

SENTENCIA N°: 171/2022

Expte. N°: 258/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los.....
días del mes de.....SEPTIEMBRE.....de 2022, se reúnen 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 el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de tratar el
expediente caratulado: "**LAZARTE, MIRTA GLADYS S/ RECURSO DE
APELACION**", Expte. N° 258/926/2021 y Expte. N° 13697/376/D/2020 (DGR) y;

Practicado 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 fs. 01/08 de autos, se presenta LAZARTE, MIRTA GLADYS con el
patrocinio letrado de Julio L. Prebisch e interpone Recurso de Apelación en contra
de la Resolución D 88/21 de fecha 29/07/2021, emitida por la Dirección General
de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 225/230 del expediente
DGR.

En la Resolución N° D 88/21 se resuelve, en su art. 1° declarar abstracto el
tratamiento de la impugnación interpuesta por la contribuyente en contra del Acta
de Deuda N° A 3861-2020, confeccionada en concepto de impuesto sobre los
Ingresos Brutos, período 2019, en su art. 2° hacer lugar parcialmente a la
impugnación efectuada por la mencionada contribuyente en contra del Acta de
deuda N° A 3862-2020 confeccionada en concepto de impuesto sobre los
Ingresos Brutos, período 2020; en su art. 3° aplicar una multa de \$387.173,24
respecto del sumario N° A 3861-2020 por configuración de la infracción del art. 85
del CTP; en su art. 4° aplicar una multa de \$460.528,26 respecto del sumario N°
M 3861-2020 por configuración de la infracción del art. 86 inciso 1 del CTP; en su
art. 5° aplicar una multa de \$161.573,24 respecto del sumario N° M 3862-2020
por configuración de la infracción del art. 85 del CTP, excluyendo del mismo el
anticipo 05/2020.

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En su recurso, el apelante manifiesta que la resolución apelada violenta el derecho de defensa y del debido de proceso, citando jurisprudencia. Fundamenta esta violación en que la determinación se inició por los anticipos 01 a 12/2019 y 01 a 05/2020 y en virtud de ello presentó sus declaraciones juradas rectificativas e ingresó la deuda intimada en un plan de pagos. Sin embargo el Fisco pretende en esta instancia, intentar una nueva intimación de deuda de un monto que no fuera reclamado al momento de la notificación de las Actas de Deuda.

A posteriori esgrime que a la fecha de la emisión de la resolución se encontraba vigente el dcto 1243/3 (ME)-2021, el cual establece reducciones en relación con sanciones, conforme el art. 7, el cual reproduce textualmente. Atento a ello y tratándose de una ley de orden público, el Fisco debió haber aplicado dichos beneficios al contribuyente. Plantea que para el improbable caso de que se considere que se configuró en autos las infracciones discutidas, solicita que este Tribunal aplique lo establecido en el art. 7 inciso b del citado Dcto.

Por último plantea que no existe omisión ni defraudación fiscal, ya que debe verificarse el elemento subjetivo en la conducta. La culpabilidad del imputado ha de ser probada y merituada. En el caso no hubo ni ardid ni engaño ni malicia. Considera que corresponde declarar la nulidad de la resolución atacada.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el agente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad. Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 26 obra Sentencia Interlocutoria N° 91/22 del 06/06/2022 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho.

Atento a ello, se encuentra la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el art. 151 del CTP.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución D 88/21 resulta ajustada a derecho.

En relación con el planteo realizado respecto de que el Fisco pretende reclamar un nuevo monto que no le fuera intimado, al parecer la contribuyente no leyó atentamente la resolución apelada, la que expone en sus considerandos que luego de la impugnación y de la inclusión de la deuda en un plan de pagos, se realizó un ajuste que supone un nuevo **saldo a favor del contribuyente**. De ninguna manera se le reclama un saldo de impuesto a ingresar.

La contribuyente por otro lado pretende que la Autoridad de Aplicación debió haber aplicado las reducciones previstas en el art. 7 del Dcto 1243/3 (ME)-2021. Si bien el Dcto puede tratarse de una norma de orden público, la misma debe ser obedecida tanto por el Fisco como por el contribuyente. En el mencionado Dcto en el artículo 9 se establece lo siguiente: "A los fines de la adhesión al presente régimen, los sujetos deberán solicitar planes de regularización de deudas fiscales, al contado o en pagos parciales, los cuales se ajustarán -para cada caso- a las siguientes condiciones: ..." (el subrayado me pertenece). Esto demuestra que son los contribuyentes, los que si desean incluir alguna deuda en un plan de facilidades de pago, deben solicitarlo, el Fisco de ninguna manera puede presumir sus intenciones.

En relación con las sanciones de multa aplicadas, y si bien el apelante no se agravió de este punto, corresponde manifestar que resultó afectado el principio del "non bis in ídem": 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 este punto la DGR pretende que no se trataría del mismo hecho; sin embargo, considero que sin perjuicio de poder atribuirse a una conducta elementos subjetivos diferentes, sea a título de culpa o dolo, el hecho en cuestión, falta de pago total o parcial del impuesto, es el mismo.
- 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".

Dr. JORGE E. POSE POMESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Atento al análisis realizado, corresponde dejar sin efecto la sanción de multa aplicada en la resolución D 88/21 en virtud a lo normado en el art. 85 del CTP en el sumario A 3861-2020, quedando vigente la multa aplicada en virtud del art. 86 inc. 1 del mismo Digesto por el sumario M 3861-2020 y la multa aplicada por el sumario M 3862-2020 (art. 85 del CTP).

La razón por la que corresponde que continúe vigente la sanción del art. 86 inc. 1 (sumario M 3861-2019), es porque, el impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto anual, conforme lo establece el art. 229 del CTP.

Ahora bien, la aplicación de la sanción en este caso se encuentra justificada, ya que si bien el artículo mencionado requiere 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 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 la presunción existente en su contra.

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 incisos 2, 3 y 4 del C.T.P. el que presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: *"2. Declaraciones juradas que contengan datos falsos. 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. 4. No llevar o no exhibir libros, contabilidad o documentos de comprobación suficiente, ni los libros especiales que disponga la Autoridad de Aplicación, cuando la naturaleza o el volumen de las operaciones desarrolladas no justifique esa omisión."*, supuestos que han sido comprobados en el caso bajo análisis, atento a que las declaraciones juradas no incluyen la totalidad de las ventas realizadas, lo que pudo presumirse en virtud del volumen de compras efectuadas; además de no haber exhibido ninguna documentación durante la fiscalización, al no contestar ninguno de los requerimientos cursados.

En conclusión la aplicación de la sanción de multa por el sumario M 3861-2020, en virtud a la normativa establecida en el art. 86 inciso 1 del CTP resulta procedente.

Por último en relación con la sanción de multa aplicada en virtud a la normativa establecida en el art. 85 del CTP por el sumario M 3862-2020, adelanto que la misma resulta procedente. En este tipo de sanciones para que la acción punible se materialice es necesario que la omisión se concrete en los hechos, es decir, que se encuentre debidamente consumada y la conducta que la tipifica perfectamente exteriorizada, situación que ha sido corroborada en el presente caso respecto de los anticipos 01 a 04/2020.

En el mencionado art. 85, el elemento subjetivo está dado por el accionar culposo o negligente del contribuyente que realizó la presentación inexacta de las declaraciones juradas.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución:

- I) HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por LAZARTE, MIRTA GLADYS, C.U.I.T. 27-29243975-5, en contra de la Resolución D 88/21 de fecha 29/07/2021 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en relación a la violación del principio non bis in idem. En consecuencia DEJAR SIN EFECTO la multa aplicada en el artículo 3° de la Resolución D 88/21 de fecha 29/07/2021 y CONFIRMAR el resto de los artículos.
- II) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, **Dr. José A. León**, vota en idéntico sentido.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, **Dr. José A. León**, vota en igual sentido.

Por ello:

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

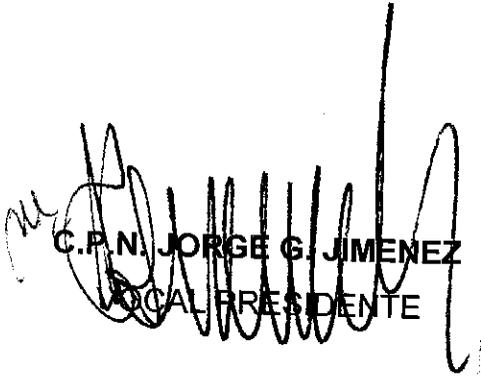
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

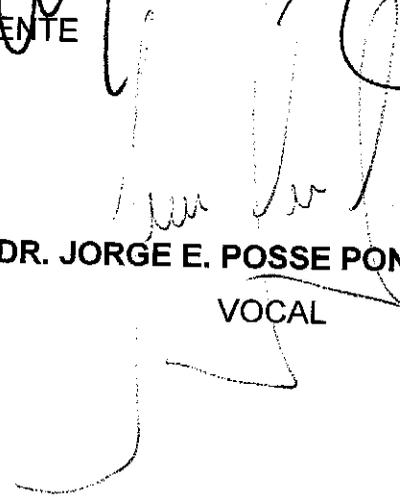
- 1- HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por **LAZARTE, MIRTA GLADYS., C.U.I.T. 27-29243975-5**, en contra de la Resolución D 88/21 de fecha 29/07/2021 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en relación a la violación del principio non bis in idem. En consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** la multa aplicada en el artículo 3° de la Resolución D 88/21 de fecha 29/07/2021 y **CONFIRMAR** el resto de los artículos.
- 2- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

HACER SABER

M.F.L.


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


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION