

SENTENCIA N°: ...100.../2023

Expte. N°: 419/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...²⁷..... días del mes de.....^{JUNIO}.....de 2023, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de tratar el expediente caratulado: "**MAXIHOGAR S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 419/926/2021 y Expte. N° 1301/376/D/2021 (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. 88/92 del expte DGR N° 1301/376/D/2021 se presenta el sr. Aldo Felipe Llugdar en carácter de socio gerente del contribuyente MAXIHOGAR S.R.L. e interpone Recurso de Apelación en contra de las Resoluciones N° M 3584/21 y M 3585/21, ambas de fecha 31/08/2021, emitidas por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrantes a fs. 84/85 del citado expte DGR.

En la Resolución N° M 3584/21 se resuelve aplicar una multa de \$757.220,74 (Pesos Setecientos cincuenta y siete mil doscientos veinte con 74/100) por configuración de la infracción del artículo 85 del C.T.P, en los anticipos 03, 06 a 10/2019, 01 a 04, 06 y 07/2020 del impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral.

En la Resolución N° M 3585/21 se resuelve aplicar una multa de \$810.673 (Pesos Ochocientos diez mil seiscientos setenta y tres) por configuración de la infracción del artículo 86 inciso 1 del CTP en el período fiscal 2019 del impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral.

En su exposición de agravios el apelante expresa, en relación con la Resolución N° M 3584/21 que la sanción del art. 85 del CTP se encuentra excluida por lo establecido en la redacción misma del art., atento a que sanciona a quien omitió

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

el pago de impuestos o anticipos mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas, siempre que no corresponda la aplicación del art. 86. Entiende por lo tanto el contribuyente que si en la Resolución N° M 3585/21 se aplica sanción por el período fiscal 2019 en virtud del art. 86 inciso 1, entonces ya no procede la del art. 85 que pretende aplicar en la Resolución N° M 3584/21.

En relación con la Resolución N° M 3585/21 plantea que mal puede considerarse defraudación cuando hace cuatro meses está abonando los conceptos reclamados a través de un plan de pagos.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

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

III.- A fs. 10 obra Sentencia Interlocutoria N° 210/2022 del 09/11/2022 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.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si las Resoluciones N° M 3584/21 y M 3585/21 resultan ajustadas a derecho.

A pesar de que el apelante no realizara un planteo respecto de la afectación del principio "non bis in ídem", corresponde realizar un análisis en estos autos, atento a la naturaleza penal que revisten las infracciones tributarias y por ende, que abarca una cuestión de orden público que debe ser analizada de oficio.

Corresponde hacer lugar al mismo, atento a 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 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. 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 tiene la naturaleza de "multa".

Atento al análisis realizado, y teniendo en cuenta que la Resolución N° M 3584/21 abarca los anticipos 03, 06 a 10/2019 y 01 a 04, 06 y 07/2020 y la Resolución N° M 3585/21, el período fiscal 2019, corresponde hacer lugar parcialmente al recurso de apelación y modificar la Resolución N° M 3884/21, excluyendo de la sanción a los anticipos 03, 06 a 10/2019 y quedando vigente en relación con los anticipos 01 a 04, 06 y 07/2020; en virtud a lo normado en el art. 85 del CTP, y quedando vigentes la multa aplicada en virtud del art. 86 inc. 1 del mismo Digesto por medio de la Resolución N° M 3585/21.

La razón por la que corresponde que continúe vigente la sanción 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 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 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 incisos 1 y 2 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.* 2. *Declaraciones juradas que contengan datos falsos...*", 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



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

realidad, ya que tomó a cuenta acreditaciones superiores a las efectivamente sufridas. En la orden de inspección iniciada en fecha 11/11/2020, pudo evidenciarse esta situación y generar como consecuencia que el contribuyente preste conformidad con esta determinación mediante la presentación de las declaraciones juradas rectificativas y la inclusión del importe determinado. Ello demuestra que dichas declaraciones juradas originales contenían datos falsos.

En conclusión la aplicación de la sanción de multa en virtud a la normativa establecida en el art. 86 inciso 1 del CTP resulta procedente.

En relación con la multa aplicada por los anticipos 01 a 04, 06 y 07/2020 en la Resolución N° M 3584/21 (respecto de los que no resulta afectado el principio de "non bis in ídem"), adelanto que la misma resulta procedente. Respecto del elemento subjetivo del tipo infraccional 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 a 04, 06 y 07/2020.

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.

En relación con la razonabilidad de las sanciones en ambos casos, se aplicaron las mismas conforme a derecho. Por un lado la multa aplicada por configuración de la conducta prevista en el art. 85 del CTP por los anticipos 01 a 04, 06 y 07/2020 se cumplió con la manda que prevé que la sanción será del 100% del monto omitido; en el caso, \$249.106,33 (Pesos Doscientos cuarenta y nueve mil ciento seis con 33/100). Por otro lado la multa aplicada por configuración de la conducta prevista en el art. 86 inciso 1 del CTP por el período fiscal 2019, el Fisco aplicó la graduación mínima prevista en la norma, equivalente a dos veces el monto omitido, que el caso era de \$405.336,50 (Pesos Cuatrocientos cinco mil trescientos treinta y seis con 50/100) y que generó una multa de \$810.673 673 (Pesos Ochocientos diez mil seiscientos setenta y tres).

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

I) HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por MAXIHOOGAR S.R.L., C.U.I.T. 30-64675732-7, en contra de la Resolución N° M 3584/21 de fecha 31/08/2021 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral, en relación a la defensa de violación al principio non bis in idem. En consecuencia EXCLUIR la multa aplicada por los anticipos 03, 06 a 10/2019 y CONFIRMAR la sanción por los anticipos 01 a 04, 06 y 07/2020.

II) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por MAXIHOOGAR S.R.L., C.U.I.T. 30-64675732-7, en contra de la Resolución N° M 3585/21 de fecha 31/08/2021 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral, período fiscal 2019, por la configuración de la infracción del art. 86 inciso 1 del CTP. En consecuencia CONFIRMAR la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.

III) 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 PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por MAXIHOOGAR S.R.L., C.U.I.T. 30-64675732-7, en contra de la Resolución N° M 3584/21 de fecha 31/08/2021 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral, en



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

relación a la defensa de violación al principio non bis in idem. En consecuencia **EXCLUIR** la multa aplicada por los anticipos 03, 06 a 10/2019 y **CONFIRMAR** la sanción por los anticipos 01 a 04, 06 y 07/2020.

2- **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **MAXIHOGAR S.R.L., C.U.I.T. 30-64675732-7**, en contra de la Resolución N° M 3585/21 de fecha 31/08/2021 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral, período fiscal 2019, por la configuración de la infracción del art. 86 inciso 1 del CTP. En consecuencia **CONFIRMAR** la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.

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

HACER SABER

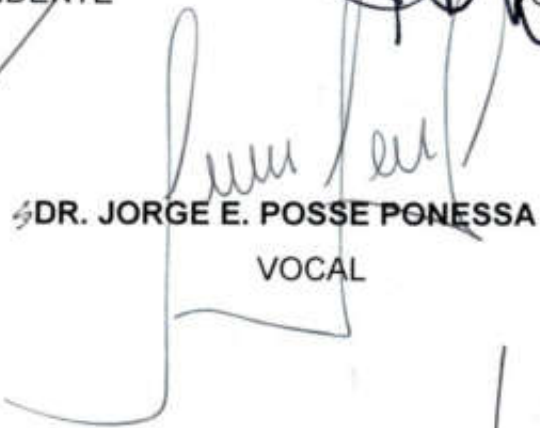
M.F.L.



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMICHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION