

SENTENCIA N° 108/2022

Expte. N° 397/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...30...días del mes de.....J.V.M.O..... de 2022 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal); a fin de resolver la causa caratulada: "**PICON HECTOR ANTONIO S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 397/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 37755/376/D/2018) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I. A fojas 62/65 del Expediente N° 37755/376/D/2018, se presenta el contribuyente **PICON HECTOR ANTONIO, CUIT N° 20-10708715-0**, e interpone Recurso de Apelación en contra de las Resoluciones N° M 2008/20 y M 2009/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 22/07/2020 obrantes a fs. 58 y 60 del mismo expediente, y mediante las cuales resuelve **APLICAR** al contribuyente multas de \$331.418,86 (Pesos Trescientos Treinta y Un Mil Cuatrocientos Dieciocho con 86/100) 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 Código Tributario Provincial, anticipos 05 a 12/2017 y 01 a 07/2018; y de \$898.905,76 (Pesos Ochocientos Noventa y Ocho Mil Novecientos Cinco con 76/100) equivalente a dos (2) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial, Período Fiscal 2017.

II. El apelante, en primer término, plantea la imposibilidad material del hecho en virtud a lo establecido por el artículo 6 de la Ley N° 9.236. Considera que el

C.P.N. 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

mismo establece una nueva fecha de vencimiento para el tributo y por esto las sanciones son de imposible configuración.

Plantea la nulidad de las multas debido a la violación del principio non bis in ídem. Sostiene que la Dirección General de Rentas pretende acumular indebidamente sanciones por un mismo hecho.

Alega ausencia absoluta de dolo por parte de su mandante. Manifiesta que las multas no tienen ningún sustento jurídico ni factico para aplicar sanción.

Considera que corresponde la reducción de multa en virtud a lo establecido por el artículo 7 inciso b) de la Ley N° 9.236.

III. Que a fojas 1/4 del Expte. N° 397/926/2020 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Alega que es el propio responsable quien debe demostrar la ausencia del ánimo defraudatorio ya que en las infracciones tributarias es el imputado quien debe probar su inocencia, lo cual considera que no sucede en estas actuaciones.

Destaca que la Ley N° 9.236 reestablece la vigencia de la Ley N° 8.873. Manifiesta que el artículo 6 de dicha Ley no establece prórroga de vencimiento general de tributos por lo que no resulta procedente la imposibilidad material de hecho.

Con respecto a la violación del principio non bis in ídem, plantea que existe identidad de sujeto pero no de objeto ya que se sancionan hechos diferentes. Por esto, considera que el argumento intentado por el recurrente debe ser rechazado por improcedente.

Manifiesta que no puede acceder al beneficio de reducción de la sanción previsto por el artículo 7 inciso b) de la Ley N° 8.873 reestablecida por la Ley N° 9.236, ya que el responsable no presentó solicitud de adhesión a dicho régimen.

La D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por PICON HECTOR ANTONIO, en contra de las Resoluciones N° M 2008/20 y M 2009/20, debiendo confirmarse las mismas.

IV. A fs. 16 del expediente N° 397/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 196/21 de fecha 26/07/2021 donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

V. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la Resoluciones atacadas N° M 2008/20 y M 2009/20, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta de PICON HECTOR ANTONIO, en los artículos 85° y 86° inciso 1 del C.T.P. respectivamente.

Comenzaré analizando la Resolución N° M 2009/20 mediante la cual, la D.G.R. dispone aplicar al apelante una multa en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Período Fiscal 2017, por encontrarse su conducta incurso en las causales del art. 86° inc. 1 del C.T.P.

Para una mejor comprensión de la problemática con respecto al caso en análisis, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación.

El Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (Ley N° 9.155 – BO-Tucumán: 21/1/2019), en su artículo 86° inciso 1, establece 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 (...)".*

Las infracciones endilgadas al apelante se configuran, en la determinación de crédito a favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al Período Fiscal 2017 efectuada mediante Orden de Inspección N° 201800371 de fecha 10/09/2018, que tramita en el Expediente N° 29717/376/D/2018. Y la posterior presentación de las declaraciones juradas rectificativas.

Para poder confirmar la existencia de defraudación fiscal de parte del contribuyente es necesario comprobar, en primer lugar, el aspecto objetivo del hecho punible, el cual reside en este caso en no haber ingresado en tiempo y forma al Fisco, la totalidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al Período Fiscal 2017.

En el caso de autos, se encuentra fuera de controversia que PICON HECTOR ANTONIO hizo presentaciones inexactas de la declaración jurada anual del

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

Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el Período Fiscal reclamado; razón por la que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del agente, se encuentra acreditado.

Una vez efectuado el análisis objetivo del hecho (cuya demostración incumbe al ente fiscal) se debe acreditar la imputabilidad del autor a fin de ser viable la calificación legal atribuida al contribuyente, es decir, la defraudación fiscal.

A tal efecto, la norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes que con su conducta afecten el bien jurídico protegido. Para ello cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar este extremo; entendiéndose por “presunción” a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede. Por lo cual, una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.

La “*manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias*” es una de las diversas presunciones existentes en el art. 88° del Código y a través de la cual la Autoridad de Aplicación puede presumir en este caso que existe defraudación fiscal. No obstante, se tratan de presunciones “*iuris tantum*”, es decir, admiten prueba en contrario, correspondiendo al agente liberarse de tales actos mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

Es decir que en este tipo de infracciones, el autor del ilícito imputado es aquel sujeto que tenga el dominio del hecho, es decir, quien maneje la acción. Al tener tal poder de decisión, puede decidir entre consumir el hecho o desistir, pues, al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal. Por ello, la imputación efectuada por la D.G.R. se basa en que los contribuyentes se encuentran en “mejores condiciones imputativas” de demostrar que su conducta no se debe a un obrar malicioso.

Cabe aclarar al contribuyente, que el Código Tributario Provincial otorga a la D.G.R. la facultad de hacer uso de las presunciones establecidas en art. 88° del C.T.P. El mismo establece en sus incisos 1 y 2: “*Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concorra alguna de las causas*

siguientes: 1. Contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas. 2. Declaraciones juradas que contengan datos falsos (...). Supuestos debidamente acreditados en autos, al haberse detectado de la documentación recabada diferencias de alícuotas, lo que demuestra la inexactitud y falsedad de los datos contenidos en las declaraciones juradas presentadas oportunamente por el contribuyente, revelando una incorrecta aplicación de las normas que regulan las obligaciones tributarias a su cargo.

La jurisprudencia nacional ha sostenido en reiteradas ocasiones que: "(...) con las presentaciones de las declaraciones juradas rectificativas en concordancia con los ajustes practicados durante la inspección, ha quedado perfectamente acreditado el aspecto material de la infracción que se le imputa, ... circunstancia objetiva que no ha sido desvirtuada en estos obrados por prueba alguna". (Poland S.R.L. s/ Apelación, 20/02/01, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B).

En el caso de PICON HECTOR ANTONIO los argumentos y pruebas utilizados por el apelante, no logran neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta; en tal sentido, su actuar encuadra dentro de las disposiciones del artículo 86° inciso 1 y las presunciones del artículo 88° del Código Tributario Provincial.

Seguiré analizando la Resolución N° M 2008/20 mediante la cual la D.G.R. dispone aplicar al apelante una multa en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 05 a 12/2017 y 01 a 07/2018, por encontrarse su conducta incurso en las causales del art. 85° del C.T.P. Para una mejor comprensión de la problemática, es necesario realizar el siguiente análisis, teniendo en cuenta el planteo del apelante sobre la aplicación del principio constitucional non bis in ídem, respecto de la sanción con dos multas por un mismo hecho, y teniendo en cuenta la naturaleza penal de las infracciones tributarias.

Se debe aclarar que para que resulte aplicable el principio "non bis in ídem", 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.

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

2) identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. En el presente caso, esa identidad se encuentra constatada por cuanto el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto cuyo período fiscal es anual, conforme lo establece el art. 229° del C.T.P. y los anticipos ingresados a cuenta de la obligación final del período 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, es decir, la naturaleza de la sanción debe ser idéntica. Esto también se verifica ya que las sanciones impuestas tienen la naturaleza de "multa".

En consecuencia, corresponde la aplicación en el presente caso del citado principio, y cabe dejar sin efecto la sanción de multa aplicada en Resolución N° M 2008/20, en virtud a lo normado en el art. 85° del C.T.P., respecto a los anticipos 05 a 12/2017 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, del Período Fiscal 2017.

Por otra parte, corresponde confirmar la sanción de multa impuesta mediante Resolución N° M 2008/20 sobre los anticipos 01 a 07/2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, del Período Fiscal 2018. En tal sentido, se debe tener en cuenta lo establecido por dicho artículo: *"El que omitiera el pago de impuestos o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas (...)".* La conducta descripta por el mismo, se verifica en el caso de marras por omisión de pago mediante la falta de presentación de las declaraciones juradas a los respectivos vencimientos de los anticipos en cuestión. Es oportuno remarcar que, la imputación efectuada en autos, ha sido reconocida expresamente por el contribuyente al haber presentado con posterioridad las declaraciones juradas omitidas.

Cabe destacar que, para los anticipos analizados en cuestión, no puede considerarse el planteo realizado por el recurrente respecto a la violación del principio non bis in ídem ya que no existe doble imposición de multa para dicho período. Por lo tanto, la aplicación de la sanción de multa tipificada en virtud de la normativa establecida en el art. 85° del C.T.P., sobre los anticipos 01 a 07/2018 del Impuestos sobre los Ingresos Brutos, resulta ajustada a derecho.

Por consiguiente, queda vigente la multa aplicada en Resolución N° M 2008/20 en virtud a lo normado en el art. 85° del Código Tributario Provincial sobre los anticipos 01 a 07/2018 del Impuesto sobre Ingresos Brutos del Período Fiscal 2018, respecto de los cuales no se verifica la aplicación del principio non bis in ídem. Asimismo queda vigente la multa aplicada mediante Resolución N° M 2009/20 en virtud de lo normado por el art. 86° inc. 1 del C.T.P., para el Período Fiscal 2017.

En relación al planteo efectuado por el contribuyente sobre la imposibilidad material del hecho, en virtud a lo establecido por el artículo 6 de la Ley N° 8.873 reestablecida por la N° Ley 9.236 (BO. 5/5/2020), cabe remarcar que dicho artículo se refiere a la condonación y eximición de intereses, y el mismo dispone que: *"Al solo efecto de lo dispuesto por la presente Ley y para todos los tributos comprendidos en la misma, establécese como fecha de vencimiento general el 31 de Diciembre de 2018 (6) para cada deuda (período, posición, anticipo o cuota) vencida y exigible cuyo vencimiento original operó con anterioridad a la mencionada fecha, salvo para las deudas referidas en el primero y segundo párrafo del apartado C del Artículo 14 del presente régimen (...)".*

Desde ésta óptica corresponde rechazar el argumento del apelante debido a que hace una interpretación errónea de éste artículo; cabe destacar que el texto de dicha Ley establece claramente la fecha de vencimiento a considerar a los efectos de la condonación y eximición de intereses, razón por la cual no puede considerarse que la misma ha venido a reconocer una nueva fecha de vencimiento para el tributo.

En cuanto a la ausencia de fundamentación o motivación de la resolución recurrida al momento de graduarse la sanción, cabe recalcar que las actuaciones poseen una unidad ideal y material, dentro de la cual cada etapa o paso procedimental se encuentra concatenado con el anterior, razón por la cual cada acto debe ser analizado dentro del contexto de las actuaciones, tomadas en forma integral.

Por ello mal puede decir el responsable que no se hizo una relación concreta de la conducta en que incurrió y de la sanción aplicada, cuando dicha conducta surge sin hesitación alguna del presente expediente, a la vez que se ha expresado en la

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

resolución recurrida que la graduación de la sanción es una consecuencia de las constancias de hecho y de las circunstancias merituadas.

"No puede plantearse la falta de motivación del acto cuando de la resolución surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir, la descripción de los hechos que dan origen al ajuste fiscal, la conducta que se le imputa al contribuyente y la normativa aplicable al caso según el criterio del juzgador. Según doctrina de esta Sala "el acto puede afirmarse que se encuentra fundado en las circunstancias del hecho y de derecho que el juez administrativo invoca y, como reiteradamente tiene dicho este tribunal, solo la ausencia de este requisito del acto administrativo ameritaría su nulidad cuando el derecho de defensa en juicio se encontrare fatalmente afectado; pero no así, cuando tal elemento está presente a pesar de su discutible corrección." (vide "Cooperativa de Trabajo Integral – Coop. Ltda. s/ apelación IVA", sentencia del 09/12/02, entre otros)". (TFN- Sala B, "O' REILLY JUAN FELIPE" Expte. N° 22.345-I, 03.08.05).

Las multas impuestas fueron aplicadas como consecuencia de que el responsable no dio cumplimiento con las obligaciones materiales que le competen en tal carácter. Podrá el recurrente estar de acuerdo o no con los fundamentos expuestos, pero ello no significa que el acto carezca de motivación, y bajo este pretexto intente dejar inmune su accionar ilegítimo y que incluso perjudica las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos abarcativo del Bien Común de toda la sociedad.

Con referencia a la aplicación de las disposiciones del artículo 7 inciso b) de la Ley N° 8.873 reestablecida por la N° Ley 9.236 (BO. 5/5/2020), solicitada por el apelante, cabe considerar que el mismo establece: *"En los casos que exista instrucción de sumarios, sin que a la fecha del acogimiento al presente régimen se haya aplicado la multa correspondiente, los sujetos comprendidos podrán beneficiarse con la reducción a dos tercios (2/3) del mínimo legal previsto para la sanción de que se trate, conforme al sumario instruido, excepto si el sumario se encuentra instruido por la presunta comisión de la infracción prevista en el Artículo 86 del Código Tributario Provincial, en cuyo caso la reducción quedará establecida a un tercio (1/3) de su mínimo legal (...)"*.

Para gozar del beneficio de reducción de la sanción en ella establecido, el agente debería haberse acogido al Régimen Excepcional de Facilidades de Pagos

establecido por Ley N° 8.873, reestablecido por Ley N° 9.236 en las formas, condiciones y con los requisitos establecidos por la citada ley, pues estos beneficios no tienen carácter automático para todos los contribuyentes, sino solo para quienes se adhieran, y en el caso de marras es el mismo apelante quien reconoce no haberse acogido a dicho Régimen.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: I) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente PICON HECTOR ANTONIO, C.U.I.T. N° 20-10708715-0, en contra de la Resolución N° M 2008/20 dictada con fecha 22/07/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia DEJAR SIN EFECTO la sanción de multa impuesta, por los anticipos 05 a 12/2017, en relación a la aplicación del principio constitucional non bis in ídem, encuadrada en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos; y CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$199.017 (Pesos Ciento Noventa y Nueve Mil Diecisiete), por los anticipos 01 a 07/2018, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos. II) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente PICON HECTOR ANTONIO, C.U.I.T. N° 20-10708715-0, en contra de la Resolución N° M 2009/20 dictada con fecha 22/07/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$898.905,76 (Pesos Ochocientos Noventa y Ocho Mil Novecientos Cinco con 76/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1) del C.T.P., Impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto del Período Fiscal 2017, en virtud de lo expresado en los considerandos que anteceden.

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. José Alberto León dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

En mérito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

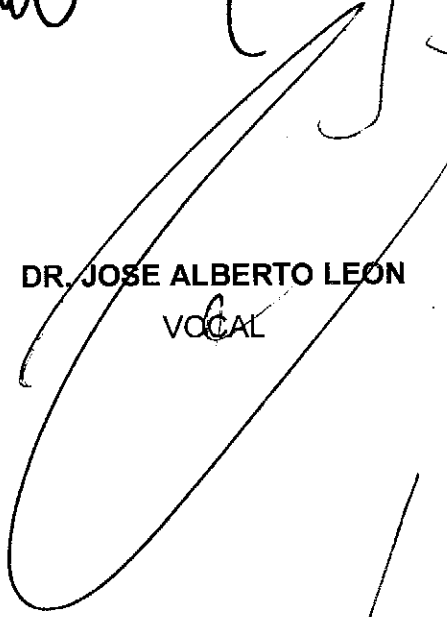
- 1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **PICON HECTOR ANTONIO**, C.U.I.T. N° 20-10708715-0, en contra de la Resolución N° M 2008/20 dictada con fecha 22/07/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** la sanción de multa impuesta, por los anticipos 05 a 12/2017, en relación a la aplicación del principio constitucional non bis in idem, encuadrada en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos; y **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de **\$199.017** (Pesos Ciento Noventa y Nueve Mil Diecisiete), por los anticipos 01 a 07/2018, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
- 2) NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **PICON HECTOR ANTONIO**, C.U.I.T. N° 20-10708715-0, en contra de la Resolución N° M 2009/20 dictada con fecha 22/07/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de **\$898.905,76** (Pesos Ochocientos Noventa y Ocho Mil Novecientos Cinco con 76/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1) del C.T.P., Impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto del Período Fiscal 2017, en virtud de lo expresado en los considerandos que anteceden.
- 3) REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

M.R.J.

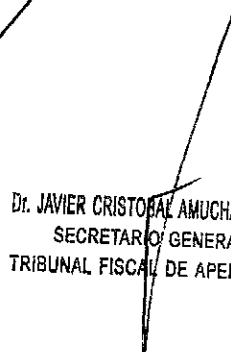
HACER SABER

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

 **DR. JORGE E. POSSE PONESSA**
VOCAL

 **DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN**
VOCAL

ANTE MÍ

 **Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI**
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION