



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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

SENTENCIA N°: 104/2022

Expte. N°: 404/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los... 24.....  
días del mes de..... JUNIO..... de 2022, se reúnen los  
miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE  
TUCUMAN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban  
Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de tratar el  
expediente caratulado: **"ANTONIO LUQUIN S.A.C.I.F.E.I. S/ RECURSO DE  
APELACION"**, Expte. N° 404/926/2021 y Expte. N° 30331/376/D/2019 (DGR) 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 dijo:

I.- Que a fs. 1375/1380 del expte DGR N° 30331/376/D/2019 se presenta el Dr.  
Leandro Stok en carácter de apoderado del contribuyente ANTONIO LUQUIN  
S.A.C.I.F.E.I. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D  
100/21 de fecha 25/08/2021, emitida por la Dirección General de Rentas de la  
Provincia de Tucumán, obrante a fs. 1367/1373 del citado expte DGR.

En ella se resuelve, en su art 1° rechazar la impugnación efectuada por el  
mencionado contribuyente en contra del Acta de deuda N° A 452-2020  
confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- período fiscal  
2019; en el art. 2° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° A 452-  
2020 y aplicar una multa de \$2.874.841,65, por aplicación del art. 85 del CTP y en  
su art. 3° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 452-2020 y  
aplicar una multa de \$5.749.683,30, por aplicación del art. 86 inc. 1 del CTP.

En su exposición de agravios el apelante manifiesta bajo el título "Créditos  
incobrables" que con la impugnación había acompañado un listado de los clientes  
morosos a los cuales se les habría afectado la firma; así como las contestaciones  
a los oficios librados a los distintos organismos de informaciones comerciales de  
diferentes provincias. A pesar de ello, expresa que a la DGR no le resultó  
documentación suficiente; cuando es evidente que si la firma del cliente se

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

encuentra afectada, se trata de crédito vencido e impago y respecto del cual los Organismos en cuestión intentaron en vano acciones extrajudiciales. El art. 227 del CTP no exige que en todos los supuestos se haya intentado el cobro compulsivo.

Como "Créditos prescriptos", expresa que oportunamente acompañó un listado de los créditos que se encontraban en esa condición, a lo que la DGR respondió que no se encontraban identificadas las facturas que se encontrarían en esa situación. Esto fue completado por medio de la prueba pericial contable donde la perito informó que tuvo a la vista el archivo en Excel emitido por el sistema de crédito del contribuyente, donde consigna, entre varios datos, la fecha de la operación.

Identificado como "Créditos de escasos montos", el apelante reconoce que este tipo de créditos no se encuentran enunciados en el art. 227; pero expone que la doctrina y jurisprudencia desarrollaron soluciones, admitiendo la deducción en la medida que demostrara la dificultad en el cobro. Por lo tanto la falta de economicidad de encarar un cobro judicial de créditos de valores desdeñables, puede considerarse como otro índice de incobrabilidad.

En el acápite "La prueba pericial contable y la documental. Arbitrariedad en el rechazo de la prueba", el contribuyente expresa que resulta absurdo que la Autoridad de Aplicación considere insuficiente la cuantiosa documentación presentada y que reniegue del informe pericial. La perito contestó específicamente las preguntas solicitadas y si la DGR consideraba que debía contestar sobre otros puntos de pericia, debió haberlos ofrecido. Las supuestas impugnaciones a la pericia no aportan nada a la resolución del caso ni tienen entidad para controvertir las conclusiones del mismo; son meras alegaciones sin respaldo técnico contable alguno.

En el título "Imprudencia de los intereses resarcitorios" se agravia de que en el Acta de deuda se consignó la sumatoria de los intereses de los anticipos a favor del Fisco y no de la liquidación final del período; es decir, lo que se reclaman son los intereses sobre saldos de anticipos, cuando el derecho que tiene el fisco de exigir los saldos y sus intereses, está condicionado al impuesto definitivamente liquidado al final del período. Debe considerarse nulo el accionar de la DGR de pretender el pago de intereses de anticipos, cuyo reclamo está vedado por caducidad del derecho.



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9006-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

En relación con las sanciones de multas aplicadas considera, en primer lugar que al no proceder el reclamo de la obligación principal, no debe subsistir la que es su consecuencia. Subsidiariamente, manifiesta el apelante que en la sanción por supuesta configuración del art. 86 inciso 1 del CTP, no se explicó de qué manera se desarrolló la acción ardidosa, engañosa o maliciosa. Cita jurisprudencia y expresa que jamás existió la intención deliberada de no pagar.

Se agravia finalmente de que aplican dos sanciones por el mismo hecho, violando el principio "non bis in ídem".

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

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

III.- A fs. 15 obra Sentencia Interlocutoria N° 43/2022 del 10/03/2022 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho.

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

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución D 100/21 resulta ajustada a derecho.

El agravio sobre el que basa su recurso, gira en torno de la deducción de los créditos incobrables de la base del impuesto sobre los Ingresos Brutos, deducción que realizara el apelante y que la Autoridad de Aplicación considerara improcedente.

Corresponde comenzar citando la norma de aplicación al caso de marras, a saber, el art. 227 inc. 2 del CTP que dice lo siguiente: *"En los casos en que la base imponible se determina por el principio general, se deducirán los siguientes conceptos: ... 2. El importe de los créditos incobrables producidos en el transcurso del período fiscal que se liquida y que hayan sido computados como ingreso gravado en cualquier período fiscal. Esta deducción no será procedente cuando la liquidación se efectúe por el método de lo percibido."*

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ 2022 - Conmemoración del 40° Aniversario de la Gesta de Malvinas  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9799



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Constituyen índices justificativos de la incobrabilidad cualquiera de los siguientes: verificación del crédito en el concurso preventivo, declaración de la quiebra del deudor, desaparición fehaciente del deudor, iniciación de acciones judiciales tendientes al cobro, paralización manifiesta de las operaciones del deudor, prescripción.

*En caso de posterior recupero, total o parcial, de los créditos deducidos por este concepto, se considerará que ello es un ingreso gravado imputable al período fiscal en que el hecho ocurra...” (el subrayado me pertenece).*

Esta norma debe ser interpretada en forma restrictiva, es decir, considerándose como índices de incobrabilidad, los que están enumerados en el artículo, sin poder ampliarlos a otros ni aplicar analogías.

El contribuyente en su recurso se agravia que los créditos que dedujo de la base imponible del impuesto, fueron créditos cuyos titulares tenían la firma afectada en organismos de información comercial, que estaban prescriptos o que eran de escaso monto.

Cabe observar que la afectación de firma y los montos bajos no se consignan como índices de incobrabilidad conforme el art. 227 inc. 2 citado, por lo que no resulta necesario ahondar más en las argumentos esgrimidos por el apelante en relación con esos tópicos.

Sin perjuicio de ello, de compulsas de las actuaciones, puede verificarse que el apelante se limitó a acompañar listado de deudores incobrables, demostrando de ese modo una actitud más que pasiva frente al no pago de las deudas por parte de sus clientes. El contribuyente se colocó como observador pasivo de los acontecimientos financieros por los que atravesaban sus deudores, sin demostrar una actitud manifiesta tendiente al cobro de los mismos.

En relación con el caso de los créditos prescriptos, supuesto que sí se encuentra contemplado en el art. en cuestión; no puede de ninguna manera deducir dichos créditos de la base imponible del impuesto, ya que un simple listado, como el que adjuntara en las diferentes etapas, no resulta suficiente, más aún cuando ni siquiera indica en los mismos cuáles son las facturas impagas y las fechas de las mismas; sobre todo teniendo en cuenta que el perito en su informe manifestó que todos los créditos incobrables se originaron en facturas de venta de bienes de cambio, pero no identifica las mismas ni consigna sus fechas.



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9799



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

En relación con el planteo realizado de la improcedencia de los intereses resarcitorios reclamados por los anticipos, corresponde observar que en la Planilla Anexa del Acta de Deuda obrante a fs. 1157/1158 en un primer detalle se consignó la base imponible anual, como corresponde atento al carácter del impuesto sobre los Ingresos Brutos (art. 229 del CTP) consignando el interés resarcitorio calculado desde la fecha de vencimiento de la DJ anual hasta la fecha 13/11/2020, calculo que debería ser actualizado al momento del pago. En una segunda planilla se realiza un detalle de lo adeudado por cada anticipo a efectos de efectuar el cálculo de los intereses devengados desde el vencimiento de la DJ de cada uno de ellos hasta el vencimiento de la DJ anual (30/06/2020). No existe una superposición de intereses, ya que los distintos cómputos abarcan momentos diferentes y no puede el apelante invocar a su favor lo establecido en el art. 1 de la resolución general N° 140/12, atento a que la limitación se refiere a la posibilidad de exigencia del pago de los anticipos y no de los intereses que se devengaron desde el vencimiento mensual del anticipo hasta el vencimiento de la DJ anual.

Pasando al análisis de las sanciones de multa aplicadas, en atención al planteo realizado por el apelante respecto a la afectación del principio del "non bis in idem", corresponde hacer lugar al mismo, atento a que, como bien expone el Fisco en su contestación al traslado, para que se verifique este principio deben concurrir los siguientes requisitos:

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C. N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Atento al análisis realizado, corresponde hacer lugar parcialmente al recurso de apelación y dejar sin efecto la sanción de multa aplicada en la resolución D 100/21 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.

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

Ahora bien, la aplicación de la sanción en este caso se encuentra justificada, 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 la presunción existente en su contra.

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 inciso 3 del C.T.P. el que presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: *"3. Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributaria."*, supuesto que ha sido comprobado en el caso bajo análisis, atento a que la norma claramente establece en el art. 227 inciso 2. del CTP, cuáles son los índices de incobrabilidad, sin perjuicio de lo cual el contribuyente decide deducirlos de la base imponible del impuesto.

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.

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

I) HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por ANTONIO LUQUIN S.A.C.I.F.E.I., C.U.I.T. 30-52555824-6, en contra de la Resolución D 100/21 de fecha 25/08/2021 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral, en relación a la defensa de violación al principio non bis in idem. En consecuencia



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-0789



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

DEJAR SIN EFECTO el artículo 2° de la Resolución D 100/21 de fecha 25/08/2021 y CONFIRMAR el resto de los artículos.

II) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

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

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

Por ello:

### EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

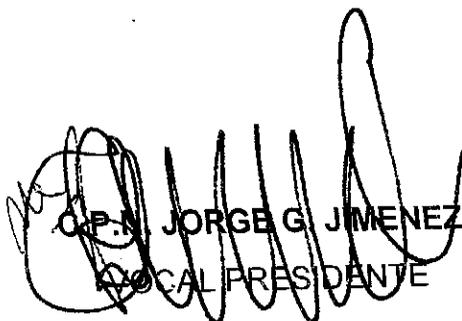
#### RESUELVE:

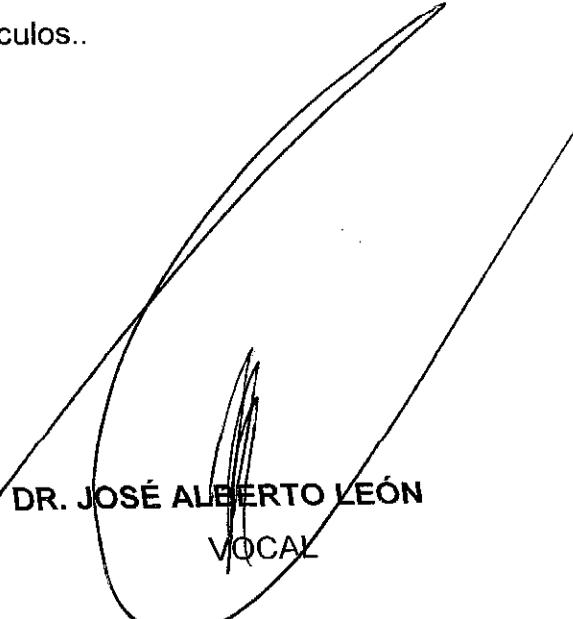
- HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por **ANTONIO LUQUIN S.A.C.I.F.E.I., C.U.I.T. 30-52555824-6**, en contra de la Resolución D 100/21 de fecha 25/08/2021 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral, en relación a la defensa de violación al principio non bis in idem. En consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** el artículo 2° de la Resolución D 100/21 de fecha 25/08/2021 y **CONFIRMAR** el resto de los artículos..

- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

**HACER SABER**

M.F.L.

  
**C.P.N. JORGE G. JIMENEZ**  
 VOCAL PRESIDENTE

  
**DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN**  
 VOCAL



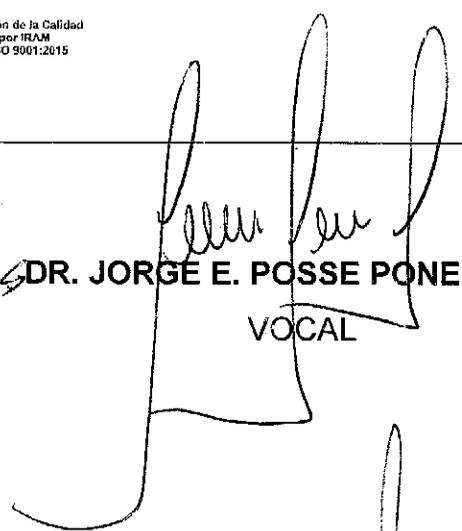
GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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

TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MÍ

  
Dr. JAVIER CRISTOBAL ANCOCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION