

En San Miguel de Tucumán, a los 3 días del mes de AGOSTO 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: "SANATORIO SARMIENTO S.R.L. – SOREMER S.A. – U.T.E. S/Recurso de Apelación" Expte. N° 209/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 2178/376/D/2021).

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 70/72 del Expediente N° 2178/376/D/2021, Jonas Orlando Soria, en carácter de Gerente Administrativo de SANATORIO SARMIENTO S.R.L. – SOREMER S.A. – U.T.E., CUIT N° 30-70764201-3, interpone Recurso de Apelación contra las Resoluciones N° M 2060/21 y N° M 2061/21 dictadas por la Dirección General de Rentas en fecha 22/06/2021 obrantes a fs. 61/62 y 63/64 respectivamente, de dicho expediente. En ellas se resuelve:

-Resolución N° M 2060/21: "**ARTICULO 1°: NO HACER LUGAR** al descargo interpuesto por el contribuyente respecto del sumario N° S/942/2021 instruido a fs. 29, en virtud de las razones expuestas en los considerandos de la presente Resolución; **ARTICULO 2°: APLICAR** al contribuyente **SANATORIO SARMIENTO S.R.L. – SOREMER S.A. – U.T.E.**, una multa de \$871.814,82 (Pesos Ochocientos Setenta y Un Mil Ochocientos Catorce con 82/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85 del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 01, 02, 04 a 10/2019, 01 y 02/2020".

- Resolución N° M 2061/21: "**ARTICULO 1°: NO HACER LUGAR** al descargo interpuesto por el contribuyente respecto del sumario N° S/943/2021 instruido a fs. 28, en virtud de las razones expuestas en los considerandos de la presente

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

*Resolución; **ARTICULO 2°: APLICAR** al contribuyente **SANATORIO SARMIENTO S.R.L. – SOREMER S.A. – U.T.E., C.U.I.T. N° 30-70764201-3, una multa de \$516.400,50 (Pesos Quinientos Dieciséis Mil Cuatrocientos con 50/100), equivalente a dos (2) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1. del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en el Periodo Fiscal 2019”.***

El apelante expresa que la resolución lo agravia en cuanto sostiene la presunta configuración del art. 85 del Código Tributario Provincial, siendo que, el mismo artículo refiere el texto “en cuanto no exista un error excusable”.

Afirma que surge de los hechos que la intención de la empresa nunca fue defraudar al fisco. Sostiene que la excusa expuesta ante la Dirección General de Rentas oportunamente es válida, describiendo que su sistema de información no anulaba los comprobantes mediante notas de créditos, y al importar las facturas mediante importación por lotes a afip, no contemplaba los mismos, pero en su libro IVA ventas, si figuraban anulados, detectando las diferencias de bases imponibles. Añade que las pruebas del hecho fueron presentadas ante el inspector actuante Cr. Huesen Diego.

Expresa que la figura de defraudación exige de parte del sujeto obligado una verdadera maniobra orientada a evitar el pago de tributos y si bien esta maniobra refiere también a la omisión, no es aplicable al hecho en cuestión, por lo expresado en el párrafo anterior, al no verificarse en la especie el tipo subjetivo, por ausencia de maniobra.

Describe que le sorprende se sostenga que existe defraudación fiscal, cuando en rigor de la verdad, lejos de existir una maniobra tendiente a substraerse de sus obligaciones, existe un reconocimiento de deuda expreso, manifestado mediante la rectificativa de las declaraciones juradas presentadas, y sin generar esas rectificativas, ni las futuras por consiguiente en los demás periodos, un saldo del impuesto a favor del fisco.

Por otro lado, señala que ambos sumarios (N° S/942/2021 – N° S/943/2021) surgen de una misma inspección, N° 202000745, y ambos refieren a exactamente el mismo hecho en sí. A raíz de ello, el organismo genera dos sumarios, de misma fecha, desglosando el hecho en dos a su conveniencia. Indica que

exactamente el mismo hecho se juzga con artículos diferentes de manera arbitraria, lo que demuestra el apetito fiscal desmedido, que aplica penas sin fundamento como especie.

Continúa exponiendo que la D.G.R. pretende acumular indebidamente sanciones por un mismo hecho imponible, un mismo período fiscal, surgidas de una misma orden de inspección para un mismo impuesto, penando dos veces el mismo hecho con un ánimo recaudatorio fuera de las legislaciones vigentes. Por lo expuesto afirma que existe una flagrante violación al principio non bis in ídem, existiendo identidad de sujeto, identidad de objeto e identidad de causa, por lo cual la nulidad es evidente.

Por último, sostiene que la aplicación la multa del art. 85 por los anticipos es absolutamente improcedente, y debe ser declarada nula por ausencia de causa, puesto que se pretende sancionar una conducta atípica. Expresa que teniendo en cuenta lo establecido por R.G. 140/12, los anticipos ya no son exigibles una vez que vence la fecha o se presenta la declaración jurada anual. Es por ello que en autos no existe una causa jurídica que sirva de antecedente y sustente la sanción aplicada. Afirma que la nulidad del acto administrativo se presenta como el único remedio para sanear el vicio manifiesto.

II. A fojas 88/92 del expte N° 2178/376/D/2021, 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.

Afirma que resulta claro que la conducta del contribuyente encuadra en lo dispuesto por el artículo 86 inc. 1 del Código Tributario Provincial.

Sostiene que la conducta tipificada se materializa, en el caso de marras, en la determinación del crédito a favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente al Período Fiscal 2019, mediante verificación impositiva llevada a cabo bajo Orden de inspección N° 202000745 de fecha 21/10/2020.

Continúa expresando que el hecho de haber regularizado el contribuyente su situación no es óbice a la aplicación de la sanción prevista en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial, toda vez que resulta de relevancia el momento en que se produjo dicha regularización; y según se desprende de las constancias de autos lo fue con posterioridad a la inspección iniciada por el Organismo.

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

Afirma que dicho reconocimiento efectuado por el contribuyente no hace más que demostrar que los reclamos e imputaciones efectuados por la Autoridad de Aplicación resultan ser ajustados a derecho. Cita jurisprudencia referida al caso. Reitera lo expresado en la resolución recurrida, al sostener que en el caso de marras se verificó la concurrencia de la presunción de defraudación prevista por el artículo 88 inciso 1 del C.T.P.

Advierte que el art. 88 del C.T.P. incorpora una serie de presunciones "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria, siendo la consecuencia de la existencia de estas presunciones que una vez que el fisco probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la citada norma, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será éste quien debe probar la inexistencia de dicha intención dolosa. Cita jurisprudencia.

Sostiene que debe rechazarse in limine la nulidad impetrada, ya que no procede la nulidad por la nulidad misma, en la medida que el agraviado haya podido alegar y probar en la instancia posterior, resguardándose de esa forma su derecho de defensa.

Expresa que la multa impuesta fue aplicada como consecuencia de que el contribuyente no dio cumplimiento con las obligaciones que le competen en tal carácter.

Añade que la multa cuestionada en autos fue consecuencia de un procedimiento administrativo sumarial, en donde se otorgó al encartado la posibilidad de defenderse con todas las garantías procedimentales salvaguardando siempre su derecho de defensa, constituyendo una circunstancia ajena a la Administración el hecho de que la firma no haya podido desvirtuar la presunción de dolo existente en su contra por medio de la prueba en contrario o de alguna causal exculpatoria válida que excluya su responsabilidad en el hecho imputado.

Expresa que cabe desechar de plano el planteo de nulidad por violación del principio non bis in idem dada la distinta naturaleza que revisten las obligaciones cuyo incumplimiento se sanciona en autos, esto es, el anticipo como pago adelantado del impuesto que se determina en forma mensual y del tributo que en definitiva corresponda abonar (y que se determina por periodo fiscal anual), receptada unánimemente tanto por la doctrina como por la jurisprudencia.

Afirma que prueba de que el anticipo es una obligación autónoma e independiente del tributo final lo constituye el hecho de que el mismo genera tanto intereses como multas.

Por otro lado, afirma que la conducta descrita en el artículo 85° del C.T.P. se verifica en el caso de marras, en la determinación del crédito a favor del Fisco por omisión de pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, originada en la presentación inexacta de las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos 01, 02, 04 a 10/2019, 01 y 02/2020, que surge de Orden de Inspección N° 202000745 de fecha 21/10/2020.

Aclara que en la resolución en análisis no se imputa conducta defraudatoria alguna como sostiene el presentante.

Asevera que comprobada en el caso de marras la omisión del impuesto reclamado, resulta acertado el encuadramiento legal en el artículo 85 del Código Tributario Provincial, sin que el contribuyente haya arrojado elementos de prueba que permitan desvirtuar la presunción existente en su contra o la existencia de alguna causal que elimine su responsabilidad en el hecho imputado.

Remarca que la imputación efectuada en autos ha sido reconocida expresamente por el contribuyente al haber presentado con posterioridad al inicio del sumario, las declaraciones juradas rectificativas ajustando los saldos a favor declarados erróneamente, conforme el criterio sostenido por la Autoridad Fiscal.

Añade que dicho reconocimiento efectuado por el recurrente no hace más que demostrar que los reclamos e imputaciones efectuados por esta Autoridad de Aplicación resultan ser ajustados, por lo que devienen abstractos los planteos efectuados por el mismo.

Expresa que el apelante invoca al error como fundamento del incumplimiento incurrido y reitera que para que el error sea excusable se debe apreciar el caso en particular, es decir, que deben considerarse sus características relevantes, la conducta del infractor y la verosimilitud de los argumentos expuesto por éste. Señala que el error excusable debe surgir de una situación en la cual, quien la invoca procedió con la prudencia debida que se exige en el caso en particular, y pese a ello incurre en error. Sostiene que en el caso en cuestión, no resulta viable tal invocación, dado el tipo de actividad que realiza el presentante, por cuanto no puede presumirse su ignorancia.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Finalmente rechaza de plano la nulidad impetrada en virtud del artículo 85 del Código Tributario Provincial por ausencia de causa, sobre la base del artículo 1 de la R.G. 140/12, por cuanto en las presentes actuaciones no se exige el cobro de anticipo alguno, sino que se aplica una multa por omisión de pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, originada en la presentación inexacta de las declaraciones juradas correspondiente a los anticipos requeridos, imputación reconocida por el recurrente al presentar dichas declaraciones juradas conforme a la determinación efectuada por el Organismo recaudador.

Por lo expuesto entiende corresponde no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente Sanatorio Sarmiento S.R.L. – SOREMER S.A. – U.T.E.

III. A fojas 33 del Expte. N° 209/926/2021, obra Sentencia N° 333/21 dictada por este Tribunal el 13.09.2021, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se dispone autos para sentencia. A fs. 35 y 36, se adjuntan cédulas de notificación correspondientes a las partes, quedando la causa en condiciones de dictar sentencia definitiva.

IV. Corresponde a continuación, entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si las Resoluciones N° M 2060/21 y N° M 2061/21 se encuentran ajustadas a derecho.

De las constancias de autos surge que la D.G.R. establece la instrucción de dos sumarios correspondientes al mismo período fiscal. El primero de ellos, sumario N° S/942/2021, derivado de la falta de pago de los anticipos correspondientes al Impuesto sobre los ingresos brutos, 01, 02, 04 a 10/2019, 01 y 02/2020, para verificar la configuración de la infracción establecida por el art. 85 CTP. El segundo de ellos, sumario N° S/943/2021, derivado de la falta de pago de dicho impuesto, correspondiente al período fiscal 2019, 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° M 2060/21 por los anticipos 01, 02, 04 a 10/2019 y Resolución N° M 2061/21, correspondiente al impuesto anual del Período Fiscal 2019, 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:

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

a) Identidad personal, ya que las Resoluciones N° M 2060/21 y N° M 2061/21 aplican a SANATORIO SARMIENTO S.R.L. – SOREMER S.A. – U.T.E., CUIT N° 30-70764201-3, 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 el artículo 2 de las resoluciones N° M 2060/21 y N° M 2061/21, consistente en la aplicación de dos sanciones de multa en forma simultánea 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/ querrela", sentencia del 06/02/1996 (Fallos: 319:43).

En el presente caso, las resoluciones (DGR) N° M 2060/21 y N° M 2061/21, imponen dos sanciones respecto al período fiscal 2019, teniendo en cuenta que tanto en el art. 85, como en el art. 86 inc. 1 del C.T.P., 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 descrita en los artículos mencionados del Digesto Provincial.

El perjuicio fiscal surge cuando la omisión en cuestión, perfeccione un ocultamiento de la existencia de la materia imponible sea parcial o totalmente. En función a dicho comportamiento las infracciones materiales se clasifican en: culposas u omisivas (art. 85 del C.T.P.) y dolosas o defraudatorias (art. 86 C.T.P.). 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 C.T.P., 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 C.T.P., 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.

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

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 D.G.R. N° M 2060/21, aplicó al contribuyente SANATORIO SARMIENTO S.R.L. – SOREMER S.A. – U.T.E., una multa de \$871.814,82 (Pesos Ochocientos Setenta y Un Mil Ochocientos Catorce con 82/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85 del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 01, 02, 04 a 10/2019, 01 y 02/2020. Asimismo, por el mismo período fiscal 2019, la Resolución N° M 2061/21 aplicó una sanción de multa de \$516.400,50 (Pesos Quinientos Dieciséis Mil Cuatrocientos con 50/100), equivalente a dos (2) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1. del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en el Período Fiscal 2019.

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 C.P.T. En segundo lugar, de acuerdo art. 1 de la R.G. N° 140/2012, la obligación de ingresar los anticipos del tributo solo podrá exigirse hasta la fecha del plazo general para la presentación de la declaración jurada anual del gravamen o hasta la fecha de presentación de la misma, cuando ésta fuera posterior. Ello implica que una vez vencido dicho plazo, ya no será exigible el cumplimiento de la obligación material del anticipo, como tampoco será punible su omisión. La falta de pago del impuesto y las sanciones aplicables, luego de

atravesado el límite temporal mencionado; se trasladan a la consideración del periodo anual.

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. 2 de la Resolución N° M 2061/21 por aplicación del art. 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial.

Es 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 concorra 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.

Con respecto a la multa aplicada por los anticipos 01 y 02/2020, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encuadrarse la conducta del contribuyente en las

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

causales previstas en el art. 85 del C.T.P. y al no configurarse en ella la afectación al principio non bis in ídem, la considero ajustada a derecho.

No puede la firma alegar error excusable, ya que el mismo solo 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, lo cual no se refleja en el caso de autos. Por el contrario, el error radica en fallas operadas en el sistema de gestión/información del propio contribuyente, tal como detalla en su escrito recursivo.

Por lo cual, corresponde confirmar la multa de \$469.486,98 (Pesos Cuatrocientos Sesenta y Nueve Mil Cuatrocientos Ochenta y Seis con 98/100), correspondiente a los anticipos 01 y 02/2020, prevista en el artículo 85 del C.T.P. en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Sumario N° S/942/2021.

Por lo tanto, voto por:

- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **SANATORIO SARMIENTO S.R.L. – SOREMER S.A. – U.T.E., C.U.I.T. N° 30-70764201-3** contra la Resolución N° M 2060/21 y en consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** la multa aplicada por la suma de \$402.327,84 (Pesos Cuatrocientos Dos Mil Trescientos Veintisiete con 84/100), correspondiente a los anticipos 01, 02, 04 a 10/2019 prevista en el artículo 85 del C.T.P., en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse afectado el principio non bis in ídem; y **CONFIRMAR** la multa de \$469.486,98 (Pesos Cuatrocientos Sesenta y Nueve Mil Cuatrocientos Ochenta y Seis con 98/100), correspondiente a los anticipos 01 y 02/2020, prevista en el artículo 85° del C.T.P. en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Sumario N° S/942/2021.
- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **SANATORIO SARMIENTO S.R.L. – SOREMER S.A. – U.T.E., C.U.I.T. N° 30-70764201-3** contra la Resolución N° M 2061/21 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa por \$516.400,50 (Pesos Quinientos Dieciséis Mil

Cuatrocientos con 50/100), equivalente a dos (2) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1. del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en el Período Fiscal 2019, Sumario N° S/943/2021.

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.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por **SANATORIO SARMIENTO S.R.L. – SOREMER S.A. – U.T.E., C.U.I.T. N° 30-70764201-3** contra la Resolución N° M 2060/21 y en consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** la multa aplicada por la suma de \$402.327,84 (Pesos Cuatrocientos Dos Mil Trescientos Veintisiete con 84/100), correspondiente a los anticipos 01, 02, 04 a 10/2019 prevista en el artículo 85° del C.T.P., en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse afectado el principio non bis in idem; y **CONFIRMAR** la multa de \$469.486,98 (Pesos Cuatrocientos Sesenta y Nueve Mil Cuatrocientos Ochenta y Seis con 98/100), correspondiente a los anticipos 01 y 02/2020, prevista en el artículo 85° del C.T.P. en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Sumario N° S/942/2021.

2.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por **SANATORIO SARMIENTO S.R.L. – SOREMER S.A. – U.T.E., C.U.I.T. N° 30-70764201-3** contra la Resolución N° M 2061/21 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa por \$516.400,50 (Pesos Quinientos Dieciséis Mil Cuatrocientos con 50/100), equivalente a dos (2) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86°



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

inciso 1. del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en el Período Fiscal 2019, Sumario N° S/943/2021.

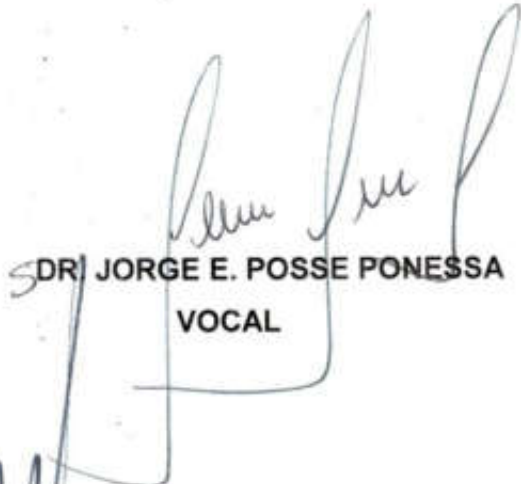
3.- REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente devolver los antecedentes administrativos y **ARCHIVAR.**

J.P.

HACER SABER



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE



SDR JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION