

SENTENCIA N° 20 /2023

Expte. N° 166/926-2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ⁴ días del mes de ABRIL de 2023, reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "EMPRENDIMIENTO METALURGICO INDUSTRIAL S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 166/926-2021(Expte. N° 17.355/376-D-2020-DGR)" y;

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:

I. Se presenta el Dr. Leandro Stok (fs.158/164), en su carácter de apoderado de la firma EMPRENDIMIENTO METALURGICO INDUSTRIAL S.R.L. e interpone Recurso de Apelación en contra de las Resoluciones N° D 39/21 y N° D 38/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 31.03.21 obrante a fs.149-156 mediante las cuales resuelve

A) Resolución N° D 39/21: RECHAZAR a la impugnación efectuada por el contribuyente **EMPRENDIMIENTO METALURGICO INDUSTRIAL S.R.L.** contra el Acta de Deuda N° A 3814-2020 (Período 2017) confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. **APLICAR** una multa de \$ 5.864.655,96 (Pesos Cinco Millones Ochocientos Sesenta y Cuatro Mil Seiscientos Cincuenta y Cinco con 96/100), equivalente a dos veces el gravamen omitido por configuración de la infracción contenida en el Artículo 86 inc. 1. **APLICAR** una multa de \$ 1.314.478,15 (Pesos Un Millón Trescientos Catorce Mil Cuatrocientos Setenta y Ocho con 15/100), equivalente al 50% del monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los anticipos 03, 04, 06, 07 y 09 a 12/2017, contenidos en el Acta de Deuda mencionada por configuración de la infracción contenida en el Artículo 85 del CTP;

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

B) Resolución N° D 38/21: RECHAZAR a la impugnación efectuada por el contribuyente **EMPRENDIMIENTO METALURGICO INDUSTRIAL S.R.L.** contra el Acta de Deuda N° A 3812-2020 (Período 2016) confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. **APLICAR** una multa de \$ 2.721.638,44 (Pesos Dos Millones Setecientos Veintitún Mil Seiscientos Treinta y Ocho con 44/100), equivalente a dos veces el gravamen omitido por configuración de la infracción contenida en el Artículo 86 inc. 1.

II. El contribuyente en su Recurso presentado el 27.04.2021 a fs. 158/164 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos. En general reitera los planteos esgrimidos en la impugnación.

Sostiene la "Inconstitucionalidad de la Norma" manifestando que sin perjuicio de que la DGR no tiene competencia para declarar la inconstitucionalidad de una norma, no es menos cierto que se encuentra definitivamente vinculada por los precedentes judiciales que se hubieren pronunciado en tal sentido. Cita jurisprudencia.

Considera que de la simple lectura de la Ley 8834, su cotejo con la Ley 5121 y la Ley 23.548 se advierte la inconstitucionalidad de la primera. Menciona el artículo 214° de la Ley 5.121, y el Artículo 9° de la Ley 23.548.

Plantea que si bien la base imponible no se ve alterada, sí se altera el hecho imponible que es precisamente esa manifestación de capacidad contributiva y que la Ley 8.834 violenta el límite impuesto por el artículo 9° de la Ley 23.548. Si el hecho imponible está definido por *la Actividad*, a una misma actividad corresponde dispensar el mismo tratamiento y la misma alícuota. La Ley 8.834 va más allá y la igualdad está definida por el nivel de ingresos. Rompiendo de ésta forma con toda la estructura legal del hecho imponible, porque introduce a éste un elemento extraño como lo es la forma de determinación de alícuota: por el ingreso y no por la actividad que es el aspecto sustancial del hecho imponible.

En función de lo expuesto, sostiene que no existe doctrina nacional que acepte la conclusión de que las alícuotas del impuesto sobre los Ingresos Brutos puedan incrementarse en función de los ingresos.

Asegura que de ésta manera no cabe duda de que estamos en presencia de un nuevo impuesto, ya que la Ley 8.834 define un nuevo hecho imponible, con

alícuota propia, que se calcula de una manera absolutamente diferente a la del impuesto sobre los Ingresos Brutos, no a partir de la actividad, sino a partir de un estrato cuantitativo de ingresos.

Bajo el título "Las liquidaciones pretéritas" destaca que aún para el supuesto de que para el anticipo 01/2016, EMI SRL hubiere liquidado de manera disimil a la efectuada para el período 02/2016 en adelante, considera arbitrario que la DGR le otorgue al error el carácter de fuente de derecho invocable u oponible por el Estado.

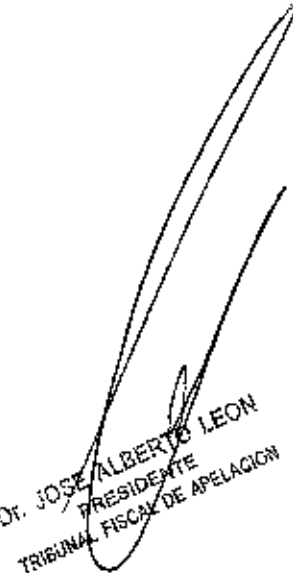
Sostiene que la resolución insiste en que lo que se reclama es el saldo de la declaración jurada anual, sin embargo la resolución determinativa demuestra que lo reclamado es diferencia de anticipos. Considera que a partir de la presentación de la declaración jurada anual no se deben los anticipos sino el impuesto anual y por ello las sumas exigidas por la Autoridad de Aplicación serían improcedentes.

Bajo el subtítulo "Improcedencia de los intereses resarcitorios. La nulidad" el apelante reitera su planteo ya expuesto en la impugnación, en relación a que no corresponde la aplicación de intereses previstos en el artículo 50° del CTP. Expresa que las resoluciones insisten en los ingresos generados por anticipos cuando la entidad jurídica de los mismos desaparecieron desde el momento de la presentación de la declaración jurada anual del impuesto, por ello la Autoridad de Aplicación sólo podría reclamar el interés del vencimiento anual.

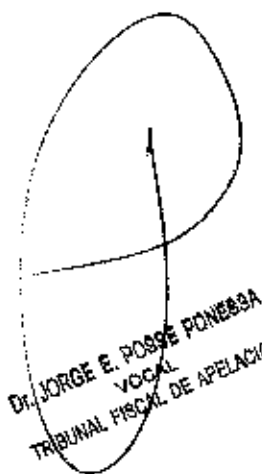
Plantea además la "Improcedencia de las multas" "Multa condonada" insistiendo en que las resoluciones no habrían tenido en cuenta la aplicación de la Ley 8873, reestablecida por la Ley 9167, por lo que considera que habría devenido en la nulidad de la resolución que impone las multas dado que al 31.03.2017 las supuestas infracciones por los períodos 01 a 12/2016 habrían ocurrido y en consecuencia las multas estaban condonadas.

Sostiene que el dolo no se presume, que las multas al igual que los intereses, se encuentran subordinadas a la existencia de la omisión que se le imputa. Plantea además la nulidad por aplicar dos multas por el mismo hecho, debido a que en el período 2017 aplica simultáneamente las multas establecidas en los artículos 85° y 86°.

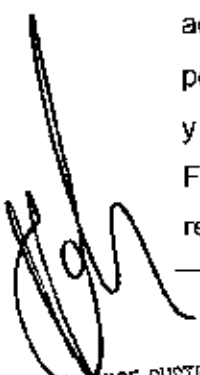
Finalmente solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se revoquen las resoluciones apeladas.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

III. La Dirección General de Rentas, en fojas 1/08 del Expte. N° 166/926-2021, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En primer lugar, destaca que las determinaciones de oficio se practicaron por diferencias de alícuotas aplicadas sobre la base imponible declarada por el contribuyente a ésta jurisdicción por el período fiscal en cuestión, como consecuencia de que la firma a los fines de determinar el impuesto del período fiscal 2016 (anticipos 02 a 12) y período fiscal 2017 aplicó incorrectamente, en defecto, a la citada base imponible del tributo la alícuota del 3,5%, dado que el contribuyente no consideró el incremento de la alícuota del 0,5% conforme surge de la escala establecida en el artículo 7 inc. a) segundo párrafo de la Ley N° 8467, según la modificación introducida por la Ley N° 8834, con vigencia 01.01.2016.

Afirma que como consecuencia de lo expuesto impugnó las DDJJ de los anticipos 02 a 12/2016 y la DDJJ anual del período 2016, según lo consignado en el Acta de Deuda N° A 3812-2020 e impugnó las DDJJ de los anticipos 01 a 12/2017 y la DDJJ anual del período 2017, según el Acta de Deuda N° A 3814-2020; únicamente en lo que respecta a la diferencia de alícuota, en virtud de lo establecido en el Art. 94 inc.2 del CTP.

Sostiene que la determinación de oficio fue realizada tomando como base de cálculo las consideradas por el contribuyente para determinar el impuesto sobre los Ingresos Brutos, por lo que no hay colisión alguna con el sustento territorial previsto en el régimen de Convenio Multilateral, como tampoco en la forma en que se consideran los ingresos ajenos a ésta jurisdicción ni se consideran ingresos, en forma indirecta, pertenecientes a las otras jurisdicciones en las cuales desarrolla actividades EMI SRL.

Con relación a la inconstitucionalidad de la norma planteada reitera lo manifestado en la oportunidad de la impugnación, en cuanto a que ésta no es ni la instancia oportuna ni el fuero correspondiente ante el cual el mismo debe hacerlo.

En lo que respecta a la jurisprudencia sobre inconstitucionalidad citada por el contribuyente como "Bercovich SACIFIA c/Provincia de Tucumán

s/Inconstitucionalidad" y "Supermat SA c/Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad"; manifiesta que no obstante no compartir el decisorio de los citados fallos, los mismos no resultan de aplicación para el caso bajo estudio.


Respecto a la supuesta violación de la Ley N° 8834 a lo dispuesto por el Art.9° de la Ley de Coparticipación Federal N° 23548, solo cabe informar que la aseveración es absolutamente infundada puesto que el citado artículo en el inciso b) simplemente establece una serie de características básicas a la que debe ajustarse el tributo y no contiene disposición alguna relativa a las alícuotas a ser aplicadas según la actividad de que se trate, cuya fijación es resorte exclusivo de cada jurisdicción provincial. Las normas del Convenio Multilateral no contienen normativa alguna relativa a la fijación de alícuotas por parte de las jurisdicciones adheridas.

Con relación al planteo realizado bajo el título "La prueba de que lo que se reclama son anticipos", la Autoridad de Aplicación sostiene que el apelante efectúa una lectura desacertada de las determinaciones de oficios que le fueran notificadas por medio de las Actas de Deuda N° A 3812-2020 y N° A 3814-2020, dado que de la simple lectura de las mismas surge con suma claridad que lo que se reclama para el cobro es el saldo de la declaración jurada anual.


En lo relativo al planteo "Improcedencia de los intereses resarcitorios. La nulidad" la DGR manifiesta que no cabe duda alguna que, además, la existencia de los intereses resarcitorios se encuentra subordinada de manera directa e inmediata a la existencia de la obligación principal determinada. Remarca que los argumentos fueron tratados extensamente en las resoluciones apeladas.

Con relación a la "improcedencia de la Multa" "Multa Condonada" de los anticipos 01 a 12/2016, la DGR sostiene que no se instruyó sumario N° M 3812-2020 respecto a los anticipos mencionados sino respecto del período fiscal 2016 cuyo vencimiento anual opera el 30.06.2017, no encuadrándose dentro de los beneficios de condonación de la Ley 8873 y modificatorias.

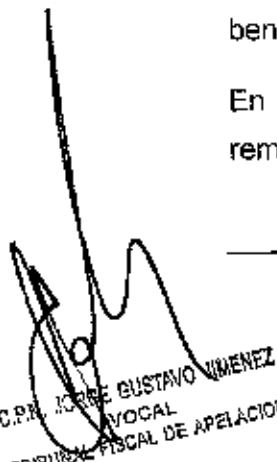
En lo que respecta a que el "El dolo no se presume" la Autoridad de Aplicación remarca que en el presente caso se verifica la presunción del Punto 3 del Art.88



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



C.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

del CTP, por lo que resulta procedente encuadrar la conducta de la firma en el artículo 86 inc.1 conforme lo efectúa el Sumario N° M 3812-2020.

Finalmente solicita se dicte sentencia rechazando el recurso de apelación y se confirma las Resoluciones apeladas N° D 38-2021 y N° D 39-2021 de fecha 06.04.2021.

IV. A fojas 12 del Expte. N° 166/926-2021 obra la Sentencia Interlocutoria N° 362/2021 de fecha 05.10.21, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia

V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si las Resoluciones N° D 38/21 y N° D 39/21 de fecha 31.03.2021, resultan ajustadas a derecho.

Como cuestión preliminar es importante mencionar que los planteos realizados en la etapa recursiva son en esencia una reiteración de los realizados en oportunidad de la impugnación.

En lo que respecta al planteo sobre inconstitucionalidad del artículo 1° de la Ley N° 8.834 invocado por la recurrente, es importante mencionar que nuestro país se encuentra enrolado bajo el sistema de control de constitucionalidad, denominado difuso, en virtud del cual, ésta función le compete a un juez, y que tiene lugar a petición de parte, con relación a un caso concreto y produce sus efectos entre las partes involucradas. Los jueces son quienes deben constatar si las leyes guardan o no conformidad con los preceptos constitucionales y abstenerse de aplicarlos en su caso, pues es una manera de garantizar la supremacía del derecho de la Constitución ante posibles abusos de los demás poderes del Estado.

En éste sentido, la Corte Suprema de Justicia señaló que *"cualquiera que sean las facultades que correspondan reconocer el poder administrador para dejar sin efectos actos contrarios a las leyes, no cabe admitir que sea su resorte el declarar la inconstitucionalidad de éstas"*. Asimismo dispuso que *"es regla constitucional, tan imperativa para las Provincias como para la Nación (artículo 5 de la Constitución Nacional), que la facultad de declarar la inconstitucionalidad de las*

leyes y de anular actos en su consecuencia, es potestad exclusiva de los tribunales de justicia”.

Con relación a la inconstitucionalidad, el Código Tributario Provincial en su Art. 161 establece que: *“El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma”.*

De acuerdo a lo expuesto precedentemente, surge que si la intención del apelante es cuestionar la constitucionalidad de la Ley N° 8.834, por ser supuestamente violatoria del artículo 214° del CTP y el artículo 9° inc. b de la Ley N° 23.548, corresponde rechazar el planteo por los motivos que a continuación se exponen.

El Ordenamiento tributario es una materia no delegada a la Nación y las Provincias se reservan el derecho a dictar sus propias leyes, las cuales son de aplicación por sobre cualquier otro ordenamiento tal como lo establece la Constitución Nacional en su artículo 121° que establece que: *“Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación”.*-

En materia tributaria la Provincia posee autonomía a los fines de legislar y establecer sus pautas por lo que el Gobierno Federal al legislar sobre cuestiones relacionadas con los poderes no delegados por las provincias, debe ajustarse en todo aspecto a las leyes dictadas por las mismas dentro de su territorio. Por ello cuando existen conflictos de leyes en materias no delegadas, las leyes provinciales tienen supremacía por sobre las leyes nacionales en la materia.

En el presente caso se trata de la modificación introducida por el artículo 1° de la Ley N° 8.834 (BO 07.01.2016) a la Ley impositiva N° 8.467, introduciendo un esquema de alícuotas progresivas en el impuesto sobre los Ingresos Brutos. Esta progresividad viene dada por la capacidad contributiva de los sujetos, ya que el parámetro a tener en cuenta es el total de ingresos gravados, no gravados y exentos obtenidos por los contribuyentes.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Este parámetro resulta necesario ser definido para aplicar la progresividad buscada, pero esto de ninguna manera implica extender la potestad tributaria que la provincia posee.

Es decir, el impuesto sobre los Ingresos Brutos, a pesar de la progresividad aplicada en éste caso, es un impuesto que recae sobre la riqueza obtenida en la Provincia de Tucumán sin extralimitarse de su jurisdicción territorial, por cuanto la base imponible del gravamen se encuentra conformada exclusivamente por los ingresos que le resultan atribuibles según la legislación local- Ley N° 5121, arts. 214,221 y c.c.

De acuerdo a lo detallado anteriormente, podemos arribar a la conclusión que el hecho imponible permanece inalterado, no se verifica la creación de un nuevo hecho imponible sino simplemente la introducción de un nuevo parámetro que define la alícuota que corresponde tributar a cada sujeto pasible.

Se observa que, en rigor a la verdad, lo único que la Ley N° 8.834 determina es un incremento de las alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tal como lo expone en su **artículo 1°**: *Modifícase la Ley N° 8467 y sus modificatorias (Ley Impositiva de la Provincia), en la forma que a continuación se indica:*

1) En el artículo 7° incorporar como segundo, tercer y cuarto párrafo, los siguientes: "Las alícuotas establecidas para las actividades detalladas en el anexo indicado en el párrafo anterior, se incrementarán de acuerdo a la siguiente escala:

a) cero coma cinco (0,5) punto porcentual para el total de ingresos comprendidos entre la suma de Pesos Doscientos Cincuenta Millones (\$250.000.000) y Pesos Quinientos Millones (\$500.000.000).

b) cero coma setenta y cinco (0,75) punto porcentual para el total de ingresos comprendidos entre la suma de Pesos Quinientos Millones Uno (\$500.000.001) y pesos mil millones (\$1.000.000.000).

c) un (1) punto porcentual para el total de ingresos que superen la suma de Pesos Mil Millones (\$1.000.000.000).

A fin de determinar la escala correspondiente se computará el total de ingresos gravados, no gravados y exentos del contribuyente obtenidos en el período fiscal

2014, por el desarrollo de cualquier actividad dentro o fuera de la Provincia. Cuando se trate de contribuyentes que hayan iniciado actividades con posterioridad al 1° de Enero de 2015, quedarán comprendidos en el tratamiento del párrafo anterior a partir del primer día del tercer mes de operaciones, siempre que el total de los ingresos gravados, no gravados y exentos obtenidos durante los dos (2) primeros meses a partir del inicio de las mismas superen la suma de Pesos Cuarenta Millones (\$ 40.000.000), Pesos Ochenta Millones (\$80.000.000) y Pesos Ciento Sesenta Millones (\$160.000.000) respectivamente, para cada uno de los incisos anteriores.

La alícuota establecida resultará aplicable exclusivamente a los ingresos provenientes de las actividades mencionadas, con el límite de ingresos atribuidos a la Provincia de Tucumán por esa misma actividad, para el supuesto de contribuyentes comprendidos en el régimen del Convenio Multilateral.”

En conclusión, la ley detallada precedentemente es dictada por el Poder Legislativo de la Provincia de Tucumán dentro del marco y las atribuciones otorgadas por la Constitución Provincial, y bajo ningún punto de vista colisiona con la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548.

Por ello todo lo expuesto precedentemente no estamos en presencia de un nuevo impuesto como mal pretende el apelante, razón por la cual corresponde desestimar el planteo intentado.


Respecto al planteo sobre “Las liquidaciones pretéritas” por la manera disímil en la que se liquidó el impuesto sobre los Ingresos Brutos del período 01/2016 respecto de los períodos subsiguientes, comparto lo manifestado por la DGR en el momento de resolver la impugnación, debido a que resulta inadmisibles contradecirse con sus propios actos. Esto es así porque en la posición 01/2016 no surgen diferencias a ingresar, por haber aplicado el contribuyente la alícuota del 4%, aplicando el incremento del 0,5% determinado por la Ley N° 8834. Es decir, el contribuyente en el período 01/2016 liquidó el impuesto correctamente de acuerdo a lo establecido en la Ley Impositiva N° 8467 y modificatorias, mientras que a partir del período 02/2016 liquidó el mismo sin tener en cuenta el



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

incremento de alícuota establecido por la mencionada Ley N° 8834; razón por la cual surgen las diferencias que se reclaman en las presentes actuaciones.

Por lo expuesto no le asiste razón al apelante en éste punto.

Con relación al planteo sobre "La prueba de que lo que se reclama son anticipos" donde insiste que la resolución expresa que se reclama el saldo de la DDJJ anual, mientras la resolución determinativa muestra diferencias de anticipos; es válido destacar que éste análisis es totalmente erróneo ya que sus argumentos son infundados. Surge con claridad que lo que se discute en el presente caso es la diferencia entre el impuesto declarado en las declaraciones juradas anuales de los periodos 2016 y 2017 a la alícuota del 3,5%, y el impuesto determinado de oficio a la alícuota del 4% de acuerdo a lo establecido por la Ley N° 8467 según la modificación introducida por la Ley N° 8834 con vigencia desde el 01.01.2016.

En lo que respecta a los intereses resarcitorios, donde el apelante sostiene que sólo se podría llegar a reclamar los intereses correspondientes al del vencimiento anual y no al de los anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos; es importante remarcar lo dispuesto por la RG N° 140/2012 (BO 26.12.12) que en su artículo 1° establece que: *"Los contribuyentes de los Impuestos sobre los Ingresos y para la Salud Pública, deberán determinar – via declaración jurada- e ingresar doce (12) anticipos mensuales a cuenta de los correspondientes tributos, observando las condiciones, formas y plazos que se establecen en la presente resolución general.*

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 presentación de la misma, cuando ésta fuera superior..."

Es válido remarcar que de acuerdo a lo normado en el artículo 229° del CTP, el período fiscal del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es anual, cuyo pago se realiza mediante el sistema de anticipos mensuales.

Asimismo debe tenerse en cuenta que la Ley N° 8.490 en el punto 5) del artículo 1° establece lo siguiente: *"Sustituir el Artículo 230°, por el siguiente: "El impuesto se liquidará por declaración jurada, en los plazos y condiciones que determine la*

Dirección General de Rentas, la que establecerá, asimismo, la forma y plazos de inscripción de los contribuyentes y demás responsables..."

Teniendo en cuenta que el período fiscal es el año calendario y que el pago se realiza a través del sistema de anticipos, las Actas de Deuda N° A 3812-2020 (período 2016) y Acta de Deuda N° A 3814-2020 (período 2017) exponen claramente que se intima al pago del Impuesto anual y los intereses resarcitorios generados por la diferencia de los anticipos dejados de ingresar. Esto es así en los períodos en que se determinaron diferencias de impuestos a ingresar; ya que en los períodos 01 a 06 y 10/2016 – 02-05 y 08/2017 la determinación impositiva originó disminución de saldo a favor y por lo tanto no se calculan intereses resarcitorios.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Con relación a los intereses, corresponde destacar el carácter automático de la mora. Así lo tiene dicho el Tribunal Fiscal de la Nación en los autos "Valle de las Leñas SA" (Sala C- 29/11/02) en los siguientes términos: "Los intereses surgen sin necesidad de interpelación alguna, no siendo necesario un juicio o sumario previo, ni la constitución en mora del deudor".

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

En éste sentido, es válido recordar que el artículo 886 del nuevo Código Civil y Comercial, establece al respecto en su parte pertinente que: "La mora del deudor se produce por el sólo transcurso del tiempo fijado para el cumplimiento de la obligación", que es la situación verificada en el presente caso, ya que cada una de las obligaciones mensuales de los Contribuyentes tienen expresamente establecido el plazo de vencimiento respecto de las obligaciones a su cargo, tal como se puede observar en la planilla anexa al Acta de Deuda.

Por su parte, el artículo 50° del CTP reza: "...La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio..."

De acuerdo a lo considerado precedentemente, a lo establecido en el mencionado artículo 50°, y al no surgir modificaciones a la determinación de oficio practicada, entiendo que corresponde confirmar los intereses resarcitorios determinados mediante el acto determinativo.

C.P.L. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En lo relativo al planteo sobre la improcedencia de las multas aplicadas, tanto en el Sumario N° M 3812-2020, el N° A 3814-2020 y el N° M 3814-2020, la aplicación de las sanciones encuadradas en el Artículo 86° se encuentran justificadas, ya que requiere un elemento subjetivo, la intención en el sujeto de defraudar al fisco, situación que se observa en éstas actuaciones administrativas. 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.

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 inciso 3 del C.T.P. los que presumen, 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*”, supuestos que han sido comprobados en el caso bajo análisis, atento a que efectivamente los datos de las declaraciones juradas no se condicen con las disposiciones legales vigentes. Ello demuestra que dichas declaraciones juradas contienen datos falsos.

Con relación al Sumario N° M 3812-2020, el mismo no se encuentra dentro de los beneficios de condonación, esto es así porque el mismo fue instruido respecto del período fiscal 2016 cuyo vencimiento operó el 30.06.2017; razón por la cual el planteo debe ser rechazado

No obstante ello, la Resolución (DGR) N° D 39/21 impone dos sanciones:

- **Sumario N° A 3814-2020** una multa por \$ 1.314.478,15 (Pesos Un Millón Trescientos Catorce Mil Cuatrocientos Setenta y Ocho con 15/100), equivalente al 50 % del monto omitido en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, respecto al período fiscal 03-04-06-07 y 09 a 12/2017 y en un todo de acuerdo a la graduación establecida por el art. 85 del CTP.
- **Sumario N° M 3814-2020** una multa por \$ 5.864.655,96 (Pesos Cinco Millones Ochocientos Sesenta y Cuatro Mil Seiscientos Cincuenta y cinco con 96/100), equivalente a dos veces el gravamen omitido en el período fiscal 2017, conforme a la escala prevista en el artículo 86 del CTP

Atento a la naturaleza punitiva de las multas aplicadas por la administración, que ha venido reconociendo en forma concordante la jurisprudencia, se deriva la aplicación supletoria de los principios generales del derecho penal, podemos decir que cuando un sujeto comete una infracción, habrá lugar a la aplicación de una pena; si comete varias infracciones podrán aplicársele varias penas, y ello por cuanto de mediar una conducta habrá una transgresión, y cuando haya varias conductas habrá varias transgresiones, por lo que a una conducta corresponde un delito y podrá corresponder una pena, y a varias conductas varios delitos y varias penas.

En el caso concreto, para establecer si las sanciones impuestas por la Autoridad de Aplicación, transgreden el principio de *non bis in idem*, 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.

Es importante tener en cuenta que 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 el presente caso esa identidad se encuentra constatada, por cuanto el impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto anual, conforme lo establece el art. 229 del CTP 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.
- 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".

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. PUSSE PONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Atento al análisis realizado, corresponde dejar sin efecto la sanción de multa aplicada en virtud a lo normado en el art. 85° del CTP aplicada respecto a los anticipos 03-04-06-07 y 09 a 12/2017, quedando vigente la multa aplicada en virtud del art. 86 inc. 1 del mismo del periodo fiscal 2017.

Por lo expuesto considero corresponde:

- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **EMPRENDIMIENTO METALURGICO INDUSTRIAL S.R.L. C.U.I.T. N° 30-70872534-6** contra la Resolución N° D 38/21 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 31.03.2021 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.
- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **EMPRENDIMIENTO METALURGICO INDUSTRIAL S.R.L. C.U.I.T. N° 30-70872534-6** contra la Resolución N° D 39/21 y en consecuencia; **CONFIRMAR** lo dispuesto en su artículo 1° con relación al Acta de Deuda N° A 3814-2020, **DEJAR SIN EFECTO** la sanción impuesta por el sumario N° A 3814-2020 respecto a los anticipos 03-04-06-07 y 09 a 12/2017, **Y CONFIRMAR** la sanción impuesta por sumario N° M 3814-2020 respecto del período fiscal 2017, conforme los considerando expuestos.

Así lo propongo.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba 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.

Por ello, y existiendo mayoría de votos suficientes para el dictado de la presente

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **EMPRENDIMIENTO METALURGICO INDUSTRIAL S.R.L. C.U.I.T. N° 30-70872534-6** contra la **Resolución N° D 38/21** emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 31.03.2021 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.

2) **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **EMPRENDIMIENTO METALURGICO INDUSTRIAL S.R.L. C.U.I.T. N° 30-70872534-6** contra la **Resolución N° D 39/21** y en consecuencia; I) **CONFIRMAR** lo dispuesto en su artículo 1° con relación a las obligaciones tributarias consignadas en el Acta de Deuda N° A 3814-2020, II) **DEJAR SIN EFECTO** la sanción impuesta por el sumario N° A 3814-2020 respecto a los anticipos 03-04-06-07 y 09 a 12/2017 del Artículo 85° por configuración del principio de *nom bis in idem*, y III) **CONFIRMAR** la sanción impuesta por sumario N° M 3814-2020 respecto del período fiscal 2017 por aplicación del Artículo 86° del CTP, conforme los considerando expuestos.

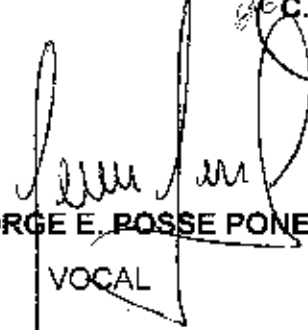
3) **REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

M.V.G.

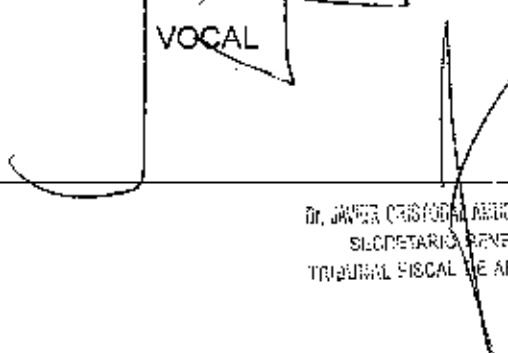
HACER SABER


DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMADOR
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN