

SENTENCIA N° 1402022

Expte. N° 421/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...16... días del mes de...AGOSTO... 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: "TENTO S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION", Expte. N° 421/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 23547/376/D/2019) y;

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

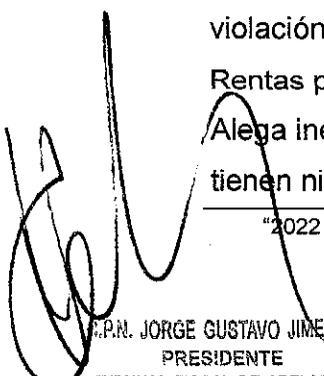
El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 205/206 del Expediente N° 23547/376/D/2019, se presenta TENTO S.R.L., CUIT N° 30-70969524-6, e interpone Recurso de Apelación en contra de las Resoluciones N° M 2818/20 y M 2819/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 15/10/2020 obrantes a fs. 58 y 60 del mismo expediente, y mediante las cuales resuelve APLICAR al contribuyente multas de \$250.345,46 (Pesos Doscientos Cincuenta Mil Trescientos Cuarenta y Cinco con 46/100), equivalente a dos (2) veces el monto del impuesto omitido, 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 2018; y de \$51.774,45 (Pesos Cincuenta y Un Mil Setecientos Setenta y Cuatro con 45/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, anticipos 05 a 09 y 12/2018.

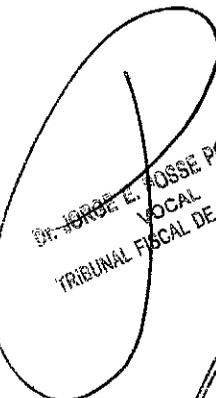
II. El apelante, en primer término, plantea la nulidad de las multas debido a la violación del principio non bis in ídem. Sostiene que la Dirección General de Rentas pretende acumular indebidamente sanciones por un mismo hecho.

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

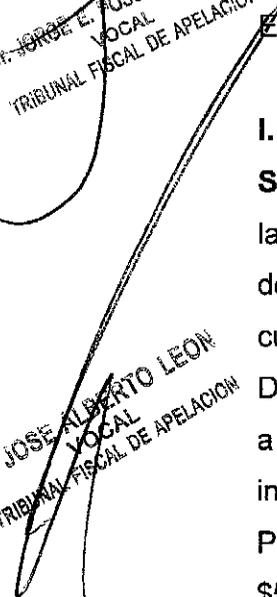
"2022 - Conmemoración del 40° Aniversario de la Gesta de Malvinas"



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



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



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Solicita se haga lugar al recurso y se revoque la resolución apelada.

III. Que a fojas 1/3 del Expte. N° 421/926/2020 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.

Con respecto a la violación del principio non bis in ídem, plantea que el argumento intentado por el recurrente debe ser rechazado debido a que considera que las obligaciones, cuyo incumplimiento se sanciona en autos, son de distinta naturaleza.

La D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por TENTO S.R.L., en contra de las Resoluciones N° M 2818/20 y M 2819/20, debiendo confirmarse las mismas.

IV. A fs. 10 del expediente N° 421/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 194/21 de fecha 08/07/2021 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 2818/20 y M 2819/20, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta de TENTO S.R.L., en los artículos 85° y 86° inciso 1 del C.T.P. respectivamente.

Comenzaré analizando la Resolución N° M 2818/20 mediante la cual, la D.G.R. dispone aplicar al apelante una multa en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Período Fiscal 2018, 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 2018 efectuada mediante Orden de Inspección N° 201901582 de fecha 25/09/2019. 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 2018.

En el caso de autos, se encuentra fuera de controversia que TENTO S.R.L. hizo presentaciones inexactas de la declaración jurada anual 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.

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 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, 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 TENTO S.R.L. 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 2819/20 mediante la cual la D.G.R. dispone aplicar al apelante una multa en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 05 a 09 y 12/2018, 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 idem, 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 idem", 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 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 2819/20, en virtud a lo normado en el art. 85° del C.T.P., respecto a los anticipos 05 a 09 y 12/2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, del Período Fiscal 2018, quedando vigente únicamente la multa aplicada mediante Resolución N° M 2818/20 en virtud de lo normado por el art. 86° inc. 1 del C.T.P., para el Período Fiscal 2018.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: 1) HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente TENTO S.R.L., CUIT N° 30-70969524-6, en contra de la Resolución N° M 2819/20,

dictada con fecha 15/10/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, DEJAR SIN EFECTO la sanción de multa impuesta de \$51.774,45 (Pesos Cincuenta y Un Mil Setecientos Setenta y Cuatro con 45/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85º del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en relación a la aplicación del principio constitucional non bis in ídem. 2) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente TENTO S.R.L., CUIT N° 30-70969524-6, en contra de la Resolución N° M 2818/20, dictada con fecha 15/10/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$250.345,46 (Pesos Doscientos Cincuenta Mil Trescientos Cuarenta y Cinco con 46/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86º inciso 1) del C.T.P., Impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto del Período Fiscal 2018, 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 al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente TENTO S.R.L., CUIT N° 30-70969524-6, en contra de la Resolución N° M 2819/20, dictada con fecha 15/10/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, DEJAR SIN EFECTO la sanción de multa impuesta de \$51.774,45 (Pesos Cincuenta y Un Mil Setecientos Setenta y Cuatro con 45/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOZAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

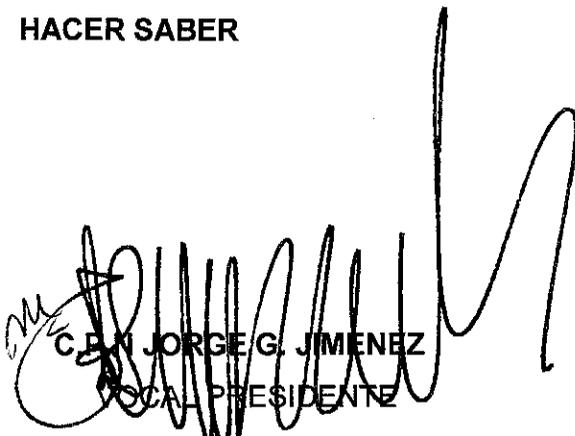
previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, en relación a la aplicación del principio constitucional non bis in ídem.

2) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **TENTO S.R.L.**, CUIT N° **30-70969524-6**, en contra de la Resolución N° M 2818/20, dictada con fecha 15/10/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de **\$250.345,46** (Pesos Doscientos Cincuenta Mil Trescientos Cuarenta y Cinco con 46/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1) del C.T.P., respecto del Período Fiscal 2018, en virtud de lo expresado en los considerandos que anteceden.

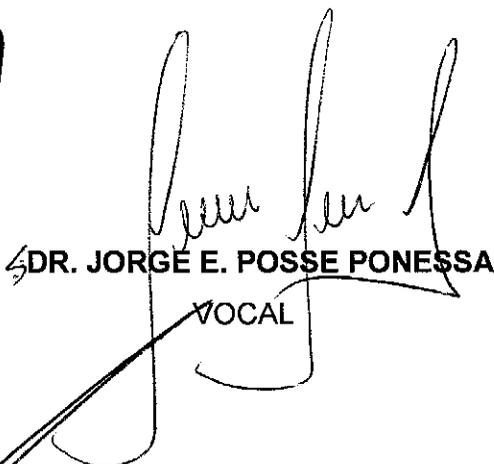
3) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

M.R.J.

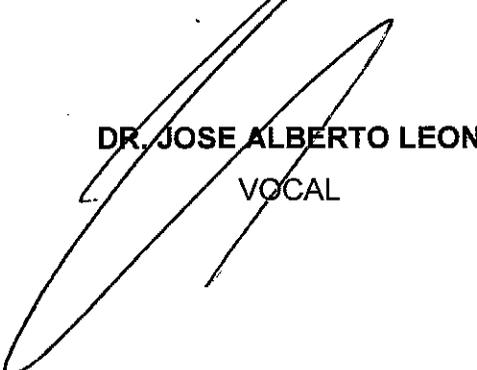
HACER SABER



C. EN JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION