

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 21 días del mes de ~~DICIEMBRE~~ 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. José Alberto León (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "**DISTRI EL GIGANTE S.R.L. S/RECURSO DE APELACIÓN**", Expediente N° 108/926/2021 (Expte DGR N° 27017/376-D-2019)" 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 expresó:

I.- A fs. 01/10 de estos autos, el contribuyente DISTRI EL GIGANTE S.R.L. CUIT N° 30-71413136-9, presentó recurso de apelación contra las Resoluciones N° M 664/21 y M 665/21; ambas de la Dirección General de Rentas de fecha 08.03.2021, obrantes a fs. 104 y 105/106 respectivamente del exte DGR N° 27017/376-D-2019. En ellas se resuelve: 1) M 664/21: NO HACER LUGAR al descargo interpuesto a fs. 60 y en consecuencia APLICAR una multa de \$24.319,48 (Pesos Veinticuatro Mil Trescientos Diecinueve con 48/100) 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° inciso 1. del CTP. Impuesto sobre los ingresos Brutos, Régimen de Convenio Multilateral, periodo fiscal 2018; 2) M 665/21: APLICAR al contribuyente una multa de \$211.947,16 (Pesos Doscientos Once Mil Novecientos Cuarenta y Siete con 16/100) por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 85 del CTP, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Régimen de convenio Multilateral, anticipos 02 y 03/2018 y 01, 02 y 04/2019.

II. En la mencionada presentación el contribuyente reitera el planteo de prescripción de la acción para aplicar las multas dispuestas mediante Resoluciones M 664/21 y M 665/21, arguyendo que las sanciones tributarias tienen naturaleza penal y que en materia de prescripción de multa la notificación

de los sumarios instruidos no tienen efecto suspensivo ni interruptivo, que al momento del dictado de las Resoluciones apeladas transcurrió el plazo de dos años previsto en el artículo 62 inc. 5 del Código Penal, que dicha norma prevalece sobre el artículo 54 del CTP, conforme a la reforma dispuesta por la Ley N° 8964 que entró en vigencia el 29.12.2016, y que por tal razón la acción del Fisco se encontraba prescripta.

Añade que el art. 63 del Código Penal respecto al modo de computar los plazos prevalece sobre el art. 56 y 58 del CTP y sostiene la inexistencia de causales de suspensión e interrupción del plazo de prescripción de dos años que están previstas en el art. 67 del Código Penal.

También se agravia de la Resolución N° M 664/21 debido a que se le imputa una actitud dolosa a partir de una manifiesta disconformidad entre la conducta de la firma y las normas aplicables al caso, sin justificar como esa disconformidad puede revestir tal gravedad que amerite el reproche de ser fraudulenta o engañosa. Transcribe doctrina y jurisprudencia referida a la defraudación y dolo y niega que haya transcurrido en alguna actitud dolosa ni omisión culposa.

Finalmente manifiesta que el art. 75 del CTP contiene un principio general en materia de infracción punible y solicita se deje sin efecto las sanciones aplicadas.

III. A fojas 30/33 del Expte. N° 108/926/2021 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Sostiene en primer lugar que en el presente caso es aplicable indiscutidamente los arts. 54 y 56 del C.T.P. y es por ellos que las multas aplicadas no se encontrarían prescriptas.

Respecto a la multa de la resolución M 664/21 confirma que la conducta del contribuyente queda encuadrada en el art. 86 in. 1 y que a diferencia de lo que pasa en el derecho penal ordinario, en el Derecho Tributario y especialmente en la defraudación, hay una inversión de la carga de la prueba y es el imputado quien debe probar su inocencia.

Por otro lado respecto al Art. 85, la conducta se verifica en el presente caso en la determinación del crédito a favor del fisco en el impuesto sobre los ingresos Brutos.

Por ultimo sostiene que siendo la graduación de las multas una facultad de la DGR, deviene ajustado a derecho la aplicación de la sanción correspondiente dentro de los parámetros que la ley permite.

III. A fs. 40 del expediente N° 108/926/2021 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 240/21, en donde se tiene por presentados en tiempo y forma los Recursos de Apelación, se tiene por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación y Pasan autos para sentencia.

IV. En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si las Resoluciones N° M 664/21 y M 665/21; ambas de la Dirección General de Rentas de fecha 08.03.2021, son ajustadas a derecho.

En primer lugar, respecto al planteo de prescripción, en virtud de lo que establece el C.T.P. el artículo 54°, desde la reforma por la Ley N° 8964 (B.O. 29.12.2016) con vigencia desde el 01.01.2017, es la única normativa aplicable al caso en cuestión, precisamente por los periodos y/o anticipos involucrados.

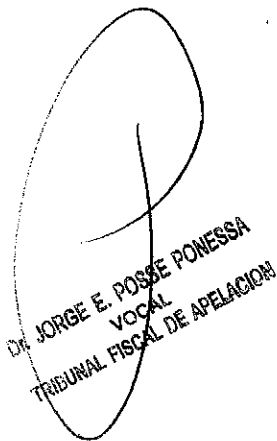
Establece el mencionado Art. 54: "Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios regidos por este Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años.

La acción de repetición, acreditación o compensación prescribe por el transcurso de cinco (5) años."

Asimismo, el art. 56 establece: "Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1° de Enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible."

Por lo dispuesto en los artículos anteriormente transcritos, surge que el periodo 2018 anual venció en fecha 12.07.2019 por lo que el cómputo de la prescripción empezó a correr en fecha 01.01.2020, prescribiendo la acción recién en fecha 01.01.2025.

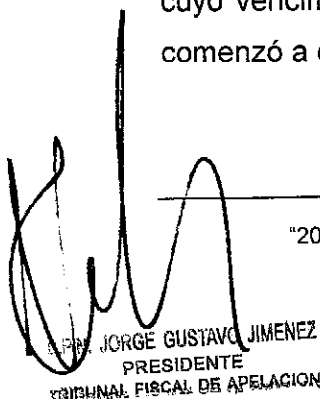
En lo que respecta a los anticipos, el más antiguo de ellos es el anticipo 02/2018 cuyo vencimiento operó en 20.03.2018 por lo que el computo de la prescripción comenzó a correr en enero del 2019, operando la misma en fecha 01.01.2024.



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

Los mencionados términos no se cumplieron debido a que las resoluciones en crisis son de fecha 08.03.2021, es decir que se aplicó la sanción de multa de forma previa a la prescripción de la acción.

Por otro lado corresponde en el presente caso analizar de oficio la aplicación del principio non bis in ídem por el periodo 2018. 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 las resoluciones apeladas, en las que resulta sancionada la misma persona.
- 2) identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos.
- 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".

La garantía del *non bis in ídem* se desprende del contenido del artículo 18 de la Constitución Nacional, en el cual se encuentran descriptas las principales garantías penales y procesales que amparan a personas físicas y jurídicas. Surge igualmente de los Tratados Internacionales de Derechos Humanos con jerarquía constitucional establecidos por el art. 75 inc. 22º de la norma suprema.-

En relación a la prohibición de la doble persecución penal se ha decidido "*Que la garantía constitucional examinada protege a los individuos contra la doble persecución por un mismo hecho sin importar los diversos encuadramientos que se pueden efectuar respecto de aquél (...) la garantía contra el doble juzgamiento también protege contra la mera exposición al riesgo de que ello ocurra mediante un nuevo sometimiento a juicio de quien ya lo ha sufrido.*" Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* "Peluffo, Diego Pedro s/ querella", sentencia del 06/02/1996 (Fallos: 319:43).-

En el presente caso tanto la multa M 664/21 y M 665/21 aplican una multa por el periodo 2018 y los anticipos 02 y 03/2018 respectivamente, es por ello que corresponde dejar sin efecto la aplicación de la sanción por la Multa M 665/21 en lo que respecta a los periodos 2 y 3 del 2018.

no se aplica multa

La razón por la cual corresponde dejar firme la multa aplicada por la resolución M 664/21 es porque, el impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto anual, conforme lo establece el art. 229 del CTP.

Corresponde en este punto decidir si alguna de las sanciones debe subsistir, y en tal caso cuál de ellas. Ello resultará del encuadre de la conducta típica y de la naturaleza de la obligación material transgredida.-

En primer lugar, resulta relevante el carácter anual del impuesto, establecido por el art. 344 CPT. En segundo lugar, de acuerdo art. 1 de la RG N° 140/2012, la obligación de ingresar los anticipos del tributo solo podrá exigirse hasta la fecha del plazo general para la presentación de la declaración jurada anual del gravamen o hasta la fecha de presentación de la misma, cuando ésta fuera posterior. Ello implica que una vez vencido dicho plazo, ya no será exigible el cumplimiento de la obligación material del anticipo, como tampoco será punible su omisión. La falta de pago del impuesto y las sanciones aplicables, luego de atravesado el límite temporal mencionado; se trasladan a la consideración del periodo anual; sin perjuicio del devengamiento de los intereses.-

En este sentido se ha señalado que *"Dado que la autonomía de los anticipos no es absoluta, la ley señala un límite a su exigibilidad: el vencimiento general o la presentación de la declaración jurada, el que fuere posterior, situación que marca la caducidad del derecho de exigir el pago de los anticipos del impuesto al que correspondan. De esta manera la AFIP se encuentra habilitada a exigirlos hasta dicho plazo o, eventualmente, a exigir los accesorios que se hayan devengado por causa de su incumplimiento en término"* (Bertazza (Dir.), "Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada", La Ley, Buenos Aires, 2019, Pg. 231).-

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 no ha desvirtuado la presunción existente en su contra.

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 inciso 1 del C.T.P. el que presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: *"1. Contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas"*, supuesto que ha sido comprobado en el caso bajo análisis, atento a que surge una diferencia a favor de la DGR, debido que el contribuyente presentó DDJJ rectificativas de los periodos verificados, posterior a la inspección realizada en fecha 04.07.2019, reconociendo entre otras cosas una actividad que no había sido declarada inicialmente consistente en servicio de publicidad.

En conclusión la aplicación de la sanción de multa por la resolución M 664/21 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 la resolución M 665/21, 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, 02 y 04/2019.

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.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: **1) NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **DISTRI EL GIGANTE S.R.L.**, CUIT N° 30-71413136-9 en contra de la Resolución N° M 664/21 y en consecuencia **CONFIRMAR** la multa aplicada por un monto de \$24.319,48 (Pesos Veinticuatro Mil Trescientos Diecinueve con 48/100) 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° inciso 1. del CTP. Impuesto sobre los ingresos Brutos, Régimen de Convenio Multilateral, periodo fiscal 2018. **2) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **DISTRI EL GIGANTE S.R.L.**, CUIT N° 30.71413136-9 en contra de la Resolución N° M 665/21 y en consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** la multa

graduada conforme al artículo 85 del CTP respecto a los anticipos 02 y 03/2018, debiendo dejar firme la multa aplicada respecto a los anticipos 01, 02 y 04/2019 por un monto de \$170.832,99 (Pesos Ciento Setenta Mil Ochocientos Treinta y Dos con 99/100).

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. José Alberto León y vota en igual sentido.

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

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

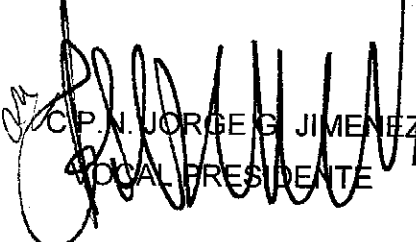
1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuestos por **DISTRI EL GIGANTE S.R.L.**, CUIT N° 30-71413136-9 en contra de la Resolución N° M 664/21 y en consecuencia **CONFIRMAR** la multa aplicada por un monto de \$24.319,48 (Pesos Veinticuatro Mil Trescientos Diecinueve con 48/100) equivalente a dos (2) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° inciso 1. Del CTP. Impuesto sobre los ingresos Brutos, Régimen de Convenio Multilateral, periodo fiscal 2018.

2.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **DISTRI EL GIGANTE S.R.L.**, CUIT N° 30-71413136-9 en contra de la Resolución N° M 665/21 y en consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** la multa graduada conforme al artículo 85 del CTP respecto a los anticipos 02 y 03/2018, debiendo dejar firme la multa aplicada respecto a los anticipos 01, 02 y 04/2019 por un monto de \$170.832,99 (Pesos Ciento Setenta Mil Ochocientos Treinta y Dos con 99/100).

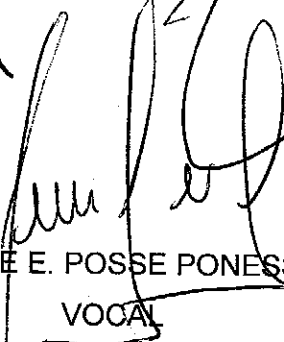
3.- REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados, y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

M.F.B.


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


DR. JOSÉ ALBERTO LEON
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTÓBAL MUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION