

En San Miguel de Tucumán, a los 7 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: "VEGA JORGE GUILLERMO s/RECURSO DE APELACIÓN" Expte. Nro. 170/926/2021 y Nro. 13671-376-D-2020(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. 393/401 del Expte. 13671-376-D-2020 (DGR) el contribuyente Vega Jorge Guillermo, con el patrocinio del Dr. Francisco García Posse, interpone Recursos de Apelación contra la Resolución N° D 59/21 de fecha 13/05/2021, emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 365/367 del Expte. 13671-376-D-2020). En ella se resuelve: **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por el Sr. Vega Jorge Guillermo C.U.I.T. 20-25320115-1 con domicilio fiscal en barrio Las Marías, Manzana C, Casa 16 de la localidad de Yerba Buena, Provincia de Tucumán, a las Actas de Deuda N° A 3817-2020 (Periodo Fiscal 2019) y N° A 3818-2020 (Periodo Fiscal 2020), confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándose la misma.; **APLICAR** por el Sumario N° A 3817-2020 (anticipos 03 a 12/2019), una multa por un monto de \$636.485,99 (Pesos Seiscientos Treinta y Seis Mil Cuatrocientos Ochenta y Cinco con 99/100) equivalente al 100 % del gravamen omitido en los anticipos 03 a 12/2019, consignados en el Acta de Deuda N° A 3817-2020, conforme escala prevista en el art. 85 del CTP; **APLICAR** por el Sumario N° M 3817-2020(Periodo Fiscal 2019) una multa por un monto de \$ 1.272.971,96 (Pesos Un Millón Doscientos Setenta y Dos Mil Novecientos Setenta y Uno con 96/100) equivalente a 2 (dos) veces el gravamen omitido en el Periodo Fiscal 2019 conforme escala prevista en el art. 86 del C.T.P.; **APLICAR** por el Sumario N° M 3818-2020 (01 a 04/2020) una multa por un monto de \$ 93.051,95 (Pesos Noventa y Tres Mil Cincuenta y Uno con

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

95/100) equivalente al 100% (Cien por Ciento) del gravamen omitido en los anticipos 01 a 04/2020 consignados en el Acta de Deuda N° A 3818-2020, conforme escala prevista en el art. 85 del C.T.P

El apelante se agravia que la resolución en cuestión nada dice sobre el dictamen emitido por el área de legal y técnica, en donde se le indicaba la aplicación de la alícuota del 3.5%. Intencionalmente omite el asesoramiento brindado por la propia administración. Apela a la teoría de los actos propios, sosteniendo que la D.G.R. no puede desconocer el asesoramiento técnico brindado, base de las diferencias en la determinación que impugno.

Se queja de que la administración haya considerado para el periodo fiscal ciertas compras que eventualmente superaban a los ingresos declarados, indicando que los mismos solo obedecen a distintos motivos de mercado, a tal punto de que si la inspección no se detenía en el periodo 04/2020, se hubiera observado la inversión de la ecuación.

Resulta agravante el hecho de que por un lado la D.G.R. justifique su proceder sobre base presunta y por otro omita recurrir a idéntica prueba para corroborar su defensa.

En general, indica que la Administración omitió atender todas sus defensas y un aprovechamiento parcial de la información en su poder, utilizándola solo hasta donde le resultaba conveniente a sus intereses.

La debida fundamentación de un acto administrativo no puede sustentarse en el derecho invocado, sino también en los hechos y pruebas aportadas, situación claramente omitida.

El acto administrativo también se encuentra viciado por no haberse observado para su dictado las reglas del debido proceso legal, considerando esencial, el requisito del dictamen jurídico previo a la emisión de un que pueda afectar derechos subjetivos, debe necesariamente formar parte de los considerandos del acto, o en su defecto, ser puestos en conocimiento de aquel a quien se va a afectar los derechos; sino que lógica tiene la exigencia prevista en la norma.

Por ultimo considera que la resolución no cuenta con una adecuada y suficiente motivación para fundar un acto administrativo.

Por todo lo descripto el apelante considera que la Resolución adolece de vicios en la causa, en el procedimiento y en la motivación.

Con respecto a las multas, en primer lugar considera que la D.G.R. pretende acumular indebidamente sanciones por un mismo hecho, intentando penar dos veces el mismo hecho. Solicita se deje sin efecto los artículos 2 y 3 de la Resolución.

Considera que en el presente caso resulta a todas luces evidente la ausencia de dolo y también de culpa. Que lo único que puede corroborarse es la inducción a error al que le llevo la administración. Consecuencia de ello también considera que el sumario estaría viciado de motivación y en la finalidad.

Por ultimo agrega que existirían principios constitucionales vulnerados, como ser principio a la legalidad tributaria, *non bis in idem* y el debido proceso.

Por todo lo descripto pide se haga lugar al recurso y se declare la nulidad de la Resolución N° D 59/21 en su totalidad.

II. A fs. 429/435 del Expte. N° 13671-376-D-2020, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

En primer lugar considera incorrecto el hecho de que no habría considerado la nota a la cual hace referencia el apelante. Indica que fue debidamente tratada al momento de emitir la resolución N° D 59/21 y en ese sentido repasa algunos considerandos de la misma en donde además explica el criterio que motiva la presente determinación.

Los planteos defensivos del apelante, tendientes a justificar la diferencia entre las compras y las ventas detectadas en el periodo fiscal 2019 basándose en motivos de mercado, resultan improcedentes en tanto refieren a circunstancias externas que carecen de sustento documental alguno, siendo imprescindible a tal efecto toda prueba documental disponible para el contribuyente, que justifique las diferencias detectadas.

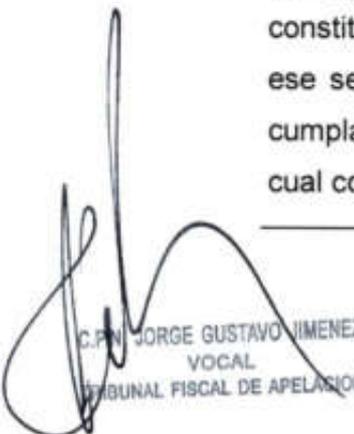
Repasa las formas de determinación dispuestas por el C.T.P. Indica que la determinación sobre base cierta se practica cuando el contribuyente suministra a la DGR todos los elementos comprobatorios de las operaciones o situaciones que constituyen hechos imponibles, lo que no ocurrió en los presentes actuados. En ese sentido, la misma norma prevé en su art. 97 que cuando lo anterior no se cumpla, la DGR practicará la determinación sobre base presunta. Razón por la cual considera que las presentes actuaciones resultan ajustadas a derecho.



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

Ante una justificación insuficiente por parte del contribuyente de las diferencias determinadas, se procedió a considerar lo dispuesto en el art. mencionado, tal como fuera expuesto en Acta de Deuda N° A 3817-2020.

Indica que previo a la emisión de las Actas de Deuda, obra agregado dictamen jurídico previo del que se agravia el apelante a fs. 256 de estas actuaciones.

Con respecto a los Sumarios instruidos sostiene que las sanciones surgen como corolario de haberse verificado posiciones con diferencias impagas a favor de la D.G.R., según se puede constatar 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.

Con respecto al principio *non bis in idem*, considera que no se cumplen todos los requisitos para que resulte aplicable. Si bien en el presente caso se trata del mismo sujeto, no ocurre lo mismo con el objeto, por cuanto en cada sumario se sanciona hechos diferentes. En uno se sanciona la conducta culposa por omitir el pago en la Declaración Jurada correspondiente al periodo fiscal 2019 y en el otro se sanciona la conducta culposa del contribuyente por haberse detectado diferencias de impuesto en los anticipos 3 a 12/2019 del mismo impuesto sobre los ingresos Brutos.

No existiendo elementos que justifiquen eximir al contribuyente de responsabilidad frente al fisco, la sanción aplicada resulta plenamente válida y ajustada a derecho.

Por todo lo expuesto entiende que corresponde no hacer lugar a la apelación interpuesta contra la Resolución N° D 59-21.

III. A fs. 32 del Expte. N° 170/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria N° 347/21 dictada por este Tribunal de fecha 21/09/2021 y notificada el 07/10/2021, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso, 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.

Con respecto a la consulta efectuada vía mail el día 05/06/2020, la cual fue contestada el día 12/06/2020, se puede observar que el CPN Gonzalo Romero de

Escalada de la Dirección General de Rentas, realiza un análisis de la normativa aplicable, de donde se pueden destacar tres puntos:

- *"En virtud de lo expuesto y considerando que el contribuyente en cuestión no declara ingresos para el periodo fiscal 2018, cobra relevancia lo establecido en el tercer párrafo del citado artículo".- Refiriéndose al artículo 7.*
- *" el contribuyente Vega José Guillermo, CUIT 20-25320115-1, declara durante los dos primeros meses de actividad – considerando como inicio de la misma al mes de marzo 2019 por ser aquel el primer mes calendario en el que se verifica la existencia de ingresos atribuibles a esta jurisdicción – ingresos que superan el monto mencionado en la norma, por lo que corresponderá que el contribuyente en cuestión declare sus actividades en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos sin la reducción de alícuota a partir del anticipo mayo 2020".*
- Por último y más importante **"La respuesta a la presente consulta constituye un mero asesoramiento que no produce efectos jurídicos ni para el consultante ni para esta Dirección General de Rentas". (El resaltado me pertenece)**



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

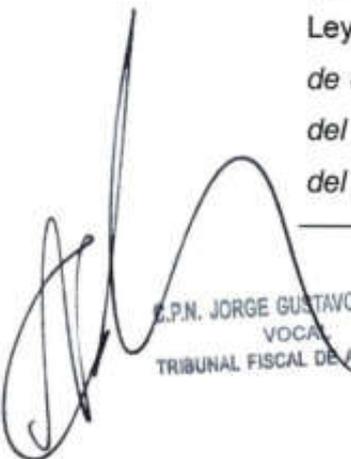
A pesar del carácter no vinculante de la respuesta, por lo cual no podría ser justificativo del accionar erróneo del contribuyente, considero que el mismo se confunde al analizar la misma. El CPN indica que deberá declarar sus actividades sin el beneficio de la reducción de alícuota a partir del mes de mayo 2020 porque la consulta fue puntualmente a partir de ese mes. No se hace referencia en ningún momento a las Declaraciones Juradas presentadas con anterioridad a ese anticipo y a periodos fiscales anteriores.

Por lo expuesto considero que el agravio referido a la consulta no es suficiente para realizar ningún tipo de ajuste a la determinación practicada.

Siguiendo con al análisis de la aplicación o no de la alícuota reducida, para el Periodo Fiscal 2019, se encontraba en vigencia la modificación introducida por Ley 9071 (BO 28/12/17 con vigencia 01/01/2018) que indicaba: *"Cuando se trate de contribuyentes que hayan iniciado actividades con posterioridad al 1 de Enero del 2017, quedaran comprendidos en el tratamiento del párrafo anterior a partir del primer día del tercer mes de operaciones, siempre que el total de los ingresos*



Dr. JORGE E. ROBBE PONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

gravados, no gravados y exentos obtenido durante los dos primeros meses a partir del inicio de las mismas no supere la suma de ciento sesenta mil (\$160.000)".

Luego la Ley 8467 se vio modificada por Ley 9325 art. 2 (BO: 24/04/2020 con vigencia a partir del mes siguiente a su publicación) que disponía: "Sustituir en el tercer párrafo la expresión "1" de Enero 2017" y "Pesos Ciento Sesenta Mil (\$160.000)", por las siguientes: "1° de enero de 2019" y "pesos Trescientos Veinte Mil (\$320.000)", lo que resulta aplicable para el periodo fiscal 2020.

En ambos casos la norma preveía lo siguiente: "A los efectos de lo establecido en el párrafo anterior, se considera mes de "inicio" aquel en que se verifique la existencia de ingresos atribuibles a la provincia de Tucumán."

Es importante destacar que el apelante desde el anticipo mensual 01/2016 al 02/2019, no exterioriza Base Imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Ingresando a la Autoridad de Aplicación el impuesto mínimo vigente de acuerdo a la Ley N° 8467 y sus modificatorias, para las actividades económicas exteriorizadas en las DDJJ presentadas.

Recién en el mes 03/2019, se verifica, en función a los montos exteriorizados como base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en DDJJ presentadas, ingresos a los fines de analizar la procedencia de la reducción de alícuota prevista en dicha norma.

No existen dudas que para gozar del beneficio de reducción de alícuota establecido por Ley 8467 y sus modificatorias, se debe utilizar como parámetro de inicio de actividades al periodo fiscal 03/2019.

Por lo tanto, para el caso en particular, se debe analizar los ingresos declarados para la jurisdicción Tucumán en los meses 03 y 04/2019, ya que son en estos meses donde el contribuyente declara una Base Imponible en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos con un importe distinto a cero.

En ese sentido, según consta en autos, los ingresos obtenidos en los meses 03/2019 y 04/2019 por la firma, según las bases imponibles de DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas, totalizan la suma de \$ 424.887,01 (Pesos Cuatrocientos Veinte Cuatro Mil Ochocientos Ochenta y Siete con 01/100) importe ampliamente superior a los establecidos por la norma para gozar del beneficio (\$ 160.000 para Periodo Fiscal 2019 y \$320.000 para Periodo Fiscal 2020)

Teniendo en cuenta la normativa aplicable y los montos exteriorizados por el contribuyente, no le corresponde el beneficio de reducción de alícuota para la actividad desarrollada en los periodos fiscales objeto de discusión.

Con respecto a la utilización de la base presunta para la determinación del periodo fiscal 2019, la DGR en el Acta de Deuda N° A 3817-2020 expresa que, en uso de las facultades otorgadas por el CTP, utiliza para el cálculo de la Base Imponible al total anual de los montos netos de compras de harina a la firma "MOLINO MARO SRL CUIT 30-71057823-7", al que se incrementa un "margen de utilidad bruta promedio" informado por la AFIP del 0.16, referida a actividad principal declarada por la firma. Dichos montos se distribuyeron de manera mensual y por actividad, en función a los montos declarados ante la DGR como base imponible para las distintas actividades por parte del contribuyente.

Si bien en apelante informa que el motivo de la diferencia entre compras y ventas fue debido a una situación particular de mercado, no aporta documentación válida que respalde sus dichos.

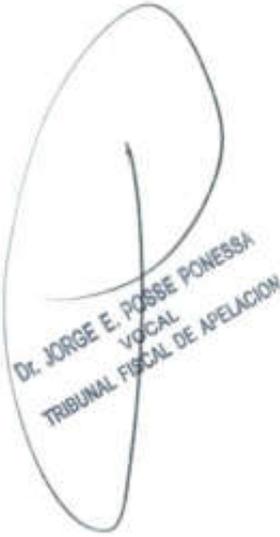
Ante una justificación insuficiente en etapa la fiscalizadora - Requerimiento F6005 E N° 2020-00001481 de fecha 01/12/2020 (fs. 134 a 143) - de diferencias considerables entre los montos registrados en el libro IVA Compras con respecto a la sumatoria de las bases imponibles declaradas en los meses 2019/01 a 2019/12, la DGR, en uso de las facultades otorgadas por el CTP utilizó para la determinación practicada una de las bases presuntas dispuestas en artículo 97 del mencionado digesto, procedimiento que para el caso particular, resulta ajustado a derecho.

Además de ello, tampoco justificó estas diferencias en la etapa impugnatoria ni en esta etapa recursiva con documentación comercial, contable y económico-financiera suficiente. Es por ello que, con respecto a este punto, no existen nuevas consideraciones que justifiquen una modificación en la determinación practicada por la DGR.

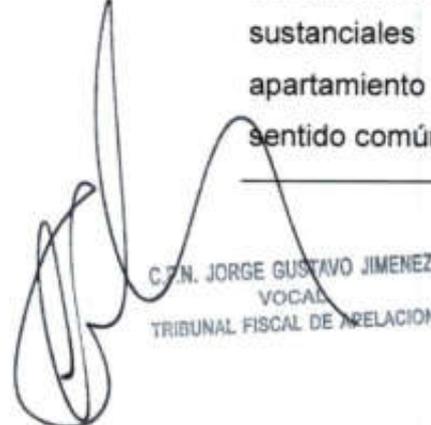
Por último, para que la nulidad de un acto se produzca por causa de vicios de la fundamentación, tal como lo pretende el apelante, aquél debe mostrar omisiones sustanciales de motivación, o resultar autocontradictorio, o arbitrario por apartamiento de las reglas de la sana crítica, de la lógica, de la experiencia o del sentido común, o estar basado en apreciaciones meramente dogmáticas.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

Este Tribunal ha establecido en numerosas oportunidades, 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 de aquéllas es restrictiva (confr. art. 2° del C.P.P.N.) y sólo procede la declaración cuando por la violación de las formalidades resulta 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 (confr. Regs. Nos. 367/00, 671/00, 682/00, 1170/00 y 533/07, entre muchos otros, de esta Sala "B").

Estos defectos no se advierten en el acto recurrido, que ofrece una motivación suficiente de lo decidido.

V.- Por otro lado el contribuyente sostiene que existen dos sanciones por el mismo hecho para el período fiscal 2019. De las constancias de autos surge que la DGR establece la instrucción de dos sumarios correspondientes al mismo período fiscal. El primero de ellos derivado de la falta de pago de los anticipos correspondientes al Impuesto sobre los ingresos brutos, 03 a 12/2019 (Sumario N° A 3817-2020), para investigar la configuración de la infracción establecida por el art. 85 CTP. El segundo sumario se origina en la falta de pago de dicho impuesto, correspondiente al período fiscal 2019 (Sumario N° M 3817-2020), para verificar la configuración de la infracción contenida en el art. 86, inc. 1° del mencionado digesto.

La naturaleza punitiva de las multas discernidas por la administración es pacíficamente aceptada por la doctrina y la jurisprudencia; de lo que se deriva la aplicación supletoria de los principios generales del derecho penal.

Respecto del carácter penal de las multas se ha decidido "*Deben estimarse penales las multas aplicables a los infractores cuando ellas, en vez de poseer carácter retributivo del daño causado, tienden a prevenir y reprimir la violación de las pertinentes obligaciones legales, no resultando válido en consecuencia controvertir la naturaleza penal de la multa impuesta*". Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Dowell Schlumberger S.A. de Minería s/ Resolución Subsecretaría de Transporte Fluvial y Marítimo", Sentencia del 16/03/1989 (Fallos: 312:303).

La doctrina conceptualiza al principio de *non bis in idem* afirmando que implica dos reglas intrínsecamente vinculadas. La primera, de carácter procesal, supone

que nadie puede ser sometido dos veces a un mismo proceso por el mismo hecho y que opera, aunque no haya punición. La segunda prohíbe que se castigue a alguien dos veces por el mismo hecho, y actúa también en los casos en los cuales el principio procesal no esté en entredicho. Es decir que no sólo se veda la posibilidad de ser castigado dos veces por un mismo hecho, sino también de ser sometido nuevamente a proceso por ese mismo hecho. Su fundamento constitucional está en el art. 18 CN y en las normas internacionales, tales como el art. 8.4 CADH. (Naveira de Casanova, Gustavo J., "Derecho tributario", (3ª ed.) Editorial Estudio, Buenos Aires, 2017, pg. 379).

Resulta necesario establecer si las sanciones impuestas mediante Resolución N° D 59/21 en su artículo 2 por los anticipos 01 a 06, 9 y 10/2018; y en su artículo 3 correspondiente al impuesto anual del período 2018 transgreden el mencionado principio. Para ello resulta necesario determinar si las omisiones imputadas constituyen un único hecho, ya que, en caso de tratarse de una sola infracción, solo podrá aplicarse una única sanción.

Para analizar la existencia de doble punición, debe verificarse en el caso concreto la concurrencia de las tres identidades requeridas para la aplicación del principio: de sujeto imputado, de hechos motivadores y causa de la sanción.

En el presente caso, considero que se configuran los requisitos para la aplicación del principio que prohíbe la doble persecución penal o *non bis in idem*. Ello es así por cuanto se verifica la existencia de tres identidades antes mencionadas en forma conjunta:

- a) Identidad personal, ya que la Resolución N° D 59/21 aplican a **VEGA JORGE GUILLERMO C.U.I.T. 20-25320115-1**, dos sanciones de multa.
- b) Identidad objetiva, en el caso en análisis existe una identidad fáctica, ya que la motivación y fundamentación de las resoluciones sancionatorias tiene como base la conducta del contribuyente en infracción a sus obligaciones tributarias materiales del impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes al período fiscal 2019. El hecho en cuestión, consistente en la falta de pago total o parcial del impuesto, es sustancialmente el mismo.
- c) Identidad de causa, por cuanto la pretensión punitiva de la Autoridad de Aplicación es idéntica en los artículos 2 y 3 de la Resolución N° D 59/21, consistente en la aplicación de dos sanciones de multa en forma simultánea

Dr. JOSÉ 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

derivadas del incumplimiento de sus obligaciones tributarias materiales correspondientes al mencionado período fiscal.

La garantía del *non bis in idem* se desprende del contenido del artículo 18 de la Constitución Nacional, en el cual se encuentran descriptas las principales garantías penales y procesales que amparan a personas físicas y jurídicas. Surge igualmente de los Tratados Internacionales de Derechos Humanos con jerarquía constitucional establecidos por el art. 75 inc. 22 de la norma suprema.

En relación a la prohibición de la doble persecución penal se ha decidido "*Que la garantía constitucional examinada protege a los individuos contra la doble persecución por un mismo hecho sin importar los diversos encuadramientos que se pueden efectuar respecto de aquél (...) la garantía contra el doble juzgamiento también protege contra la mera exposición al riesgo de que ello ocurra mediante un nuevo sometimiento a juicio de quien ya lo ha sufrido.*" Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* "Peluffo, Diego Pedro s/ querella", sentencia del 06/02/1996 (Fallos: 319:43).

En el presente caso, la Resolución DGR N° D 59/21, impone dos sanciones respecto al período fiscal 2019, teniendo en cuenta que tanto en el art. 85, como en el art. 86 inc. 1 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 a 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 descripta 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 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.

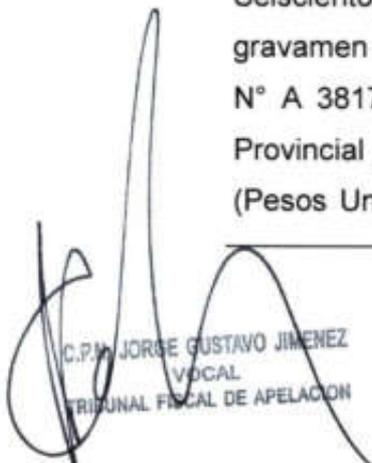
En el presente caso, la Resolución DGR N° D 59/21, aplicó al contribuyente **VEGA JORGE GUILLERMO.**, una multa por un monto \$ 636.485,99 (Pesos Seiscientos Treinta y Seis Mil Cuatrocientos Ochenta y Cinco con 99/100) del gravamen omitido en los anticipos 03 a 12/2019 consignados en Acta de Deuda N° A 3817-2020 conforme escala prevista en artículo 85 del Código Tributario Provincial y otra multa que impone una multa por un monto de \$1.272.971,96 (Pesos Un Millón Doscientos Setenta y Dos Mil Novecientos Setenta y Uno con



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

96/100), equivalente a Dos (02) veces el gravamen omitido en período fiscal 2019, graduada en un todo conforme escala prevista en el artículo 86 del Código Tributario Provincial

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 idem). Esto es así debido a la existencia de tres "identidades" que se presentan en forma conjunta, a) Identidad personal; b) Identidad objetiva e c) Identidad de causa, por lo que 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 período anual.

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 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"* (Bertazza (Dir.), "Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada", La Ley, Buenos Aires, 2019, Pg. 231).

Por lo expuesto, considero que para el período fiscal 2019 corresponde que continúe vigente solo la sanción establecida en el art. 3 de la Resolución N° D 59/21 por aplicación del art. 86 inciso 1 del Código Tributario Provincial.

En ese sentido correcta la tipificación del ilícito tributario endilgado al apelante, encuadrado por la D.G.R. en las disposiciones del artículo 86° inciso 1) y en las

presunción establecida por Ley, en el artículo 88° inciso 1) y 2) 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"; 2. Declaraciones juradas que contengan datos falsos(...)".

Como ya se expresó anteriormente, el artículo 88° 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.

Es por ello, que corresponde confirmar lo actuado por la Autoridad de Aplicación, así como el uso de las presunciones del artículo 88° inciso 1) y 2) para acreditar la conducta del agente.

La firma no puede librarse de responsabilidad por el hecho imputado fundándose en el análisis de una contestación efectuada por un funcionario de rentas, amén de cómo se explicara en párrafos precedentes, dicha contestación hacía referencia a periodos a partir del 05/2020 en adelante.

Tampoco puede alegar un error excusable, el mismo será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios sobre la materia o de la mala redacción de sus disposiciones que coloquen al contribuyente en un escenario de confusión con relación a su situación frente al tributo para lo cual deberá probar que procedió con la debida diligencia a fin de evitar incurrir en la omisión del tributo. Como ya se explicó anteriormente, la norma aplicable no deja dudas que, para el caso particular, no corresponde el beneficio de reducción de alícuota.

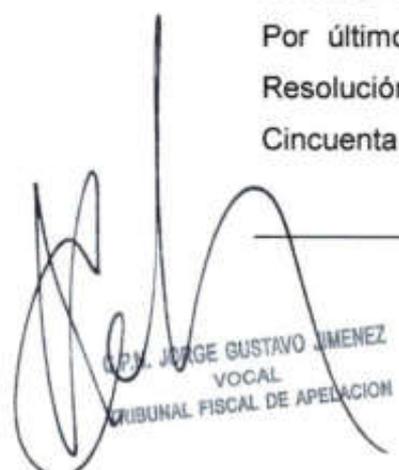
Por último, corresponde confirmar la multa impuesta en el artículo 4 de la Resolución N° D 59/21 por un monto de \$ 93.051,95 (Pesos Noventa y Tres Mil Cincuenta y Uno con 95/100) equivalente al 100% (Cien por Ciento) del gravamen



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

omitido en los anticipos 01 a 04/2020 consignados en el Acta de Deuda N° A 3818-2020, conforme escala prevista en el art. 85 del C.T.P

Por lo tanto, voto por **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **VEGA JORGE GUILLERMO C.U.I.T. N° 20-25320115-1** contra la Resolución N° D 59/21 en lo que respecta a la sanción impuesta por sumario N° A 3817-2020 en su artículo 2 y en consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** la multa aplicada respecto a los anticipos 03 a 12/2019, conforme los considerandos expuestos y **CONFIRMAR** la Resolución N° D 59/21 en lo dispuesto por sus artículos 1,3 y 4 (Obligaciones tributarias dispuestas en Acta de Deuda N° A 3817-2020, Acta de Deuda N° A 3818-2020 y Sumarios N° M 3817-2020 y N° M 3818-2020)

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.

Por ello,

Visto el resultado del precedente acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **VEGA JORGE GUILLERMO C.U.I.T. N° 20-25320115-1** contra la Resolución N° D 59/21 en lo que respecta a la sanción impuesta por sumario N° A 3817-2020 en su artículo 2 y en consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** la multa aplicada respecto a los anticipos 03 a 12/2019, conforme los considerandos expuestos y **CONFIRMAR** la Resolución N° D 59/21 en lo dispuesto por sus artículos 1,3 y 4 (Obligaciones tributarias dispuestas en Acta de Deuda N° A 3817-2020, Acta de Deuda N° A 3818-2020 y Sumarios N° M 3817-2020 y N° M 3818-2020).

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

S.G.B.

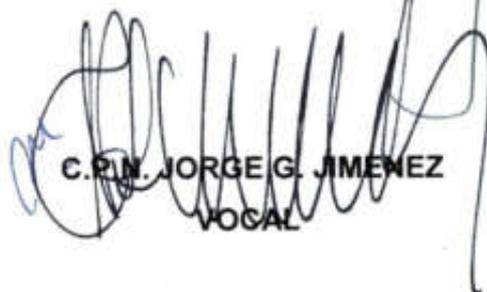
HACER SABER



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION