

SENTENCIA N° 125 /2022

Expte. N° 280/926-2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 4 días del mes de AGOSTO de 2022, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, (Vocal) y Dr. José Alberto León, (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**REX ARGENTINA S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 280/926-2021(Expte. N° 26.486/376-D-2018-DGR)**" y;

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. Se presenta María Griselda Espasa (fs.402/408), en su carácter de apoderada de la firma REX ARGENTINA S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de las Resoluciones N° D 70/21 y N° D 71/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 25.06.21 obrante a fs.388/393-395/399 mediante las cuales resuelve **A) Resolución N° D 70/21: HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación efectuada por el contribuyente **REX ARGENTINA S.A.** contra el Acta de Deuda N° A 2572-2018 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral período 2016. **APLICAR** una multa de \$ 250.499,81, equivalente a dos veces el gravamen omitido por configuración de la infracción contenida en el Artículo 86 inc. 1; **B) Resolución N° D 71/21: HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación efectuada por el contribuyente **REX ARGENTINA S.A.** contra el Acta de Deuda N° A 2578-2018 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral período 2017. **APLICAR** una multa de \$ 184.461,72 equivalente al 50% del gravamen omitido en las posiciones 03 a 12/2017 por configuración de la infracción contenida en el Artículo 85 del CTP; y **APLICAR** una multa de \$ 873.512,30

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

equivalente a dos veces el gravamen omitido en el Acta de Deuda N° A 2578/2018 por configuración de la infracción contenida en el Artículo 86 inc. 1

II. El contribuyente en su Recurso presentado el 02.08.2021 a fs. 402/408 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos. En general reitera los planteos esgrimidos en la impugnación.

Sostiene la “Nulidad del Ajuste” e “Inconstitucionalidad de la Norma” manifestando que la DGR efectúa el ajuste en base a la Ley 8834, argumentando la existencia de un ingreso total anual país del período 2014 de \$ 360.024.346 por lo que procede a incrementar las alícuotas declaradas para las distintas actividades en un 0,5% por aplicación del artículo 1° de la mencionada Ley.

En el subtítulo “Supuestas acreditaciones improcedentes- Retenciones, percepciones y recaudaciones bancarias” expresa que la DGR procedió impugnar las acreditaciones cuando la documentación aportada en la impugnación demuestra que las retenciones, percepciones y recaudaciones bancarias realmente acaecieron, por lo que la Autoridad de Aplicación debería haber computado las mismas como pagos a cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos”. Se agravia de que las resoluciones apeladas argumentan que las acreditaciones fueron aportadas en copias simples, no cumpliendo con los requisitos que condicionan su admisibilidad y esto atentaría contra el principio de todo procedimiento administrativo, *“la búsqueda de la verdad material”*.

Bajo el subtítulo “Improcedencia de los intereses resarcitorios. La nulidad” el apelante reitera su planteo ya expuesto en la impugnación, en relación a que no corresponde la aplicación de intereses previstos en el artículo 50° del CTP. Expresa que las resoluciones insisten en los ingresos generados por anticipos cuando la entidad jurídica de los mismos desaparecieron desde el momento de la presentación de la declaración jurada anual del impuesto, por ello la Autoridad de Aplicación sólo podría reclamar el interés del vencimiento anual.

Plantea además la “Improcedencia de las multas” manifestando que la multa se erige a partir de la materialización de una obligación principal, por lo que la desaparición de la obligación principal, impide la subsistencia de lo que es su consecuencia. Sostiene que el dolo no se presume.

Expone que en el período fiscal 2017 es evidente la nulidad por aplicar dos multas por el mismo hecho. Manifiesta que la resolución no contiene ninguna explicación del cómo la conducta del contribuyente podría encuadrarse en una simple omisión respecto de los anticipos y en una omisión dolosa respecto del saldo de la declaración jurada anual cuando ésta última no es otra cosa que la síntesis cuantitativa de la sumatoria de los anticipos.

Finalmente solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se ordene el archivo de las actuaciones.

III. La Dirección General de Rentas, en fojas 1/08 del Expte. N° 280/926-2021, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En primer lugar, destaca que las defensas invocadas constituyen en esencia una reiteración de las planteadas en oportunidad de la impugnación contra las Actas de Deudas N° A 2572-2018 y N° A 2578-2018, las cuales ya fueron tratadas en las Resoluciones N° D 70/21 y N° D 71/21 de fecha 25.06.21.

Con relación a la inconstitucionalidad pretendida por el apelante, señala que no es el ámbito administrativo adecuado para su tratamiento, debiendo el presentante dirigirse ante la autoridad y mediante la acción jurisdiccional competente. El control de inconstitucionalidad de las normas recae sobre el Poder Judicial, señala que la Corte Suprema de Justicia resalta que *"...cualquiera que sean las facultades que corresponde reconocer al poder administrador para dejar sin efecto actos contrarios a las leyes, no se puede admitir que sea de su resorte el declarar la inconstitucionalidad de éstas..."*

Sostiene que la determinación impositiva fue realizada a través de un procedimiento que fue explicado en el fundamento de las Actas de Deuda. El incremento de las alícuotas determinado en la Ley N°8834 fue aplicado debido a que REX ARGENTINA SA se encuentra incluida dentro de las actividades económicas dispuestas por la Ley mencionada.

Asimismo aclara que debido a que la firma pertenece al Régimen de Convenio Multilateral, la alícuota incrementada sólo es aplicada sobre la base imponible atribuible a la jurisdicción Tucumán.

Por lo expuesto considera que corresponde desestimar el planteo de nulidad.

Con relación al planteo sobre las acreditaciones improcedentes, la Autoridad de Aplicación rechaza el argumento del presentante, debido a que no se ajusta a la realidad porque la documental arrimada en la impugnación y en la Medida para Mejor Proveer, son copias simples y no fueron declaradas por los agentes allí identificados; por ende no fueron ingresados al fisco. Sostiene que el Apelante no puede pretender que se deduzcan las retenciones no ingresadas a las arcas fiscales y que además al ser copias simples no resulta posible constatar con certeza su contenido. Se remite a las resoluciones apeladas donde se detalla lo analizado respecto de las acreditaciones.

Asegura que de las actuaciones se desprende que siempre buscó la verdad material, realizando la verificación en el sistema, a través del dictado de la "Medida para Mejor Proveer" a fin de lograr el esclarecimiento de los hechos, de respetar el debido proceso legal, por lo que considera que no le asiste razón al apelante debido a que no presentó durante la verificación los comprobantes que permitieran validar los montos declarados, motivo por el cual continúan impugnados.

En lo que respecta al planteo de nulidad por improcedencia de los intereses resarcitorios se remite nuevamente a lo expuesto en la Resolución N° D 70-21 y recuerda que los intereses son una consecuencia de la relación jurídica preexistente, esto es una deuda tributaria del contribuyente o responsable. Por ello acreditado el incumplimiento tanto de los anticipos mensuales como de la declaración jurada anual, los intereses se derivan como resultado lógico de la irregularidad fiscal, sin necesidad de interpelación alguna.

Destaca el carácter automático de la mora y confirma el cálculo de intereses resarcitorios consignado en la "Planilla Anexa Acta de Deuda N° A 2572-2018".

El tratamiento mencionado fue aplicado también al planteo sobre los intereses resarcitorios de la Resolución N° 71-21, por lo que los mismos también son confirmados.

Por lo expuesto, concluye que no surgen ajustes técnicos debiendo confirmarse "Planilla Determinativa N° PD 2572-2018- Acta de Deuda N° A 2572-2018- Etapa

Impugnatoria" (período 2016) y "Planilla Determinativa N° PD 2578-2018- Acta de Deuda N° A 2578-2018- Etapa Impugnatoria" (período 2017).

Manifiesta que el Sumario N° A 2578-2018 la sanción surge como corolario de haberse verificado diferencias determinadas e impagas (anticipos 03 a 12/2017) a favor de la DGR, lo que configura una infracción a los deberes materiales pues existe omisión del ingreso del impuesto.

Sostiene que, en lo que respecta al sumario mencionado, en las presentes actuaciones se verifica la conducta descripta en los Artículos 70 y 75 del CTP. Por ello el encuadre dentro de los incisos 3 y 4 del artículo 88 del CTP se debe a que se verificó una manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que hagan de ellos los sujetos pasivos de las obligaciones tributarias.

Cita jurisprudencia. Manifiesta que siendo una presunción "*iuris tantum*" la invocada en el sumario instruido, el sumariado tuvo la oportunidad de probar la inexistencia de dolo, circunstancia que no se verificó en el presente caso.

Por lo expuesto expone que no corresponde hacer lugar al planteo realizado por el contribuyente y confirmar los sumarios N° M 2572-2018, N° M 2578-2018 y N° A 2578-2018.

Finalmente concluye manifestando que NO CORRESPONDE HACER LUGAR AL RECURSO INTERPUESTO por REX ARGENTINA S.A. en contra de la Resolución N° D 70-21 y N° 71-21 de fecha 25.06.21 confirmándose las mismas.

IV. A fojas 14 del Expte. N° 280/926-2021 obra la Sentencia Interlocutoria N° 372/21 de fecha 13.10.21, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia

V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si las Resoluciones N° D 70/21 y N° D 71/21 de fecha 25.06.2021, resultan ajustadas a derecho.

Como cuestión preliminar es importante mencionar que los planteos realizados en la etapa recursiva son en esencia una reiteración de los realizados en oportunidad de la impugnación.

En lo que respecta al planteo sobre inconstitucionalidad del artículo 1° de la Ley N° 8.834 invocado por la recurrente, es importante mencionar que nuestro país se encuentra enrolado bajo el sistema de control de constitucionalidad, denominado difuso, en virtud del cual, ésta función le compete a un juez, y que tiene lugar a petición de parte, con relación a un caso concreto y produce sus efectos entre las partes involucradas. Los jueces son quienes deben constatar si las leyes guardan o no conformidad con los preceptos constitucionales y abstenerse de aplicarlos en su caso, pues es una manera de garantizar la supremacía del derecho de la Constitución ante posibles abusos de los demás poderes del Estado.

En éste sentido, la Corte Suprema de Justicia señaló que *"cualquiera que sean las facultades que correspondan reconocer el poder administrador para dejar sin efectos actos contrarios a las leyes, no cabe admitir que sea su resorte el declarar la inconstitucionalidad de éstas"*. Asimismo dispuso que *"es regla constitucional, tan imperativa para las Provincias como para la Nación (artículo 5 de la Constitución Nacional), que la facultad de declarar la inconstitucionalidad de las leyes y de anular actos en su consecuencia, es potestad exclusiva de los tribunales de justicia"*.

Con relación a la inconstitucionalidad, el Código Tributario Provincial en su Art. 161 establece que: *"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"*.

De acuerdo a lo expuesto precedentemente, surge que si la intención del apelante es cuestionar la constitucionalidad de la Ley N° 8.834, por ser supuestamente violatoria del artículo 124° del CTP y el artículo 9° inc. b de la Ley N° 23.548, corresponde rechazar el planteo por los motivos que a continuación se exponen.

El Ordenamiento tributario es una materia no delegada a la Nación y las Provincias se reservan el derecho a dictar sus propias leyes, las cuales son de aplicación por sobre cualquier otro ordenamiento tal como lo establece la Constitución Nacional en su artículo 121° que establece que: *"Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal, y*

el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación”.-

En materia tributaria la Provincia posee autonomía a los fines de legislar y establecer sus pautas por lo que el Gobierno Federal al legislar sobre cuestiones relacionadas con los poderes no delegados por las provincias, debe ajustarse en todo aspecto a las leyes dictadas por las mismas dentro de su territorio. Por ello cuando existen conflictos de leyes en materias no delegadas, las leyes provinciales tienen supremacía por sobre las leyes nacionales en la materia.

En el presente caso se trata de la modificación introducida por el artículo 1° de la Ley N° 8.834 (BO 07.01.2016) a la Ley impositiva N° 8.467, introduciendo un esquema de alícuotas progresivas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Esta progresividad viene dada por la capacidad contributiva de los sujetos, ya que el parámetro a tener en cuenta es el total de ingresos gravados, no gravados y exentos obtenidos por los contribuyentes.

Este parámetro resulta necesario ser definido para aplicar la progresividad buscada, pero esto de ninguna manera implica extender la potestad tributaria que la provincia posee.

Es decir, el impuesto sobre los Ingresos Brutos, a pesar de la progresividad aplicada en éste caso, es un impuesto que recae sobre la riqueza obtenida en la Provincia de Tucumán sin extralimitarse de su jurisdicción territorial, por cuanto la base imponible del gravamen se encuentra conformada exclusivamente por los ingresos que le resultan atribuibles según la legislación local- Ley N° 5121, arts. 214,221 y c.c.

De acuerdo a lo detallado anteriormente, podemos arribar a la conclusión que el hecho imponible permanece inalterado, no se verifica la creación de un nuevo hecho imponible sino simplemente la introducción de un nuevo parámetro que define la alícuota que corresponde tributar a cada sujeto pasible.

Se observa que, en rigor a la verdad, lo único que la Ley N° 8.834 determina es un incremento de las alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tal como lo expone en su **artículo 1°**: *Modifícase la Ley N° 8467 y sus modificatorias (Ley Impositiva de la Provincia), en la forma que a continuación se indica:*

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

1) En el artículo 7° incorporar como segundo, tercer y cuarto párrafo, los siguientes: "Las alícuotas establecidas para las actividades detalladas en el anexo indicado en el párrafo anterior, se incrementarán de acuerdo a la siguiente escala:

a) cero coma cinco (0,5) punto porcentual para el total de ingresos comprendidos entre la suma de Pesos Doscientos Cincuenta Millones (\$250.000.000) y Pesos Quinientos Millones (\$500.000.000).

b) cero coma setenta y cinco (0,75) punto porcentual para el total de ingresos comprendidos entre la suma de Pesos Quinientos Millones Uno (\$500.000.001) y pesos mil millones (\$1.000.000.000).

c) un (1) punto porcentual para el total de ingresos que superen la suma de Pesos Mil Millones (\$1.000.000.000).

A fin de determinar la escala correspondiente se computará el total de ingresos gravados, no gravados y exentos del contribuyente obtenidos en el período fiscal 2014, por el desarrollo de cualquier actividad dentro o fuera de la Provincia. Cuando se trate de contribuyentes que hayan iniciado actividades con posterioridad al 1° de Enero de 2015, quedarán comprendidos en el tratamiento del párrafo anterior a partir del primer día del tercer mes de operaciones, siempre que el total de los ingresos gravados, no gravados y exentos obtenidos durante los dos (2) primeros meses a partir del inicio de las mismas superen la suma de Pesos Cuarenta Millones (\$ 40.000.000), Pesos Ochenta Millones (\$80.000.000) y Pesos Ciento Sesenta Millones (\$160.000.000) respectivamente, para cada uno de los incisos anteriores.

La alícuota establecida resultará aplicable exclusivamente a los ingresos provenientes de las actividades mencionadas, con el límite de ingresos atribuidos a la Provincia de Tucumán por esa misma actividad, para el supuesto de contribuyentes comprendidos en el régimen del Convenio Multilateral."

En conclusión, la ley detallada precedentemente es dictada por el Poder Legislativo de la Provincia de Tucumán dentro del marco y las atribuciones otorgadas por la Constitución Provincial, y bajo ningún punto de vista colisiona con la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548.

Por ello corresponde desestimar el planteo intentado por el apelante.

En lo que respecta al planteo sobre las acreditaciones que la Autoridad de Aplicación no consideró a la hora de la determinación impositiva, se puede observar en las presentes actuaciones que en primera instancia la documental arribada en oportunidad de la impugnación fue realizada en copias simples. Por ésta razón la DGR dictó la Resolución N° 413/20 de fecha 14.10.2020 (fs.242) requiriendo como medida para mejor proveer que la firma aporte originales o copias certificadas de las acreditaciones en cuestión.

Ante ésta solicitud la Apelante sólo justificó algunas acreditaciones bancarias, por las que se les hizo lugar parcialmente en la determinación impositiva, ajustándola. No obstante ello subsisten diferencias entre las acreditaciones verificadas por la DGR y las declaradas por el Apelante, sobre las cuales no corresponde hacer lugar, por no haber sido justificados y/o acreditados debidamente tal cual lo solicitado por la Autoridad de Aplicación en su medida para mejor proveer.

Por lo expuesto no le asiste razón al apelante en éste punto.

En lo que respecta a los intereses resarcitorios, donde el apelante sostiene que sólo se podría llegar a reclamar los intereses correspondientes al del vencimiento anual y no al de los anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos; es importante remarcar lo dispuesto por la RG N° 140/2012 (BO 26.12.12) que en su artículo 1° establece que: *"Los contribuyentes de los Impuestos sobre los Ingresos y para la Salud Pública, deberán determinar – vía declaración jurada- e ingresar doce (12) anticipos mensuales a cuenta de los correspondientes tributos, observando las condiciones, formas y plazos que se establecen en la presente resolución general."*

El ingreso de dichos anticipos será exigible hasta la fecha de vencimiento del plazo general para la presentación de la declaración jurada anual del gravamen o hasta la fecha de presentación de la misma, cuando ésta fuera superior..."

Es válido remarcar que de acuerdo a lo normado en el artículo 229° del CTP, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos el período fiscal es anual, cuyo pago se realiza mediante anticipos mensuales.

Asimismo debe tenerse en cuenta que la Ley N° 8.490 en el punto 5) del artículo 1° establece lo siguiente: *“Sustituir el Artículo 230°, por el siguiente: “El impuesto se liquidará por declaración jurada, en los plazos y condiciones que determine la Dirección General de Rentas, la que establecerá, asimismo, la forma y plazos de inscripción de los contribuyentes y demás responsables...”*

Teniendo en cuenta que el período fiscal es el año calendario y que el pago se realiza a través del sistema de anticipos, las Actas de Deuda N° A 2572-2018 (período 2016) y Acta de Deuda N° A 2578-2018 (período 2017) exponen claramente que se intima al pago del Impuesto anual y los intereses resarcitorios generados por la diferencia de los anticipos dejados de ingresar.

Con relación a los intereses, corresponde destacar el carácter automático de la mora. Así lo tiene dicho el Tribunal Fiscal de la Nación en los autos “Valle de las Leñas SA” (Sala C- 29/11/02) en los siguientes términos: “Los intereses surgen sin necesidad de interpelación alguna, no siendo necesario un juicio o sumario previo, ni la constitución en mora del deudor”.

En éste sentido, es válido recordar que el artículo 886 del nuevo Código Civil y Comercial, establece al respecto en su parte pertinente que: *“La mora del deudor se produce por el sólo transcurso del tiempo fijado para el cumplimiento de la obligación”*, que es la situación verificada en el presente caso, ya que cada una de las obligaciones mensuales de los Contribuyentes tienen expresamente establecido el plazo de vencimiento respecto de las obligaciones a su cargo, tal como se puede observar en la planilla anexa al Acta de Deuda.

Por su parte, el artículo 50° del CTP reza: *“...La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio...”*

De acuerdo a lo considerado precedentemente, lo establecido en el mencionado artículo 50°, y al no surgir modificaciones a la determinación de oficio practicada, entiendo que corresponde confirmar los intereses resarcitorios determinados mediante el acto determinativo.

En lo relativo al planteo sobre la improcedencia de las multas aplicadas, tanto en el **Sumario N° M 2572-2018** y el **N° M 2578-2018**, la aplicación de las sanciones encuadradas en el Artículo 86° se encuentran justificadas, ya que requiere un elemento subjetivo, la intención en el sujeto de defraudar al fisco, situación que se observa en éstas actuaciones administrativas. 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 inciso 3 del C.T.P. los que presumen, 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 tributarias*", supuestos que han sido comprobados en el caso bajo análisis, atento a que efectivamente los datos de las declaraciones juradas no se condicen con las disposiciones legales vigentes. Ello demuestra que dichas declaraciones juradas contienen datos falsos.

No obstante ello, la Resolución (DGR) N° D 71/21 impone dos sanciones:

- **Sumario N° A 2578-2018** Una multa por \$ 184.461,72 (Pesos Ciento Ochenta y Cuatro Mil Cuatrocientos Sesenta y Uno con 72/100), equivalente al 50 % del monto omitido en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto al periodo fiscal 03 a 12/2017 y en un todo de acuerdo a la graduación establecida por el art. 85° del CTP.
- **Sumario N° M 2578-2018** Una multa por \$ 873.512,30 (Pesos Ochocientos Setenta y Tres Mil Quinientos Doce con 30/100), equivalente a dos veces el gravamen omitido en el periodo fiscal 2017, conforme a la escala prevista en el artículo 86° del CTP

Atento a la naturaleza punitiva de las multas aplicadas por la administración, que ha venido reconociendo en forma concordante la jurisprudencia, se deriva la aplicación supletoria de los principios generales del derecho penal, podemos decir que cuando un sujeto comete una infracción, habrá lugar a la aplicación de una

pena; si comete varias infracciones podrán aplicársele varias penas, y ello por cuanto de mediar una conducta habrá una transgresión, y cuando haya varias conductas habrá varias transgresiones, por lo que a una conducta corresponde un delito y podrá corresponder una pena, y a varias conductas varios delitos y varias penas.

En el caso concreto, para establecer si las sanciones impuestas por la Autoridad de Aplicación, transgreden el principio de *non bis in ídem*, resulta necesario determinar si las omisiones imputadas constituyen un único hecho.

La relevancia de este punto es evidente, pues en caso de tratarse de una única infracción, corresponde la aplicación de una multa. En este orden cabe recordar que el art. 18 de la Constitución Nacional prohíbe la aplicación de dos sanciones por el mismo hecho.

Es importante tener en cuenta que 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 el presente caso esa identidad se encuentra constatada, por cuanto el impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto 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 en cada resolución tienen la naturaleza de "multa".

Atento al análisis realizado, corresponde dejar sin efecto la sanción de multa aplicada en virtud a lo normado en el art. 85° del CTP aplicada respecto a los anticipos 03 a 12 de 2017, quedando vigente la multa aplicada en virtud del art. 86 inc. 1 del mismo del periodo fiscal 2017.

En resumen, considero que en el presente caso se configuran los requisitos generales de la prohibición de la doble persecución penal (Non bis in idem)

El principio se desprende del contenido del artículo 18 de la Constitución Nacional, en el cual se encuentran descriptas las principales garantías penales y procesales que poseen todas las personas que habitan el suelo argentino.

Dentro del mismo encontramos garantías tales como el derecho de defensa en juicio, la inviolabilidad del domicilio, el principio de legalidad, la prohibición de ser juzgado por comisiones especiales y el principio de irretroactividad de la ley penal, entre otras.

Resulta pertinente destacar que si bien la garantía del non bis in idem se nutre de otras garantías, enunciadas o no textualmente, ésta adquiere independencia per se, ya que su objeto de protección es único, no es alcanzado por otra garantía ni por otro derecho reconocido. En el ámbito del derecho internacional es inexcusable buscar asidero normativo en los más importantes tratados de derechos humanos, los cuales ostentan jerarquía constitucional superior a las leyes desde la reforma constitucional de 1994, mediante su inclusión en el artículo 75, inciso 22.

Queda más que claro que no es una garantía reconocida únicamente en el ámbito local, sino que es una garantía que es conocida tanto a nivel americano como a nivel global. Este reconocimiento no hace más que reflejar su importancia y su necesidad, pudiendo quedar todo el sistema de derechos y garantías sin sentido si se permitiese la persecución penal doble, triple o hasta indefinidamente.

Por lo expuesto considero corresponde:

- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **REX ARGENTINA S.A. C.U.I.T. N° 30-69284560-5** contra la Resolución N° D 70/21 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 25.06.2021 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.
- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **REX ARGENTINA S.A. C.U.I.T. N° 30-69284560-5** contra la Resolución N° D 71/21 de fecha 25.06.2021 y en consecuencia; **a) CONFIRMAR** las obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos

Brutos determinado en el Acta de Deuda N° A 2578-2018, **b) CONFIRMAR** la sanción impuesta por el Sumario N° M 2578-2018 por un importe de \$ 873.512,30 (Pesos Ochocientos Setenta y Tres Mil Quinientos Doce con 30/100) por aplicación del Artículo 86° del CTP y **c) DEJAR SIN EFECTO** en relación a la defensa de violación al principio de *non bis in idem* la multa aplicada respecto a los anticipos 03 a 12/2017 por aplicación del Artículo 85° del CTP por un importe de \$ 184.461,72 (Pesos Ciento Ochenta y Cuatro Mil Cuatrocientos Sesenta y Uno con 72/100), equivalente al 50 % del monto omitido en el impuesto sobre los Ingresos Brutos contenidos en la mencionada Acta de Deuda N° A 2578-2018, conforme los considerando expuestos.

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 adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Por ello, y existiendo mayoría de votos suficientes para el dictado de la presente

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **REX ARGENTINA S.A. C.U.I.T. N° 30-69284560-5** contra la Resolución N° D 70/21 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 25.06.2021 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.

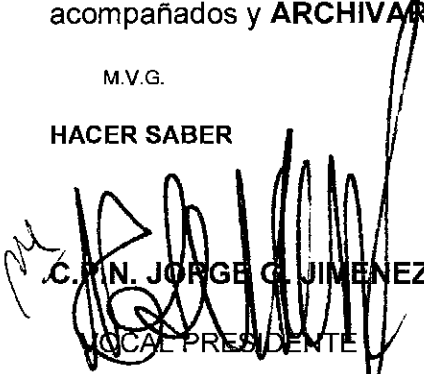
2) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **REX ARGENTINA S.A. C.U.I.T. N° 30-69284560-5** contra la Resolución N° D 71/21 de fecha 25.06.21 y en consecuencia, **a) CONFIRMAR** las obligaciones tributarias correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos determinado en el Acta de Deuda N° A 2578-2018, **b) CONFIRMAR** la sanción impuesta por el Sumario N° M 2578-2018 por un importe de \$ 873.512,30 (Pesos

Ochocientos Setenta y Tres Mil Quinientos Doce con 30/100) por aplicación del Artículo 86° del CTP y **c) DEJAR SIN EFECTO** en relación a la defensa de violación al principio de *non bis in ídem* la multa aplicada respecto a los anticipos 03 a 12/2017 por aplicación del Artículo 85° del CTP por un importe de \$ 184.461,72 (Pesos Ciento Ochenta y Cuatro Mil Cuatrocientos Sesenta y Uno con 72/100), equivalente al 50 % del monto omitido en el impuesto sobre los Ingresos Brutos contenidos en la mencionada Acta de Deuda N° A 2578-2018, conforme los considerando expuestos.

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

M.V.G.

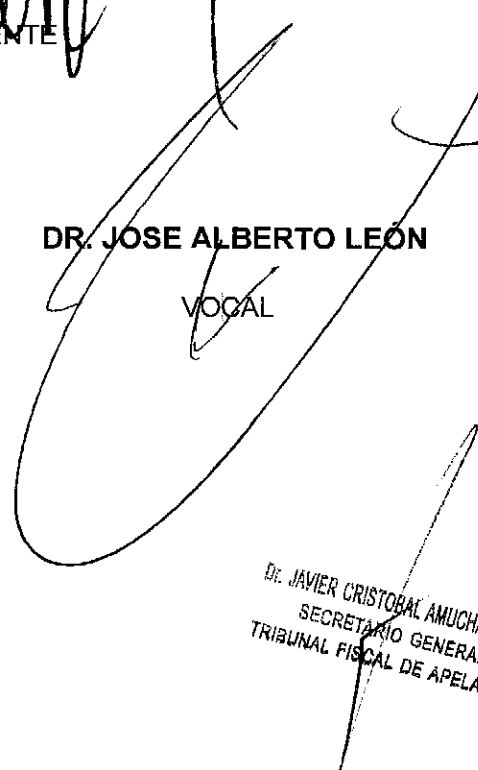
HACER SABER


C. P.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL PRESIDENTE

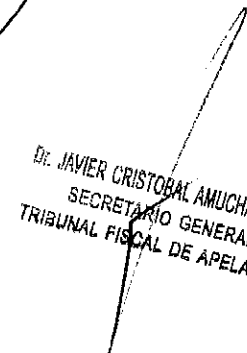

DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEÓN

VOCAL

ANTE MI


DR. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION