

SENTENCIA N° 232/22

Expte. N° 255/926/2021 y Agdos.

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 29 días del mes de ~~NOVIEMBRE~~ ^{NOVIEMBRE} de 2022, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"DEMONTE XIMENA CAROLINA s/ Recurso de Apelación"** Exptes. N° 255/926/2021 y N° 264/926/2021 (Exptes. D.G.R. N° 14.828/376/D/2020 y 14.829/376/D/2020) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. Que la contribuyente presentó Recursos de Apelación -fs. 78/79 del Expte. D.G.R. N° 14.828/376/D/2020 y 77/79 del Expte. D.G.R. N° 14.829/376/D/2020-, contra las Resoluciones N° M 1994/21 -fs. 76 del Expte. N° 14.828/376/D/2020- y N° M 2124/21 -fs. 75 del Expte. N° 14.829/376/D/2020- de la Dirección General de Rentas, de fechas 16/06/2021 y 24/06/2021 respectivamente.

La Resolución N° D 1994/21 resuelve NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por la contribuyente respecto al Sumario N° S/1160/2021, instruido a fs. 39 del Expte. N° 14.828/376/D/2020. APLICAR a la contribuyente DEMONTE XIMENA CAROLINA, CUIT N° 27-33756346-0, una multa de \$176.074,03 (pesos ciento setenta y seis mil setenta y cuatro con 03/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 05/2019, 06/2019, 07/2019, 08/2019, 12/2019, 01/2020, 03/2020, 04/2020 y 05/2020

La Resolución N° D 2124/21 resuelve NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por la contribuyente respecto al Sumario N° S/1378/2021, instruido a fs. 36 del Expte. N° 14.829/376/D/2020. APLICAR a la contribuyente DEMONTE XIMENA CAROLINA, CUIT N° 27-33756346-0, una multa de \$109.444,64 (pesos ciento

nueve mil cuatrocientos cuarenta y cuatro con 64/100), equivalente a dos (2) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86 inc 1) del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, periodo fiscal 2019.

Sostiene que las resoluciones recurridas aplican sanciones en base a los mismos periodos fiscales, por lo cual se encuentran vulneradas las garantías establecidas por el art. 18 de la C.N., y el principio de "non bis in idem", ya que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Por lo expuesto, solicita se declare la nulidad de la multas impuestas por el Organismo Fiscal.

Expresa que en el caso de la sanción aplicada en base a lo dispuesto por el art. 86° del Código Tributario Provincial, el Fisco no logró demostrar en el caso de marras la existencia de dolo en su obrar, por lo cual no puede aplicarse en autos la normativa mencionada.

En cuanto a sanción aplicada mediante lo establecido en el art. 85° de Código Tributario Provincial, aduce que la misma resulta improcedente en razón que no puede ser sancionado por anticipos que no resultan exigibles sin la previa presentación de la declaración jurada anual del tributo.

En consecuencia, solicita se deje sin efecto las sanciones interpuestas por las Resoluciones N° M 1994/21 -fs. 76 del Expte. N° 14.828/376/D/2020- y N° M 2124/21 -fs. 75 del Expte. N° 14.829/376/D/2020-.

II.- A fs. 1/4 del Expte. N° 255/926/2021 y fs. 1/5 del Expte. N° 264/926/2021, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

En cuanto al planteo de duplicidad de sumarios, aclara que la Resolución N° M 2124/21 sanciona a la contribuyente por configuración de la conducta establecida en el art. 86° del Código Tributario Provincial -defraudación fiscal- correspondiente al periodo fiscal 2019, en cambio, mediante la Resolución N° D 1994/21 se sanciona a la contribuyente por aplicación de lo dispuesto en el art. 85° del mencionado digesto normativo, por omisión de presentación de las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos 05/2019, 06/2019, 07/2019, 09/2019 y

12/2019. Por lo expuesto, concluye que el caso de marras no existen sanciones aplicadas por la misma causa como manifiesta la recurrente.

En relación a la ausencia de dolo, alega que la conducta descripta por el art. 86° inc. 1) del Código Tributario Provincial se verifica en el caso de marras. Agrega que con la presentación de las declaraciones juradas rectificativas quedó perfectamente acreditado el aspecto subjetivo de la infracción que se le imputa, ello en conformidad con lo dispuesto por el art. 88° del mencionado digesto normativo que presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando existan declaraciones juradas que contengan datos falsos.

III.- A fs. 11 del Expte. 255/926/2021 y fs. 12 del Expte. 264/926/2021, obran Sentencias Interlocutorias N° 308/21 y N° 319/21, respectivamente, dictadas por este Tribunal, donde se tienen por presentadas las actuaciones, y se declara la cuestión de puro derecho, quedando los autos en condiciones de ser resueltos.

IV. En forma previa al abordaje de su resolución –en virtud de los principios de celeridad, economía y practicidad en el tratamiento de las cuestiones a resolver– surge la necesidad de considerar la acumulación de los citados expedientes para su mejor tramitación en este Tribunal y eventuales efectos posteriores, que en nada perjudica a terceros, ni altera el principio de contradicción.

Dicha facultad surge de la aplicación, integración e interpretación analógica de las normas previstas por los arts. 5 y 6 de la Ley 5121; art. 3 inc 4 Ley 4537, y art. 174 inc. 3 y conc. Código Procesal Civil y Comercial de Tucumán.

Además se presentan los siguientes elementos: recursos de apelación interpuestos por la misma contribuyente contra dos resoluciones distintas emitidas por la D.G.R., las que se encuentran relacionadas en su fundamentación, tienen como base para la aplicación del tributo recurrido los mismos periodos fiscales, existe homogeneidad en el proceso, y tramitan por ante un mismo tribunal e instancia.

Es por ello que resulta oportuno disponer la acumulación de los Exptes. N° 255/926/2021 y N° 264/926/2021 a los fines de resolver en conjunto los recursos de apelación interpuestos por la contribuyente.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

J.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 resolución atacada, corresponde emitir opinión:

En el caso de marras, la D.G.R. instruyó sumario relativo a la Resolución N° M 2124/21 por un ajuste correspondiente al periodo fiscal 2019 -Sumario N° S/1378/2021- conforme lo dispuesto en el artículo 86° inc 1) del Código Tributario Provincial, respecto a deuda reclamada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

De igual manera instruyó sumario en relación a la Resolución N° M 1994/21 - Sumario N° S/1160/2021-. En ella se sanciona al contribuyente, por aplicación del art. 85 de Código Tributario Provincial, respecto a los anticipos 05/2019, 06/2019, 07/2019, 09/2019, 12/2019, 01/2020, 03/2020, 04/2020 y 05/2020.

En el caso concreto, resulta necesario establecer si las sanciones impuestas por la Autoridad de Aplicación mediante las Resoluciones N° M 2124/21 y N° M 1994/21, respecto al periodo fiscal 2019, y a los anticipos 05/2019, 06/2019, 07/2019, 09/2019 y 12/2019, transgreden el principio de "*non bis in ídem*". Para ello 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.

El análisis de la aplicación del principio de "*non bis in ídem*" debe hacerse en cada caso en concreto y corroborar que se den tres identidades: de sujeto imputado, de hechos motivadores y causa de la sanción.

La primera identidad, es que la persona que haya sido sometida a un proceso sea la misma. Este tema no suele plantear grandes problemas en el ámbito penal pero si se genera en el derecho tributario sancionador.

En segundo lugar, hemos de comprobar que se trate del mismo hecho material en ambos procesos. Es decir, verificar que se trate del mismo suceso ocurrido en un tiempo y lugar, debemos dejar de lado las calificaciones legales que podamos ponerle a ese hecho pues no es en ese punto donde se debe dar la identidad.

Y en tercera instancia, al hablar de la causa de la sanción, deberemos atenernos al hecho de que nos encontremos ante dos sanciones de naturaleza penal. Lo que se busca es evitar la doble persecución penal de una persona por un mismo hecho; lo que define que se trate de una persecución penal no es el cuerpo normativo invocado sino la naturaleza penal de la sanción que se pretende obtener.

Considero que en el presente caso se configuran los requisitos generales de la prohibición de la doble persecución penal (*Non bis in idem*). Esto es así ya que la existencia de tres "identidades" se presentan en forma conjunta: a) Identidad personal, ya que la contribuyente, DEMONTE XIMENA CAROLINA, CUIT N° 27-33756346-0, fue sancionada 2 (dos) veces por la Autoridad de Aplicación en las Resoluciones N° M 2124/21 y N° M 1994/21 –mediante Sumarios N° S/1378/2021 y N° S/1160/2021–, siendo que ambos casos se le imputan los mismos hechos punibles; b) Identidad objetiva, debido a que en el caso en análisis, estamos ante la presencia de una identidad fáctica, ya que la motivación y fundamentación de las resoluciones sancionatorias de la D.G.R., tienen como base las determinaciones impositivas correspondientes al periodo fiscal 2019. 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; c) Identidad de causa, por cuanto la pretensión punitiva de la Autoridad de Aplicación es idéntica en el artículo 2 de la Resolución N° M 2124/21, al igual que en el artículo 2 de la Resolución N° M 1994/21, estando vedado al Estado, la posibilidad de perseguir penalmente a una misma persona por un mismo hecho, con pretensiones simultáneas como ocurre en el presente caso.

La garantía del "*non bis in idem*" 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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

G.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

No es una garantía reconocida únicamente en el ámbito local, sino que es una garantía que es reconocida 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 indefinidamente.

En el presente caso, las Resoluciones N° M 2124/21 y N° M 1994/21 imponen sanciones respecto al periodo fiscal 2019 –respecto a los Sumarios N° S/1378/2021 y N° S/1160/2021-.

El artículo 2° de la Resolución N° M 2124/21 aplica una multa \$109.444,64 (pesos ciento nueve mil cuatrocientos cuarenta y cuatro con 64/100), equivalente a 2 (dos) veces el monto de las obligaciones tributarias omitidas por el periodo fiscal 2019, por encontrarse su conducta incurso en las casuales previstas en el art. 86, inciso 1) del Código Tributario Provincial.

Por otra parte, el artículo 2° de la Resolución N° M 1994/21 establece una multa por \$176.074,03 (pesos ciento setenta y seis mil setenta y cuatro con 03/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 05/2019, 06/2019, 07/2019, 09/2019, 01/2020, 03/2020, 04/2020 y 05/2020.

En base a lo expuesto, considero que las sanciones impuestas en el art. 2° de la Resolución N° M 2124/21 y en el art. 2° de la Resolución N° M 1994/21 –respecto a los anticipos 05/2019, 06/2019, 07/2019, 09/2019- afectan el principio “*non bis in idem*” al contener idéntico sujeto, objeto y causa.

Por lo expuesto, considero corresponde que continúe vigente la sanción establecida en el art. 2° de la Resolución N° M 2124/21 por aplicación del art. 86, inciso 1) del Código Tributario Provincial.

Ello en razón que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un tributo anual, conforme lo establece el art. 229 del C.T.P., por lo cual las infracciones cometidas

por el recurrente se encuentran relacionadas con la discordancia entre la declaraciones juradas anuales del tributo presentadas por la apelante, y lo determinado por el Organismo Fiscal –materializado en el Sumario N° S/1378/2021- mediante la aplicación de lo dispuesto en el art. 86, inciso 1) del C.T.P.

La sanción aplicada en el art. 2° de la Resolución N° M 2124/21 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 las presunciones existentes en su contra.

Debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 incisos 2 y 3 del C.T.P. los que presumen, 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"*, supuestos que han sido comprobados en el caso bajo análisis, atento a que efectivamente los datos de las declaraciones juradas no se condicen con la normativa aplicable para la liquidación del tributo reclamado.

VI.- Por ello, corresponde: 1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por DEMONTE XIMENA CAROLINA, CUIT N° 27-33756346-0, contra la Resolución N° M 1994/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 22/07/2019, y por ello, DEJAR SIN EFECTO la sanción impuesta en su artículo 2°, respecto a los anticipos 05/2019, 06/2019, 07/2019, 09/2019 y 12/2019 –Impuesto sobre los Ingresos Brutos-, y CONFIRMAR la sanción respecto a los anticipos 01/2020, 03/2020, 04/2020 y 05/2020, por un monto de \$121.351,80 (pesos ciento veintiún mil trescientos cincuenta y uno con 80/100), por aplicación de establecido en el art. 85° del C.T.P.

2) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por DEMONTE XIMENA CAROLINA, CUIT N° 27-33756346-0, contra la Resolución N° M

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

2124/21, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma en base a la aplicación de lo dispuesto en el art. 86°, inciso 1) del Código Tributario Provincial, correspondiente al periodo fiscal 2019 -Impuesto sobre los Ingresos Brutos-, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

El señor vocal **Dr. José Alberto León** hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1.- ACUMULAR los Exptes. N° 255/926/2021, y N° 264/926/2021, a los fines de resolver conjuntamente los mismos.

2.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por DEMONTE XIMENA CAROLINA, CUIT N° 27-33756346-0, contra la Resolución N° M 1994/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 22/07/2019, y por ello, **DEJAR SIN EFECTO** la sanción impuesta en su artículo 2°, respecto a los anticipos 05/2019, 06/2019, 07/2019, 09/2019 y 12/2019 –Impuesto sobre los Ingresos Brutos-, y **CONFIRMAR** la sanción respecto a los anticipos 01/2020, 03/2020, 04/2020 y 05/2020, por un monto de \$121.351,80 (pesos ciento veintiún mil trescientos cincuenta y uno con 80/100), por aplicación de establecido en el art. 85° del C.T.P.

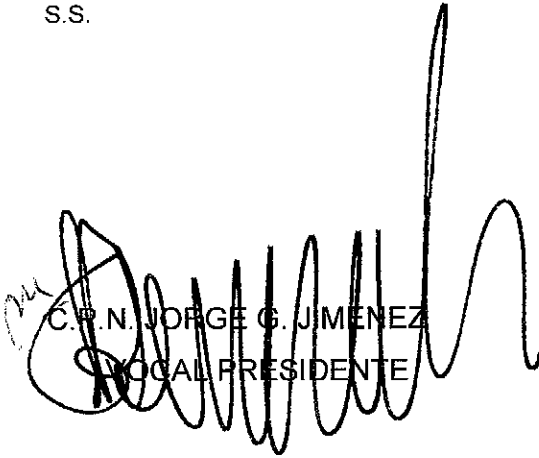
3.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por DEMONTE XIMENA CAROLINA, CUIT N° 27-33756346-0, contra la Resolución N° M

2124/21, y en consecuencia CONFIRMAR la misma en base a lo dispuesto en el art. 86°, inciso 1) del Código Tributario Provincial, correspondiente al periodo fiscal 2019 -Impuesto sobre los Ingresos Brutos-, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

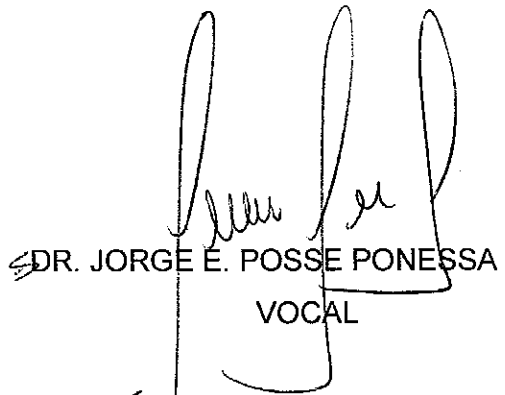
4.- REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados, y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

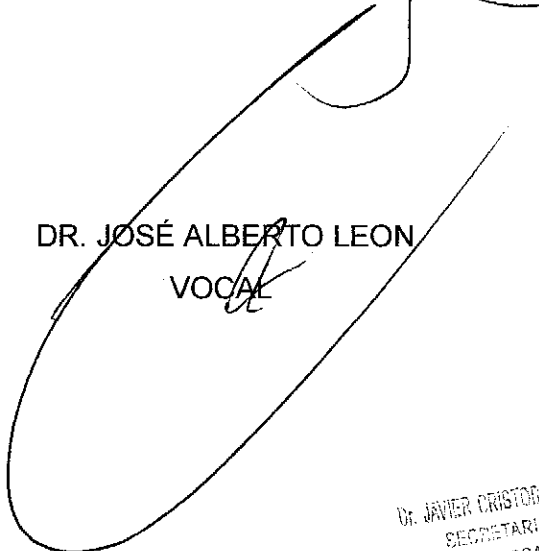
S.S.



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



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



DR. JOSÉ ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTÓBAL MUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

