

SENTENCIA N° 177 /2022

Expte. N° 74/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los15..... 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. José Alberto León (Vocal), y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) para tratar el expediente caratulado "**CARGO SERVICIOS INDUSTRIALES S.A S/ RECURSO DE APELACIÓN**", Expte. Nro. 74/926/2021, y Expte. D.G.R Nro. 16572/376/D/2019;

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:

A fojas 377/379 del expediente N° 16572/376/D/2019 el contribuyente **CARGO SERVICIOS INDUSTRIALES S.A., CUIT N° 30-67755826-8** a través de su apoderado, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 409/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 17/12/2020 obrante a fs. 372/375 mediante la cual resuelve: **1- RECHAZAR** la impugnación interpuesta por el contribuyente en contra de las **Actas de Deuda N° A 1561-2019 y N° A 1562-2019** confeccionadas en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, confirmándose las mismas; **2- RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario Nro. M 1561-2019 instruido por configuración de la infracción contenida en el artículo 86 inc.1) del C.T.P y **APLICAR** a la firma una multa de \$3.319.168,96 equivalente a dos veces el gravamen omitido en el periodo fiscal 2016, conforme planilla denominada "Base para el cálculo de la Deuda Planilla Determinativa N° PD 1561-2019 – Acta de Deuda N° A 1561-2019. Etapa Impugnatoria"; **3- RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario Nro. A 1562-2019 (anticipos 3 a 12-2017) instruido por configuración de la infracción contenida en el artículo 85 del C.T.P y **APLICAR** a la firma una multa de \$1.450.417,50 equivalente al 50% del gravamen omitido en dicho periodo; **4-**

RECHAZAR el descargo interpuesto al Sumario Nro. M 1562-2019, instruido por configuración de la infracción contenida en el art. 86 inc.1) del C.T.P y **APLICAR** a la firma una multa de \$7.043.146,76 equivalente a dos veces el gravamen omitido en el periodo fiscal 2017, graduada en un todo conforme a la escala prevista en el artículo 86 del citado texto legal.

El apelante plantea en primer lugar, que la D.G.R se limitó a esbozar que la firma incurrió en una conducta dolosa a partir de una presunción sin dar explicaciones acerca de cómo incurrió en la acción engañosa o maliciosa. Sólo se refiere a los incisos 1 y 2 del art. 88 sosteniendo que se verificó una contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas que contenían datos inexactos o falsos. En base a esta “evidente contradicción” el Fisco tiene por acreditada la conducta fraudulenta sin siquiera exponer la acción que, a criterio del Fisco, constituye una infracción.

En tal sentido, recuerda que la Cámara Nacional Federal Contencioso Administrativo sostuvo que *“la pretendida presunción de dolo por la sola ocurrencia de la infracción tributaria ha de ser desechada sin más por ser contraria a elementales principios constitucionales de inocencia en materia penal. Para que una conducta pueda ser subsumida en la definición del art. 46 se requiere el despliegue de medios artificiosos que tiendan a crear un cuadro fingido de su situación tributaria tratando de engañar a los funcionarios encargados de la fiscalización del cumplimiento de sus obligaciones. Dichos elementos no pueden considerarse acreditados cuando el ente fiscal no ha imputado el despliegue de artificios tendientes a esconder la situación fiscal, sino simplemente, la omisión de declarar ingresos”*.

Manifiesta que en el caso, nunca hubo una intención deliberada de no pagar. Tampoco se ocultaron hechos o se falsearon datos, sino que por el contrario, se declaró el impuesto a ingresar de acuerdo a la alícuota que le correspondía por la actividad desarrollada. Por lo tanto, jamás hubo una maniobra dolosa encaminada a lograr el resultado de eludir el pago sin que sea advertido por este organismo.

Por otro lado, sostiene que la multa aplicada por el art. 86 para el periodo fiscal 2016 se encuentra condonada por la aplicación de la Ley N° 8.873, restablecida por la Ley N° 9.167 en tanto el art. 7 dispone que quedan liberadas de sanción las infracciones previstas en la Ley N° 5.121 y sus modificatorias, cometidas hasta el

31 de marzo de 2017 inclusive, y eximidas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones. De encontrarse judicializadas dichas sanciones, la cuestión devendrá en abstracto (...).

Expresa que si cada anticipo es una obligación independiente, como lo sostiene la resolución, y se calculan sobre base cierta constituyendo pagos mensuales a cuenta de una sumatoria anual, el último anticipo del periodo fiscal venció el 18/1/2017, con lo cual, todos los anticipos del periodo fiscal 2016 se encuentran alcanzados por la condonación del art. 7 de la Ley 9.167.

Sostiene que las sanciones son nulas por cuanto en el art. 3 se establece aplicar en los anticipos 03 a 12/2017 la multa establecida en el art. 85 del C.T.P mientras que en el artículo siguiente aplica la multa del art. 86 para todo el periodo fiscal 2017. Es decir, la administración aplica en base a un mismo hecho material, dos multas con sanciones independientes en contra de un mismo sujeto siendo ello contrario al art. 18 de la CN y al principio *non bis in idem* que significa que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Advierte que existe una contradicción en la Resolución, pues por un lado explica que 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 la presentación de la misma, cuando esta fuera posterior y, paralelamente, termina aplicando una multa en base a anticipos que ya no son exigibles.

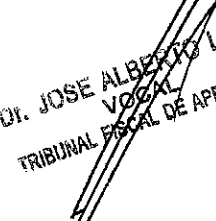
En virtud a ello, la multa del art. 85 por los anticipos 3 a 12/2017 es improcedente y debe ser declarada nula por ausencia de causa. La propia RG 104/12 establece que el ingreso de dichos anticipos podrá ser exigido hasta la fecha de vencimiento del plazo general para la presentación de la declaración jurada anual del gravamen o hasta la fecha de la presentación de la misma, cuando esta fuera posterior.

II. A fojas 383/386 del Expte. N° 16572/376/D/2019 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P, el cual se da por reproducido en honor a la brevedad.

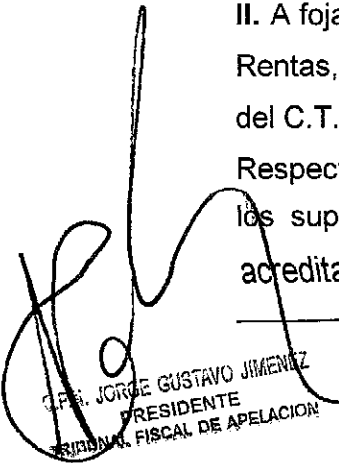
Respecto a la falta de dolo en el art. 86, sostiene que la verificación de alguno de los supuestos de hecho descriptos en el art. 88 del C.T.P permite tener por acreditado el "elemento subjetivo" requerido a los fines de tener por configurada la



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



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

infracción de defraudación. Sin perjuicio de ello, estas presunciones son factibles de ser derrumbadas si se opone a ellas la prueba que las contradiga, correspondiéndole a la verificada tal demostración.

En el caso de autos verificó una manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de los mismos efectuó la verificada, hechos que encuadran en el inc. 3 del art. 88 del C.T.P, sin que el contribuyente haya logrado justificar la totalidad de las diferencias determinadas a favor de la D.G.R.

Sobre el planteo de condonación de la multa aplicada por el art. 86 para el periodo fiscal 2016, señala que la mentada condonación no es aplicable al presente caso toda vez que de la instrucción del sumario M 1561-2019 surge que la sanción es aplicada por el periodo fiscal 2016. Lo que intenta hacer el apelante es confundir al señalar que se tratan de anticipos que van de enero a diciembre/2016.

De allí que sostiene que el vencimiento de la declaración jurada anual se produjo el día 30/07/2017, es decir, con posterioridad al 31/03/2017, fecha indicada en el art. 7 de la Ley N° 8873, restablecida por la Ley N° 9.167. Razón por la cual no le asiste razón al recurrente.

Sobre la nulidad de la sanción aplicada a los anticipos 03 a 12/2017 por entender que se lo estaría penalizando dos veces, menciona que para que resulte aplicable el principio non bis in ídem, se requiere la concurrencia de los requisitos: 1) Identidad de sujeto, 2) identidad de objeto e 3) identidad de causa. Que si bien existe identidad de sujeto, no así de objeto ya que en cada sumario se sancionan hechos diferentes. Así, a través del Sumario N° M 1562-2019 se sanciona la conducta dolosa cometida en la DDJJ anual del periodo fiscal 2017 mientras que en el Sumario N° A 1562-2019 se sanciona la conducta culposa al haberse detectado diferencias de impuesto en los anticipos 3 a 12/2017.

Respecto a la imposibilidad de exigir anticipos, manifiesta que no existe contradicción en la Resolución recurrida al señalar que el ingreso de los anticipos será exigible hasta la fecha de vencimiento del plazo general para la presentación de la DDJJ anual del gravamen o hasta la presentación de la misma cuando esta fuere posterior y, posteriormente, se aplicó una multa en base a esos anticipos, que para el apelante ya no son exigibles.

Que no se encuentra en discusión la exigibilidad o no de los anticipos, la multa se aplicó en virtud de los hechos descriptos en el Acta de Deuda N° A 1562-2019 y las constancias que conforman el expediente N° 16572/376/D/2019, por los cuales se instruyó sumario respecto de los anticipos 3 a 12-2017, toda vez que la conducta apuntada genera el nacimiento de la infracción de omisión reprimida por el art. 85 del C.T.P, no existiendo nulidad alguna.

Por lo expuesto, solicita se dicte sentencia no haciendo lugar al Recurso de Apelación interpuesto.

III. A fojas 10 del expediente N° 74/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

Teniendo en cuenta que el Recurso de Apelación interpuesto versa únicamente sobre las sanciones aplicadas por el Fisco corresponde en primer lugar, dejar en claro que la sanción del art. 86 inc. 1) aplicada para el periodo fiscal 2016 mediante Sumario N° M 1561-2019 no puede verse beneficiada por la condonación establecida en la Ley N° 8.873 restablecida en su vigencia por la Ley N° 9.167 por cuanto el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un tributo que posee naturaleza anual encontrándose así establecido en el art. 229 del C.T.P, el cual expresa: *"El periodo fiscal será el año calendario. El pago se hará por el sistema de anticipos sobre ingresos (...)"*.

De esta manera, la infracción endilgada al contribuyente tiene lugar con el vencimiento de la DDJJ anual del Impuesto la cual se produjo el día 30 de Junio de 2017, es decir, con posterioridad al 30 de marzo de 2017, que es la fecha límite establecida por la Ley N° 9.167 para que las sanciones aplicadas por el Fisco local se encuentren condonadas.

Respecto a la ausencia de dolo alegada por el contribuyente corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación.

El Código Tributario Provincial en su artículo 86° inciso 1, establece que: *"(...) Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas...: 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”.

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 haber declarado una alícuota inferior a la correspondiente para la actividad “transporte automotor de cargas n.c.p” llevada a cabo por el contribuyente.

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 lo cual no ocurre en el presente caso ya que el apelante solo se limita a manifestar que no hubo intención deliberada de no pagar.

Ahora bien, por otro lado, observo que la D.G.R aplica por un lado, para los anticipos mensuales 03 a 12/2017 la sanción prevista en el artículo 85 del C.T.P y adicionalmente, la sanción por defraudación establecida en el art. 86 inc. 1) para el periodo fiscal 2017.

La relevancia de este punto es evidente, pues en caso de tratarse de una única infracción, corresponde la aplicación de una sola multa en cumplimiento con el art. 18 de la Constitución Nacional el cual prohíbe la aplicación de dos sanciones por el mismo hecho (principio conocido como Non bis in ídem), para lo cual se requiere la concurrencia de 3 requisitos:

- a) Identidad subjetiva: de forma que el sujeto afectado tiene que ser el mismo. Identidad que se verifica en el presente caso ya que es CARGO SERVICIOS INDUSTRIALES S.A. quien fue sancionado 2 (dos) veces por la Autoridad de Aplicación en la Resolución N° D 409/20;
- b) Identidad objetiva: 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 C.T.P, 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;
- c) Identidad de causa: es decir que la naturaleza de la sanción debe ser idéntica, lo cual también se verifica por cuanto las sanciones impuestas tienen la naturaleza de "multa".

Atento a ello, corresponde a mi criterio dejar sin efecto las sanciones de multas del art. 85 del C.T.P aplicadas a los anticipos 3 a 12/2017, quedando vigente las aplicadas en virtud del art. 86 inc. 1 del mismo Digesto.

Ello por cuanto, como acertadamente sostiene el recurrente, encontrándose presentadas las declaraciones juradas anuales, no corresponde reclamo alguno en relación con los anticipos que conforman cada periodo fiscal y atento a que la multa del art. 86 inc. 1 obedece a la defraudación cometida por el contribuyente con la presentación de la DDJJ anual correspondiente al periodo fiscal 2017.

En conclusión considero que deviene procedente dictar la siguiente Resolución:
HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por **"CARGO SERVICIOS INDUSTRIALES S.A.", CUIT N° 30-67755826-8** y en consecuencia: **1.1) CONFIRMAR** la determinación impositiva practicada respecto

del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Periodos Fiscales 2016 y 2017 contenida en la Resolución N° D 409/20 en virtud a los considerandos que anteceden;

1.2) DEJAR SIN EFECTO, en relación a la defensa del principio non bis in ídem, la multa del art. 85 del C.T.P aplicada en el art. 3 de la Resolución N° D 409/20 mediante Sumario Nro. A 1562-2019 a los anticipos mensuales 03 a 12/2017 por un importe de \$1.450.417,50 (un millón cuatrocientos cincuenta mil cuatrocientos diecisiete con 50/100) y; **1.3) CONFIRMAR** las sanciones aplicadas a los periodos fiscales 2016 y 2017 por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción prevista en el art. 86 inc. 1) del C.T.P, instruidas mediante Sumarios N° M 1561/2019 y M 1562/2019 por un importe de \$3.319.168,96 (tres millones trescientos diecinueve mil ciento sesenta y ocho con 96/100) y \$7.043.146,76 (siete millones cuarenta y tres mil ciento cuarenta y seis con 76/100) respectivamente.

Así Voto.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo: Que comparte el voto emitido por 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.

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por “**CARGO SERVICIOS INDUSTRIALES S.A.**”, CUIT N° 30-67755826-8 y en consecuencia:

1.1) CONFIRMAR la determinación impositiva practicada respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Periodos Fiscales 2016 y 2017 contenida en la Resolución N° D 409/20 en virtud a los considerandos que anteceden;

1.2) DEJAR SIN EFECTO, en relación a la defensa del principio non bis in ídem, la multa del art. 85 del C.T.P aplicada en el art. 3 de la Resolución N° D 409/20 mediante Sumario Nro. A 1562-2019 a los anticipos mensuales 03 a 12/2017 por

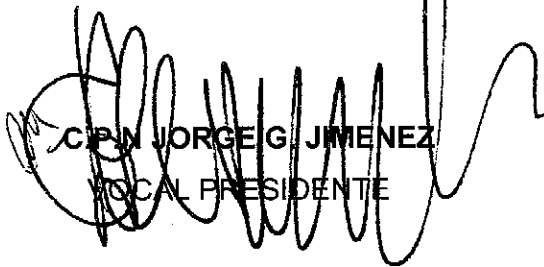
un importe de \$1.450.417,50 (un millón cuatrocientos cincuenta mil cuatrocientos diecisiete con 50/100) y;

1.3) CONFIRMAR las sanciones aplicadas a los periodos fiscales 2016 y 2017 por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción prevista en el art. 86 inc. 1) del C.T.P, instruidas mediante Sumarios N° M 1561/2019 y M 1562/2019 por un importe de \$3.319.168,96 (tres millones trescientos diecinueve mil ciento sesenta y ocho con 96/100) y \$7.043.146,76 (siete millones cuarenta y tres mil ciento cuarenta y seis con 76/100) respectivamente.

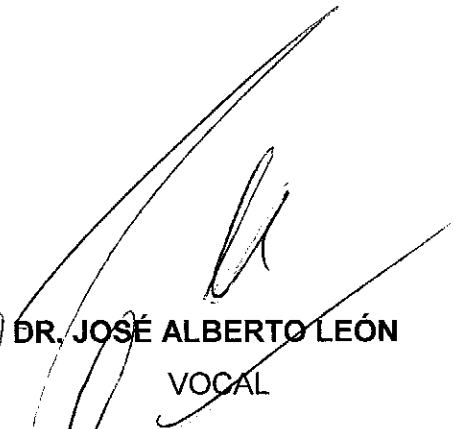
2) REGISTRAR, notificar, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

M.S.P

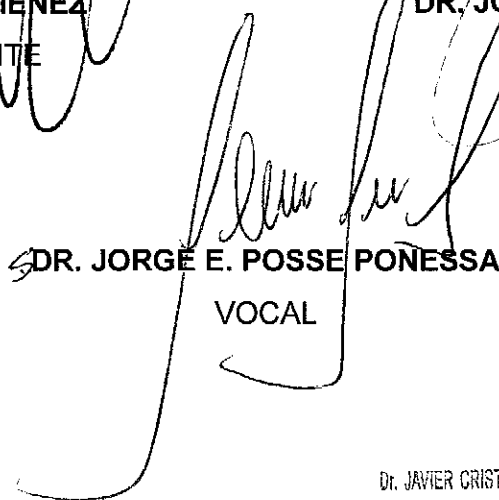
HACER SABER



CPN JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE

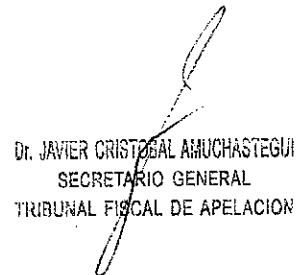


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

