

En San Miguel de Tucumán, a los 5 días del mes de JULIO 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: "**BALEARES S.R.L. S/Recurso de Apelación**" Expte. N° 147/926/22 (Expte. D.G.R. N° 472/376/D/22).

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 78/80 del Expediente N° 472/376/D/22, el apoderado del contribuyente BALEARES S.R.L., CUIT N° 30-70955021-3, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 432/22 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 15/03/2022 obrante a fs. 76 de dicho expediente. En ella se resuelve **DESESTIMAR** el descargo interpuesto por el contribuyente respecto al Sumario N° S/104/2022 y **APLICAR** al contribuyente una multa por un monto de \$ 223.014,98 (Pesos Doscientos Veintitrés Mil Catorce con 98/100), equivalente a dos (02) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° Inciso 1, Impuesto a la Salud Pública, en el período fiscal 2019.

El contribuyente funda su Recurso de Apelación en dos aspectos centrales; en primer lugar manifiesta que la Resolución N° M 432/22 es nula, por no haber considerado la misma el descargo presentado oportunamente en contra del Sumario instruido. En segundo término, afirma que no existe fundamento alguno para aplicar sanción por no encuadrar su conducta en una infracción dolosa.

Respecto a su primer agravio, manifiesta que sin perjuicio de lo expresado por la Resolución dictada por la autoridad de aplicación, en su escrito presentado por mesa de entradas virtual, acreditó la representación de la sociedad con la documentación del respectivo contrato social.

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

Considera que al ser erróneamente desestimado su descargo, existe un vicio que deviene en la nulidad absoluta del acto administrativo dictado, toda vez que se requería su tratamiento previo, para el dictado de la Resolución que aplicó la multa en cuestión, todo ello en estricto cumplimiento del derecho de defensa.

Manifiesta que el art. 3 inc. c) de la Ley de Procedimientos Administrativos establece como uno de los caracteres sustanciales del procedimiento administrativo al debido proceso legal, entendiéndose por tal el absoluto respeto a la libre defensa en juicio. Cita en idéntico sentido al art. 43 del mencionado cuerpo normativo, que enumera como uno de los requisitos esenciales del acto administrativo, la observancia, antes de su emisión, de los procedimientos sustanciales y adjetivos previstos en esa Ley y los que resultaren expresa o implícitamente del ordenamiento jurídico. Finaliza su exposición citando Doctrina que considera aplicable al caso.

Como segundo agravio de su apelación, afirma que no existe fundamento alguno para aplicar sanción encuadrando la conducta en una infracción dolosa.

Sostiene que a partir de la enunciación del art. 70 del C.T.P., la D.G.R. infiere que su mandante tuvo la intención dolosa de cometer un acto defraudatorio, agotando todo el razonamiento en la mera descripción de un incumplimiento general de las normas, sin tener por acreditada la conducta dolosa.

Considera que la resolución atacada, no explica cómo se desarrolló la acción *ardidosa, engañosa o maliciosa*, por la cual supuestamente se evadió el pago del impuesto.

Agrega que procedió a rectificar las declaraciones juradas del Impuesto para la Salud Pública por el período 2019, ingresando el impuesto correspondiente mediante el plan de pagos N° 287679, Tipo de Plan 1570, concluyendo que el 17/01/2022 se habría ingresado la totalidad del tributo determinado con sus respectivos intereses.

Amplía su exposición manifestando que, aún para los supuestos infraccionales del art. 86, la intención dolosa debe probarse por medio de hechos externos y concretos que configuren la maniobra, ardid, ocultamiento o engaño aptos para inducir al error al fisco.

Finaliza la exposición de su agravio, citando jurisprudencia de la C.S.J.T. que considera aplicable al caso, y concluye que la sanción se aplicó a partir de la propia información que el contribuyente declaró ante la D.G.R, con lo cual no se estaría en presencia de una maniobra defraudatoria.

II. A fojas 93/95 del Expte. N° 472/376/D/22, 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.

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

En cuanto a los agravios planteados por el recurrente respecto a los vicios de procedimiento, aclara que las presentaciones realizadas por aquel a través de la mesa de entrada virtual, no cuentan con firma hológrafa ni digital, y que las mismas no cuentan con copia del contrato social donde conste la representación de la persona nombrada en el escrito, contrariando así las disposiciones del art.11 de Ley 4.537.

Agrega que en resguardo del debido proceso y derecho de defensa, se intimó al sumariado para subsanar tal situación, sin que aquel hubiera cumplimentado tal intimación. Concluye que el recurrente intenta establecer preceptos falsos sobre los supuestos vicios en el procedimiento pretendiendo la nulidad del acto emitido, siendo él mismo quien no está a derecho, por lo que resulta improcedente el planteo al respecto.

Expresa que en la búsqueda de la verdad material, y analizando la presentación del recurrente, es el mismo contribuyente quien reconoce la infracción cometida, pretendiendo un tratamiento distinto por haber subsanado su conducta con posterioridad a la inspección realizada.

Considera que la conducta de la firma BALEARES SRL encuadra claramente en las previsiones del art. 86, inc. 1 del C.T.P. Y Que dicha conducta se materializa en la determinación de crédito a favor del Fisco por Impuesto para la Salud Pública correspondiente al período fiscal 2019, efectuada mediante Orden de Inspección N° 202101320 de fecha 03.12.21.



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

Agrega que a más de ello, la imputación efectuada en autos, ha sido reconocida expresamente por el contribuyente, al ingresar al Régimen de Regularización de Deudas Fiscales de fecha 20.12.21, lo que impide enervar el encuadre legal efectuado, por el contrario, afirma, implica un reconocimiento del incumplimiento endilgado.

Finaliza su exposición citando jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación que considera aplicable al caso e informando que no se registran planes de pagos por la multa en curso, ni adhesión a ningún beneficio.

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

III. A fojas 9 del Expte N° 147/926/22, obra Sentencia N° 36/23 dictada por este Tribunal el 22.05.2023, donde se tiene por presentado el recurso de apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se dispone autos para sentencia. A fs. 11 y 12, se adjuntan cédulas de notificación correspondientes a las partes, quedando la causa en condiciones de dictar sentencia definitiva.

IV. Confrontados los agravios expuestos por la apelante, con la respectiva contestación de la D.G.R, corresponde adentrarnos al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° M 432/22 se encuentra ajustada a derecho.

En fecha 28.01.22 la autoridad de aplicación notificó al contribuyente la Disposición de Instrucción de Sumario N° S/104/2022, en los términos del art. 123 del C.T.P., por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 86, inc. 1 del mencionado Digesto Legal, al haberse determinado un crédito a favor del fisco durante el período fiscal 2019, para el Impuesto para la Salud Pública, en la suma de \$111.507,49 (Pesos Ciento Once Mil Quinientos Siete con 49/100).

En fecha 08.02.22 el Sr. José Ricardo Cossio, manifestando su calidad de socio de la firma Baleares SRL, presenta descargo por mesa de entradas virtual de la D.G.R. allanándose al sumario instruido y solicitando el reencuadre de su conducta en las previsiones del art. 85, otorgándosele los beneficios del art. 87 ambos arts. del C.T.P.

El precitado descargo fue efectuado por el Sr. Cossio, sin acompañar documentación respaldatoria que acredite la calidad de socio invocada por aquel, situación ésta que motivó una nueva notificación por parte de la D.G.R., con el objeto de cumplimentar tal extremo. La inacción del contribuyente ante tal requerimiento, tuvo como consecuencia la desestimación del descargo interpuesto y la consecuente aplicación de la multa, por disposición de los arts. 123° y 86° inc. 1) del C.T.P, según las previsiones del art. 88° inc 3).

Desde el punto de vista normativo, tanto el art. 113 del C.T.P, como el art. 11 de Ley 4.537 de Procedimiento Administrativo, son concordantes al establecer que la persona que se presente en una actuación administrativa por un derecho o interés que no sea propio, aún cuando le compete ejercerlo en virtud de representación legal, debe acompañar con su primer presentación los documentos que acrediten la calidad invocada (en este caso particular, la que hubiese acreditado su calidad de socio de la firma Baleares SRL). Este requisito no solo no fue cumplido, sino que a más de ello, la autoridad de aplicación, cumplió con la intimación del art. 60 de Ley 4.537, otorgándole al contribuyente la posibilidad de subsanar la deficiencia incurrida, situación ésta que, conforme surge de autos, tampoco fue satisfecha.

Por su parte el art. 123 del C.T.P. establece que *"La Autoridad de Aplicación antes de aplicar las multas establecidas en este Código, dispondrá la instrucción de un sumario notificando al presunto infractor, emplazándolo para que en el término de quince (15) días alegue su defensa y ofrezca y produzca las pruebas que hagan a su derecho... Si el sumariado no compareciera en el término fijado en el párrafo anterior, la Autoridad de Aplicación considerará que se encuentran consentidos el o los hechos imputados y dictará resolución sin más trámite"*.

En consecuencia, entiendo que la desestimación del descargo interpuesto por el Sr. Cossio, fue ajustada a derecho y conforme a la normativa aplicable en la materia, situación ésta que permite inferir, por aplicación del art. 123° antes citado, el consentimiento de BALEARES SRL para con los hechos imputados en la instrucción del Sumario N° S/104/2022.

A mayor abundamiento, el postulado rector en lo que hace al sistema de las nulidades, es el de la conservación de los actos. La interpretación de la existencia



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
RESIDENTE  
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 aquéllas es restrictiva (confr. art. 2° del C.P.P.N.) y sólo procede su declaración cuando por la violación de las formalidades resulte un perjuicio real, actual y concreto para la parte que las invoca, y no cuando se plantean en el único interés de la ley o para satisfacer formalidades desprovistas de aquel efecto perjudicial.

Además, para que la nulidad de un acto se produzca por causa de vicios de la fundamentación, aquél debe mostrar omisiones sustanciales de motivación, o resultar auto contradictorio, o arbitrario por apartamiento de las reglas de la sana crítica, de la lógica, de la experiencia o del sentido común, o estar basado en apreciaciones meramente dogmáticas, situación esta que no se demuestra en el caso concreto, máxime cuando el contribuyente contó con la posibilidad de subsanar su error y completar la documentación requerida, para que su descargo no fuera desestimado.

La Resolución N° M 432/22, se encuentra debidamente motivada, y no colisiona con los postulados del art. 3 inc. c de la Ley de Procedimientos Administrativos, ni mucho menos con el art. 43 del precitado cuerpo legal, en referencia a los requisitos necesarios para la validez del acto administrativo. Incluso la Resolución atacada, encuentra sustento fáctico precisamente en la normativa legal de la cual el contribuyente pretende valerse para fundar su planteo, circunstancias estas que son suficientes para descartar el agravio expresado por el apelante.

V. Superado el primer escollo, corresponde ingresar al análisis del segundo agravio, referido a la aplicación del art. 70 del C.T.P y al dolo en la conducta del contribuyente, presumida por el art. 88 inc. 3 del citado cuerpo legal, con la consecuente aplicación del art. 86 inc. 1) del mentado cuerpo normativo.

Como puede observarse en autos, la tipificación del ilícito tributario endilgado al apelante fue encuadrado por la D.G.R. en las disposiciones del artículo 86° inciso 1) y en la previsión del art. 123° del C.T.P. que establece: "Si el sumariado no compareciera en el término fijado en el párrafo anterior, la Autoridad de Aplicación considerará que se encuentran consentidos el o los hechos imputados y dictará resolución sin más trámite".

Entrando al fondo del análisis y para una mejor comprensión de la problemática, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación.

El Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (LEY N° 9155 – BO (Tucumán): 21/1/2019) en su art. 86° inc. 1 establece que: "(...) Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: 1. Los contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, aserción, simulación o, en general, cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias que les incumban a ellos o a otros sujetos.(...)".

Para poder confirmar la existencia de defraudación fiscal por parte del contribuyente, es necesario comprobar en primer lugar el aspecto objetivo del hecho punible, el cual reside en éste caso en haber presentado declaraciones juradas rectificativas con posterioridad a la verificación iniciada, por haberse detectado diferencias en el Impuesto para la Salud Pública para el período 2019.


En los presentes actuados, y conforme al reconocimiento expreso del contribuyente, se encuentra fuera de controversia que BALEARES S.R.L., no declaró ni ingresó al Fisco los importes correspondientes dentro de los plazos legales, razón por la cual la Autoridad de Aplicación inició el sumario pertinente, encuadrando la conducta del apelante en el art. 86° inc. 1) del C.T.P. En consecuencia, el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del apelante, se encuentra acreditado.

Luego del análisis objetivo del hecho, cuya demostración incumbe al ente fiscal, se debe acreditar la imputabilidad del autor a fin de ser viable la calificación legal atribuida al contribuyente.


En el presente caso, considero que la D.G.R. inició correctamente el sumario al apelante, encuadrando su conducta en las disposiciones del art. 86 inc. 1), ya que el marco de legalidad que otorga el C.T.P., establece que la conducta imputada es la defraudación fiscal, conforme el Derecho Positivo aplicable a los casos en donde la norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

sancionar a los contribuyentes, que con su conducta afecten al bien jurídico protegido.

Corresponde aclarar, que el autor del ilícito imputado será aquel sujeto que tenga el dominio del hecho, es decir, quien maneje la acción, teniendo tal poder de decisión que podrá elegir entre consumir o desistir, pues al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal. Por ello, la imputación efectuada por la D.G.R. es de carácter *luris Tantum*, basada en que los contribuyentes en este tipo de ilícitos, se encuentran en mejores condiciones de demostrar que su conducta no deviene de un obrar malicioso. Esto es así, desde el momento en que el apelante solo se limitó a agraviarse de la falta de demostración por parte de la D.G.R. de su obrar doloso, sin aportar ningún tipo de prueba que permita desacreditar la imputación efectuada. Reiterada jurisprudencia en la materia, ha sostenido que el ingreso fuera del término fijado para los tributos, crea una razonable presunción de que se configuró el elemento intencional propio de la figura; presunción que puede ser desvirtuada por las pruebas que aporte el imputado o en su caso, por las constancias obrantes en la causa, admitiéndose la posibilidad de declarar la inexistencia de dolo en el responsable, en casos o situaciones que deberán ser analizadas con rigurosa prolijidad, por cuanto el dolo en esta clase de defraudación, consiste en la voluntad deliberada de no llevar a cabo el ingreso en término, no obstante la conciencia de que existe el deber concreto de hacerlo. (Tribunal Fiscal de la Nación- voto de la Dra. Cpn Silvia Ester Hardoy- INDUSTRIAS ALIMENTICIAS MENDOCINAS, 20/08/13).

Con respecto a la imputación endilgada al apelante, la Autoridad de Aplicación cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar tal extremo. Una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere 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.

El artículo 88° del C.T.P., enumera las presunciones que posibilitan 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.

Como observación relevante para el abordaje de la cuestión así planteada, corresponde señalar que el acto cuestionado, ha encuadrado la conducta de la actora en el art. 86, inc. 1, partiendo de la presunción que habilita el art. 88, inc. 3 del CTP, que textualmente dice: "(...) Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concorra alguna de las causas siguientes:... 3. Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias"..


Es por ello que corresponde confirmar lo actuado por la Autoridad de Aplicación, así como el uso de las presunciones del artículo 88º inciso 3) para acreditar la conducta del agente, ya que según se desprende de las propias constancias de autos, el 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.

En igual sentido, resulta relevante lo expresado por la D.G.R. en su responde, en donde sostiene que el propio contribuyente reconoció expresamente la imputación efectuada, al haber presentado con posterioridad a la inspección, las declaraciones juradas rectificativas conforme el criterio sostenido por la D.G.R. Ello quedó también plasmado, con la adhesión al régimen de regularización de deudas fiscales del Decreto 1243/3 (ME)-2021, Plan de Pagos tipo 1570 N° 287679, en fecha 20.12.21, por la acción fiscalizadora del organismo.

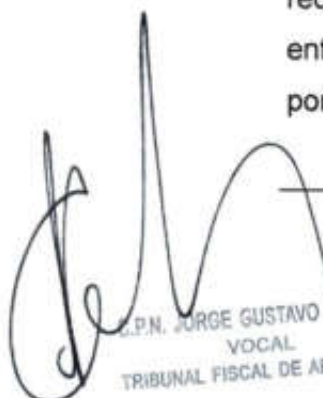
Considero que de acuerdo a las normas citadas, no resulta atendible lo alegado por el recurrente, ya que su pretensión no ha sido acreditada. Su planteo se reduce a una simple manifestación sin prueba alguna que la justifique, por lo que entiendo que también corresponde desestimar el segundo argumento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



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

Por lo tanto, voto por **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **BALEARES S.R.L., CUIT N° 30-70955021-3** contra la Resolución N° M 432/22 y en consecuencia, confirmar la sanción de multa por un monto de \$ 223.014,98 (Pesos Doscientos Veintitrés Mil Catorce con 98/100), equivalente a dos (02) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° Inciso 1, Impuesto a la Salud Pública, en el período fiscal 2019.

El señor vocal **Dr. José Alberto León** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo: Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

#### **EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

#### **RESUELVE:**

**1.- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **BALEARES S.R.L., CUIT N° 30-70955021-3** contra la Resolución N° M 432/22 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa por un monto de \$ 223.014,98 (Pesos Doscientos Veintitrés Mil Catorce con 98/100), equivalente a dos (02) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° Inciso 1 del C.T.P., Impuesto a la Salud Pública, en el período fiscal 2019.

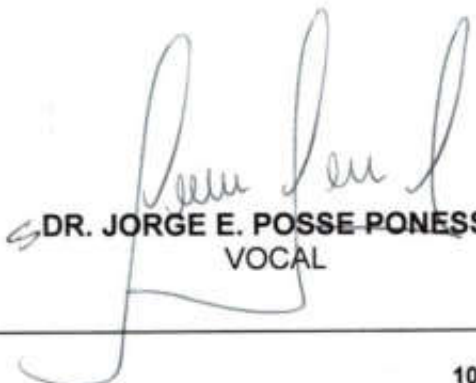
**2.- REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente devolver los antecedentes administrativos y **ARCHIVAR.**

#### **HACER SABER**

CFC



**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL PRESIDENTE



**DR. JORGE E. POSSE-PONESSA**  
VOCAL



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMICHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION