

SENTENCIA N° 116/2023

Expte. N° 185/926/2021

En San Miguel de Tucumán, a los 30 días del mes de JUNIO de 2023 reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**ANSONNAUD RICARDO SIXTO -SEOANE FABIO ENRIQUE S/Recurso de Apelación**" Expte. N° 185/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 10.455/376/D/2019).

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. Que a fojas 223/225 del Expediente N° 10.455/376/D/2019, el apoderado del Sr. Seoane Fabio Enrique, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 408/20 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 16.12.2020 obrante a fs. 177/179 de dicho expediente. En ella se resuelve **RECHAZAR** la impugnación, interpuesta por **SEOANE FABIO ENRIQUE, CUIT N° 20-17615088-3**, a las Actas de Deuda N° A 1481-2019 y N° A 1483-2019, confeccionadas en concepto de impuesto para la Salud Pública, confirmándose las mismas y **RECHAZAR** el descargo interpuesto en contra del Sumario N° A 1481-2019, por infracción prevista en el art. 85 del Código Tributario Provincial y en consecuencia **APLICAR** una multa por un monto de \$ 439.127,96 (Pesos Cuatrocientos Treinta y Nueve Mil Ciento Veintisiete con 96/100), equivalente al 50% (cincuenta por ciento) del gravamen omitido en las posiciones 07 a 12/2018 del Acta de Deuda N° A 1481-2019, confeccionada en concepto del Impuesto para la Salud Pública; **RECHAZAR** el descargo interpuesto en contra del Sumario N° M 1481-2019, por infracción prevista en el art. 86 inc 1 del Código Tributario Provincial y **APLICAR** una multa por un monto de \$ 1.756.511,82 (Pesos Un Millón Setecientos Cincuenta y Seis Mil Quinientos Once y seis con 82/100), equivalente a dos veces el importe del gravamen omitido por el período fiscal 2018, intimado por el Acta de

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

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

Deuda N° A 1481-2019, confeccionada en concepto del impuesto para la Salud Pública; y **RECHAZAR** el descargo interpuesto en contra del Sumario N° M 1483-19 por infracción prevista en el art. 85 del Código Tributario Provincial y en consecuencia **APLICAR** una multa por un monto de \$ 11.627,90 (Pesos Once Mil Seiscientos Veintisiete con 90/100); equivalente al 100% (cien por ciento) del gravamen omitido en la posición 01/2019 del Acta de Deuda N° A 1483-2019, confeccionada en concepto del Impuesto para la Salud Pública.

El apelante manifiesta la improcedencia del ajuste, ya que la DGR debe ajustar su comportamiento a los lineamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia, con relación a la Alícuota 0%.

Sostiene que la Administración no tuvo presente la existencia de innumerables resoluciones judiciales, en virtud de las cuales se ha decidido respecto de la vigencia del beneficio en favor de personas jurídicas, aún ante el dictado de leyes que pretendieron purgar el vicio constitucional, habiendo declarado la inconstitucionalidad del Decreto 1961/3 y las leyes 8457, 8820 y 8961, por lo que pretender gravar al apelante con el Impuesto para la Salud Pública, es improcedente.

Afirma que la Provincia mediante el Decreto 1961/3 de fecha 12.09.02 dejó sin efecto el régimen de alícuota cero por ciento, en los impuestos sobre los ingresos brutos y para la salud pública, estableciendo que aquellos contribuyentes que se encontraran alcanzados por dicho régimen deberán tributar con la alícuota correspondiente a la actividad que desarrollen conforme lo establecido en las leyes 5.121 y 5.636 y sus modificatorias.

Luego de referirse a la adhesión de la Provincia a los principios y propósitos contenidos en el Pacto Federal y la determinación de la alícuota cero por ciento, sostiene que el Decreto 1961/3 por el cual se eliminó el beneficio aludido, resulta ilegítimo y arbitrario, atentando contra un principio de raigambre constitucional como lo es el principio de legalidad.

Que en mérito a ello, el decreto 1961/3 es inconstitucional, por haber invadido atribuciones del Poder Legislativo que resultan indelegables, irrenunciables e indivisibles.

Mediante los arts. 5 y 6 de la ley 5.636, modificados por la ley 6.497, la Legislatura confirió al Poder Ejecutivo la facultad para fijar la alícuota del impuesto sobre los Ingresos Brutos en una escala del cero por ciento (0%) al quince por ciento (15%), correspondiéndole a la actividad primaria, el beneficio de la alícuota 0% conforme decreto 2507/3. Cumplida tal finalidad, las bases tenidas en cuenta para la delegación se agotaron, no existiendo posibilidad que el ejecutivo provincial modifique o altere tal circunstancia en detrimento del objetivo pactado.

La D.G.R. pretende enrostrarle la responsabilidad solidaria por el cargo que ha ocupado al momento de generarse el hecho imponible, sin atender a los conceptos de dolo o culpa.

La responsabilidad solidaria prevista por el art. 30, no es objetiva, sino una responsabilidad subjetiva, derivada de un hecho personal que le sea imputable a título de dolo o culpa. Esta responsabilidad es una derivación, no del cargo y/o función, sino de un determinado comportamiento.

La inversión de la carga de la prueba pretendida por la D.G.R. es un criterio despojado de una verdadera interpretación del art. 30 del C.T.P. Cita jurisprudencia.

Todas las consideraciones efectuadas la extiende en contra de las leyes 8457, 8467, 8820 y 8961 y sus modificatorias.

Respecto de la multa, sostiene la ausencia de dolo, por lo que el elemento subjetivo para tener por configurada la obligación principal no ha sido demostrado, razón por la cual la sanción no puede prosperar.

Asimismo plantea la nulidad de la resolución atacada, por aplicar dos multas por el mismo hecho, solicitando se haga lugar al recurso y se archiven las actuaciones.

II. A fojas 11/15, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que el Recurso de Apelación fue presentado en legal término y debida forma por lo que resulta procedente su tratamiento.



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

---

En cuanto a los agravios planteados expresa que:

Las defensas opuestas por el recurrente no afirman nada nuevo que no haya sido objeto de análisis en la resolución apelada, y se limitan a cuestionar el procedimiento llevado a cabo sin fundamentar diligencia o un obrar acorde a derecho, a fin de justificar eximirlo de la responsabilidad tributaria que como obligado solidario le corresponde.

Respecto a la inconstitucionalidad reclamada en cuanto al decreto que modificó la alícuota 0%, reitera que no es el ámbito, el administrativo, el competente para dirimir tal planteo.

Sin perjuicio de ello, efectúa una defensa de la normativa local, relacionada con el Pacto Federal, haciendo referencia al Consenso Fiscal, celebrado por la Nación y las Provincias, con excepción de San Luis, el cual obtuvo sanción legislativa y fue promulgado por el P.E., bajo el número de ley 27.429.

Este Consenso fiscal, establece taxativamente que el Pacto Fiscal II se encuentra suspendido y resulta inaplicable a la provincia de Tucumán.

Efectúa una interpretación de la ley 6.496, en relación al "alcance" de la adhesión de nuestra provincia al Pacto Federal.

Afirma que las leyes 8.4757, 8.467, 8.820 y 8.961, se encuentran en armonía con las Resoluciones Generales Interpretativas N° 35/2014 y 884/2017 de la Comisión Federal de Impuestos y con lo establecido en las Leyes Nacionales N° 24.468, 24.699, 25.063, 25.239, 27.199 y Decreto N° 2054/2010.

Cita el fallo 452/2019 de fecha 08/04/2019 emitido por la Excm. Corte Suprema de Justicia local, la cual modifica el criterio y dispone la constitucionalidad del decreto 1961/3 y sus prórrogas y la ley 5.636 y sus modificatorias.

Esgrime que la responsabilidad del apelante se encuentra fundamentada en los art. 25, 29 y 30 del C.T.P. y por los art. 827 y 833 del Código Civil y Comercial de la Nación.

Sostiene que la responsabilidad endilgada al apelante se evalúa en mérito al cargo que ha ocupado al momento de generarse el hecho imponible que dio origen a la obligación incumplida.

Con relación al elemento subjetivo, cabe señalar que se produce una inversión en la carga de la prueba lo que implica que será el sindicado como solidario el que tendrá a su cargo el arbitrar las medidas que estime necesarias y pertinentes para demostrar que no se tuvo injerencia o responsabilidad en los hechos que se consideran en infracción.

Manifiesta que el apelante no logró acreditar que su accionar se desempeñó con la diligencia de un buen hombre de negocios, obrando con la debida diligencia, no correspondiendo la dispensa del art. 30 del CTP, al no encontrarse acreditados los extremos exigidos por la norma.

Con relación a la multa, expresa que la sanción surge como corolario de haberse verificado en la especie posiciones con diferencias impagas a favor de la D.G.R., según puede constatarse en forma efectiva en las actuaciones obrantes en el expediente de referencia, lo que configura una infracción a los deberes materiales pues existe una verdadera conducta antijurídica constituida por la omisión del ingreso del impuesto (aspecto objetivo).

En relación al elemento intencional, menciona que el art. 88 del C.T.P. habilita al Fisco a presumir el propósito de defraudación en el accionar del que omitiera el pago de impuestos y/o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.

Ante la falta de pruebas por parte del recurrente que desvirtúe la presunción prevista en el art. 88 inc. 1º, resulta procedente la aplicación de la sanción prevista en el art. 86 inc. 1º del C.T.P.

Ofrece prueba y hace reserva federal del caso y sostiene que el recurso debe ser rechazado en su totalidad.

III. A fojas 25 obra Sentencia N° 161/22 dictada por este Tribunal el 30.08.2022, donde se tiene por presentado el recurso de apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se dispone autos para sentencia. A fs. 27/28 se adjuntan cédulas



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
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

de notificación correspondientes de las partes, quedando la causa en condiciones de dictar sentencia definitiva.

IV. Corresponde a continuación, entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° D 408/20 se encuentra ajustada a derecho.

En lo que refiere al planteo de falta de responsabilidad subjetiva del apelante, corresponde primeramente citar la norma aplicable al caso -art. 30 del C.T.P.- la cual dispone: *"Son responsables solidarios en calidad de representantes, las personas que administren o dispongan de los bienes del contribuyente, los que participen por sus funciones públicas, o por su oficio o profesión en la formalización de actos u operaciones que este Código o leyes especiales consideren como hechos impositivos. La responsabilidad establecida en este artículo se limita a los bienes que se administren, a menos que los representantes hubieran actuado con dolo. Dicha responsabilidad no se hará efectiva si ellos hubieran procedido con la debida diligencia"*.

Conforme surge del "Acta de Asamblea General Extraordinaria" de fecha 04/05/17 (fs. 55 y 56 del expediente N° 10.455-376-D-2019) se dispone: *"(...)se resuelve por unanimidad designar a partir de la fecha y por una duración de dos ejercicios al siguiente Directorio: Presidente: Sr. Fabio Enrique Seoane, DNI N° 17.615.968 con domicilio en calle Catamarca N° 579 de la ciudad de Yerba Buena, Tucumán. Vicepresidente: Sr. Ricardo Sixto Ansonnaud, DNI N° 12.869.462, con domicilio en calle 25 de Mayo N° 198, Piso 9, Dpto. "A", de la ciudad de San Miguel de Tucumán (...)*.

De lo decidido en dicha Acta, surge acreditado el carácter de representante de la firma contribuyente, del apelante Fabio Enrique Seoane, por lo que el elemento objetivo requerido por la norma aplicable, se encuentra satisfecho.

En materia tributaria, los representantes son responsables del cumplimiento de las obligaciones de la Sociedad, con los recursos que administran, perciben o disponen. Asimismo, se prevé que los representantes deben cumplir por cuenta de sus representados y titulares de los bienes que administran, los deberes que se imponen a los contribuyentes en general a los fines de la determinación, verificación, fiscalización y pago de los tributos.

En efecto, la Ley 5.121 califica a los representantes de una Sociedad como responsables por deuda ajena diferenciándolos de los responsables por deuda propia, es decir los contribuyentes del impuesto de que se trate, que son los realizadores del hecho imponible (vgr.: en este caso, la Sociedad).

La imposición de la responsabilidad por deuda ajena tiene como fin asegurar la percepción de los tributos, partiendo del hecho de la especial vinculación que liga al responsable por deuda ajena con el contribuyente, en este caso por el desempeño de la función del representante (presidente).

El responsable por deuda ajena (Representante) no sustituye o reemplaza al responsable por deuda propia o contribuyente (la Sociedad), sino que se agrega como un nuevo responsable, sujeto al acaecimiento de ciertos hechos. Puede decirse que el responsable por deuda ajena es el sujeto que se coloca junto o al lado del contribuyente, pues ambos coexisten como responsables.

Dentro del marco de la responsabilidad que, por deuda ajena, le es impuesta al representante de una Sociedad, puede decirse que se presentan las siguientes: Por el cumplimiento de obligaciones materiales, es decir, pago del tributo con los fondos de la sociedad que administre, perciba o disponga; y por el cumplimiento de obligaciones formales, como ser, presentación de declaraciones juradas, respuesta a requerimientos, inspecciones, etc.

El apelante se agravia de la Resolución cuestionada, sosteniendo que la Administración no ha valorado su conducta, en el sentido de si ha existido dolo o culpa en su comportamiento que permita atribuir la responsabilidad solidaria. Por su parte, la D.G.R. afirma que en el caso se produce una inversión de la carga de la prueba que implica que será el sindicado como solidario el que tendrá a su cargo arbitrar las medidas que estime necesarias para demostrar que no tuvo injerencia o responsabilidad en los hechos que se consideran en infracción.

En el presente caso, puede apreciarse que el motivo de la determinación de oficio (Acta de Deuda N° A 1481-2019) se debió a la presentación de DD.JJ. mensuales del Impuesto para la Salud Pública sin movimientos, por parte de la Firma Contribuyente. Sin embargo, por dichos anticipos si se exteriorizó montos de

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

remuneraciones abonadas al personal en relación de dependencia a su cargo, en oportunidad de presentar las DD.JJ. previsionales ante la AFIP-DGI.

La misma situación se produjo en el caso de la determinación de oficio reflejada en el Acta de Deuda N° A 1483-2019, es decir, inconsistencias en la presentación de las DD.JJ. mensuales del impuesto para la Salud Pública.

Estos hechos no cuestionados aquí, implican una conducta por parte del representante del contribuyente que se encuentra reñida con la debida diligencia, elemento subjetivo requerido por la norma tributaria para eximirlo de responsabilidad.

El apelante no intenta, desde la notificación de la determinación de oficio e inicio del sumario correspondiente, acreditar de alguna manera, que dentro de la distribución de funciones de la sociedad contribuyente, se encontraba excluido del cumplimiento de los deberes tributarios materiales y/o formales de la misma, o que asumiendo tales funciones, se desempeñó conforme al criterio de *"un buen hombre de negocios"*, obrando con la debida probidad y diligencia que las circunstancias de tiempo y lugar, exigían.

En este sentido cobra relevancia la jurisprudencia citada por el mismo apelante, Sentencia N° 759 del 23.09.16, dictada por la Excma. Cámara Contencioso Administrativo – Sala III. En dicho fallo se expresó: *"(...) la valoración de su conducta era necesaria a fin de establecer si verdaderamente existía responsabilidad solidaria, y cuál era su extensión. Y como consecuencia de ello aparece como necesario para la administración llevar a cabo un procedimiento para establecer la subjetividad en juego, procedimiento en el cual se debería haber dado participación al presunto responsable, a fin de que pudiera alegar y probar lo que considerara pertinente; nada de ello ocurrió en la especie. No debe perderse de vista que el procedimiento previo aquí omitido, significa el resguardo de la vigencia del debido proceso, cuyo fundamento último no es otro que el derecho de defensa en juicio (art. 18 de la Constitución Nacional, art. 8° del Pacto Internacional de San José de Costa Rica) (...)"*. De acuerdo a lo aseverado por el apelante, estos fundamentos vienen a dar por tierra con la pretendida inversión de



la carga de la prueba que pretende la Administración. Considero que esta última afirmación resulta desacertada.

Lo expuesto por el Tribunal Contencioso Administrativo debe interpretarse en el sentido de que, si bien es necesaria la valoración de la conducta del representante por parte de la Administración, ello va a determinarse en el marco de un procedimiento administrativo, en el cual es el responsable quien debe acreditar la "debida diligencia" en el cumplimiento de sus funciones y ello surge claramente del art. 30 del C.T.P. La finalidad de este procedimiento es que el representante pueda ser oído y haga valer las defensas que, en su caso, permitan evaluar la existencia o no de las condiciones para imponer la responsabilidad solidaria. En el caso que nos ocupa, el procedimiento administrativo se encuentra cumplido.

Debe destacarse que el Código Tributario Provincial, establece una serie de presunciones (art. 88°), que permiten determinar que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas. Estas presunciones admiten prueba en contrario (*iuris tantum*), correspondiendo al representante liberarse de las mismas, mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

La nula actividad probatoria, tanto en la etapa impugnatoria como en ésta, sella a mi criterio la suerte adversa de este agravio. Frente a la conducta carente de diligencia del representante de la sociedad en la presentación de las DD.JJ. mensuales del impuesto para la Salud Pública, como ya se expresó, y la ausencia de prueba por parte del apelante responsable, que derribe la presunción de su participación activa en dicha conducta, considero no hacer lugar al planteo en tratamiento.

En lo que respecta al agravio de la existencia de la alícuota 0%, respecto de la actividad de la Firma contribuyente y la inconstitucionalidad del Decreto 1961/3, primero me referiré al régimen normativo aplicable y seguidamente a la jurisprudencia local actualizada que ha tratado esta cuestión, para denegar los agravios expuestos por el recurrente en este sentido, aclarando desde ya, que si bien el apelante se refiere en todo su recurso al impuesto a los Ingresos Brutos,



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

las normas invocadas incluyen dentro del Régimen denominado "Alícuota 0" al impuesto a la Salud Pública, que es el que se discute en estas actuaciones.

Considero en concordancia con lo expuesto por la D.G.R., que las normas emitidas por la Provincia en relación al Pacto Fiscal guardan plena armonía con las normas dictadas por la Nación y con el pronunciamiento del organismo federal que constituye la autoridad de aplicación en la materia, los cuales son coincidentes en establecer que las obligaciones fiscales que emanan de aquel fueron prorrogadas, de manera sucesiva, hasta el 31.12.2017.

Corresponde tener presente la suscripción, en fecha 16.11.2017, del Consenso Fiscal celebrado por la Nación y las provincias, con excepción de San Luis, el cual obtuvo sanción legislativa y fue promulgado por el P.E., bajo el número de ley 27.429.

Dicho consenso establece disminuciones progresivas de diversas alícuotas hasta arribar al 0%, en diferentes actividades del impuesto sobre los Ingresos Brutos y Salud Pública, entre las que se registra la actividad referida por la contribuyente en estas actuaciones. Por ello, la pretendida alícuota 0% se encontraba suspendida y por ende, carecía de aplicación.

Debe destacarse que las disposiciones del Pacto Fiscal no resultan de aplicación a nuestra Provincia, por cuanto su cumplimiento ha sido objeto de sucesivas prórrogas, las cuales fueron dispuestas a través de diversas normas nacionales (Ley N° 24.468, N° 24.699, N° 25.063, N° 25.239, Decreto N° 2054/2010 y Ley N° 27.199).

Por otra parte, resulta de estricta aplicación al caso, la interpretación efectuada por el Comité Ejecutivo de la Comisión Federal de Impuestos, quien dictó la Resolución N° 884/2017, la cual en su art. 1° dispone: Hacer saber a la Provincia de Tucumán que la Resolución General Interpretativa N° 35 le resulta plenamente aplicable en todo su alcance...".

Esta RGI establece que encontrándose prorrogado el cumplimiento de los compromisos asumidos a través del Pacto Federal, las Provincias no se encuentran obligadas a su cumplimiento, siendo legítimo el dictado de normas

que establezcan alícuotas para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, superiores al cero por ciento.

Sin perjuicio de ello, no puede soslayarse que en la especie, se encuentran en juego atribuciones fiscales de raigambre constitucional, razón por la cual los acuerdos que versen sobre esa materia deben interpretarse restrictivamente, por cuanto involucran tanto la autonomía como la soberanía provincial.

Así, desde el punto de vista constitucional, no resulta admisible imponer a la Provincia la renuncia definitiva al ejercicio de sus poderes fiscales sino por vía de una reforma constitucional. En tal sentido, la Provincia de Tucumán no ha violado los principios y propósitos del Pacto federal, por cuanto es legítimo prorrogar la aplicación del Acuerdo, según lo ha entendido el Superior órgano de Interpretación del mismo.

La Ley N° 6.496 en su art. 1º, no realizó una ratificación en todos sus términos ni una adhesión lisa y llana a las disposiciones del "Pacto Federal", sino que simplemente ha compartido sus "principios y propósitos", quedando reservado al Poder Legislativo local la facultad de sancionar el marco normativo que acompañe los efectos fiscales y económicos sugeridos en dicho cuerpo legal.

De conformidad a lo expuesto, resulta claro que las Leyes 8.457, 8.467, 8.820 y 8.961 se encuentran en armonía tanto con las RGI citadas de la Comisión Federal de Impuestos y con lo establecido en las leyes nacionales N° 24.468, N° 24.699, N° 25.063, N° 25.239, Decreto N° 2054/2010 y Ley N° 27.199. Dichas leyes vienen a corroborar la dimensión de la adhesión a los principios y propósitos del Pacto Federal y más precisamente, cual ha sido la intención que tuvieron los legisladores al respecto.

Si bien el apelante hace referencia a fallos de la Corte local, invocando la inconstitucionalidad del decreto 1961/3 (vgr.: Cia. Azucarera Los Balcanes c. Provincia de Tucumán s/Inconstitucionalidad), la Excma Corte Suprema de Justicia de Tucumán, mediante sentencia N° 459/2019 de fecha 08.04.2019, dictada en los autos "Pcia de Tucumán c/Azucarera del Sur SRL s/Ejec. Fiscal" ha venido a reforzar, justificar y fortalecer lo hasta aquí expuesto, al sostener: "Por todo lo expuesto, corresponde casar la sentencia en recurso conforme a las

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

siguientes doctrinas legales: a) "Resulta constitucional la ley N° 5636 -modificada por ley N° 6497-, en cuanto delega en el Poder Ejecutivo la facultad de fijar las alícuotas del impuesto a los ingresos brutos dentro de un máximo y mínimo fijado por el Legislador, ya que esa delegación no abarca elementos estructurales del hecho imponible, sino aspectos cuantitativos de la obligación tributaria y contiene los límites, parámetros y pautas legales a los que deberá sujetarse el ejercicio de la facultad delegada, siendo por ello razonable y ajustada a derecho, en mérito a la función de administrador que reviste el Poder Ejecutivo"; b) "Resulta constitucional el Decreto N° 1961 y sus prórrogas y modificaciones, por el cual se deja sin efecto el régimen de alícuota cero dispuesto para ciertas actividades gravadas con el impuesto a los ingresos brutos por el Decreto N° 2507, al no resultar violatorio del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento ni tampoco de la Constitución Nacional ni Provincial, toda vez que la Legislatura local no ratificó dicho Pacto, sino que sólo se adhirió a sus principios y propósitos, con lo cual éste no fue incorporado al derecho público local con fuerza normativa"; c) "La adhesión de la Provincia de Tucumán a los principios y propósitos contenidos en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento no implicó renunciar a sus facultades constitucionales no delegadas a la Nación. El Poder Legislativo Provincial conservó plenamente sus facultades tributarias y, consiguientemente, todas las atribuciones necesarias para regular los aspectos inherentes al Impuesto a los Ingresos Brutos, razón por la cual continuaron vigentes en su territorio las normas locales que regulan la organización y el funcionamiento del sector de la actividad primaria. El Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento por ende, no implicó por sí mismo la derogación de las normas de la materia vigentes en la provincia".

La posición jurídica tomada por el Superior Tribunal de la Provincia, en el reciente fallo citado, resulta por sí mismo suficiente y bastante claro, para desestimar el agravio planteado por el apelante.

V.- Con respecto a la Sanción de multa impuesta por el acto apelado, el contribuyente esgrime la ausencia de dolo en su accionar, ya que su conducta no se tipifica en las presunciones normadas por la norma.

Ahora bien y como se mencionó en los primeros puntos de esta sentencia, se ha determinado (en la primera parte) la existencia de la responsabilidad solidaria del recurrente, y el simple argumento esgrimido por el mismo, se queda sin fundamento alguno que pueda sostenerlo.

Sin perjuicio de ello, y en lo referente a la aplicación del art. 88 inc. 1º del C.T.P., debe destacarse que la Autoridad de Aplicación cuenta, en la normativa tributaria, con una serie de presunciones que permiten acreditar, en principio, la conducta dolosa.

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.

Como ya se expresó anteriormente, el artículo 88º del C.T.P., enumera las presunciones que permiten determinar que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas. Estas presunciones admiten prueba en contrario (iuris tantum), correspondiendo al representante liberarse de las mismas, 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 86º inciso 1) y en la presunción establecida por Ley, en el artículo 88º inciso 1) del Código Tributario Provincial, el cual establece que: "... Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concurra alguna de las causas siguientes: ... 1- Contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas".

Recordamos que el Código Tributario Provincial, otorga la facultad a la D.G.R. de hacer uso de las presunciones normadas en el artículo 88º, habiendo encuadrando la conducta del apelante en el presente caso, en el inciso 1).-

Es por ello, que corresponde confirmar lo actuado por la Autoridad de Aplicación, así como el uso de las presunciones del artículo 88º inciso 1) para acreditar la conducta del agente, ya que según se desprende de las constancias de autos, el

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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, máxime cuando el acto administrativo por medio del cual se aplica la sanción, en su condición de tal goza de presunción de legitimidad.

Considero que de acuerdo a las normas citadas, no resulta atendible lo alegado por el recurrente, ya que su pretensión no ha sido acreditada. Su planteo se reduce a una simple manifestación sin prueba alguna que la justifique.

Cabe aclarar, que con respecto al Sumario N° M 1483-19 por infracción prevista en el art. 85 del Código Tributario Provincial el cual confirma una sanción de multa por un monto de \$ 11.627,90 (Pesos Once Mil Seiscientos Veintisiete con 90/100), equivalente al 100% (cien por ciento) del gravamen omitido en la posición 01/2019 del Acta de Deuda N° A 1483-2019, confeccionada en concepto del Impuesto para la Salud Pública, el apelante no expresó agravio alguno, por lo que corresponde confirmar lo resuelto por la Autoridad de Aplicación.

**VI.-** Sin perjuicio de lo anteriormente expuesto y conforme al agravio del apelante, que la DGR impuso dos multas por un mismo hecho, podemos decir que cuando un sujeto comete una infracción, habrá lugar a la aplicación de una pena; si comete varias infracciones podrán aplicársele varias penas, y ello por cuanto de mediar una conducta habrá una transgresión, y cuando haya varias conductas habrá varias transgresiones, por lo que a una conducta corresponde un delito y podrá corresponder una pena, y a varias conductas varios delitos y varias penas.

En el caso concreto, resulta necesario establecer si las sanciones impuestas por la Autoridad de Aplicación respecto al Período Fiscal 2018, en los términos legales de los art. 85 y 86 del CTP, transgreden el principio de non bis in ídem, por lo que debemos determinar si las infracciones imputadas constituyen un único hecho.

En el presente caso, la Resolución (DGR) N° D 408/20 impone dos sanciones respecto al período fiscal 2018, teniendo en cuenta que tanto en el art. 85, como en el art. 86 del CTP, el hecho punible sancionado por la norma es la falta de

ingreso del tributo, y la diferencia marcada entre estos artículos es la conducta que tipifican cada uno de ellos.

La conducta jurídica esperada del contribuyente, es el cumplimiento del deber de determinación del tributo, la conducta punible es la falta o la incorrecta determinación del tributo apartándose de las normas vigentes y se encuentra descrita en los artículos mencionados del Digesto Provincial.

El perjuicio fiscal surge cuando la omisión en cuestión, perfeccione un ocultamiento de la existencia de la materia imponible sea parcial o totalmente. En función a dicho comportamiento las infracciones materiales se clasifican en: culposas u omisivas (art. 85 del CTP) y dolosas o defraudatorias (art. 86 CTP), así, el contribuyente podrá haber obrado con culpa — que puede asumir las formas de negligencia, imprudencia o impericia— o dolo – ardid o engaño. En el primer caso se aplicará multa del art. 85° por omisión de impuestos, en tanto que en el segundo se estará frente a la multa del art. 86° por defraudación.

En este sentido, el bien jurídico protegido por el art. 85 del Código Tributario Provincial, es la renta fiscal, protegiendo los ingresos fiscales reprimiendo conductas que han llevado a una insuficiente determinación del tributo y, como corolario, una omisión de impuesto, exigiendo la presencia del elemento subjetivo que en este caso es la culpa.

Asimismo, la figura infraccional descrita en el art. 85 del CTP, requiere para su perfeccionamiento, además de los presupuestos de culpa o negligencia, la concurrencia de dos situaciones objetivas: la omisión de pago de impuestos y el medio comisivo que se traduce ya sea en la falta de presentación de declaraciones juradas o en su presentación inexacta.

El art. 86 del Código Tributario, tipifica y reprime los comportamientos dolosos, en cuanto a la intencionalidad de defraudar al fisco provincial, mediante conductas ardidosas o engañosas. Las maniobras dolosas tienen que ser aptas para lograr el resultado del perjuicio fiscal.

Para la aplicación de dicha norma debe acreditarse además de la verificación objetiva de la omisión de impuestos, la efectiva intención de fraude respecto del sujeto al cual le es atribuible la conducta reprochada a título culpable. En tal

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

sentido, el art. 88 del CTP, enumera una serie de circunstancias de hecho, cuya verificación habilita a presumir iuris tantum la existencia de dolo, siendo a cargo del contribuyente la demostración de su inexistencia.

La conducta reprimida por el art. 86 en cuestión, se configura cuando mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas u ocultación maliciosa, se perjudicare al fisco con liquidaciones de impuestos que no corresponden a la realidad. De dichas definiciones podemos extraer tres elementos caracterizantes: la existencia de una conducta dolosa, que se manifieste a través de maniobras u ocultación, y que exista un perjuicio al estado.

En el presente caso, la Resolución apelada aplicó una sanción de multa por \$ 439.127,96 (Pesos Cuatrocientos Treinta y Nueve Mil Ciento Veintisiete con 96/100) equivalente al 50 % del gravamen omitido en las posiciones mensuales consignadas en Acta de Deuda N° A 1481/2019 por la infracción prevista en el art. 85 del CTP, Sumario N° A 1481-2019, anticipos 07 a 12/2018 y otra sanción multa por \$ 1.756.511,82 (Pesos Un Millón Setecientos Cincuenta y Seis Mil Quinientos Once con 82/100), equivalente a dos veces el importe del gravamen omitido, referido al Acta de Deuda N° A 1481/2019, por la infracción prevista en el art. 86 del C.T.P., Sumario N° M 1481/2019, período fiscal 2018.

Del análisis de los autos, 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 debido a la existencia de tres "identidades" que se presentan en forma conjunta, a) Identidad personal: SEOANE FABIO ENRIQUE, CUIT N° 20-17615088-3, fue sancionado 2 (dos) veces por la Autoridad de Aplicación en Resolución DGR N° D 408/20 de fecha 16.12.2020, Sumario N° A 1481-19 (anticipos 07 a 12/2018 del Impuesto para la Salud Pública) y Sumario N° M 1481-19 (período fiscal 2018); se le imputa el mismo hecho; b) Identidad objetiva: En el caso en análisis, estamos ante la presencia de una identidad fáctica, ya que la motivación y fundamentación de la Resolución sancionatoria de la D.G.R., tiene como base la determinación impositiva correspondiente al período fiscal 2018 c) Identidad de causa: la pretensión punitiva de la Autoridad de Aplicación es idéntica en el artículo 2° de la Resolución N° D 408/20 referida al "período fiscal 2018", 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.

Conforme lo he analizado en las líneas anteriores, la garantía del non bis in ídem, con los sustentos normativos, emanan de la Constitución Nacional y de los Tratados Internacionales de Derechos Humanos con jerarquía constitucional, toda vez que no se encuentra explicitado de manera directa, sino que debe ser inferido de la conjunción de dos de los artículos más importantes de su primera parte.

El principio 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.

Queda más que claro que no es una garantía reconocida únicamente en el ámbito local, sino que es una garantía que es conocida tanto a nivel americano como 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 penal doble, triple o hasta indefinidamente.

Corresponde en este punto decidir si alguna de las sanciones debe subsistir, y en tal caso cuál de ellas. Ello resultará del encuadre de la conducta típica y de la naturaleza de la obligación material transgredida.

En primer lugar, resulta relevante el carácter anual del impuesto, establecido por el art. 344 CPT. En segundo lugar, de acuerdo art. 1 de la RG N° 140/2012, la obligación de ingresar los anticipos del tributo solo podrá exigirse hasta la fecha del plazo general para la presentación de la declaración jurada anual del gravamen o hasta la fecha de presentación de la misma, cuando ésta fuera posterior. Ello implica que una vez vencido dicho plazo, ya no será exigible el cumplimiento de la obligación material del anticipo, como tampoco será punible su omisión. La falta de pago del impuesto y las sanciones aplicables, luego de atravesado el límite temporal mencionado; se trasladan a la consideración del periodo anual; sin perjuicio del devengamiento de los intereses.-

En este sentido se ha señalado que *"Dado que la autonomía de los anticipos no es absoluta, la ley señala un límite a su exigibilidad: el vencimiento general o la presentación de la declaración jurada, el que fuere posterior, situación que marca*

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

*la caducidad del derecho de exigir el pago de los anticipos del impuesto al que correspondan. De esta manera la AFIP se encuentra habilitada a exigirlos hasta dicho plazo o, eventualmente, a exigir los accesorios que se hayan devengado por causa de su incumplimiento en término" (Bértazza (Dir.), "Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada", La Ley, Buenos Aires, 2019, Pg. 231).*

Por otro lado, es menester remitir al análisis realizado respecto del elemento subjetivo en la conducta infraccional del contribuyente (Punto V), donde quedó demostrada su conducta dolosa en el incumplimiento de sus obligaciones materiales correspondientes al periodo anual 2018.

Por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto la sanción impuesta por el Sumario N° A 1481-2019, de multa por \$ 439.127,96 (Pesos Cuatrocientos Treinta y Nueve Mil Ciento Veintisiete con 96/100), equivalente al 50% (cincuenta por ciento) del gravamen omitido en las posiciones 07 a 12/2018 del Acta de Deuda N° A 1481-2019, confeccionada en concepto del Impuesto para la Salud Pública, art. 85 del Código Tributario Provincial

Asimismo corresponde mantener la sanción de multa establecida en el Art. 2° de la Resolución DGR N° D 408/20, por encuadrar la conducta del contribuyente en el art. 86 inc. 1° CTP, con relación al periodo anual 2018.

Por lo tanto, corresponde **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **SEOANE FABIO ENRIQUE, CUIT N° 20-17615088-3** contra la Resolución N° D 408/20 y en consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** la sanción impuesta por sumario N° A 1481/2019, en mérito a la infracción prevista en el art. 85 del C.T.P. correspondiente al Impuesto a la Salud Pública - Período Fiscal 07 a 12/2018, **CONFIRMANDO** las Actas de Deuda N° A 1481-2019 y N° A 1483-2019 y las Sanciones establecidas mediante Sumario N° M 1481/2019 por infracción prevista en el art. 86 del C.T.P. Impuesto a la Salud Pública – Período Fiscal 2018 y mediante Sumario N° M 1483/2018, prevista en el art. 85 del C.T.P. correspondiente al Impuesto a la Salud Pública - Período Fiscal 01/2019, por las razones expresadas precedentemente. Así voto.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

**RESUELVE:**

**1.- HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **SEOANE FABIO ENRIQUE, CUIT N° 20-17615088-3** contra la Resolución N° D 408/20 de fecha 16/12/20 y en consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** la sanción impuesta por el sumario N° A 1481/2019 en los términos del art. 85 del C.T.P. correspondiente al Impuesto a la Salud Pública - Período Fiscal 07 a 12/2018; y **CONFIRMAR** las Actas de Deuda N° A 1481-2019 y N° A 1483-2019, confeccionadas en concepto de impuesto para la Salud Pública y las Sanciones establecidas mediante Sumario N° M 1481/2019 por infracción prevista en el art. 86° del C.T.P. Impuesto a la Salud Pública – Período Fiscal I 2018 y mediante Sumario N° M 1483/2018, prevista en el art. 85° del C.T.P. correspondiente al Impuesto a la Salud Pública - Período Fiscal 01/2019, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

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

ALD.

**HACER SABER**

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

ANTE MÍ

Dx. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION