.06.2017), por lo cual a la fecha de la emisión de la misma (19.06.2019) y de su notificación (26.06.2019), la facultad de la DGR para aplicar multa se encontraba prescripta.

Idéntico razonamiento aplica para computar el plazo de prescripción respecto de los anticipos contenidos en la Resolución N° M 1454/19, manifestando que dicho plazo inicio el día 14.06.2017 – fecha de vencimiento para la presentación y pago de la declaración jurada del anticipo 05.2017 -, por lo cual al momento de emisión (19.06.2019) de la mencionada resolución la facultad de la DGR para aplicar multas se encontraba prescripta.

Seguidamente plantea la nulidad absoluta e insanable de las resoluciones apeladas, por encontrarse viciados los elementos de causa, motivación y debido proceso adjetivo.

Respecto a las causas que originaron la aplicación de las multas recurridas, asevera que las resoluciones cuestionadas no fueron dictadas sobre la base de los hechos y antecedentes del caso concreto y del derecho aplicable, dado que en

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD
RS-3008-9769



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



las mismas no se exterioriza el fundamento jurídico por el que se le aplico multas por una supuesta defraudación fiscal y omisión fiscal, máxime si se tiene en cuenta que presento la totalidad de las declaraciones juradas mensuales (CM03) y anuales (CM05) correspondiente a los periodos en discusión y actuó en un todo de acuerdo con la normativa vigente.

Respecto a la motivación de dichos actos administrativos, luego de citar numerosa doctrina y jurisprudencia que considera aplicable al caso, sostiene que en las resoluciones apeladas no se efectúa relación alguna entre los antecedentes de hecho concretos, la valoración de la situación en particular y las normas que se aplican en forma concreta, todo lo cual supone el dictado de un acto con un criterio que no encuentra justificativo alguno.

En ese marco, reitera que se violó el debido proceso adjetivo que ha de imperar en el dictado de los actos administrativos en cuestión, manifestando nuevamente que nunca fue notificado de los ajustes pretendidos por la administración, y que se anoticio de los mismos el día 05.07.19, tras haber tomado contacto con la abogada encargada del cobro de los mismos, negando nuevamente haber constituido o ratificado la utilización del mismo respecto de esta jurisdicción o haberlo denunciado en el marco de las actuaciones administrativas que derivaron en la determinación impositiva efectuada.

Considera evidente tanto la nulidad de las notificaciones cursadas como el perjuicio sufrido por no haber tenido la oportunidad procesal de analizar los ajustes pretendidos, ni defender y formular descargo contras las respectivas instrucciones sumariales, y por lo tanto, tampoco tuvo a su alcance el derecho de interponer un recurso de reconsideración o de apelación por ante el Tribunal Fiscal local, en vista de cuestionar el ajuste fiscal pretendido por la DGR.

Se agravia asimismo por el encuadramiento legal efectuado en las resoluciones apeladas, a las que considera ilegítimas e improcedentes.

Respecto de la multa aplicada por defraudación fiscal mediante Resolución N° M 1452-19 señala la improcedencia de la calificación legal, expresando que para la configuración de dicha infracción resulta necesaria la concurrencia de los elementos subjetivo – objetivo del tipo infraccional, por lo cual la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el supuesto infractor no basta para aplicar la sanción, en tanto en materia penal la Corte Suprema de la



Nación ha consagrado el principio de personalidad de la pena, por el cual solo puede ser reprimido quien sea culpable, tanto objetiva como subjetivamente.

Respecto al elemento objetivo de la multa aplicada mediante Resolución N° M1452-19, considera que la Administración no acreditó el incumplimiento de las obligaciones a su cargo ni la vulneración del bien jurídico tutelado por la norma, dado que presentó las declaraciones juradas respectivas y vigentes establecida por la autoridad de aplicación del Convenio Multilateral, contrariamente a lo afirmado por la DGR en el Acta de Deuda N° A 2436-2018.

Conforme lo expresado, lo agravia la pretensión del Organismo Fiscal de considerar que las declaraciones juradas presentadas en el Si. Fe. Re. resultan meramente informativas, lo que constituye una clara vulneración del Régimen de Convenio Multilateral al cual se encuentra adherida la provincia de Tucumán, siendo que para poder apartarse en forma unilateral del mentado régimen es su deber proponer a la Comisión Arbitral las adecuaciones que estime pertinente.

Respecto al elemento subjetivo de la infracción endilgada en la Resolución N° M 1452-19, considera que aun cuando se admita la posibilidad de recurrir a las presunciones iuris tantum admitidas por la normativa vigente, ello no releva al Organismo Fiscal de su obligación de reunir los elementos de prueba que respalden dichas presunciones, lo que no se verifica en el caso de marras, dado que la DGR no expone cual sería la manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y su aplicación ni tampoco señala cuales serían los libros, contabilidad o documentos de comprobación que no fueron llevados o no fueron exhibidos por la firma.

En el caso de la multa aplicada por la Resolución N° M 1453-19, señala en primer término que no obstante la exclusión dispuesta por el Art. 85 del CTP respecto de que la infracción por omisión de ingreso del impuesto y/o sus anticipos o pagos a cuenta se aplicará siempre que no corresponda la aplicación del art. 86 del digesto Tributario, la DGR procedió a aplicarle, mediante Resolución N° M 1454-19 otra multa de defraudación fiscal sobre la base de los mismos ajustes determinados en el periodo fiscal 2017, lo que resulta claramente irrazonable y arbitrario, por tratarse de una única conducta que no puede encuadrar en dos supuestos antagónicos y constituye una clara violación al principio constitucional de non bis in ídem contemplado en diversos artículos de la Constitución Nacional.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-900-9789



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

A lo expuesto en los párrafos que anteceden manifiesta que la multa aplicada no se condice con la realidad del caso concreto y con el ajuste fiscal pretendido por la DGR, por cuanto para el cálculo de la multa por omisión (Resolución N° M 1453-19) se calculó la sanción recurriendo a la suma total de los anticipos correspondientes al periodo fiscal 2017, sin importar si estos resultaron adeudados o no, en tanto para el caso de la multa aplicada por defraudación fiscal (Resolución N° M 1454-19) la DGR calculó la multa recurriendo a la suma presuntamente adeudada.

Considera que lo expresado resulta evidente si se tiene en cuenta que de la determinación efectuada mediante Acta de Deuda N° A 2460/18 surge que el saldo favorable a consignar en las respectivas declaraciones juradas prácticamente compensa la totalidad del saldo del anticipo determinado a favor de la DGR, por lo cual concluye en que no puede válidamente reclamarse la omisión del impuesto si, de acuerdo a la propia información y liquidación brindada por el organismo fiscal, surge que el nuevo saldo a favor determinado prácticamente cancela la totalidad del impuesto determinado.

En cuanto al elemento objetivo de la infracción endilgada en la Resolución N° M 1453-19, resalta que en el Acta de Deuda N° A 2460-2018 se afirma que la firma no presentó la declaración jurada anual ni las mensuales del periodo 2017, pero a la vez se reconoce que presentó las declaraciones juradas informativas CM05 y CM03 en el sistema Si.Fe.Re de la Comisión Arbitral.

De lo expuesto surge evidente que no existe supuesto de falta de presentación de las declaraciones juradas, ni ha sido expuesta inexactitud alguna al respecto, por cuanto conforme reconoce la propia Dirección General de Rentas, estas se encuentran debidamente presentadas conforme la normativa exigida por la Autoridad de Aplicación del Convenio Multilateral, reiterando que suponer lo contrario resulta una clara violación al régimen establecido en el mismo.

En cuanto al elemento subjetivo de la infracción endilgada en la Resolución N° M 1453-19, después de remarcar que la DGR pretende aplicar un supuesto de omisión fiscal frente a un contribuyente que presentó la totalidad de las declaraciones juradas mensuales conforme la normativa vigente, manifiesta que tampoco pudo respaldar en forma alguna la existencia de una conducta culposa



de su parte, por lo cual no puede considerarse que a su respecto se haya configurado el elemento subjetivo que integra el ilícito fiscal imputado.

En relación a la Resolución N° M 1454-19 sostiene idénticos argumentos que los expuestos respecto de la multa aplicada mediante resolución N° M1452-19, haciendo hincapié nuevamente en irracionalidad y arbitrariedad que implica que sobre el mismo periodo fiscal y sobre los mismos ajustes determinados esa repartición lo haya sancionado con dos multas con supuestos antagónicos.

Como prueba documental adjunta copias simples de las Actas de Deuda N° A 2436-18 y 2460-18 con las impresiones de la constancia de lectura de notificación de las mismas en fecha 05.07.2019 y de la presentación de fecha 17.07.19 mediante la que planteo la nulidad de las notificaciones efectuadas en su domicilio fiscal electrónico, solicitando asimismo la remisión del expediente administrativo N° 24110/360/D/2018 y la acumulación de los recursos de apelación interpuestos contra las resoluciones N° M 1454-19 y N° M 1453-19.

Formula asimismo reserva del caso federal por entender que una resolución desfavorable a sus intereses afectaría diversos derechos y garantías protegidos por la Constitución Nacional.

III. A fojas 01/10 del Expte. N° 695/926/2019 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Afirma que la constitución del domicilio fiscal electrónico es obligatorio y ello se encuentra establecido en la RG (DGR) N° 72/2013 y encontrándose el contribuyente adherido al mismo debe estarse a lo establecido por la normativa.

Respecto al planteo de prescripción, rechaza el mismo ya que en virtud del art 54 aplicable al presente caso, la prescripción opera a los 5 años, y el computo de la misma comienza el 1° de enero siguiente al año que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales (art. 56).

Respecto de la afirmación del apelante de que presentó las declaraciones juradas de los periodos 2016 y 2017 mediante los formularios CM03 y CM05, cabe considerar que por la RG N° 84/2013 la DGR declaro la obligatoriedad a partir del periodo fiscal 2014 inclusive, de que los contribuyentes utilicen el programa Siapre para la liquidación y determinación de Impuesto sobre los IB.

Si estuvo en desacuerdo con la RG debió recurrirla, pero no incumplirla.

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



En cuanto al planteo de nulidad, rechaza el mismo por considerar que en todo momento se respetó el debido procedimiento legal y el derecho aplicable al caso.

En lo que respecta al encuadramiento legal efectuado en las Resoluciones M 1452-19 y M 1454-19 el art. 86 inc. 1, afirma que la conducta se constató con la falta de presentación de las declaraciones juradas anuales correspondientes a los periodos 2016 y 2017 con el propósito de producir evasión de las obligaciones.

Sostiene que en lo que respecta al elemento intencional de la figura infraccional es el contribuyente el que debe probar que no existió.

En cuanto al agravio expresado en relación a que en el caso de autos se habría violentado el principio "non bis in ídem", sostiene que para que ello ocurra se requiere la concurrencia de los siguientes requisitos: 1) Identidad del sujeto, 2) Identidad del objeto y 3) Identidad de causa.

En el caso de marras advierte que si bien existe identidad de sujeto, no así de objeto por cuanto sancionan en autos hechos diferentes. Es así que mediante la resolución M 1453-19 se sanciona la conducta culposa cometida por el contribuyente al omitir presentar e ingresar a sus respectivos vencimientos las declaraciones jurada mensuales de los anticipos 03 a 12 /2017 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, en tanto que en la resolución M 1454-19 se sanciona la conducta dolosa del contribuyente al haberse detectado diferencias de impuesto en periodo anual 2017 del impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral y los datos relevados en el curso de la inspección por incumplimiento de la normativa local vigente citada ut supra, al no haber presentado las declaraciones juradas respectivas en el sistema SiApre de esta jurisdicción.

Ello es así dada la distinta naturaleza que revisten las obligaciones cuyo incumplimiento se sanciona en autos, esto es, el anticipo como pago adelantado del impuesto (que se determina en forma mensual) y del tributo que en definitiva corresponde abonar (y que determina por periodo fiscal anual), receptada unánimemente tanto por la doctrina como por la jurisprudencia.

Prueba de que el anticipo es una obligación autónoma e independiente del tributo final, lo constituye el hecho de que el mismo genera tanto intereses como multas.

Tampoco existe identidad de causa o fundamento de la sanción, por cuanto si bien es cierto que en base a los antecedentes facticos reseñados en el párrafo



anterior se encuadró la conducta del contribuyente en la figura de defraudación fiscal prevista en el art. 86 inc. 1 del CTP, la imputación legal difiere en ambos casos.

Concluye entonces que no se ha vulnerado el principio non bis in ídem como mal pretende el recurrente.

III. A fs. 18 del expediente N° 695/926/2019 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 339/20, en donde se tiene por presentados en tiempo y forma los Recursos de Apelación, se tiene por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación y Pasan autos para sentencia.

IV. En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si las Resoluciones N° M 1452/19, M 1453/19 y M 1454/19; todas de la Dirección General de Rentas de fecha 19.06.2019, son ajustadas a derecho.

En primer lugar, respecto a la nulidad de la notificación de las Actas de Deudas, las que fueron cursadas a su domicilio fiscal electrónico, cabe mencionar que el mismo fue establecido en el art. 38 (bis) del CTP el cual dispone: "Se considera domicilio fiscal electrónico al sitio informático seguro, personalizado, válido y optativo registrado por los contribuyentes y responsables para el cumplimiento de sus obligaciones fiscales y para la entrega o recepción de comunicaciones de cualquier naturaleza. Su constitución, implementación y cambio se efectuará conforme a las formas, requisitos y condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación.

Dicho domicilio producirá en el ámbito administrativo los efectos del domicilio fiscal constituido, siendo válidas y plenamente eficaces todas las notificaciones, emplazamientos y comunicaciones que allí se practiquen por esta vía.

La constitución del domicilio fiscal electrónico no exime a los contribuyentes y responsables de su obligación de denunciar su domicilio fiscal y los cambios del mismo en los términos de los Artículos 36, 37, 38 y 39, ni limita o restringe las facultades de la Dirección General de Rentas de practicar notificaciones por medio de soporte papel en este último.

Sin perjuicio de lo expuesto en el primer párrafo, la Autoridad de Aplicación podrá disponer la constitución obligatoria del domicilio fiscal electrónico, en los casos que establezca la misma."

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

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
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



A su vez la RG (DGR) N° 31/17 procedió a la implementación del mismo con carácter voluntario, reservando a la DGR la facultad de establecer la obligatoriedad de su constitución a aquellos contribuyentes y/o responsables que estime procedente, mediante el dictado de la correspondiente resolución de alcance general. En ejercicio de dicha facultad, la DGR dictó la RG N° 72/2017, la cual estableció la obligatoriedad de la constitución del domicilio fiscal electrónico respecto de los contribuyentes incluidos en su anexo, cual es el caso de la firma apelante.

Conforme lo expresado y encontrándose el contribuyente adherido al mismo, y siendo este, en su caso particular, de carácter obligatorio, debe ajustarse a lo establecido en la normativa.

En lo que respecta al planteo de prescripción, el mismo no puede prosperar debido a que mediante Ley N° 8964, sancionada en fecha 21.12.2016 y publicada en el BO en fecha 29.12.2016 se modificó el texto del art. 54 de la Ley 5121, estableciendo que: "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..."

Por otro lado el art. 56 establece que: "Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1° de Enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible".

Conforme a los mencionados artículos, corresponde analizar cada resolución:

A) Resolución M 1452/19 la cual aplica multa por el periodo 2016, el plazo para presentar la declaración jurada anual por dicho periodo se produjo el 30.06.2017, por lo cual resulta evidente que la fecha de emisión de la citada resolución en fecha 19.06.2019 no se encontraba cumplido el plazo de cinco años contados a partir del 01.01.2018.

B) Resolución M 1453/19 abarca los anticipos mensuales de 03 a 12/2017 respecto del primer anticipo 03/2017 cabe considerar que el vencimiento del plazo de presentación del mismo se produjo el día 17.04.2017, por lo cual resulta evidente que a la fecha de emisión de la multa, en fecha 19.06.2019, no se



encontraba cumplido el plazo de prescripción de cinco años contados a partir del día 01.01.2018.

C) Respecto la Resolución M 1454/19, la cual abarca el periodo fiscal 2017, cabe considerar que el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual respectiva se produjo el día 29.06.2018, por lo cual a la fecha de la Resolución en cuestión no se encontraba prescripta.

Por todo lo expuesto, el planteo de prescripción realizado por el apelante no puede prosperar.

Respecto a la presentación de las Declaraciones Juradas, es menester afirmar que la RG N° 84/2019 de la DGR estableció la obligatoriedad, a partir del periodo fiscal 2014 inclusive, de que los contribuyentes comprendidos en el Convenio Multilateral, excepto los encuadrados en el artículo 8, utilicen el programa aplicativo SiApre para la liquidación y determinación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de sus respectivos anticipos correspondiente a la jurisdicción de Tucumán, dentro del marco previsto por el régimen especial de presentación de declaraciones juradas, establecido por la RG (DGR) N° 160/11 y sus modificatorias y nomas complementarias.

Son facultades inherentes a la DGR la de dictar normas generales obligatorias en cuanto a la forma y modo de cumplirse las obligaciones tributarias, así como la de dictar las normas reglamentarias en las materias de su competencia conforme lo estableció en los incisos 7 y 8 del artículo 9 del CTP.

Introducir en esta instancia el cuestionamiento de la normativa aplicable deviene extemporáneo y va contra el principio de preclusión administrativa, ya que de no estar de acuerdo con lo establecido en la RG debió recurrirla, pero no puede plantearlo en esta instancia o incumplirla.

En cuanto a la inconstitucionalidad del régimen establecido por la RG (DGR) 161/11, resulta necesario destacar lo establecido por el art. 161: "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".

Respecto a las argumentaciones de que la Resolución cuestionada debe ser declarada nula, cuadra afirmar que la misma constituye un acto administrativo

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-0069-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

plenamente eficaz, que cumple acabadamente los preceptos legales y doctrinarios exigidos al respecto, dictado de conformidad a lo establecido por el art. 43 de la Ley N° 4.537 (t.v.) y que satisface todos y cada uno de los requisitos esenciales exigidos en la norma.

En efecto, la Resolución satisface el requisito de motivación del acto administrativo, cual es la explicitación de la causa, o sea las razones y circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a dictar el acto y que se encuentran contenidas en los considerandos.

Asimismo, el acto discutido emana de autoridad competente, tiene sustento en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, su objeto es cierto y física y jurídicamente posible, se observó el procedimiento pertinente, persigue el cumplimiento de la finalidad expuesta en las normas que otorgan las facultades pertinentes al órgano emisor y se exteriorizó por instrumento idóneo, expresamente y por escrito, con notificación al interesado.

En el presente caso el impugnante no invoca norma legal alguna que haya sido vulnerada. Debemos recordar en tal sentido, el axioma que reza la improcedencia de la nulidad por la nulidad misma, consagrado en el artículo 167 del Código Procesal Civil y Comercial de la provincia, por lo que no se declara nulo un acto irregular, cuando la irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide, ni cuándo se ha llenado el fin para el cual estaba destinado. Por ello puede concluirse que la resolución deviene legítima, contrariamente a lo manifestado por el recurrente, por cuanto contiene todos los elementos que le otorgan validez legal.

Por lo expuesto el argumento intentado debe ser rechazado.

En cuanto al encuadramiento legal efectuado en las Resoluciones N° M 1452-19 y N 1454-19, el art. 86 inc. 1 del CTP es claro al disponer que: "Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes:

1. Los contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, aserción, simulación o, en general, cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias que les incumban a ellos o a otros sujetos."



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



Dicha conducta se constató en sus respectivas actas de deuda y queda perfeccionada por la falta de presentación de las declaraciones juradas anuales correspondiente a los periodos fiscales 2016 y 2017.

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 inciso 3 del C.T.P. el cual presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista. “Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias” y “4. No llevar o no exhibir libros, contabilidad o documentos de comprobación suficiente, ni los libros especiales que disponga la Autoridad de Aplicación, cuando la naturaleza o el volumen de las operaciones desarrolladas no justifique esa omisión”, supuestos que han sido comprobados en el caso bajo análisis.

Por último, en cuanto al agravio expresado en relación a que en el caso de autos se habría violentado el principio “non bis in ídem” se debe aclarar que para que resulte aplicable dicho principio, se requiere la concurrencia de 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 sancionado el mismo sujeto.
- 2) identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. Ello por cuanto el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto cuyo periodo fiscal es anual, conforme lo establece el art. 229 del CTP y los anticipos ingresados a cuenta de la obligación final del periodo fiscal en cuestión se encuentran comprendidos en la determinación anual del tributo; ya que este último es en definitiva el resultado de la sumatoria de las bases imponibles y las alícuotas aplicadas en cada uno de los citados anticipos.
- 3) identidad de causa, o sea la naturaleza de la sanción debe ser idéntica. Esto también se verifica ya que las sanciones impuestas tienen la naturaleza de “multa”.

Habiéndose verificado que corresponde la aplicación en el presente caso del citado principio, es que corresponde 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, para el periodo fiscal 2017.

D. C. JORGE GUSTAVO VIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

D. C. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

D. C. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Ello por cuanto, la aplicación de la sanción del artículo citado en último término, 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.

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 incisos 3 y 4 del C.T.P., lo que ha sido comprobado en el caso bajo análisis.

En conclusión la aplicación de la sanción de multa en virtud a la normativa establecida en el art. 86 inciso 1 del CTP resulta procedente.

Por lo expuesto corresponde:

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: **1) NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuestos por **AUTOSAL S.A.**, CUIT N° 30-60655239-0 en contra de la Resolución N° M 1452-19 y en consecuencia **CONFIRMAR** la multa aplicada por un monto de \$1.236.457,64 (Pesos Un Millón Doscientos Treinta y Seis Mil Cuatrocientos Cincuenta y Siete con 64/100) equivalente a dos (02) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° inciso 1. Del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, Periodo Fiscal 2016. **2) HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **AUTOSAL S.A.**, CUIT N° 30-60655239-0 en contra de la Resolución N° M 1453-19 y en consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** la multa graduada conforme al artículo 85 del CTP por un importe de \$ 272.228,21 (Pesos Doscientos Setenta y Dos Mil Doscientos Veintiocho con 21/100), equivalente al 50% del monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Régimen de Convenio Multilateral en los anticipos 03 a 12/2017. **3) NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuestos por **AUTOSAL S.A.**, CUIT N° 30-60655239-0 en contra de la Resolución N° M 1454-19 y en consecuencia **CONFIRMAR** la multa aplicada por un monto de \$485.159,58 (Pesos Cuatrocientos Ochenta y Cinco Mil Ciento Cincuenta y Nueve con 58/100) equivalente a dos (02) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por



GESTION DE LA CALIDAD

RI-0000-9700



Sistema de Gestión de la Calidad. Certificado por IRAM Norma IRAM 460 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° inciso 1. Del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, Periodo Fiscal 2017.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. José Alberto León y vota en igual sentido.

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

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por **AUTOSAL S.A.**, CUIT N° 30-60655239-0 en contra de la Resolución N° M 1452-19 y en consecuencia **CONFIRMAR** la multa aplicada por un monto de \$1.236.457,64 (Pesos Un Millón Doscientos Treinta y Seis Mil Cuatrocientos Cincuenta y Siete con 64/100) equivalente a dos (02) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° inciso 1. Del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, Periodo Fiscal 2016.

2.- HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **AUTOSAL S.A.**, CUIT N° 30-60655239-0 en contra de la Resolución N° M 1453-19 y en consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** la multa graduada conforme al artículo 85 del CTP por un importe de \$ 272.228,21 (Pesos Doscientos Setenta y Dos Mil Doscientos Veintiocho con 21/100), equivalente al 50% del monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Régimen de Convenio Multilateral en los anticipos 03 a 12/2017.

3.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por **AUTOSAL S.A.**, CUIT N° 30-60655239-0 en contra de la Resolución N° M 1454-19 y en consecuencia **CONFIRMAR** la multa aplicada por un monto de \$485.159,58 (Pesos Cuatrocientos Ochenta y Cinco Mil Ciento Cincuenta y Nueve con 58/100)

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9908-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

equivalente a dos (02) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° inciso 1. Del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, Periodo Fiscal 2017.

4.- REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente; devolver los antecedentes administrativos acompañados, y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

M.F.B.

DR. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION