

SENTENCIA N°: 119/2023

Expte. N°: 341/926/2020

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: "TRANSPORTE MORANO S.R.L. s/RECURSO DE APELACIÓN Expte. Nro. 341/926/2020 y Nro. 31354/376-D-2018 (DGR) y;

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 fs. 371/384 del Expte. 31354/376-D-2018 el Sr. Edgardo Roberto Roldan, apoderado de la firma TRANSPORTE MORANO S.R.L., interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 251/20 de fecha 07/08/2020 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 367/368 del Expte. 31354/376-D-2018). En ella se resuelve **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por la firma **TRANSPORTE MORANO S.R.L. C.U.I.T. N° 30-62607450-9** a las Actas de Deudas N° A 3100-2018 (Periodo Fiscal 2014) N° A 3105-2018 (Periodo Fiscal 2015), N° A 3106-2018 (Periodo Fiscal 2016) y N° A 3107-2018 (Periodo Fiscal 2017) confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándose las mismas; **APLICAR** con respecto al Sumario N° M 3106-2018(Periodo Fiscal 2016) por la infracción prevista en el art. 86 inc.1° del C.T.P., una multa por un monto de \$1.517.153,30 (Pesos Un Millón Quinientos Diecisiete Mil Ciento Cincuenta y Tres con 30/100) equivalente a dos veces el gravamen del tributo consignado en "PLANILLA ANEXA – ACTA DE DEUDA N° A 3106-2018" adjunta a fs. 180/181 de autos, y **APLICAR** con respecto al Sumario N° M 3107-2018(Periodo Fiscal 2017) por la infracción prevista en el art. 86 inc 1° del C.T.P., una multa por un monto de \$1.173.099,34 (Pesos Un Millón Ciento Setenta y Tres Mil Noventa y Nueve con 34/100) equivalente a dos veces el gravamen del tributo

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

consignado en "PLANILLA ANEXA – ACTA DE DEUDA N° A 3107-2018" adjunta a fs. 187/188 de autos, confirmándose las mismas; **APLICAR** con respecto al Sumario N° A 3107-2018 (anticipos 03 a 12/2017) por la infracción prevista en el art. 85 del C.T.P., una multa por un monto de \$ 237.419,00 (Pesos Doscientos Treinta y Siete Mil Cuatrocientos Diecinueve con 00/100) equivalente al 50% del gravamen omitido en las posiciones mensuales consignadas en "PLANILLA ANEXA –ACTA DE DEUDA N° A 3107-2018" adjunta a fs. 187/188 de autos; **DEJAR SIN EFECTO** los Sumarios N° A 3106-2018 (anticipo 12/2016) y N° A 3107-2018 (anticipos 01 y 02 /2017)

Considera que no puede tomarse como base para la pérdida del beneficio que surge del decreto 1985/3 (ME) una determinación que fue concluida y regularizada, de lo contrario se estaría sancionando dos veces por la misma causa.

Explica que la normativa es clara respecto al hecho de que la pérdida del beneficio opera respecto a los periodos que no fueron regularizados, habiéndose producido la regularización de la deuda se recupera el beneficio de la alícuota conforme surge del artículo 4° del referido decreto para los periodos 2014/2015/2016/2017.

Plantea la prescripción de los periodos fiscales 2014 y 2015.

Con respecto a las sanciones que aplica el fisco, se defiende expresando la inexistencia del obrar doloso. Indica que en ningún momento tuvo la intención de defraudar al fisco, requisito *sine quean non* para cometer el delito previsto en la norma del cual se completa el principio de culpabilidad. Nunca declaró de menos ni efectuó declaraciones juradas engañosas, ni incurrió en las presunciones del artículo 88 del C.T.P., debiendo considerarse que se determina una alícuota diferencial por pérdida de un beneficio otorgado por el carácter de su actividad, razón por la cual la pretensión de sancionar por defraudación fiscal es absolutamente arbitraria.

Insiste en que no habría afectación al bien jurídico protegido, o sea las arcas del estado, ya que estamos en presencia de un error de derecho, por aplicación de una alícuota otorgada a subordinación.

También considera desproporcionada la sanción que el fisco pretende aplicar.

Solicita la condonación de las sanciones impuestas por aplicación de Ley N° 8173, restablecida por Leyes N° 9136, 9167 y 9236. Plantea también la prescripción de los plazos para exigir las multas incluidas en la determinación.

Indica que no existieron actos interruptivos como para otorgar validez al accionar de la D.G.R.

Por último, en forma subsidiaria resultaría de aplicación lo previsto en el artículo 7 inciso c) de la Ley N° 9167 respecto del beneficio de reducción de sanciones.

Hace reserva federal del caso y ofrece prueba.

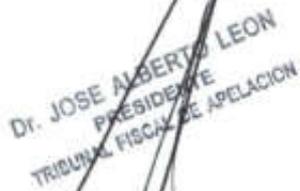
Por lo expuesto solicita se haga lugar al recurso interpuesto.

II. A fs. 390/395 del Expte. D.G.R. N°31354/376-D-2018, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

En primer lugar, defiende la motivación del acto administrativo cuestionado, indica que la recurrente en todo momento tuvo a su disposición el Expte. administrativo, del cual tomó vista en fecha 05/02/2019 conforme consta en fs. 201, contando además con la posibilidad de presentar la impugnación y los recursos previstos en el C.T.P. por lo que concluye que el derecho de defensa se encuentra intacto.

Indica que el contribuyente en los periodos 2014, 2015, 2016 y 2017 declaró el Impuesto sobre los Ingresos Brutos haciendo uso de la alícuota reducida establecida por el artículo 1 del decreto N° 1985/3(ME) – 2009, cuando aún se encontraba con deuda. Por un lado, mediante emisión de la Boleta de Deuda N° BTE/1665/2017 por los periodos fiscales 2011 y 2012, emitida al 29/06/2017 conforme sentencia N° 254/17 emanada por este Tribunal; y que al momento de notificación de las Actas que aquí apela, continúa sin regularizar. Por otro lado, está la rectificación de las DDJJ mensuales de los anticipos 01 a 12 /2013 efectuada en fecha 31/07/2018, es decir con posterioridad a los periodos en crisis. Del análisis de lo descripto entiende que surge claramente que el contribuyente Transporte Morano S.R.L. incumplió con el requisito del inciso c) del decreto N° 1985/3 (ME) – 2009.

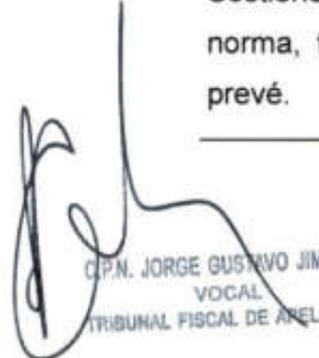
Sostiene que si el contribuyente pretende gozar de los beneficios previstos en la norma, también debe cumplir con las exigencias y condiciones que la misma prevé.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

Con respecto a la prescripción de los periodos fiscales 2014 y 2015 indica que se trata de un impuesto anual y que cada declaración jurada y pago mensual constituye un cumplimiento de un anticipo a cuenta del impuesto, cuya liquidación final correspondiente se efectuará al vencer el plazo para la presentación de la Declaración Jurada Anual.

En ese sentido realiza un análisis de la prescripción del periodo fiscal 2014, el más antiguo de la determinación efectuada, concluyendo que la acción de la D.G.R. para reclamar la deuda determinada no se encuentra prescrita.

En relación a los agravios en contra de las multas aplicadas entiende que corresponde distinguir los sumarios instruidos mediante Actas de Deudas referenciadas.

Respecto a las manifestaciones efectuadas sobre la omisión de daño al bien jurídico protegido, considera que no es requisito *sine qua non* para tener configurada la figura delictual que se irroge un perjuicio patrimonial al erario público, sino que basta la posibilidad de que tal hecho pueda ocasionar un perjuicio futuro al fisco.

Teniendo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al Director General de Rentas, considera ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada que fue establecida en el mínimo legal vigente.

En cuanto a la condonación de la multa pretendida por la firma en su recurso de apelación, cabe considerar que en el presente caso, las infracciones no resultan alcanzadas por los beneficios de la liberación de sanciones dispuestos en el artículo 7° de la Ley N° 8873, restablecida por Ley N° 9167, por ser incumplimientos sancionados con fecha posterior al 31/03/2017.

En cuanto al planteo de prescripción de los sumarios, considera que el mismo no puede prosperar

Las multas recurridas corresponden al impuesto sobre los Ingresos Brutos y abarcan los anticipos 03 a 12 / 2017 y los periodos fiscales 2016 y 2017. EL CTP en su artículo 54° desde la reforma por Ley N° 8964 (BO 29/12/2016) con vigencia desde 01/01/2019, siendo la única normativa aplicable al caso en cuestión, precisamente por los periodos y/o anticipos fiscales involucrados.

En ese sentido la prescripción de la acción del fisco para aplicar multas es de cinco años. Según Resolución N° D 251-20, la prescripción de la infracción correspondiente al anticipo 03/2017 (el más antiguo) comenzaría a correr a partir del 1° de Enero del año 2018, por cuanto el plazo de 5 años culminaría el 01/01/2023.

III. A fs. 35 del expte. N° 341/926/2020 obra Sentencia N° 46/2021 del 12/02/2021 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso, por contestados los agravios por parte de la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

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.

Preliminarmente, y teniendo en cuenta el carácter preclusivo del planteo efectuado por el contribuyente en su recurso de apelación, corresponde expedirse con respecto a la prescripción de las obligaciones tributarias reclamadas por la Autoridad de Aplicación.

La Corte Suprema de Justicia de Tucumán en el Fallo "Provincia de Tucumán – D.G.R – c. Diosquez, Gerónimo Aníbal s/ ejecución fiscal", hizo expresa remisión al precedente "Ullate" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, adoptando en forma íntegra la doctrina sentada por "Filcrosa".

En coincidencia con lo expresado, mediante Ley Provincial N° 8.490 (B.O. 30/03/2012), se dispuso derogar los artículos 55 al 63 del Cód. Tributario (art. 1 inc. 8 de la ley 8.490) y se sustituyó el artículo 54 del Cód. Tributario por el siguiente texto: "Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Cód. Civil y el Cód. Penal según la materia de que se trate" (art. 1° inc. 3 de la ley 8.490); con lo cual el legislador local ha positivizado el criterio jurisprudencial aludido y la tendencia que rige en la materia".

En el presente caso, no existen dudas de la aplicación de las normas del Código Civil, respecto al inicio del cómputo y el plazo de la prescripción liberatoria, teniendo en cuenta que el contribuyente se agravia de la obligación tributaria correspondiente a los períodos 2014 y 2015 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

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

En el caso que analizamos, el estatus jurídico de deudor tributario nace cuando se configura el hecho imponible del tributo reclamado. No siendo una situación jurídica cuyo origen sea actual, sus consecuencias deben valorarse según las normas que regían en el momento en el que se originó. En otras palabras, si bien el pago de la deuda tributaria es una consecuencia actual que debería afrontar el contribuyente, el conjunto de responsabilidades emergentes derivarían de una situación jurídica que no es actual y que por lo tanto debe regirse por la ley vigente al momento del nacimiento de la referida situación.

Esta solución, además está sustentada en la garantía constitucional de igualdad ante la ley dado que el estatus jurídico de contribuyente está organizado por el derecho de modo igualitario y presupone que un ciudadano en iguales circunstancias asume iguales obligaciones frente al Estado (art. 16 de la Constitución Nacional: *"la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas"*), principio que no puede ser alterado por ninguna norma de menor rango.

Ya lo dijo la C.S.J.T., en el leading case Provincia de Tucumán DGR - c/Diosquez Gerónimo Aníbal S/ Ejecución Fiscal: *"(...) Así las cosas, las cuestiones atinentes a la determinación del plazo (quinquenal) y al efecto solo suspensivo de la notificación de la determinación de deuda no arrojan mayores problemáticas, puesto que el aludido plazo coincide con aquel previsto en el art. 4027 inc. 3 del Cód. Civil (...)".*

En lo que respecta al inicio del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, la jurisprudencia analizada sostuvo que: *"(...) en materia civil la prescripción corre desde que la deuda es exigible; esa exigibilidad de la obligación tributaria no se encuentra atada a la determinación de la deuda, mucho menos a la firmeza de dicho acto administrativo (...)".*

La problemática planteada en nuestra provincia en cuanto a la tesitura adoptada por la D.G.R., en donde afirma que el período fiscal del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es el año calendario, la Corte de Tucumán dijo: *"(...) Por otro lado resulta contradictorio desde el punto de vista lógico y jurídicamente abusivo considerar que la obligación tributaria del IIB tiene un vencimiento anual, pero a la vez ocasiona consecuencias gravosas para el contribuyente que, con la aplicación del criterio del recurrente, estaría obligado a pagar "anticipos" previos, que*

generan intereses antes del referido vencimiento anual, corriendo la prescripción desde el vencimiento anual y no desde el momento en que son exigibles los anticipos (...)" (Provincia de Tucumán -D.G.R.- vs. Enrique R. Zeni y Cía. S.A.C.I.A.F.E.I s/ Ejecución fiscal del 02/05/2016).

En consecuencia, el máximo tribunal llegó a la conclusión que no existe ninguna razón jurídica que avale la pretensión de la D.G.R. y que la Provincia no tiene facultad para apartarse de lo normado por el Código Civil en el art. 3956 (anterior a la reforma).

De lo expresado, se entiende que el art. 3956 del Código Civil prevalece ante el art. 229 del Código Tributario, el cual prevé: "(...) *El período fiscal será el año calendario. El pago se hará por el sistema de anticipos sobre ingresos, calculados sobre base cierta, los que tendrán el carácter de declaración jurada, en las condiciones y plazos que determine la Dirección General de Rentas (...)*", por lo que la prescripción de las obligaciones tributarias locales, tanto en lo relativo a sus respectivos plazos como al momento de su inicio y causales de suspensión e interrupción, en virtud de lo dispuesto por el art. 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, se rigen por lo estatuido por el Congreso Nacional de manera uniforme para toda la República, ya que la prescripción no es un instituto de derecho público local sino un instituto general de derecho (conforme "Filcrosa" Fallo 326:3899, doctrina reiterada en precedentes posteriores).

De ello surge, que en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cada declaración y pago constituye el cumplimiento de un anticipo (adelanto) a cuenta del ajuste final correspondiente, por lo que el contribuyente debe ingresar en forma mensual los importes determinados por medio de una declaración jurada mensual, con detalle de los ingresos brutos devengados correspondientes al mes calendario que se ingresa, teniendo consignado cada posición, su respectivo vencimiento mensual.

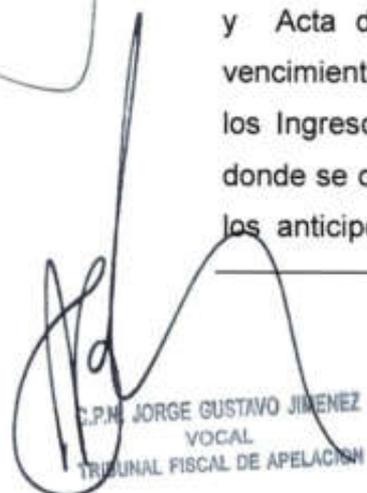
En el presente caso, las Actas de Deudas impugnadas en autos (Acta de Deuda N° A 3100-2018, Acta de Deuda N° A 3105-2018, Acta de Deuda N° A 3106-2018 y Acta de Deuda N° A 3107-2018) consignan un solo periodo y un solo vencimiento en cuanto a las obligaciones tributarias relativas al Impuesto sobre los Ingresos Brutos; sin embargo también disponen instrucción de sumario en donde se observan liquidaciones de los intereses resarcitorios correspondientes a los anticipos, razón por la cual, para el inicio del cómputo de la prescripción



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

liberatoria de las obligaciones tributarias, es la fecha que se encuentra consignada en cada una de las Actas de Deuda en discusión, desde la cual se generan efectos y consecuencias jurídicas. Ello conforme lo dispone el art. 3956 del Código Civil, el cual dice textualmente: "(...) *La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación (...)*". Es decir que el inicio del cómputo de la prescripción para los periodos fiscales 2014 y 2015 es el vencimiento de cada uno de los anticipos, fecha en la que se tornan exigibles.

Ello ha sido sostenido por la C.S.J.T. cuando manifestó en cuanto al inicio del cómputo de la prescripción liberatoria que: "(...) *En este contexto, es dirimente el art. 3956 del Código Civil en cuanto determina que: "La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses comienza a correr desde la fecha del título de la obligación". En el caso que nos ocupa, es irrelevante cualquier discusión semántica sobre el carácter o naturaleza de lo que la norma tributaria que regula el IBB (sea que se refiera a la modalidad de "agentes de percepción o retención" o a la denominada "convenio multilateral"), denomina como "anticipo", atento a que el mismo es exigible y genera consecuencias jurídicas a partir de la fecha de su título, por lo que el cálculo sentencial sobre el comienzo del cómputo de la prescripción luce ajustado a derecho. (...)*", (PROVINCIA DE TUCUMAN - D.G.R.- C/ENRIQUE R. ZENI Y CIA. S.A.C.I.A.F.E.I. S/ EJECUCION FISCAL, Sentencia del 02/05/16, C.S.J.T.)".

En cuanto a la suspensión e interrupción de la prescripción de la obligación tributaria, el análisis debe efectuarse conforme el Código Tributario Provincial, Ley Provincial N° 8964 (B.O. 29/12/2016), ya que dicha norma se torna operativa para la suspensión mencionada, teniendo en cuenta que la notificación de las Actas de Deuda fue efectuada el 23/01/2019, fecha en que se encontraba vigente el mismo.

Por ello, respecto a la suspensión de la prescripción dentro del ámbito administrativo (procedimiento de determinación de deuda), rige el art. 63 del C.T.P. (tv), el cual dispone: "(...) *Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: a) Desde la fecha de intimación administrativa de pago de la obligación tributaria. Cuando mediare recurso previsto en este Código o acción o recurso previsto en el Convenio Multilateral, la*

suspensión de la prescripción se prolongará hasta sesenta (60) días después de notificada la resolución o decisión respectiva que revista el carácter de definitiva (...)".

Dejando aclaradas las cuestiones en torno a la prescripción de las obligaciones tributarias, corresponde analizar los argumentos expuestos con respecto a la prescripción del periodo 2014 y 2015, intimados mediante Acta de Deuda N° A 3100-2018 y Acta de Deuda N° A 3105-2018 respectivamente, confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El vencimiento fiscal del Impuesto sobre los ingresos Brutos periodo 01/2014, el más antiguo de la determinación, se produjo el 19/02/2014, por lo que el cómputo del término de la prescripción para el citado periodo comenzó a correr a partir de dicha fecha. Consecuentemente si se cuenta 5 (cinco) años, la prescripción operaría el 19/02/2019. Se puede observar que la misma fue notificada el 23/01/2019, intimación que posee el efecto jurídico de suspender la prescripción de la obligación tributaria reclamada. De este modo, al momento de emitir la presente resolución y, conforme art. 63 del C.T.P., se encuentra suspendido el plazo de prescripción del periodo 01/2014 como así también para el resto de periodos incluidos en la determinación practicada.

En conclusión, la D.G.R. conserva las facultades y acciones para exigir el pago de todos los períodos (2014, 2015, 2016 y 2017) incluidos en la determinación practicada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos que aquí se cuestiona, conforme las disposiciones del Código Civil y el Código Tributario Provincial (Ley 8964).

V. Con respecto a la pérdida de alícuota reducida planteada por Transporte Morano S.R.L., debo decir que la misma opera de pleno derecho sin necesidad de comunicación por parte de la D.G.R., así lo establece el artículo 4 del Decreto N°1985/3(ME)-2009 : "(...) *La pérdida del beneficio establecido por el artículo 1° del presente Decreto, operará de pleno derecho y sin necesidad de que medie intervención alguna por parte de la DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS cuando se verifique el incumplimiento de cualquiera de las condiciones establecidas en el artículo 3°, o producida la caducidad o rechazo de la facilidad de pago otorgada o sobre las cuales se solicite o solicitó el correspondiente acogimiento o adhesión,*

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

como así también respecto a los que establezca la Autoridad de Aplicación, dando lugar tales incumplimientos a la inaplicabilidad de las alícuotas que se establecen en el artículo 1º desde la posición o período mensual correspondiente –inclusive– en el cual se verifique el o los incumplimientos y hasta la posición o período mensual –inclusive– de su regularización o cumplimiento, debiendo los sujetos involucrados proceder a ingresar los saldos resultantes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por aplicación de la alícuota general vigente establecida para la actividad, sin reducción alguna, con más los intereses previstos en el artículo 50 del Código Tributario Provincial (...)”.

En sentido concordante, el artículo 3 inc) c del mismo decreto expresa que: *“Además de lo establecido en el artículo anterior, para los casos que corresponda, lo dispuesto en el artículo 1º del presente Decreto será de aplicación siempre que los contribuyentes cumplan con las siguientes condiciones(...)*

(...)C) Tener regularizadas o cumplidas y abonadas las obligaciones tributarias que como contribuyentes y responsables se encuentren a su cargo, cuyos vencimientos hayan operado hasta el mes –inclusive– correspondiente a la posición o período mensual por el cual se tribute el Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme a lo establecido en el artículo 1º del presente Decreto. (...)

En el expte administrativo N° 31354/376-D-20189 surge un hecho claro y suficiente para determinar el curso del presente caso, ello es la rectificación realizada por el contribuyente Transporte Morano SRL el día 31/07/2018. Presenta rectificación de los anticipos 01 a 12 del período Fiscal 2013. Es con este acto que el mismo contribuyente es quien reconoce la falta de cumplimiento de las obligaciones a las que hace referencia el artículo 3 del decreto N° N°1985/3(ME)-2009 para poder gozar de la alícuota reducida a la cual hace referencia.

No surge duda alguna que el contribuyente en el transcurso de los períodos fiscales 2014, 2015, 2016 y 2017 no cumplía los requisitos establecidos por el decreto en discusión y por lo tanto no podía hacer uso de los beneficios que el mismo establece.

Es por ello que resulta improcedente el planteo efectuado con respecto a la alícuota aplicada por la Administración así como el de la nulidad pretendida por el apelante.

VI. Atento a la naturaleza punitiva de las multas aplicadas por la administración, que ha venido reconociendo en forma concordante la jurisprudencia, se deriva la aplicación supletoria de los principios generales del derecho penal. 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 Periodo Fiscal 2017, transgreden el principio de *non bis in ídem*. 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.

En resumen, 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: **TRANSPORTE MORANO S.R.L. C.U.I.T. 30-62607450-9**, fue sancionado 2 (dos) veces por la Autoridad de Aplicación en Resolución DGR N° D 251/20 de fecha 07/08/2020 y 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 periodo fiscal 2017 c) Identidad de causa: la pretensión punitiva de la Autoridad de Aplicación es idéntica en los artículos 2 y 3 de la Resolución N° D 251/20, 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.

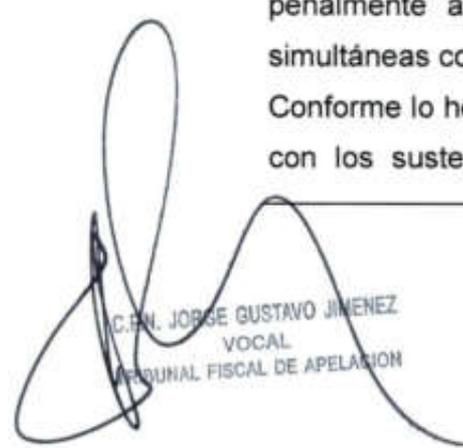
Conforme lo he analizado en las líneas anteriores, la garantía del *non bis in ídem*, con los sustentos normativos, emanan de la Constitución Nacional y de los



Dr. JOSE ROBERTO 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

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.

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.

No es por demás aclarar que 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 artículo 75, inciso 22.

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.

En el presente caso, la Resolución (DGR) N° D 251/20 impone dos sanciones respecto al periodo fiscal 2017:

- Una multa por \$ 1.173.099,34 (Pesos Un Millón ciento Setenta y Tres Mil Noventa y Nueve con 34/100), equivalente a dos veces el gravamen del tributo consignado en "*Planilla Anexa Acta de Duda N° A 3107-2018*" por la infracción prevista en el art. 86 Inc 1 del C.T.P.
- Una multa por \$237.419,00 (Pesos Doscientos Treinta y Siete Mil Cuatrocientos Diecinueve con 00/100), equivalente al 50 % del gravamen omitido en las posiciones mensuales consignadas en "*Planilla Anexa Acta de Deuda N° A3107-2018*" por la infracción prevista en el art. 85 del CTP

En base a lo expuesto, considero la primera de ellas acorde a derecho. No ocurre lo mismo con la segunda, en el momento que afectan el principio *Non Bis In Idem* al contener idéntico sujeto, objeto y causa.

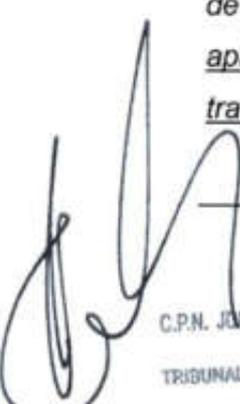
La razón por la que corresponde que continúe vigente la sanción del art. 86 inc. 1, es porque, el impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto anual, conforme lo establece el art. 229 del C.T.P.

Ahora bien, las sanciones aplicadas en el art. 2 de la Resolución N° D 251/20 en este caso se encuentran justificadas, ya que si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el contribuyente no ha desvirtuado las presunciones existentes en su contra.

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 incisos 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.

Por ultimo estas sanciones no se encuentran prescriptas. Las infracciones se consideran cometidas al momento del vencimiento de la declaración jurada anual correspondiente a los periodos en cuestión. En el caso del año 2016, venció en fecha 30/06/2017 y, para el periodo fiscal 2017 el vencimiento se produjo el 30/06/2018.

El art. 54 del CTP, fija el plazo de prescripción de las multas, al establecer: "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..." (el subrayado me pertenece).



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

El art. 58 indica: "El término de la prescripción de la acción para hacer efectivas las multas y las clausuras comenzará a correr desde la fecha en que la resolución que la imponga quede firme".

Por otro lado el art. 63 del C.T.P. establece: "Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales:

(...) b) Desde la fecha de la resolución sancionatoria. Si mediare recurso previsto en este Código o acción judicial, el término de la suspensión perdurará hasta los sesenta (60) días posteriores a que la resolución de dicho recurso o la sentencia haya quedado firme o consentida (...)."

Por lo expuesto, al momento de la emisión de la presente resolución, las multas incluidas en la determinación no se encuentran prescriptas.

Por lo tanto corresponde **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **TRANSPORTE MORANO S.R.L. C.U.I.T. 30-62607450-9** contra la Resolución N° D 251/20 en lo que respecta a la sanción impuesta por sumario N° A 3107/2018 en su artículo 3 y en consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** la multa a establecida en el art. 85 del CTP aplicada respecto a los anticipos 3 y 12/2017 en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos.

VII. Con respecto a las multas y la aplicación de las leyes de condonación es importante destacar que:

De la manera en la que están confeccionadas las Actas de Deudas, se desprende que las infracciones fueron cometidas en los vencimientos para la presentación de la Declaraciones Juradas Periodos 2016 y 2017, es decir, 30/06/2017 y 30/06/2018 respectivamente.

La Ley N° 8873 (restablecida por Ley N° 9167 a la que hace mención la firma en sus escritos recursivos, expresa: "*quedan liberadas de sanción las infracciones previstas en la Ley N° 5121(t.c.2009) y sus modificatorias, cometidas hasta el 31 de Marzo de 2017 inclusive y eximidas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones. De encontrarse judicializadas dichas sanciones, la cuestión devendrá en abstracto y las costas se impondrán en el orden causado.*"

En el presente caso no se aplica la Ley de condonación como lo solicita la firma, ya que son infracciones cometidas con posterioridad al 31 de Marzo del 2017. Por

lo expuesto corresponde no hacer lugar al recurso en cuanto a la solicitud de condonación efectuada.

En mérito a todo lo expuesto considero que corresponde **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **TRANSPORTE MORANO S.R.L. C.U.I.T. 30-62607450-9** contra la Resolución N° D 251/20 en lo que respecta a la sanción impuesta por sumario N° A 3107/2018 en su artículo 3 y en consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** la multa a establecida en el art. 85 del CTP aplicada respecto a los anticipos 3 a 12/2017 en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos y **CONFIRMAR** la Resolución N° D 251/20 en sus artículos 1, 2 y 4.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en idéntico sentido.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en igual sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1 HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **TRANSPORTE MORANO S.R.L. C.U.I.T. 30-62607450-9** contra la Resolución N° D 251/20 en lo que respecta a la sanción impuesta por sumario N° A 3107/2018 en su artículo 3 y en consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** la multa a establecida en el art. 85 del CTP aplicada respecto a los anticipos 3 a 12/2017 en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos y **CONFIRMAR** la Resolución N° D 251/20 en sus artículos 1, 2 y 4.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



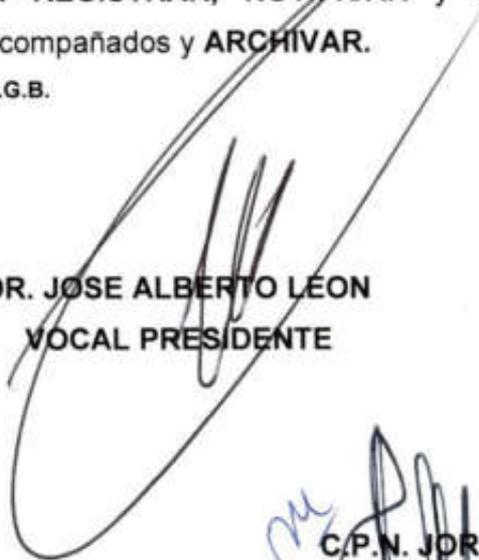
Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



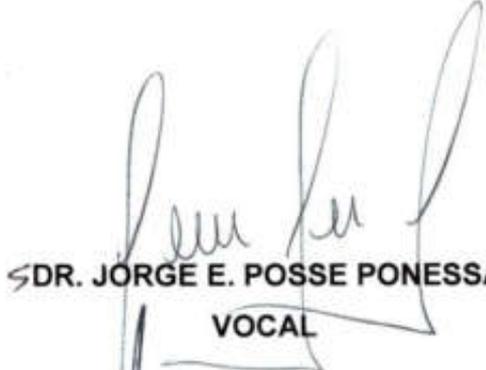
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

S.G.B.



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTOBAL AUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION