

SENTENCIA N°: 105/2023

Expte. N°: 161/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 26 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: "AUTOSERVICIO SAN RAMÓN S.R.L. S/ RECURSO DE APELACIÓN", Expediente Nro. 161/926/2021 (Expte. D.G.R. Nro. 12620/376/D/2020) 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. 87/91 del Expte. N° 12620/376/D/2020-, contra las Resoluciones N° M 1185/21 y N° M 1186/21 -fs. 79 y 81 respectivamente del mencionado expediente-, ambas de fecha 29/04/2021.

La Resolución N° M 1185/21 resuelve NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por el contribuyente contra el sumario instruido y APLICAR al contribuyente AUTOSERVICIO SAN RAMÓN S.R.L., C.U.I.T. N° 30-71457050-8, una multa de \$15.268,52 (pesos quince mil doscientos sesenta y ocho con 52/100), correspondiente a los anticipos 02/2018 a 04/2018 y 10/2019 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 N° M 1186/21 resuelve APLICAR al contribuyente AUTOSERVICIO SAN RAMÓN S.R.L., C.U.I.T. N° 30-71457050-8, una multa de \$15.297,62 (pesos quince mil doscientos noventa y siete con 62/100), 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 Impuesto sobre los Ingresos Brutos, periodo fiscal 2019.

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

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

I.1.) que la Autoridad de Aplicación no respeta el principio penal de "non bis in idem". El mismo implica no sancionar dos veces por el mismo acto, situación que acontece en el presente caso, por cuanto el Fisco efectuó una doble sanción respecto al mismo periodo en los sumarios recurridos;

I.2.) que la aplicación del art. 86 del Código Tributario Provincial no puede efectuarse en este caso, ya que el mismo requiere la presencia de dolo en su actuar, situación no acontecida debido a la inexistencia de una conducta maliciosa y

I.3.) que lo agravia el accionar del organismo fiscal en cuanto no reconoce los beneficios de la Ley N° 8873, la cual pretende se aplique al caso de marras respecto a las sanciones impuestas.

Por todo lo expuesto, solicita se dejen sin efecto las multas aplicadas.

II.- A fs. 14/18 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.

Funda sus argumentos en las siguientes consideraciones:

II.1.) que resulta claro que la conducta del contribuyente encuadra en lo dispuesto por el art. 86 del Código Tributario Provincial.

Que es el propio contribuyente quien debe demostrar la ausencia del ánimo defraudatorio, ya que a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal, 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, situación que no se presenta en estas actuaciones;

II.2.) que en este caso el elemento subjetivo requerido para la configuración de la conducta reprimida en el art. 85 del Código Tributario Provincial se encuentra dado por el accionar culposo o negligente del contribuyente de no ingresar el importe reclamado en su justa medida;

II.3.) que cabe rechazar el agravio del recurrente por no haber aplicado el art. 7 inc c) de la Ley N° 8873 –reestablecida por Ley N° 9236- toda vez que no consta en las presentes actuaciones que el contribuyente haya presentado la solicitud de adhesión los beneficios previstos por dicha norma respecto de las multas aplicadas y

II.4.) que el planteo de nulidad efectuado por el recurrente, respecto a la violación del principio "non bis in idem" debe ser desechado de plano, 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 corresponde abonar -y que se determina por periodo fiscal anual-.

En mérito a todo ello, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente.

III.- A fs. 29 del Expte. 161/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria N° 307/21 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 agrega que la aplicación del art. 86 del Código Tributario Provincial no puede efectuarse en el caso de autos, debido a que el mismo requiere la presencia de dolo en su actuar, situación no acontecida debido a la inexistencia de una conducta maliciosa.

La Resolución N° M 1186/21 resuelve aplicar al contribuyente una multa de \$15.297,62 (pesos quince mil doscientos noventa y siete con 62/100), equivalente a dos (2) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurrida en las causales previstas en el art. 86, inc. 1), del Código Tributario Provincial, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, periodo fiscal 2019.

En efecto, el art. 86 del C.T.P. establece: *"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."*

Por su parte, el art. 88 en sus incisos 2 y 3 del C.T.P. presume, 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.

Considero así, que la sanción aplicada en el art. 1° de la Resolución N° M 1186/21 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.

IV.2.) Se agravia del accionar del organismo fiscal en cuanto no reconoce los beneficios de la Ley N° 8873, la cual pretende se aplique a este caso respecto a las sanciones impuestas.

El art. 1 de la Ley N° 8873 dispone: "*Establécese, con carácter general y temporario, la vigencia de un régimen excepcional de facilidades de pago, aplicable para la cancelación total o parcial –al contado o mediante pagos parciales (...) en concepto de tributos, cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentra a cargo de la Dirección General de Rentas de la provincia, incluyendo sus intereses, recargos y multas, por el cual los contribuyentes y responsables podrán regularizar su situación fiscal, dando cumplimiento a las obligaciones tributarias omitidas en la forma, condiciones y con los alcances establecidos para cada caso por la presente ley (...) c) Que se encuentren en proceso de determinación o discusión administrativa, o en proceso de trámite judicial de cobro, cualquiera sea su etapa procesal, implicando 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, incluso el de repetición, asumiendo los citados sujetos por el monto demandado, sin considerar los beneficios que implica el acogimiento a la presente ley, el pago de las costas y gastos causídicos en los casos que corresponda el mismo.” (El resaltado me pertenece).

De la lectura del expediente de marras, no consta que el contribuyente haya presentado la solicitud de adhesión a los beneficios previstos por dicha norma respecto de las multas aplicadas. Tampoco cumple con la normativa citada en el párrafo que antecede por cuanto no se allanó a la determinación efectuada por el organismo fiscal en cuanto a las sanciones impuestas.

Por lo expuesto, considero corresponde rechazar los agravios esgrimidos por el apelante en este punto.

IV.3.) Aduce que la Autoridad de Aplicación no respeta el principio penal de “non bis in idem”. El mismo implica no sancionar dos veces por el mismo acto, situación que acontece en el presente caso, por cuanto el fisco ha efectuado una doble sanción respecto al mismo periodo en los sumarios recurridos.

En este caso, la D.G.R. instruyó dos sumarios que dieron lugar al dictado de las Resoluciones N° M 1185/21 y N° M 1186/21.

En la Resolución N° M 1185/21 se sanciona al contribuyente por omisión en el pago de los anticipos 02/2018 a 04/2018 y 10/2019 -Sumario N° S/622/2021- correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en base a la aplicación del art. 85 del Código Tributario Provincial.

En la Resolución N° M 1186/21 se impone una sanción correspondiente al periodo fiscal 2019 -Sumario N° S/623/2021-, 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 Resoluciones N° M 1185/21 y N° M 1186/21, respecto al periodo fiscal 2019, 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 atenernos 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 ídem). Esto es así ya que la existencia de tres "identidades" se presentan en forma conjunta: a) Identidad personal, ya que el contribuyente, AUTOSERVICIO SAN RAMON S.R.L., CUIT N° 30-71457050-8, fue sancionado 2 (dos) veces por la Autoridad de Aplicación mediante las Resoluciones N° M 1185/21 y N° M 1186/21 –Sumarios N° S/622/2021 y N° S/623/2021-, 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 2019.

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 artículo 2° de la Resolución N° M 1185/21, respecto al anticipo 10/2019, y en el artículo 1° Resolución N° M 1186/21, por el periodo fiscal 2019, 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.

La garantía del "*non bis in idem*" se desprende del contenido del artículo 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 1185/21 y N° M 1186/21 imponen al contribuyente dos sanciones respecto al periodo fiscal 2019: el art. 2° de la Resolución N° M 1185/21 aplica una multa -Sumario N° S/622/2021- respecto al anticipo 10/2019, por encontrarse su conducta incurso en las casuales previstas en el art. 85 del Código Tributario Provincial.

Por otra parte, el art. 1° de la Resolución N° M 1186/21 establece una multa por \$15.297,62 (pesos quince mil doscientos noventa y siete con 62/100), respecto al Sumario N° S/623/2020, 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, correspondiente al periodo fiscal 2019.

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

En base a lo expuesto, considero que la sanción impuesta en el art. 1° de la Resolución N° M 1186/21 resulta acorde a derecho. No ocurre lo mismo con la impuesta en el art. 2° de la Resolución N° M 1185/21, en lo que respecta al periodo fiscal 10/2019, 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. 1° de la Resolución N° M 1186/21 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 el 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/623/2021- mediante la aplicación de lo dispuesto en el art. 86 del C.T.P.

Las sanción aplicada en el art. 1° de la Resolución N° M 1186/21 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 PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente AUTOSERVICIO SAN RAMÓN S.R.L., CUIT N° 30-71457050-8, contra la Resolución N° M 1185/21 de la Dirección

General de Rentas de fecha 29/04/2021; DEJAR SIN EFECTO la sanción impuesta en su art. 1° -Sumario N° S/622/2020-, respecto al anticipo 10/2019 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos- y CONFIRMAR la sanción correspondiente a los anticipos 02/2018 a 04/2018 –Impuesto sobre los Ingresos Brutos-, por el monto de \$7.619,61 (pesos siete mil seiscientos diecinueve con 61/100), por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

2) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por AUTOSERVICIO SAN RAMÓN S.R.L., CUIT N° 30-71457050-8, contra la Resolución N° M 1186/21, y en consecuencia CONFIRMAR la misma en base a lo dispuesto en el art. 86 del Código Tributario Provincial, correspondiente al periodo fiscal 2019 - Impuesto sobre los Ingresos Brutos-, por el monto de \$15.297,62 (pesos quince mil doscientos noventa y siete con 62/100), 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 PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente AUTOSERVICIO SAN RAMÓN S.R.L., CUIT N° 30-71457050-8, contra la Resolución N° D 1185/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 29/04/2021; DEJAR SIN EFECTO la sanción impuesta en su art. 1° -Sumario N° S/622/2020-, respecto al anticipo 10/2019 –Impuesto sobre los Ingresos Brutos- y CONFIRMAR la sanción correspondiente a los anticipos 02/2018 a 04/2018 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos-, por el monto de \$7.619,61 (pesos siete mil

seiscientos diecinueve con 61/100), por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

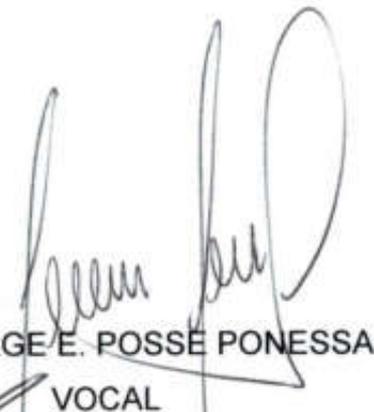
**2.- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por AUTOSERVICIO SAN RAMÓN S.R.L., CUIT N° 30-71457050-8, contra la Resolución N° M 1186/21, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma en base a lo dispuesto en el art. 86 del Código Tributario Provincial, correspondiente al periodo fiscal 2019 - Impuesto sobre los Ingresos Brutos-, por el monto de \$15.297,62 (pesos quince mil doscientos noventa y siete con 62/100), por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

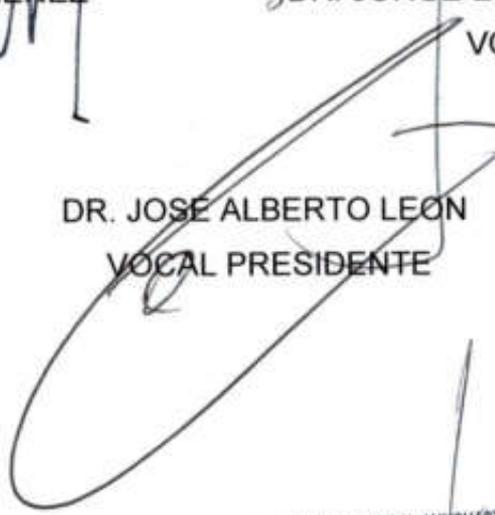
**3.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

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**

  
Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION