SENTENCIA N° 149 /2022 **Expte. Nº 79/926-2021**

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), el Dr. José Alberto León (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada **"ECCO S.A. S/ RECURSO DE APELACION"**, Expte. N° 79/926-2021 (Expte. DGR Nº 27713/376-D-2019) y;

El sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.-

El **Dr. José Alberto León** dijo:

I. Que a fojas 100/101 del Expte. DGR Nº 27713/376/D/2019 el contribuyente **ECCO S.A.**, interpone Recurso de Apelación en contra de las Resoluciones Nº M 149/21 y N° M 150/21 de la Dirección General de Rentas ambas de fecha 20.01.2021 obrante a fs. 94/97 del expte. mencionado. La Resolución N° M 149/21 resuelve: **"1°.- NO HACER LUGAR** al descargo interpuesto por el contribuyente respecto del sumario instruido a fs. 48, en virtud de las razones expuestas en los considerandos de la presente Resolución; **2°.- APLICAR** al contribuyente **ECCO S.A., C.U.I.T. N° 30-60276403-2, una multa de $ 202.103,50 (Pesos Doscientos Dos Mil Ciento Tres con 50/100)** equivalente a dos (2) veces el monto de las obligaciones tributarias omitidas, correspondientes al periodo fiscal 2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incursa en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1. del Código Tributario Provincial..."

La Resolución N° M 150/21 resuelve: **"1°.- NO HACER LUGAR** al descargo interpuesto por el contribuyente respecto del sumario instruido a fs. 46, en virtud de las razones expuestas en los considerandos de la presente Resolución; **2°.- APLICAR** al contribuyente **ECCO S.A., C.U.I.T. N° 30-60276403-2**, una multa de $ 50.525,87 (Pesos Cincuenta Mil Quinientos Veinticinco con 87/100) equivalente

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
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

al cincuenta por ciento (50%) del monto de las obligaciones tributarias omitidas, correspondientes a los anticipos 01 a 04 y 07 a 12/2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, por encontrarse su conducta incursa en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial...".

El contribuyente en su Recurso presentado el 19.02.2021 a fs. 100/101 del Expte. N° 27713-376-D-2019 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

El recurrente plantea la Nulidad de las actuaciones porque considera que las resoluciones son nulas porque tienen un vicio manifiesto que la privan de cualquier efecto: instruye dos sumarios por un mismo hecho.

Sostiene que por los anticipos del año 2018 se imputa en base al artículo 85, y también por el supuesto saldo del mismo periodo – consecuencia del mismo ajuste – se imputa en base al artículo 86 inciso 1, es decir que, en cuanto a un mismo hecho material la DGR intenta aplicar dos multas con sanciones independientes contradiciendo así las garantías del artículo 18 de la Constitución Nacional y el principio *non bis in ídem*, es decir, nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Asimismo, cita jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de Tucumán en relación a la exigibilidad de los anticipos.

Por otro lado expresa inexistencia de dolo, que el tipo doloso descripto en el artículo 86, demanda inexcusablemente una ocultación que debería ser maliciosa, es decir que debería demostrar un indicio de intención para inducir a engaño, comportamiento que no se advertiría de quien exhibe su documentación de la cual surge la diferencia que pretende asegurar la inspección.

II. La Dirección General de Rentas, en fojas 01/03 del Expte. Nº 79/926-2021, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En dicho responde sostiene que, respecto de la nulidad planteada, cabe destacar que para la procedencia del 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 debe ser la misma, 2) identidad de objeto, es decir, que los hechos

que motivaron la sanción sean los mismos y 3) identidad de causa, o sea que la naturaleza de la sanción debe ser idéntica.

En el caso de marras advierte la DGR, que si bien existe identidad de sujeto, no así de objeto por cuanto estamos en presencia de hechos diferentes. Ello es así, en virtud de 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 en forma mensual) y del tributo que en definitiva corresponde abonar (y que se determina por periodo fiscal anual), receptada unánimemente tanto por la doctrina como la jurisprudencia.

Para la DGR tampoco existe identidad de causa o fundamento de la sanción, por cuanto para la configuración de la infracción de omisión de impuestos no se requiere la concurrencia de maniobra engañosa alguna por parte del contribuyente, sino que se configura en su faz objetiva por el solo hecho de omitir el ingreso de gravámenes al fisco sea mediante falta de presentación de las declaraciones juradas mensuales o por ser inexactas las presentadas, presumiéndose en su faz subjetiva la culpa del contribuyente hasta la prueba en contrario, pero de modo alguno requiere el despliegue de algún ardid o fraude, accionares que solo son predicables de la figura infraccional de defraudación fiscal.

Por lo expuesto, concluye que en el presente caso no se ha vulnerado el principio *non bis in ídem* como pretende el recurrente, por lo que tal argumento debe ser rechazado.

III. A fojas 10 del Expte. Nº 79/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria Nº 220/2021 de fecha 06.08.2021 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, por constituido el domicilio y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

Atento a lo expuesto, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si las Resoluciones Nº M 149/20 y N° M 150/21 ambas de fecha 20.01.2021, resultan ajustadas a derecho.

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
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

En relación a lo manifestado por el apelante acerca de que serían nulas las instrucciones de los sumarios, debido a que en base a un mismo hecho material se le habrían iniciado dos sumarios distintos con sanciones independientes en contra del mismo sujeto, 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. Ello 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".
Habiéndose verificado que corresponde la aplicación en el presente caso del citado principio, es que corresponde dejar sin efecto la sanción de multa aplicada en virtud a lo normado en el art. 85 del CTP, quedando vigente la multa aplicada en virtud del art. 86 inc. 1 del mismo Digesto, para el periodo fiscal 2018.
En cuanto al marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación, el Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (LEY Nº 9155 – BO (Tucumán): 21/1/2019) en su artículo 86º inciso 2, 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. (...)".

La conducta se materializa en el caso de marras, en la determinación del crédito a favor del fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, correspondiente al periodo fiscal 2018, efectuada mediante verificación impositiva llevada a cabo bajo Orden de Inspección 201901606 de fecha 25/09/2019 que tramita por expediente N°23551/376/D/2019, tal como surge del expediente de marras.

En tal sentido se debe tener en cuenta que el artículo 88 inciso 3 del mencionado Digesto Tributario, prevé una presunción *"iuris tantum"* de defraudación cuando exista "manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de los mismos hagan los sujetos pasivos con respectos a sus obligaciones tributarias", supuesto que ha sido comprobado en el caso de autos atento a que el impugnante no ha cumplido con las obligaciones impuestas por la normativa vigente que le competen, sin que haya podido desvirtuar tal presunción.

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

Si bien el artículo citado presupone un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, 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 se produce una inversión de la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia.

Por lo expuesto, y teniendo en cuenta que el apelante no presentó elementos que desvirtúen la presunción defraudatoria endilgada, cabe tener por configurada su conducta en la figura prevista por el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 consumar 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. es de carácter *iuris tantum*, que 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 marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 inciso 3 del C.T.P., lo que ha sido comprobado en el caso bajo análisis.
En conclusión la aplicación de la sanción de multa en virtud a la normativa establecida en el art. 86 inciso 1 del CTP resulta procedente.
Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: 1°: HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por **ECCO S.A.**, **C.U.I.T. N° 30-60276403-2**, y en consecuencia corresponde: a) CONFIRMAR la Resolución N° M 149/21 de fecha 20.01.2021, y en consecuencia aplicar la sanción de multa por un importe de $202.103,50 (Pesos Doscientos Dos Mil Ciento Tres con 50/100), equivalente a dos (2) veces el monto de las obligaciones tributarias omitidas, correspondientes al periodo fiscal 2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrase su conducta incursa en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1. Código Tributario Provincial. b) DEJAR SIN EFECTO, en relación a la defensa de violación al principio "*non bis in ídem*", la Resolución N° M 150/21 de fecha 20.01.2021, y en consecuencia dejar sin efecto la sanción de multa por un importe de $50.525,87 (Pesos Cincuenta Mil Quinientos Veinticinco con 87/100), equivalente al cincuenta por ciento (50%) del monto de las obligaciones tributarias omitidas, correspondientes a los anticipos 01 a 04 y 07 a 12/2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen del Convenio Multilateral, por encontrase su conducta incursa en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, en atención a lo considerado.

Así lo propongo.

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

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1°: HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por **ECCO S.A., C.U.I.T. N° 30-60276403-2**, y en consecuencia corresponde: a) **CONFIRMAR** la Resolución N° M 149/21 de fecha 20.01.2021, y en consecuencia aplicar la sanción de multa por un importe de $202.103,50 (Pesos Doscientos Dos Mil Ciento Tres con 50/100), equivalente a dos (2) veces el monto de las obligaciones tributarias omitidas, correspondientes al periodo fiscal 2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrase su conducta incursa en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1. Código Tributario Provincial. b) **DEJAR SIN EFECTO**, en relación a la defensa de violación al principio "*non bis in ídem*", la Resolución N° M 150/21 de fecha 20.01.2021, y en consecuencia dejar sin efecto la sanción de multa por un importe de $50.525,87 (Pesos Cincuenta Mil Quinientos Veinticinco con 87/100), equivalente al cincuenta por ciento (50%) del monto de las obligaciones tributarias omitidas, correspondientes a los anticipos 01 a 04 y 07 a 12/2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen del Convenio Multilateral, por encontrase su conducta incursa en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, en atención a lo considerado.

2°: REGÍSTRAR, NOTIFÍCAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

A.P.M.

HACER SABER

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
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

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

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION