

SENTENCIA N°: 101 /2023

Expte. N°: 183/926/2021

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 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: "AUTOSAL S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN", Expte. N° 183/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 22613/376/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 a través de apoderado presentó Recursos de Apelación (fs. 243/258 y 299/313 del Expte. D.G.R. N° 22613/376/D/2019) contra las Resoluciones N° M 889/2021 y N° M 890/2021, ambas de fecha 06/04/2021 dictadas por la Dirección General de Rentas (fs. 237 y 238 del Expte. D.G.R. N° 22613/376/D/2019).

Por Resolución N° M 889/2021 se resuelve **APLICAR** al contribuyente **AUTOSAL S.A. C.U.I.T. N° 30-60655239-0** una multa de **\$728.215,68 (Pesos Setecientos Veintiocho Mil Doscientos Quince con 68/100)** equivalente a dos 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, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, periodo fiscal 2018.

Mediante Resolución N° M 890/2021 se resuelve **APLICAR** al contribuyente **AUTOSAL S.A. C.U.I.T. N° 30-60655239-0**, una multa de **\$182.053,92 (Pesos Ciento Ochenta y Dos Mil Cincuenta y Tres con 92/100)** por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, anticipos 01 a 12/2018.

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

El apelante funda sus recursos en los siguientes argumentos:

I.1) que la facultad de la D.G.R. para aplicar las multas impuestas se encontraban prescriptas a la fecha del dictado de las resoluciones apeladas, por lo que las sanciones aplicadas resultan ilegítimas. Sostiene que el plazo de prescripción de dos años debe computarse desde la media noche del día en que se cometió el ilícito, lo que en este caso concreto supone computarlo desde el vencimiento del plazo mensual para ingresar el IIBB correspondiente a cada uno de los anticipos del periodo fiscal 2018. En referencia a ello, manifiesta que el Tribunal Fiscal de Apelación ya se expidió en "Producciones del Sur S.R.L.", respecto a la consideración anual o mensual del IIBB, concluyendo que su determinación e ingreso es de carácter MENSUAL y no anual. Por ello, corresponde computar el plazo de prescripción respecto de cada uno de los anticipos que en definitiva, suponen el ajuste fiscal total del periodo fiscal 2018.

Asimismo, expresa que las infracciones tributarias tienen estricta naturaleza penal, por ello resultan aplicables los arts. 62 inc. 5) y 63 del Código Penal y no el art. 54 del C.T.P. como pretende el Organismo Fiscal. Aplicando dichas normas y siendo la fecha del vencimiento para el pago del anticipo 2018- el día 11/01/19- conforme Res. Gral. N° 5/2015 de la Comisión Arbitral, el cómputo para la prescripción de la acción comienza el 14/01/19. Y que en este caso siendo que las resoluciones apeladas fueron emitidas el 06/04/21 y notificadas el 07/04/21, transcurrieron dos años contados desde la medianoche del 11/01/2019 (fecha de comisión del supuesto ilícito) al 06/04/21 (fecha de la resolución que aplica la multa), sin que se verifique en dicho período alguna causal de interrupción en el curso de la prescripción. Cita jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que respalda su postura;

I.2) que las resoluciones apeladas resultan nulas, de nulidad absoluta e insanable, por encontrarse viciados los elementos "causa", "motivación" y el "debido proceso adjetivo". Considera que para el caso concreto no fueron ponderados los antecedentes fácticos y normativos pertinentes, suponiendo el ejercicio irregular de la función administrativa en cabeza de la D.G.R.; la resolución que se impugna carece del elemento "debido proceso adjetivo" o "procedimiento" y en consecuencia, deviene en absolutamente ilegítima y arbitraria.

Dicha resolución no expuso adecuadamente los argumentos sobre los que pretendería justificar la decisión definitiva, vulnerando de ese modo su derecho de defensa, ya que no puede conocer en forma clara las razones por las cuales se le rechazó la solicitud de acogimiento a los beneficios de Promoción Industrial local. Resalta que durante el plazo previo a la apelación, intentó tomar vista del expte. administrativo por el que se le atribuye la multa en cuestión, con la finalidad de conocer el marco fáctico y la razón que motivó a la D.G.R. a concluir de ese modo. Para ello, envió correos electrónicos a la D.G.R. con la finalidad que le remita los antecedentes administrativos, toda vez que el Acta de Deuda que origina el ajuste y la respectiva instrucción de sumario ya no se encontraban en su domicilio fiscal electrónico, lo que supone un manifiesto perjuicio a su derecho de defensa; y que lo que corresponde en esta instancia administrativa es perseguir la búsqueda de la verdad objetiva material, lo que únicamente podrá lograrse si se recepta la manifestación volcada, permitiendo que ejerza su derecho de defensa sobre el ajuste fiscal y los sumarios administrativos;

1.3) violación al principio constitucional de NON BIS IN IDEM e inexistencia de los elementos objetivo y subjetivo propios de la infracción.

Expresa que el Fisco no logró probar la configuración del elemento objetivo (ausencia de maniobra, declaración engañosa u ocultación maliciosa tendiente a defraudar al Fisco) y subjetivo (obrar doloso) requeridos por la normativa de fondo, mediante la cual se aplican las sanciones recurridas. De hecho, puede observarse que la D.G.R. no expone los fundamentos por lo que su conducta permitiría suponer que se configuró un supuesto de defraudación fiscal. Por el contrario, declaró y tributó el IIBB, conforme la normativa vigente para los contribuyentes inscriptos en Convenio Multilateral. Es decir, que no existió maniobra, defraudación engañosa ni ocultación maliciosa que pueda endilgarse válidamente, ya que como lo reconoce la D.G.R., se encuentran debidamente presentadas las declaraciones juradas del IIBB que exige la autoridad de aplicación del Convenio Multilateral (esto es CM03 y CM05). Respecto a la ausencia del elemento subjetivo, manifiesta que la D.G.R. no logró respaldar en forma alguna las presunciones de dolo a las que pretende acudir para aplicarle un supuesto de defraudación fiscal; en efecto dicho organismo ni siquiera dedica un párrafo para argumentar, justificar acreditar o probar cuestión alguna sobre el

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE Z. ROSSE BORRERO
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

sustento fáctico por el que se le pretende aplicar la infracción prevista en el art. 86 inc. 1 del C.T.P., limitándose a señalar que la pretensión punitiva se basa en las presunciones *iuris tantum* del art. 88 y

I.4) que el ajuste fiscal pretendido fue regularizado, ya que oportunamente se adhirió al Régimen Excepcional de Facilidades de Pago establecido por la Ley N° 8873 –con las modificaciones de la Ley N° 9236-, identificado como Plan N° 230382, Tipo de Plan N° 1329, por lo cual deben aplicarse a las sanciones impuestas los beneficios de la mencionada normativa.

II. A fs. 1/5 del Expte. de cabecera la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

En su responde sostiene:

II.1) que cabe rechazar de plano el planteo de prescripción opuesto por el recurrente. Ello, atento a que lo dispuesto en el art. 54 (desde la reforma por Ley N° 8964 (B.O. 29/12/2016) con vigencia desde el 01/01/17), es la única normativa aplicable al caso, precisamente por el período y/o anticipos fiscales involucrados (año 2018). En consecuencia y teniendo en cuenta el plazo legal de cinco años que dispone el art. 54 del C.T.P. y la forma de computar el mismo, establecida por el art. 56 de dicho digestivo normativo, las sanciones impuestas no se encontraban prescriptas a la fecha del dictado de la resoluciones recurridas. Por lo tanto, teniendo en cuenta el plazo legal de cinco años que dispone el art. 54 para el cómputo de prescripción y la forma de contar el mismo y de la consulta del Estado de cuentas obrante a fs. 205/2016 del Expte. D.G.R. N° 22613/376/D/19, surge claramente que el vencimiento de la declaración jurada anual del período fiscal 2018 es el 12/07/2019; por lo que la prescripción de la infracción correspondiente al año fiscal 2018, comenzaría a correr a partir del 1° de Enero del año 2020;

II.2.) que respecto a la Resolución N° M 889/21 resulta claro que la conducta del contribuyente encuadra en lo dispuesto por el art. 86 inc 1) del Código Tributario Provincial. Dicha conducta se materializa en la determinación de crédito favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente al período fiscal 2018, conforme surge de Acta de Deuda N° A 1915-2019. Asimismo, el elemento subjetivo que la figura requiere se refleja en la *"manifiesta disconformidad entre*

los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias" conf. lo establece el inc. 3) del art. 88 del C.T.P. y según surge acreditado de las constancias obrantes en autos. Por otra parte, aclara que el Plan de Pagos Tipo 1329 N° 230382 a que alude el recurrente, se formalizó el 21/12/20, es decir, con posterioridad y como consecuencia de la citada Acta de Deuda por los anticipos 01 a 12/2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Régimen de Convenio Multilateral, no incluyendo el período fiscal en cuestión. La conducta descrita en el art. 85 del C.T.P. se verifica en autos, en la determinación de crédito a favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a los anticipos 01 a 12/018. De tal modo, que para la configuración de la infracción de omisión de impuestos no se requiere la concurrencia de maniobra ardidosa o engañosa alguna por parte del contribuyente, sino que se configura en su faz objetiva por el solo hecho de omitir el ingreso de gravámenes al Fisco sea mediante falta de presentación de las declaraciones juradas mensuales o por ser inexactas las presentadas, presumiéndose la culpa del contribuyente hasta la prueba en contrario;

II.3) que cabe rechazar el planteo de nulidad impetrado por el apelante, ya que no procede la nulidad por la nulidad misma, en la medida que el agraviado no pudo probar en la instancia posterior, la existencia de vulneración a su derecho de defensa. Es así, que mediante mail del 28/04/21 (fs. 242 del Expte. D.G.R. N° 22613/376/D/19), se informa que las copias de las actuaciones solicitadas fueron remitidas en dicha fecha a la delegación CABA, comunicando además la modalidad a observar por parte de la firma a efectos de coordinar la entrega y retiro de las mismas. En consecuencia no se advierte el perjuicio ocasionado ni la afectación a su derecho de defensa;

II.4) en cuanto a la ausencia de fundamentación o motivación de la resolución recurrida al momento de graduarse la sanción, cabe recalcar que las actuaciones poseen una unidad ideal y material, dentro de la cual cada etapa o paso procedimental se encuentra concatenado con el anterior, razón por la cual cada acto debe ser analizado dentro del contexto de las actuaciones, tomadas en forma integral;

II.5) que el planteo de nulidad efectuado por el presentante, respecto a la violación del principio non bis in idem, debe ser desechado, dada la distinta

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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 del tributo que en definitiva corresponda abonar (y que se determina por periodo fiscal anual), receptada unánimemente tanto por la doctrina como por la jurisprudencia. Prueba de que el anticipo es una obligación autónoma e independiente del tributo final, lo constituye el hecho de que el mismo genera tanto intereses como multas. Aclara también, que no es verdad que ambas multas describen la misma conducta, toda vez que conforme consta en las resoluciones atacadas, mediante Resolución N° M 889-21 se sanciona al contribuyente por configuración de la infracción prevista en el art. 86 del C.T.P. correspondiente al periodo fiscal 2018 y mediante Resolución N° M 890-21 se lo sanciona por configuración de la infracción prevista en el art. 85 del mencionado digesto, por omisión de pago de las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos 01 a 12/2018 y

II.6) finalmente rechaza la pretensión de reducción prevista en el art. 7 inc. b) de la Ley 8873 -reestablecida por la Ley 9236, en razón que tal norma se aplica a aquellos casos que se encuentran en instancia sumarial sin que al momento del acogimiento se haya aplicado la multa correspondiente, situación que no sucede en el caso bajo análisis.

Por todo lo expuesto entiende que corresponde NO HACER LUGAR a los Recursos de Apelación interpuestos contra las Resoluciones N° M 889/21 y N° M 890/21 del 06/04/21.

III. A fs. 12 del Expte. de cabecera obra Sentencia Interlocutoria N° 205/21 dictada por este Tribunal, donde se tienen por presentados los recursos interpuestos, 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 las resoluciones atacadas, corresponde emitir opinión:

IV.1.) El recurrente sostiene que la facultad de la D.G.R. para aplicar las multas impuestas se encontraba prescripta a la fecha del dictado de las resoluciones apeladas. Que las infracciones tributarias tienen estricta naturaleza penal, por lo

cual resultan aplicables los arts. 62 inc. 5) y 63 del Código Penal y no el art. 54 del Código Tributario Provincial como pretende el Organismo Fiscal.

Alega además, que el art. 54 del C.T.P. resulta inconstitucional y cita jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que respalda su postura.

Al respecto cabe expresar que el control de constitucionalidad de una norma legal es competencia de los órganos judiciales. Si bien el art. 161 del C.T.P. 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"*, corresponde aclarar que en el sistema constitucional argentino las sentencias que dictan los jueces carecen -en principio- de efectos "erga omnes". Sus alcances se circunscriben al caso concreto sobre el cual han recaído y no obligan sino en las causas para las cuales se han dictado.

En ese sentido, la doctrina enseña que las mismas se circunscriben a los litigios donde han sido pronunciadas, a los casos concretos, lo que implica que tienen efectos "inter partes".

Conforme lo dispuesto precedentemente, cabe manifestar que lo establecido por el Código Tributario Provincial en su art. 54 -desde la reforma por Ley 8964 con vigencia desde el mes de Enero de 2017- resulta la normativa aplicable al caso, respecto del periodo y anticipos fiscales por los cuales se sanciona al recurrente.

Dicha norma dispone que: *"Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios regidos por este Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años."*

Por su parte, el art. 56 del código mencionado establece: *"Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1º de Enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible."*

En efecto, de la consulta del estado de cuentas de fs. 205/217 del Expte. D.G.R. N° 22613/376/D/19 se observa que el vencimiento de la declaración jurada anual del periodo fiscal 2018 fue en fecha 12/07/2019.

Por ello, conforme lo establecido por el art. 56 del Código Tributario Provincial, la prescripción correspondiente al periodo fiscal 2018 comenzó a correr a partir del 1 de Enero del año 2020. Es decir que el plazo de cinco años establecido en el art. 54 del C.T.P. culminaría el día 1 de Enero del año 2025.

Por su parte, el vencimiento de la declaración jurada del más antiguo de los anticipos por los cuales se sanciona al recurrente -anticipo 01/2018- fue en fecha 15/02/2018. En consecuencia, la prescripción de la acción para aplicar multa respecto del mismo comenzó a correr el día 1 de Enero del año 2019, por lo que el plazo de cinco años establecido en el art. 54 del C.T.P. culminaría el día 1 de Enero del año 2024.

Por lo expuesto y considerando que el dictado de la resoluciones recurridas fue en fecha 06/04/2021, entiendo que a ese momento la acción del Fisco para aplicar las multas impuestas no se encontraba prescripta.

IV.2.) En cuanto a la inexistencia de los elementos objetivo y subjetivo de los ilícitos que se le imputan en las resoluciones recurridas, el apelante expresa que el Fisco no logró probar la configuración de dichos elementos requeridos por la normativa de fondo, mediante la cual se le aplican las sanciones recurridas.

Al respecto, el art. 86 inc. 1) del Código Tributario Provincial establece que: *"Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) 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 concordancia, el art. 88 del mencionado digesto normativo dispone: *"Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concurra alguna de las causas siguientes: (...) 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."*

Conforme la normativa mencionada, se advierte que la conducta del contribuyente encuadra en lo dispuesto por el art. 86 inc 1) del Código Tributario Provincial, ya que la misma se materializa en la determinación de crédito a favor del organismo

fiscal en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente al periodo fiscal 2018, por la discordancia entre sus declaraciones juradas relativas al tributo y lo determinado por el fisco provincial.

Por su parte, el art. 85 del Código Tributario Provincial establece: *"El que omitiera el pago de impuestos o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre (...) en tanto no exista error excusable (...)".* Por lo que debe entenderse que para la configuración de la infracción establecida no se requiere la existencia de maniobra engañosa o ardid, sino que se configura por el solo hecho de omitir el ingreso de gravamen al Fisco, situación acontecida en el caso de autos respecto de los anticipos 01 a 12/2018.

IV.3.) El recurrente se agravia de que las resoluciones apeladas resultan nulas, de nulidad absoluta e insanable, por encontrarse viciados los elementos de motivación y debido proceso adjetivo, y que la resoluciones apeladas devienen ilegítimas y arbitrarias. Sostiene que envió correos electrónicos a la D.G.R. con la finalidad que le remita los antecedentes administrativos, toda vez que el Acta de Deuda que origina el ajuste y la respectiva instrucción de sumario ya no se encontraban en su domicilio fiscal electrónico, lo que supone un manifiesto perjuicio a su derecho de defensa.

Al respecto, debo expresar que para que prospere un planteo de nulidad se requiere que el vicio en cuestión produzca un perjuicio serio e irreparable que no pueda ser subsanado, por lo que no podrá declararse nulo un acto irregular, cuando la irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide.

Del análisis de las actuaciones, se observa que las resoluciones dictadas por la Autoridad de Aplicación satisfacen el requisito de motivación del acto administrativo, en tanto en las mismas se explicita de manera clara las circunstancias de hecho y de derecho que llevaron a su dictado.

En el derecho administrativo la nulidad deriva de la imposibilidad del acto de integrarse en un ordenamiento jurídico dado, de su violación objetiva de principios jurídicos, antes que de un elemento suyo viciado o faltante. Las nulidades administrativas no dependen de cuál elemento del acto está viciado, sino de la importancia de la infracción al orden jurídico.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Las resoluciones emitidas por la Autoridad de Aplicación cumplen con todos los requisitos previstos en el Código Tributario Provincial.

De la lectura de dichas resoluciones se desprende claramente y en detalle la situación de hecho tenida en cuenta a los fines de la determinación practicada. También se encuentran definidas con claridad las normas legales en las que el Fisco provincial se basó para dictar las resoluciones atacadas.

Por su parte, la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido: "(...) *En tales condiciones, el defecto en el trámite del procedimiento administrativo señalado por el recurrente, no es idóneo, por sí mismo, para configurar un vicio de tal entidad como para afectar la validez del acto determinativo del impuesto. Por otra parte, en reiteradas oportunidades este Tribunal ha sostenido que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 267:393; 273:134), de modo que, al haber tenido la oportunidad de contestar con toda amplitud de debate los cargos formulados, corresponde concluir que no resultan atendibles los planteos de la impugnante (Fallos: 247:52) (...)*" (C.S.J.N., Sentencia del 12 de abril de 2011, en autos: "Hidroinvest S.A. (TF 19.366-I) c/ D.G.I.").

Por otra parte, se observa que mediante correo electrónico de fecha 28/04/2021 (fs. 242 del expediente administrativo) dirigido al recurrente, el Fisco informó que las copias de las actuaciones solicitadas por el mismo le fueron remitidas a su sede correspondiente en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Por ello, puede observarse que el derecho de defensa del apelante no se vio afectado, ya que el mismo dispuso en todo momento de la información pertinente para ejercer el mismo.

Atento a esto, los actos administrativos atacados se encuentran ajustados a derecho, resultando improcedente la nulidad planteada por el apelante.

IV.4.) En cuanto a que la nulidad de lo actuado es evidente según lo considera el agraviado, ya que se lo sanciona dos veces por el mismo hecho, corresponde manifestar que en este caso, la D.G.R. instruyó dos sumarios que dieron lugar al dictado de las Resoluciones N° M 889/21 y N° M 890/21.

En la Resolución N° M 890/21 se sanciona al contribuyente por omisión en el pago de los anticipos 01 a 12/2018 -Sumario N° A 1915-2019- correspondientes al

Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme art. 85 del Código Tributario Provincial.

Mediante Resolución N° M 889/21 se le impone una sanción correspondiente al periodo fiscal 2018 -Sumario N° M 1915-2019-, conforme art. 86 inc 1) del mencionado digesto normativo.

Ahora bien, resulta necesario entonces 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 (principio conocido como "non bis in idem"), para lo cual se requiere la concurrencia de 3 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 la que resulta sancionado el mismo sujeto.

2) Identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. Ello por cuanto el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto cuyo periodo fiscal es anual, conforme lo establece el artículo 229° del C.T.P, 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 tienen la naturaleza de "multa".

Atento a ello, corresponde dejar sin efecto la sanción de multa aplicada por el art. 85 del C.T.P en el Sumario N° A 1915-2019 (anticipos 01 a 12/2018), quedando vigente la aplicada en virtud del art. 86 inciso 1) del mismo Digesto al período fiscal 2018.

La aplicación de la sanción se encuentra justificada, ya que si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

J. JORGE E. ROSSE POMERESA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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, siendo el imputado quien debe probar su inocencia (artículo 120° del C.T.P).

Debe tenerse presente que resultan de aplicación al caso las presunciones previstas 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.

IV.5.) Finalmente el contribuyente manifiesta que el ajuste fiscal pretendido fue regularizado, ya que oportunamente adhirió al Régimen Excepcional de Facilidades de Pago establecido por Ley 8873 –con las modificaciones de la Ley 9236-, por lo cual deben aplicarse a las sanciones impuestas los beneficios de la mencionada normativa.

En primer lugar, corresponde tener presente que la norma citada se aplica en aquellos casos que se encuentran en instancia sumarial sin que al momento del acogimiento se haya aplicado la multa correspondiente. Lo que no acontece en este caso, ya que el mismo se encuentra en otra instancia.

Por otra parte, el art. 1 inc. c) de la Ley 8873 –con las modificaciones de la Ley 9236- dispone que: (...) "el acogimiento al presente régimen de pleno derecho el allanamiento incondicional del contribuyente y responsable y, en su caso, el desistimiento y expresa renuncia a toda acción o derecho (...)"

Cabe expresar además, que no surge de la documentación obrante en autos que el recurrente haya solicitado formalmente el otorgamiento del mencionado beneficio respecto a las sanciones aplicadas, correspondiendo aclarar que no se aplica de oficio sino mediante solicitud de parte.

Por último, cabe manifestar que el hecho de que AUTOSAL S.A. haya regularizado su situación, no impide la aplicación de las sanciones efectuadas, ya que resulta relevante el momento en que se produjo dicha regularización.

Conforme se desprende de las presentes actuaciones, el apelante procedió a la regularización de la deuda como consecuencia de la inspección realizada por el organismo fiscal, razón por la cual no le resulta aplicable tampoco el beneficio establecido por el art. 91 del Código Tributario Provincial.

Consecuentemente, en atención a las razones precedentemente expuestas, propongo que se dicte la siguiente resolución: 1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente AUTOSAL S.A. C.U.I.T. N° 30-60655239-0 contra la Resolución N° M 889/2021 de la Dirección General de Rentas de fecha 06/04/2021, y por ello, **CONFIRMAR** la sanción impuesta en su art. 1 correspondiente al periodo fiscal 2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, por un monto de \$728.215,68 (Pesos Setecientos Veintiocho Mil Doscientos Quince con 68/100). 2) **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente AUTOSAL S.A. C.U.I.T. N° 30-60655239-0, contra la Resolución N° M 890/2021 de la Dirección General de Rentas de fecha 06/04/2021 y por ello, **DEJAR SIN EFECTO** la sanción impuesta en su art. 1 respecto a los anticipos 01 a 12/2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, por un monto de \$182.053,92 (Pesos Ciento Ochenta y Dos Mil Cincuenta y Tres con 92/100). Así lo propongo.

Dr. **JOSE ALBERTO LEON**
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **AUTOSAL S.A. C.U.I.T. N° 30-60655239-0** contra la Resolución N° M 889/2021 de la Dirección General de Rentas de fecha 06/04/2021, y por ello, **CONFIRMAR**

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

la sanción impuesta en su art. 1 correspondiente al periodo fiscal 2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, por un monto de \$728.215,68 (Pesos Setecientos Veintiocho Mil Doscientos Quince con 68/100).


2.- HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **AUTOSAL S.A. C.U.I.T. N° 30-60655239-0**, contra la Resolución N° M 890/2021 de la Dirección General de Rentas de fecha 06/04/2021 y por ello, **DEJAR SIN EFECTO** la sanción impuesta en su art. 1 respecto a los anticipos 01 a 12/2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, por un monto de \$182.053,92 (Pesos Ciento Ochenta y Dos Mil Cincuenta y Tres con 92/100).

3.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

HACER SABER

J.M.


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION