

SENTENCIA Nº: 42 /2023

Expte. Nº: 119/926/2021

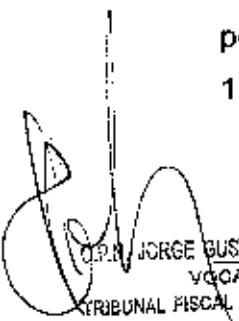
En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 1 días del mes de *Junio* de 2023, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), a fin de resolver la causa caratulada: "ROMERO RICARDO ADRIÁN S/ RECURSO DE APELACIÓN", Expediente Nro. 119/926/2021 (Expte. D.G.R. Nro. 10479/376/D/2019) 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 el contribuyente presentó Recurso de Apelación -fs. 79/82 del Expte. Nº 10479/376/D/2019-, contra la Resolución Nº M 456/21 -fs. 73- y la Resolución Nº M 457/21 -fs. 74- de la Dirección General de Rentas, ambas de fecha 18/02/2021. La Resolución Nº M 546/21 resuelve APLICAR al contribuyente ROMERO RICARDO ADRIÁN, CUIT Nº 20-22200829-9, una multa de \$62.853,87 (pesos sesenta y dos mil ochocientos cincuenta y tres con 87/100), correspondiente a los anticipos 05/2018 a 12/2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 85 del Código Tributario Provincial.

La Resolución Nº M 547/21 resuelve NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por el contribuyente contra el sumario instruido y APLICAR al contribuyente ROMERO RICARDO ADRIÁN, CUIT Nº 20-22200829-9, una multa de \$250.236,90 (pesos doscientos cincuenta mil doscientos treinta y seis con 90/100), 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, correspondiente al periodo fiscal 2018.


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

El apelante funda su recurso bajo la consideración de los agravios que a continuación se exponen:

I.1.) que la multa aplicada se sustenta en que no se acreditó la condición de productor primario de limón, cuyas deudas de tasas fueron regularizadas para que le permitan la aplicación del beneficio de la alícuota del 0%. Sin embargo, en el expediente obra un informe en el cual se admite que se encuentra dentro del listado de la E.E.A.O.C. de productores sin deuda, requisito establecido por el Decreto N° 1264/3 para la aplicación de la alícuota mencionada y

I.2.) que la nulidad de lo actuado es evidente, ya que la multa se aplica dos veces por el mismo hecho. La contradicción es incomprensible ya que por el periodo fiscal 2018 se están aplicando dos multas, una por la supuesta defraudación cometida en el periodo 2018 anual, y otra por presuntas faltas de presentación o por ser inexactas las declaraciones juradas de los periodos 05/2018 a 12/2018.

Por ello, la cuestión no resiste el menor análisis, siendo una flagrante violación al principio "non bis in idem" consagrado en la C.N. en su art. 18.

Por todo lo expuesto, solicita se haga lugar a la apelación y en consecuencia se deje sin efecto las multas aplicadas y se ordene el archivo de las actuaciones.

II.- A fs. 1/3 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Funda sus argumentos en las siguientes consideraciones:

II.1.) que la sanción impuesta al recurrente tiene sustento en la determinación de crédito a favor del organismo fiscal relativo al Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al periodo fiscal 2018, ello conforme lo dispuesto en los arts. 85 y 86 del Código Tributario Provincial;

II.2.) respecto al planteo de nulidad efectuado por el apelante por aplicación del principio de "non bis in idem", destaca que se advierte que si bien existe identidad de sujeto, no así de objeto por cuanto estamos en presencia de hechos diferentes. Ello así dada la distinta naturaleza que revisten las obligaciones cuyo incumplimiento se sanciona en autos, esto es, el anticipo como pago adelantado del impuesto -que se determina en forma mensual- y el tributo que en definitiva corresponde abonar -que se determina por periodo fiscal anual-;

II.3.) en cuanto a la ausencia de dolo alegada por el recurrente, si bien el art. 86 del Código Tributario Provincial 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, ya que es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el contribuyente no ha derribado las presunciones en su contra.

III.- A fs. 9 del Expte. N° 119/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria N° 136/21 dictada por este Tribunal, donde se tienen por presentado el recurso, y se declara la cuestión de puro derecho, quedando los autos en condiciones de ser resueltos.

IV.- 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:

IV.1.) El recurrente aduce que la multa aplicada se sustenta en que no se acreditó la condición de productor primario de limón, cuyas deudas de tasas fueron regularizadas para que le permitan la aplicación del beneficio de la alícuota del 0%.

Sin embargo, en el expediente obra un informe en el cual se admite que se encuentra dentro del listado de la E.E.A.O.C. de productores sin deuda, requisito establecido por el Decreto N° 1264/3 para la aplicación de la alícuota mencionada.

Al respecto el Decreto N° 1264/3 (ME) 2018 –conforme modificación efectuada por el Decreto N° 1232/3 (ME) 2019- en su art. 1° señala: “Establécese, hasta el 31 de diciembre de 2018, la alícuota del cero por ciento (0%) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la producción primaria de limón, siempre y cuando sea comercializada directamente por el propio productor primario.” (El resaltado me pertenece).

Conforme puede corroborarse de la documentación obrante en el expte. de autos, el recurrente no dio cumplimiento con el Requerimiento F. 6005 N° 0001-00069747, de fecha 11/03/2019, a fin de comprobar que realiza comercialización directa de sus bienes, en su carácter de productor primario, a los efectos de determinar que se encuentra comprendido en la normativa citada, ante lo cual no

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

puede considerarse que éste encuadra en lo dispuesto por el artículo expuesto en el párrafo que antecede.

Por ello, corresponde el rechazo del planteo efectuado en este punto.

IV.2.) El apelante sostiene que la nulidad de lo actuado es evidente, ya que la multa se aplica dos veces por el mismo hecho. La contradicción es incomprensible ya que por el periodo fiscal 2018 se están aplicando dos multas, una por la supuesta defraudación cometida en el periodo 2018 anual, y otra por presuntas faltas de presentación o por ser inexactas las declaraciones juradas de los periodos 05/2018 a 12/2018. Por ello, la cuestión no resiste el menor análisis, siendo una flagrante violación al principio "non bis in idem" consagrado en la C.N. en su art. 18.

En este caso, la D.G.R. instruyó dos sumarios que dieron lugar al dictado de las Resoluciones N° M 546/21 y N° M 547/21.

En la Resolución N° M 546/21 se sanciona al contribuyente por omisión en el pago de los anticipos 05/2018 a 12/2018 -Sumario N° S/1378/2020- correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en base a la aplicación del art. 85 del Código Tributario Provincial.

En la Resolución N° M 547/21 se impone una sanción correspondiente al periodo fiscal 2018 -Sumario N° S/1574/2020-, en consideración de lo dispuesto en el art. 86 del mencionado digesto normativo.

En el caso concreto, resulta necesario establecer si las sanciones impuestas por la Autoridad de Aplicación mediante las mencionadas resoluciones, respecto al periodo fiscal 2018, transgreden el principio de "non bis in idem". 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 idem" 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 atenemos 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 el contribuyente, ROMERO RICARDO ADRIÁN, CUIT N° 20-22200829-9, fue sancionado 2 (dos) veces por la Autoridad de Aplicación mediante las Resoluciones N° M 546/21 y N° M 547/21 –Sumarios N° S/1378/2020 y N° S/1574/2020-, 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 2018.

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 art. 1° de la Resolución N° M 546/21, y en el art. 2° de la Resolución N° M 547/21, 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.

D. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

D. JORGE E. ROSSE PONESBA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

La garantía del "*non bis in idem*" se desprende del contenido del art. 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.

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 art. 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 546/21 y N° M 547/21 imponen al contribuyente dos sanciones respecto al periodo fiscal 2018: el art. 1° de la Resolución N° M 546/21 aplica una multa por \$62.853,87 (pesos sesenta y dos mil ochocientos cincuenta y tres con 87/100), respecto al Sumario N° S/1378/2020, en relación a los anticipos 05/2018 a 12/2018, por encontrarse su conducta incurso en las casuales previstas en el art. 85 del Código Tributario Provincial.

Por otra parte, el art. 2° de la Resolución N° M 547/21 establece una multa por \$250.236,90 (pesos doscientos cincuenta mil doscientos treinta y seis con 90/100), respecto al Sumario N° S/1574/2020, 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,

En base a lo expuesto, considero que la sanción impuesta en el art. 2° de la Resolución N° M 547/21 resulta acorde a derecho. No ocurre lo mismo con las

impuestas en el art. 1° de la Resolución N° M 546/21 en el momento que afecta el principio *"non bis in idem"* al contener idéntico sujeto, objeto y causa.

Por lo expuesto, corresponde que continúe vigente la sanción establecida en el art. 2° de la Resolución N° M 547/21 por aplicación del art. 86 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 la 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/1574/2020- mediante la aplicación de lo dispuesto en el art. 86 del C.T.P.

La sanción aplicada en el art. 2° de la Resolución N° M 547/21 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 al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ROMERO RICARDO ADRIÁN, CUIT N° 20-22200829-9, contra la Resolución N° M 546/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 18/02/2021, y por ello, DEJAR SIN EFECTO la sanción impuesta en su art. 1°, respecto a anticipos 05/2018 a 12/2018 del Impuesto sobre los Ingresos

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Brutos, por un monto de \$62.853,87 (pesos sesenta y dos mil ochocientos cincuenta y tres con 87/100).

2) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por ROMERO RICARDO ADRIÁN, CUIT N° 20-22200829-9, contra la Resolución N° M 547/21 de fecha 18/02/2021, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma por un monto de \$250.236,90 (pesos doscientos cincuenta mil doscientos treinta y seis con 90/100), en base a lo dispuesto en el art. 86, inc. 1), del Código Tributario Provincial, correspondiente al periodo fiscal 2018 -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.- **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ROMERO RICARDO ADRIÁN, CUIT N° 20-22200829-9, contra la Resolución N° M 546/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 18/02/2021, y por ello, **DEJAR SIN EFECTO** la sanción impuesta en su art. 1°, respecto a anticipos 05/2018 a 12/2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por un monto de \$62.853,87 (pesos sesenta y dos mil ochocientos cincuenta y tres con 87/100).

2.- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por ROMERO RICARDO ADRIÁN, CUIT N° 20-22200829-9, contra la Resolución N° M 547/21 de fecha 18/02/2021, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma por un monto de \$250.236,90 (pesos doscientos cincuenta mil doscientos treinta y seis con 90/100), en base a lo dispuesto en el art. 86, inc. 1), del Código Tributario

Provincial, correspondiente al periodo fiscal 2018 -Impuesto sobre los Ingresos Brutos-, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

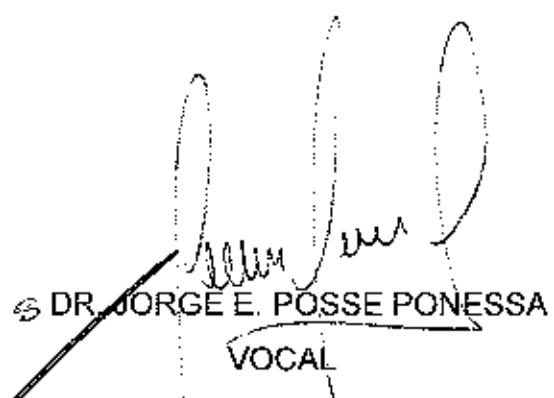
3.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

S.S.

HACER SABER



C.P. N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ



TRIBUNAL FISCAL DE APELACION TUCUMAN