



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

GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-8786



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

SENTENCIA N° 116/22

Expte. N° 245/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los... 26... días del mes de... JULIO... de 2022 reunidos 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 Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **“GENERANDO S.A S/ RECURSO DE APELACION”**. Expte. Nro. 245/926/2021. (Expte. D.G.R N° 6247/376/D/2020) 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 230/234, 237/241 y 243/247 del expediente N° 6247/376/D/2020, la Dra. Lucia López González, apoderada de GENERANDO S.A, CUIT N° 30-71103776-0 interpone Recurso de Apelación en contra de las Resoluciones: **A)** N° M 2512/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 15/07/2021 obrante a fs. 219/220 del mismo expediente, mediante la cual resuelve **APLICAR** al contribuyente una multa de \$308.770,54 (Pesos Trescientos Ocho Mil Setecientos Setenta con 54/100), equivalente a dos (2) veces el monto del impuesto omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inc. 1 del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos, periodo fiscal 2017. **B)** N° M 2513/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 15/07/2021 obrante a fs. 221 del mismo expediente, mediante la cual resuelve **APLICAR** al contribuyente una multa de \$319.488,77 (Trescientos Diecinueve Mil Cuatrocientos Ochenta y Ocho con 77/100), 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. Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 08 a 12/2017 y 01 a 11/2018. **C)** N° M 2514/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 15/07/2021 obrante a fs. 222/223 del mismo expediente, mediante la cual resuelve **APLICAR**

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



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-8769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

al contribuyente una multa de \$889.815 (Ochocientos Ochenta y Nueve Mil Ochocientos Quince), equivalente a dos (2) veces el monto del impuesto omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inc. 1 del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos, periodo fiscal 2018.

Los recursos de apelación en contra de las Resoluciones N° M 2512/21, M 2513/21 y M 2514/21 son interpuestos en iguales términos.

El apelante sostiene que la D.G.R rechaza los fundamentos expuestos en los descargos e impugnaciones presentados oportunamente.

Explica que la actividad comercial de GENERANDO S.A, no se corresponde con la de una obra social, ni una medicina prepaga, ni con una compañía de seguros, no percibe un precio por estos servicios, y por lo tanto, no corresponde que pague el Impuesto sobre los Ingresos Brutos con una alícuota establecida para otras actividades comerciales.

Afirma que del expediente administrativo surge la diferencia de alícuota que existe en una actividad a la que se pretende incluir al contribuyente, que no es desarrollada por GENERANDO S.A, y por la cual tampoco percibe cuota de sus afiliados, conforme la documentación contable presentada oportunamente.

Alega haber realizado el ajuste en la determinación por sugerencia conjunta de los inspectores de la Autoridad de Aplicación y del sector contable de la empresa, y que la finalidad de abonar una suma de dinero fue para dar por concluido el proceso administrativo. Agrega que en ningún momento hubo un reconocimiento ni una modificación de la actividad comercial, y tampoco la incorporación de una nueva actividad.

Argumenta que no hubo defraudación al Fisco, ni declaración engañosa, tampoco hubo omisión ni presentación de declaraciones juradas inexactas o parciales, ni alguna otra actividad descrita en el tipo penal de la norma impositiva. Manifiesta que los inspectores no determinaron que haya existido una actividad diferente a la declarada por GENERANDO S.A.

Afirma que la D.G.R no puede pretender establecer la figura de defraudación o simulación sin fundamento alguno, desconociendo las declaraciones juradas presentadas en los años 2017 y 2018 alterando la alícuota, y modificando arbitrariamente la actividad de la empresa.



Sostiene que la D.G.R imputa al contribuyente una conducta defraudatoria, basándose en el art. 86 Inc. 1 del C.T.P, sin especificar cuál fue la conducta mediante la cual se materializó la infracción, y sin fundamentar debidamente las resoluciones emitidas, haciendo caso omiso a los planteos formulados en los descargos interpuestos, surgiendo de esta manera actos administrativos claramente irregulares.

Afirma que la D.G.R viola el principio constitucional "non bis in ídem" al pretender sancionar con dos penas por un mismo antecedente en el mismo expediente y con idénticos argumentos.

Solicita se haga lugar a los recursos interpuestos, se revoquen las resoluciones recurridas y se ordene el archivo de las actuaciones.

II. Que a fojas 11/15 del Expte. N° 245/926/2021 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el art. 148° del Código Tributario Provincial.

Sostiene que respecto a las Resoluciones N° M 2512/21 y M 2514/21 de fecha 15 de Julio de 2021, resulta claro que la conducta del contribuyente encuadra en lo dispuesto por el art. 86 inc. 1 del C.T.P, al materializarse mediante la determinación del crédito a favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a los periodos fiscales 2017 y 2018, mediante verificación impositiva llevaba a cabo bajo Orden de Inspección N°201900795 de fecha 06/06/2019.

Manifiesta que en el caso de marras se verifico la concurrencia de las presunciones previstas por el art. 88 inc.1 y 2 del C.T.P. Toda vez que de los antecedentes de la inspección se detectó en la documentación recabada diferencias de alícuotas por la existencia de otra actividad, hechos que demuestran la inexactitud y falsedad de los datos contenidos en las declaraciones juradas presentadas oportunamente.

Expresa que la multa fue aplicada como consecuencia de que el contribuyente no dio cumplimiento con las obligaciones que le competen en tal carácter. Cita jurisprudencia en este sentido.

Desecha el planteo de violación al principio non bis in ídem, 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

Dr. JORGE E. PÚSSE POMESSA
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-9000-97E9



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



en forma mensual y del tributo que en definitiva corresponde abonar (y que se determina por periodo fiscal anual).

Aclara que mediante las Resoluciones N° M 2512/21 y N° M 2514/21, sanciona al contribuyente por la configuración de la infracción prevista por el art. 86 inc. 1 del C.T.P, por defraudación fiscal correspondiente a los periodos fiscales 2017 y 2018, y mediante la Resolución N° M 2513/21 se sanciona al contribuyente por la configuración de la infracción prevista en el art. 85 del C.T.P, por omisión de pago, mediante la presentación inexacta de las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos 08 a 12 de 2017 y 01 a 11 de 2018.

Sobre el planteo efectuado de que la empresa no es una compañía de seguros, sino que su fin es brindar servicios sociales relacionados con la salud humana, resalta que de las constancias de la inspección realizada a la firma, surge que se determinaron diferencias de alícuotas a raíz de haberse detectado la existencia de otra actividad además de la declarada, hecho que no merece mayores consideraciones si se tiene en cuenta que medió un reconocimiento de deuda de su parte mediante la presentación de las declaraciones juradas correspondientes.

Considera que los agravios expuestos por el recurrente no tienen entidad suficiente para desvirtuar las resoluciones apeladas, y rechaza el ofrecimiento de prueba efectuado en esta instancia a tenor de lo dispuesto por el Art. 134 del C.T.P.

Entiende que corresponde NO HACER LUGAR a los Recursos de Apelación interpuestos por el contribuyente GENERANDO S.A, en contra de las resoluciones N° M 2512/21, M 2513/21 y M 2514/21 de fecha 15 de Julio de 2021, debiendo confirmarse las mismas.

III. A fs. 39 del expediente N° 245/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria N° 415/21 de fecha 24/11/2021 dictada por este Tribunal, en 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.

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en las resoluciones atacadas N° M 2512/21, M 2513/21 y M 2514/21 de fecha 15 de Julio de 2021, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta de la firma GENERANDO S.A, en los artículos 85 y 86 del C.T.P respectivamente.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Comenzaré analizando las Resoluciones: 1) N° M 2512/21 mediante la cual, la DGR dispone aplicar al apelante una multa en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos periodo fiscal 2017, por encontrarse su conducta incurso en las causales del art. 86 inc.1 del CTP. y 2) N° M 2514/21 mediante la cual, la DGR dispone aplicar al apelante una multa en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos periodo fiscal 2018, por encontrarse su conducta incurso en las causales del art. 86 inc.1 del CTP.

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 periodo fiscal 2017 y 2018 efectuada mediante Orden de Inspección N°201900795 de fecha 06/06/2019, que tramita en el expediente N° 14244/376/D/2019. Y la posterior presentación de las declaraciones juradas rectificativas.

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 su art. 88, al establecer en sus incisos 1 y 2: *“Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concurra alguna de las causas siguientes: 1. Contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas. 2. Declaraciones juradas que contengan datos falsos (...)”.* Supuestos debidamente acreditados en autos, al haberse detectado de la documentación recabada diferencias de alícuotas por la existencia de otra actividad, 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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BOSSE 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



obligaciones tributarias a su cargo.

Las presunciones contempladas en el art. 88 del CTP son presunciones “*juris tantum*”, es decir, admiten prueba en contrario, correspondiendo al apelante demostrar su inocencia y la ausencia de ánimo defraudatorio.

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).

Es por ello que considero que el contribuyente no ha logrado probar su inocencia y que las razones manifestadas en las constancias obrantes en el expediente de marras resultan insuficientes para justificar su conducta.

Por el contrario, su actuar encuadra dentro de las disposiciones del art. 86 inciso 1 y de las presunciones del art 88 del CTP.

Con relación al análisis de la Resolución N° M 2513/21 mediante la cual, la DGR dispone aplicar al apelante una multa en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 08 a 12 de 2017 y 01 a 11 de 2018 por encontrarse su conducta incurso en las causales del art. 85 del CTP. 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.
- 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 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".

Por lo que corresponde la aplicación en el presente caso del citado principio, y cabe dejar sin efecto la sanción de multa aplicada en Resolución N° M 2513/21, en virtud a lo normado en el art. 85 del CTP, respecto a los anticipos 08 a 12 de 2017 y 01 a 11 de 2018, del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del periodos fiscales 2017 y 2018, quedando vigente la multa aplicada en las Resoluciones N° M 2512/21 y N° M 2514/21 en virtud de lo normado por el art. 86 inc. 1 del C.T.P, para los periodos fiscales 2017 y 2018.

Teniendo en cuenta lo expuesto, considero que corresponde: I) HACER LUGAR Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente GENERANDO S.A, CUIT N° 30-71103776-0, en contra de la Resolución N° M 2513/21 de fecha 15/07/2021 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** la sanción de multa impuesta en virtud del artículo 85° del Código Tributario Provincial, respecto de los anticipos 08 a 12 del periodo fiscal 2017, 01 a 11 del periodo fiscal 2018. II) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente GENERANDO S.A, CUIT N° 30-71103776-0, en contra de la Resolución N° M 2512/21 de fecha 15/07/2021 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por \$308.770,54 (Trescientos Ocho Mil Setecientos Setenta con 54/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos periodo Fiscal 2017. III) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente GENERANDO S.A, CUIT N° 30-71103776-0, en contra de la Resolución N° M 2514/21 de fecha 15/07/2021 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por \$889.815,15 (Ochocientos Ochenta y Nueve Mil Ochocientos Quince con 15/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales

[Handwritten signature]
Dr. JORGE E. FOSCHI PONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

[Handwritten signature]
Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

[Handwritten signature]
C.P. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos periodo Fiscal 2018.

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 merito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1) HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente GENERANDO S.A, CUIT N° 30-71103776-0, en contra de la Resolución N° M 2513/21 de fecha 15/07/2021 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** la sanción de multa impuesta en virtud del artículo 85° del Código Tributario Provincial, en relación a la defensa de violación al principio constitucional non bis in ídem, respecto de los anticipos 08 a 12 del periodo fiscal 2017, 01 a 11 del periodo fiscal 2018.

2) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente GENERANDO S.A, CUIT N° 30-71103776-0, en contra de la Resolución N° M 2512/21 de fecha 15/07/2021 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por \$308.770,54 (Trecientos Ocho Mil Setecientos Setenta con 54/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos periodo Fiscal 2017.

3) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente GENERANDO S.A, CUIT N° 30-71103776-0, en contra de la Resolución N° M 2514/21 de fecha 15/07/2021 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por \$889.815,15 (Ochocientos Ochenta y Nueve Mil Ochocientos Quince con 15/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos periodo Fiscal 2018.



GESTION DE LA CALIDAD

RI-3000-9789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-450 9001:2015



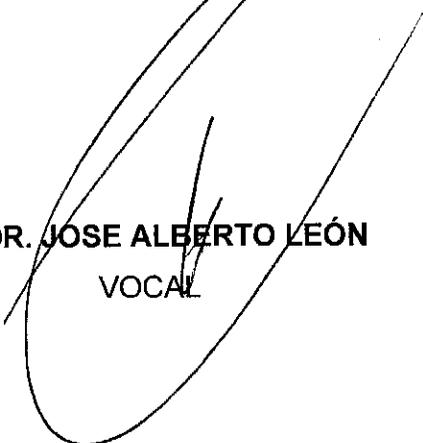
TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

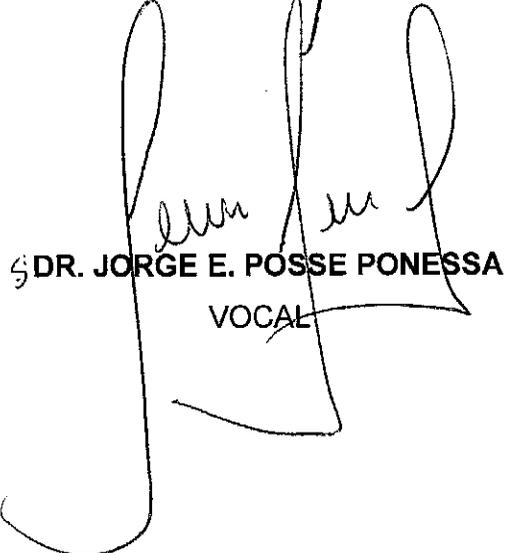
4) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

A.S.B


C.B. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ:


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION