



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9090-9769



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



SENTENCIA N° 115 /2022

Expte. N° 16/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...25...días del mes de.....*J.V.I.D.*..... 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: **"FINCA LA CAROLINA S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION"**, Expte. N° 16/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 8086/376/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 256/258 del expediente N° 8086/376/D/2018, se presenta la Sra. María Sofía Courel, en carácter apoderado de la firma **FINCA LA CAROLINA S.R.L., CUIT N° 30-70873375-6**, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 3340/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 01/12/2020 obrante a fs. 254 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** a la firma una multa de \$44.815,04 (Pesos Cuarenta y Cuatro Mil Ochocientos Quince con 04/100), 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, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Período Fiscal 2016.

II. El apelante, en primer término, plantea que en ningún momento hubo intención de defraudar al Fisco por parte de su mandante. Sostiene que la circunstancia de haber abonado todas las sumas reclamadas, sumado a la ausencia de antecedentes infraccionales, resulta suficiente para reafirmar la ausencia de toda maniobra u ocultación.

"2022 - Conmemoración del 40° Aniversario de la Gesta de Malvinas"

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

J.E.P.P.
D. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

J.A.L.
D. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9080-9769



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



Alega que corresponde la aplicación de la Norma Penal más benigna y considera que el art. 85° de la Ley N° 7.720 establece un régimen sancionatorio específico y más benigno para el supuesto que se analiza.

Manifiesta que la posibilidad de imponer sanciones por parte del Fisco Provincial se encuentra extinguida por prescripción. Insiste en que dicha prescripción debe regirse por el art. 62 del Código Penal y no por la legislación local.

III. A fojas 1/3 del Expte. N° 16/926/2021 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Sostiene que el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial prevé sanción para quienes realicen cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa para evadir, total o parcialmente, las obligaciones tributarias que les incumban a ellos. Agrega que se debe tener en cuenta lo establecido por el artículo 88° inciso 1 y 2 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.

Manifiesta que al momento de instruirse el sumario, no se encontraban prescriptos los poderes del Fisco para aplicar multas, respecto del Período Fiscal 2016.

Expresa que habiéndose ya verificado el dolo en el accionar del contribuyente, la pretensión del apelante que se aplique el art. 85° de la Ley N° 7.720 no resulta procedente debido a que el mismo prevé una conducta culposa.

La D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la firma FINCA LA CAROLINA S.R.L., en contra de la Resolución N° M 3340/20, debiendo confirmarse la misma.

IV. A fs. 10 del Expediente N° 16/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 256/21 de fecha 17/08/2021 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 resolución atacada, cabe resolver si corresponde encuadrar la



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9008-9789



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

conducta de la firma FINCA LA CAROLINA S.R.L. en el artículo 86° inciso 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° 9155 – 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*".

De acuerdo a la norma transcripta, la infracción endilgada al apelante se configura en el momento que el mismo omitió exteriorizar ingresos gravados en las declaraciones juradas presentadas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Es por ello que el Fisco encuadra la infracción en el artículo 86° inciso 1) al considerar que el apelante incurrió en defraudación fiscal, conforme lo establece la normativa en cuestión.

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 2016.

En el caso de autos, se encuentra fuera de controversia que FINCA LA CAROLINA S.R.L. omitió exteriorizar ingresos en las declaraciones juradas del 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.

M. JORGE E. POSSA POMESSA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

G.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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.

En el caso de FINCA LA CAROLINA S.R.L. los argumentos y pruebas utilizados por el apelante, no logran neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta; al producirse el vencimiento del plazo para ingresar el Período Fiscal 2016 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, concurren tanto el presupuesto mencionado en el artículo 86° inciso 1) como la presunción del artículo 88° inciso 3) del C.T.P.

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



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

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 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).

La multa impuesta fue aplicada 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.

En relación al argumento del contribuyente respecto a la prescripción de la posibilidad de imponer sanciones por parte del Fisco Provincial, se debe tener en cuenta lo establecido por el art. 54° del Código Tributario Provincial desde la reforma de la Ley N° 8.964 (B.O. 29/12/2016): *"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*

Dr. JORGE E. POSSE BONESSA
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-9008-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

cinco (5) años. La acción de repetición, acreditación o compensación prescribe por el transcurso de cinco (5) años.”

Asimismo el art. 56° del C.T.P. 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.”*

Por lo tanto, se advierte que la pretensión planteada por el recurrente en esta instancia resulta improcedente ya que la Dirección General de Rentas aplicó la sanción antes del vencimiento del correspondiente plazo.

Con respecto al cuestionamiento de las normas tributarias provinciales efectuado por el contribuyente, el art. 121° de la Constitución Nacional dispone que: *“Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal, y el que expresamente se haya reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación”*. Por consiguiente, las provincias conservan autonomía para legislar y establecer pautas en materia tributaria; y el Gobierno Nacional no puede avanzar sobre la misma, ajustándose en todo aspecto a las leyes dictadas por cada provincia dentro de su territorio.

De esta manera, las normas provinciales fueron dictadas en conformidad con el Régimen Federal, dentro de las facultades propias de la Provincia y en resguardo de las normas constitucionales.

En cuanto a la pretensión del apelante sobre la aplicación de la Norma Penal más benigna, en virtud del artículo 85° de la Ley N° 7.720 (BO. 20/6/2006), cabe remarcar que se trata de sanciones diferentes. En el caso de marras, se configura la infracción prevista en el art. 86° inciso 1) del C.T.P., por defraudación fiscal que es un tipo infraccional doloso; por su parte el art. 85 del C.T.P. prevé una conducta culposa. Desde ésta óptica corresponde rechazar el argumento del apelante debido a que se ha verificado en autos el dolo en el accionar del contribuyente.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente FINCA LA CAROLINA S.R.L., C.U.I.T. N° 30-70873375-6, en contra de la Resolución N° M 3340/20, dictada con fecha 01/12/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa



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

impuesta de \$44.815,04 (Pesos Cuarenta y Cuatro Mil Ochocientos Quince con 04/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1) del C.T.P., Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Período Fiscal 2016.

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) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **FINCA LA CAROLINA S.R.L.**, C.U.I.T. N° 30-70873375-6, en contra de la Resolución N° M 3340/20, dictada con fecha 01/12/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por **\$44.815,04** (Pesos Cuarenta y Cuatro Mil Ochocientos Quince con 04/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1) del C.T.P., Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Período Fiscal 2016.
- 2) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

M.R.J.

HACER SABER

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

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9900-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MÍ

DR. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION