



En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...5... días del mes de...JUNIO...de 2023, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado **“ROJAS ENRIQUE MARIO S/ RECURSO DE APELACION”**, Expte. N° 103/926/2022 (Expte. D.G.R. N° 10897/376/D/2021);

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Por ello,

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I. A fojas 153/154 del expediente N° 10897/376/D/2021, Mario A. Salvo, apoderado de ROJAS MARIO ENRIQUE, CUIT N° 20-13474419-8, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 260/22 de la Dirección General de Rentas de fecha 18/02/2022 obrante a fs. 148 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al contribuyente una multa de \$2.369.997,18 (Pesos Dos Millones Trescientos Sesenta y Nueve Mil Novcientos Noventa y Siete con 18/100), equivalente a dos (02) veces el impuesto omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial, impuesto para la Salud Pública, periodo fiscal 2020.

El apelante sostiene que conforme surge de las propias actuaciones administrativas, la conducta punible se constituye en razón de que funcionarios actuantes instruyeron sumario por la presunta configuración de la infracción prevista en el art. 86 inc.1 del C.T.P

Manifiesta que dicho artículo no resulta de aplicación al caso en particular, ya que el tipo infraccional previsto, requiere la intención de producir un engaño, comportamiento que mal puede reconocerse en quien exhibe la documentación de la cual surge la diferencia que luego se rectifica.

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

Argumenta que la resolución no precisa los indicios que motivaron la presunción de graves contradicciones o manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y las DDJJ. Sostiene que se partió de la verificación de una diferencia a favor del Fisco, hecho que se encuentra más próximo a la simple omisión que al engaño u ocultación maliciosa del tipo fraudulento.

Por último, solicita que se haga lugar al recurso interpuesto, revocando la resolución apelada y se exima de sanción a ROJAS MARIO ENRIQUE respecto de la multa.

II. Que a fojas 162/164 del Expte. N° 10897/376/D/2021, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el art. 148° del Código Tributario Provincial.-

Sostiene que con respecto a la sanción aplicada por el artículo 86 inc. 1 del C.T.P, resulta claro que la conducta del contribuyente encuadra en lo dispuesto por dicha norma. Cita y transcribe dicho artículo.

Manifiesta que la conducta descrita en el artículo citado ut supra, se materializa en la determinación de crédito a favor del Fisco en el Impuesto a la Salud Pública correspondiente al periodo fiscal 2020 determinada mediante Orden de Inspección N° 202100662 de fecha 14/07/2021.

Destaca que la imputación efectuada en autos conforme surge del informe final de inspección obrante a fs. 61/63 del Expte. N° 10897/376/D/2021, no ha sido reconocido ni conformado por el contribuyente, quien de ninguna manera ha colaborado con la inspección.

Cita y transcribe el artículo 88 incisos 3 y 4 del C.T.P. Sostiene que los supuestos allí descriptos han sido comprobados en el caso de autos, atento a que el recurrente no ha cumplido con las obligaciones impuestas por la normativa vigente (falta de presentación de las DDJJ Impuesto para la Salud Pública correspondientes e incumplimiento de los requerimientos efectuados durante la inspección), sin que haya podido desvirtuar tal presunción. Cita jurisprudencia en este sentido.

Respecto a las manifestaciones del apelante, tanto el Sumario instruido, como la Resolución recurrida, se encuentran debidamente fundamentadas, dado que en las mismas se explica suficientemente, la documentación tenida en cuenta, las conclusiones que surgen a partir de su análisis, el motivo que origina la

determinación impositiva practicada, la conformación de las bases imponibles, las alícuotas aplicadas, y las normas legales tenidas en cuenta, por tanto es que las mismas se ajuntan a derecho. Cita jurisprudencia y doctrina en este sentido.

Por lo que conforme a las consideraciones que anteceden, la D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente ROJAS ENRIQUE MARIO, en contra de la Resolución N° M 260/22 de fecha 18/02/2022, debiendo confirmarse la misma.

III. A fs. 10 del expediente N° 103/926/2022 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.-

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 resolver si la Resolución N° M 260/22 de fecha 18/02/2022, resulta ajustada a derecho.

En primer lugar, cabe resaltar lo normado por el Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (consolidado por Ley N° 8240), en su art. 86° inc.1), que establece: *“Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (06) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: 1. Los contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, aserción, simulación o, en general cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias que les incumban a ellos o a otros sujetos. (...).”*

En el presente caso, la conducta descrita se materializa en la determinación del crédito a favor del Fisco en el impuesto para la Salud Pública correspondiente al período fiscal 2020 determinada mediante Acta de Deuda N° A 501-2021. La que no fue impugnada en su oportunidad por el recurrente, dejándola de ese modo firme y consentida.

Es por ello que el fisco encuadra la infracción en el art. 86 inc. 1), al considerar que incurrió en defraudación fiscal, conforme lo establece la norma tributaria.

Para confirmar la existencia de defraudación fiscal por parte del contribuyente, es

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

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

necesario comprobar en primer lugar el aspecto objetivo del hecho punible, el cual reside en éste caso en no haber cumplido con las obligaciones impuestas por la normativa vigente, (falta de presentación de las DD JJ Impuesto para la Salud Publica correspondiente e incumplimiento de los requerimientos efectuados por la inspección). En consecuencia, el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del apelante, se encuentra acreditado.

Luego del análisis objetivo del hecho, cuya demostración incumbe al ente fiscal, se debe acreditar la imputabilidad del autor a fin de ser viable la calificación legal atribuida al contribuyente.

En el presente caso, considero que la D.G.R. inició correctamente el sumario al apelante, encuadrando su conducta en las disposiciones del art. 86 inc. 1), ya que el marco de legalidad que otorga el C.T.P., establece que la conducta imputada es la defraudación fiscal, conforme el Derecho Positivo aplicable a los casos en donde la norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes, que con su conducta afecten al bien jurídico protegido.

Corresponde aclarar, que el autor del ilícito imputado será aquel sujeto que tenga el dominio del hecho. Es decir, quien maneje la acción. Teniendo tal poder de decisión que podrá elegir entre consumir o desistir, pues al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal.

Por ello, la imputación efectuada por la D.G.R. es de carácter *luris Tantum*, basada en que los contribuyentes en este tipo de ilícitos, se encuentran en "mejores condiciones imputativas" de demostrar que su conducta no deviene de un obrar malicioso. Esto es así, desde el momento en que el apelante debió cumplir con las obligaciones impuestas por la normativa vigente, y no lo hizo, se limitó a agravarse de que la infracción se produjo a causa del accionar de la D.G.R en la inspección, tampoco aportó prueba alguna que permita desacreditar la imputación efectuada.

Para mayor abundamiento, la Autoridad de Aplicación cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar tal extremo. Una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.

Cabe señalar que se entiende por "presunción" a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de

uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

El art. 88° del C.T.P., enumera presunciones de defraudación que permiten determinar que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas, presunciones que admiten prueba en contrario (*luris Tantum*), correspondiendo al contribuyente liberarse de tales actos, mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido, situación que no acontece en los presentes actuados.

En autos, la tipificación del ilícito tributario endilgado al apelante, fue encuadrado por la D.G.R. en las disposiciones del artículo 86° inciso 1) y en la presunción establecida por Ley, en el artículo 88° inciso 3 y 4 del Código Tributario Provincial, los que establecen: Inc.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"*. Y el Inc. 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 justifiquen esa omisión"*

Es por ello, que corresponde confirmar lo actuado por la Autoridad de Aplicación, así como el uso de las presunciones del artículo 88° incisos 3 y 4, para acreditar la conducta del contribuyente, ya que según se desprende de las constancias de autos, el mismo no ha logrado probar la inexistencia del elemento subjetivo propio del tipo infraccional imputado, es decir, no aporta ningún elemento probatorio que permita eximir su responsabilidad.

Respecto de la manifestación del apelante referida a que la Resolución recurrida no cumpliría con la adecuada fundamentación, cabe aclarar que tanto en el Sumario instruido N° M/501/2021, como en la Resolución N° M 260/22 se cumplen con los requisitos fijados en la Ley N° 4537 en su art. 43 (requisitos esenciales del acto administrativo), exponiendo claramente los motivos por los cuales resulta el crédito a favor del fisco. Por lo tanto, el Sumario instruido y la Resolución recurrida se encuentran debidamente fundamentadas, explicando la documentación que se tuvo en cuenta, las conclusiones arribadas a partir del análisis, el motivo que origina la determinación impositiva practicada y las normas legales tenidas en cuenta, por ello considero que la misma se ajusta a derecho.

Teniendo en cuenta lo expuesto, considero que corresponde: NO HACER LUGAR

al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ROJAS ENRIQUE MARIO, CUIT N° 20-13474419-8, en contra de la Resolución N° M 260/22, dictada en fecha 18/02/2022 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$2.369.997,18 (Pesos Dos Millones Trescientos Sesenta y Nueve Mil Novecientos Noventa y Siete con 18/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P.

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 comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

En merito a ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

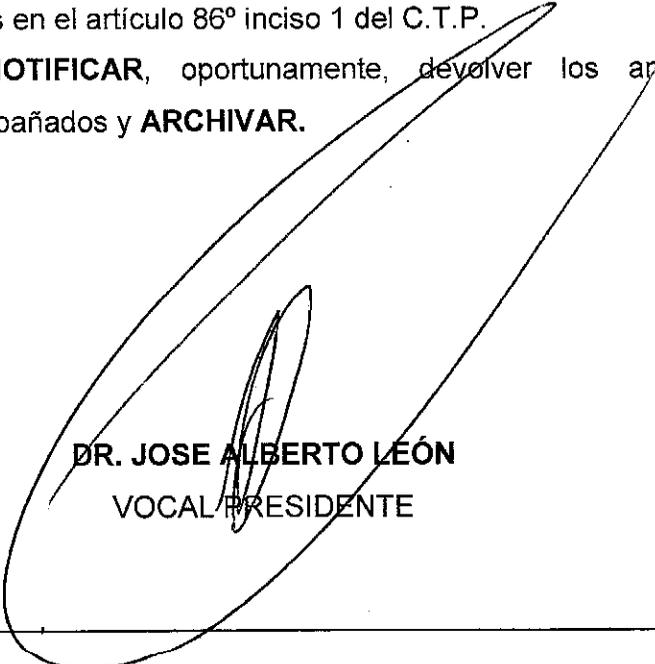
**RESUELVE:**

1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **ROJAS ENRIQUE MARIO, CUIT N° 20-13474419-8**, en contra de la Resolución N° M 260/22, dictada en fecha 18/02/2022 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$2.369.997,18 (Pesos Dos Millones Trescientos Sesenta y Nueve Mil Novecientos Noventa y Siete con 18/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P.

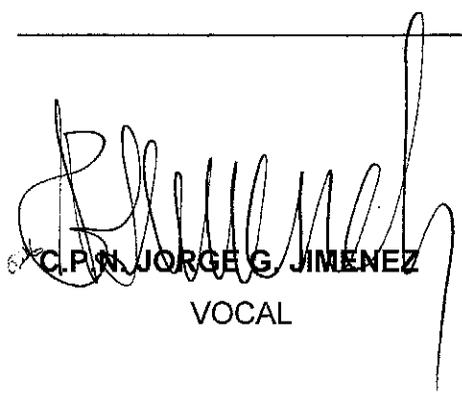
2) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

**HACER SABER**

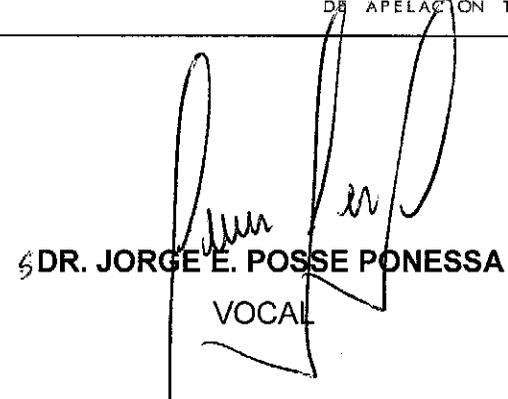
A.S.B



**DR. JOSE ALBERTO LEÓN**  
VOCAL PRESIDENTE

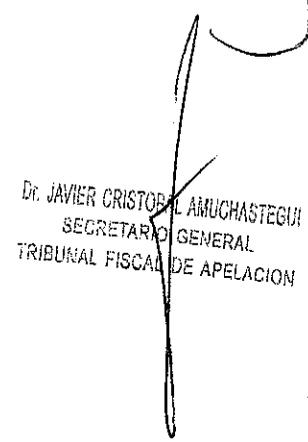


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MÍ:



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION