

SENTENCIA N°: 272/2022

Expte. N°: 69/926/2021 y Agregs.

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los... 21
días del mes de... DICIEMBRE 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: "**HOME CARE S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION**",
Expte. N° 69/926/2021, 70/926/2021, 71/926/2021 y 72/926/2021 y Expte. N°
7801/376/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. a fs. 01/06 de los exptes 69/926/2021 y 70/926/2021 y a fs. 01/08 de
los exptes 71/926/2021 y 72/926/2021 se presenta la Dra. María Marta Debes en
carácter de apoderada del contribuyente HOME CARE S.R.L. e interpone
Recursos de Apelación en contra de las Resoluciones N° M 333/21, M 334/21, M
335/21 y M 336/21, dictadas con fecha 05/02/2021 por la Dirección General de
Rentas de la Provincia de Tucumán (en adelante, la "DGR").

Por medio de la Resolución M 333/21, la DGR aplica una multa por \$749.348,31
(Pesos Setecientos cuarenta y nueve mil trescientos cuarenta y ocho con 31/100),
equivalente al 100% del monto del tributo omitido, por encontrarse su conducta
incursa en las causales previstas en el artículo 85 del Código Tributario Provincial.
Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, anticipos
01 a 03, 07 a 12/2019.

Por medio de la Resolución M 334/21, la DGR aplica una multa por \$2.907.422,28
(Pesos Dos millones novecientos siete mil cuatrocientos veintidós con 28/100),
equivalente a dos veces el monto del tributo omitido, por encontrarse su conducta
incursa en las causales previstas en el artículo 86 inciso 1 del Código Tributario

Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, período fiscal 2018.

Por medio de la Resolución M 335/21, la DGR aplica una multa por \$1.498.696,62 (Pesos Un millón cuatrocientos noventa y ocho mil seiscientos noventa y seis con 62/100), equivalente a dos veces el monto del tributo omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86 inciso 1 del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, período fiscal 2019.

Por medio de la Resolución M 336/21, la DGR aplica una multa por \$726.855,57 (Pesos Setecientos veintiséis mil ochocientos cincuenta y cinco con 57/100), equivalente al 50% del monto del tributo omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85 del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, anticipos 01 a 12/2018.

El apelante en primer lugar realiza un racconto que su empresa para atender a las necesidades de cada jurisdicción, inició en el año 2020 un proceso de reorganización administrativa; que resultó truncado en el mes de marzo de dicho año debido al Aislamiento Social Preventivo y Obligatorio. Sin perjuicio de ello sus obligaciones formales y materiales fueron siempre cumplidas.

Con fecha 12/11/2020 se dispusieron las instrucciones de sumario N° A 393-2020 y A 394/2020 (por aplicación del art. 85 del CTP) y N° M 393-2020 y M 394/2020 (por aplicación del art. 86 inciso 1 del CTP) y con fecha 10/12/2020 el apelante se adhirió al régimen dispuesto por la ley 8873 por medio del plan de pagos N° 1329-228569.

En relación con las Resoluciones M 333/21 y M 336/21 las que aplican sanciones por aplicación de lo normado en el art. 85 del CTP, el recurrente formula los siguientes agravios: en la base de cálculo tomada para la aplicación de la multa, el Fisco no tuvo en cuenta las sumas realmente omitidas sino las erróneamente liquidadas por medio de las Actas de deuda, lo que conlleva a la declaración de nulidad de dichas resoluciones.

Se agravia también de que la resoluciones carecen de sustento y de la debida motivación que debe imperar en los actos administrativos; por esta razón también corresponde declarar su nulidad.

Asimismo plantea que atento a la indiscutida naturaleza penal de este tipo de sanciones, deben ser aplicados los principios del Derecho Penal, por lo que no basta la mera comprobación del elemento objetivo sino que debe verificarse el elemento subjetivo.

Por último y para el caso de que no se declare la nulidad de estas resoluciones, solicita se ajuste las multas a las sumas efectivamente omitidas y se otorgue el beneficio de reducción dispuesto en la ley 8873.

En relación con las Resoluciones M 334/21 y M 335/21 las que aplican sanciones por aplicación de lo normado en el art. 86 inciso 1 del CTP, el recurrente formula como primer agravio que resulta afectado el principio del non bis in ídem atento a que el Fisco pretende sancionarlo dos veces por los mismos hechos, ya que se instruyeron sumarios por los mismos períodos en virtud del art. 85 del CTP.

También se agravia que las resoluciones carecen de causa, por lo que debe declararse la nulidad de dichos actos administrativos. Asimismo carecen de la motivación propia de este tipo de actos.

Al igual que con las otras resoluciones apeladas plantea que atento a la indiscutida naturaleza penal de este tipo de sanciones, deben ser aplicados los principios del Derecho Penal, por lo que no basta la mera comprobación del elemento objetivo sino que debe verificarse el elemento subjetivo.

Para el hipotético caso de que no se declare la nulidad de la Resolución M 334/21, se agravia de la base de cálculo para dicha multa, ya que debió ser el monto efectivamente omitido de \$1.131.600,26 (Pesos Un millón ciento treinta y un mil seiscientos con 26/100).

II.- A fs. 26/32 de autos, comparece la representación del organismo fiscal contestando el traslado conferido en los términos del art. 148 del CTP.

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. Sin perjuicio de ello, realizó un ajuste a la base de cálculo de las multas aplicadas por medio de las Resoluciones M 333/21, M 334/21 y M 336/21.

Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 39/40 del expte. 69-926-2021 y agreg. obra Sentencia Interlocutoria N° 166/2022 del 05/09/2022 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.- En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° M 333/21, M 334/21, M 335/21 y M 336/21, dictadas con fecha 05/02/2021 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán resultan ajustadas a derecho.

En primer lugar y en atención al planteo realizado por el apelante respecto a la afectación del principio del “non bis in ídem”, corresponde hacer lugar al mismo, atento a que, como bien expone el Fisco en su contestación al traslado, 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. 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 en cada resolución tienen la naturaleza de “multa”.

Atento al análisis realizado, corresponde hacer lugar a este planteo y dejar sin efecto las sanciones de multa aplicadas por medio de las resoluciones M 333/21 y M 336/21 en virtud a lo normado en el art. 85 del CTP, quedando vigentes las multas aplicadas por medio de las Resoluciones N° M 334/21 y M 335/21 en virtud del art. 86 inc. 1 del mismo Digesto.

La razón por la que corresponde que continúe vigente las sanciones del art. 86 inc. 1, 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 las sanciones en estos casos se encuentran justificadas, 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 3 y 4. del C.T.P. el que presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: *"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 se evidencia la disconformidad con los preceptos legales y reglamentarios cuando no cumplió con la presentación de las declaraciones juradas del impuesto en cuestión y porque en ningún momento exhibió la documentación que fuera solicitada por los funcionarios durante la fiscalización.

En conclusión la aplicación de las sanciones de multa en virtud a la normativa establecida en el art. 86 inciso 1 del CTP resultan procedentes.

Se comparte el criterio de la DGR en relación con la multa aplicada en la resolución N° M 334/21, en la que debe modificarse su base de cálculo, siendo el importe correcto \$1.224.794,64 (Pesos Un millón doscientos veinticuatro mil setecientos noventa y cuatro con 64/100).

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

I) HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por HOME CARE S.R.L., C.U.I.T. 33-70989222-9, en contra de la Resolución M 333/21 de fecha 05/02/2021. En consecuencia DEJAR SIN EFECTO la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.

Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

II) **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por **HOME CARE S.R.L., C.U.I.T. 33-70989222-9**, en contra de la Resolución M 334/21 de fecha 05/02/2021. En consecuencia **MODIFICAR** la base de cálculo de la multa, siendo el importe correcto \$1.224.794,64 (Pesos Un millón doscientos veinticuatro mil setecientos noventa y cuatro con 64/100), de acuerdo a los considerandos que anteceden.

III) **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **HOME CARE S.R.L., C.U.I.T. 33-70989222-9**, en contra de la Resolución M 335/21 de fecha 05/02/2021. En consecuencia **CONFIRMAR** la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.

IV) **HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **HOME CARE S.R.L., C.U.I.T. 33-70989222-9**, en contra de la Resolución M 336/21 de fecha 05/02/2021. En consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.

V) **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:

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1- **HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **HOME CARE S.R.L., C.U.I.T. 33-70989222-9**, en contra de la Resolución M 333/21 de fecha 05/02/2021. En consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.

2- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por **HOME CARE S.R.L., C.U.I.T. 33-70989222-9**, en contra de la Resolución M

334/21 de fecha 05/02/2021. En consecuencia **MODIFICAR** la base de cálculo de la multa, siendo el importe correcto \$1.224.794,64 (Pesos Un millón doscientos veinticuatro mil setecientos noventa y cuatro con 64/100), de acuerdo a los considerandos que anteceden.

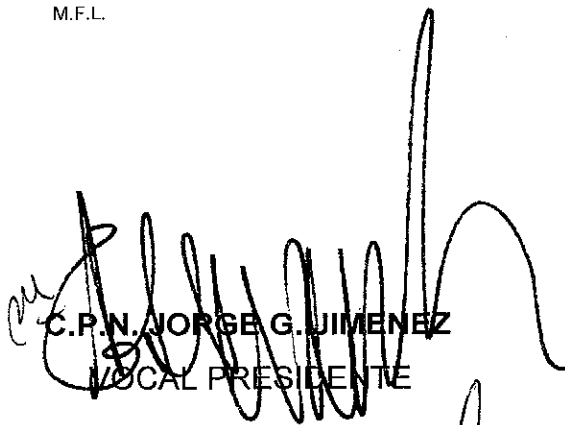
3- **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **HOME CARE S.R.L., C.U.I.T. 33-70989222-9**, en contra de la Resolución M 335/21 de fecha 05/02/2021. En consecuencia **CONFIRMAR** la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.

4- **HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **HOME CARE S.R.L., C.U.I.T. 33-70989222-9**, en contra de la Resolución M 336/21 de fecha 05/02/2021. En consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.

5- **REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

HACER SABER

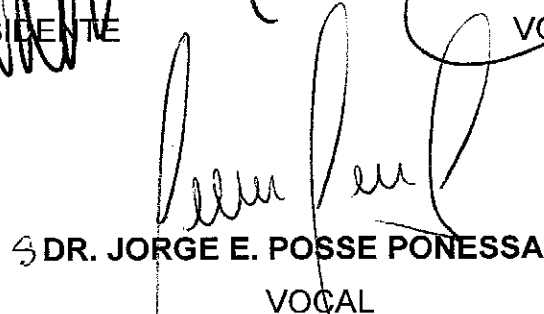
M.F.L.



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

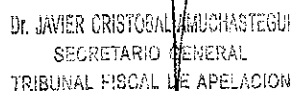


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTÓBAL MAUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

