

SENTENCIA N°: 184/2023

Expte. N°: 459/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los... 8..... días del mes de..... Agosto..... de 2023, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, el Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de tratar el expediente caratulado: "PUEBLE S.A. SI RECURSO DE APELACION", Expte. N° 459/926/2021 y Expte. N° 17823/376/D/2020 (DGR) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 140/142 del expte DGR N° 17823/376/D/2020 se presenta el Dr. Leandro Stok en carácter de apoderado del contribuyente PUEBLE S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de las Resoluciones N° M 4749/21 y M 4750/21, ambas de fecha 12/10/2021, emitidas por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrantes a fs. 136/137 del citado expte DGR. En la Resolución N° M 4749/21 se resuelve en su art. 1° desestimar por extemporáneo el descargo interpuesto por el contribuyente contra el sumario N° S/895/2021 y en su art. 2° aplicar una multa de \$660.610,76 (Pesos Seiscientos sesenta mil seiscientos diez con 76/100) por configuración de la infracción del artículo 86 inciso 1 del C.T.P, en el período fiscal 2019 del impuesto sobre los Ingresos brutos- Régimen de Convenio Multilateral

En la Resolución N° M 4750/21 se resuelve en su art. 1° desestimar por extemporáneo el descargo interpuesto por el contribuyente contra el sumario N° S/894/2021 y en su art. 2° aplicar una multa de \$1.064.872,30 (Pesos Un millón sesenta y cuatro mil ochocientos setenta y dos con 30/100) por configuración de la infracción del artículo 85 del CTP. en los anticipos 01, 03, 04, 05, 07 y 11/2019, 03 y 05/2020 del impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral.

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En su exposición de agravios el apelante en relación con la resolución N° M 4749/21 considera que no se encuentra acreditado el dolo por la multa del art. 86 del CTP, no explicó el Fisco cómo se verificó el elemento subjetivo, ya que no hubo ninguna acción ardidosa, engañosa o maliciosa tendiente a ocultar al Fisco su verdadera obligación tributaria. Manifiesta que el dolo no puede ser presumido y que verificado uno de los hechos del art. 88 del CTP, no significa que el Fisco no tenga la carga de probar elemento alguno, sino que deberá demostrar que en el caso investigado se configura el supuesto previsto por la norma. Cita numerosa jurisprudencia.

Se agravia de que se vulnera el principio "non bis in idem", ya que aplica doble sanción en base a un mismo hecho material. Si el Fisco considera que existe diferencia en los anticipos y lo penaliza, no puede también haber sanción por la declaración jurada anual, que se compone por la sumatoria de esos anticipos.

El apelante expresa no comprender la razón por la que su conducta sería culposa al presentar las declaraciones juradas de los anticipos y se volvería dolosa en la declaración jurada anual y considera que la DGR lo hizo de esa manera porque si hubiera aplicado el mismo artículo por anticipos y por la declaración jurada anual, quedaría evidente que aplica dos multas por el mismo hecho material.

Por último considera que la multa del art. 85 aplicada en la Resolución N° 4750/21 se sustenta en la diferencia de anticipos, sin considerar que el término general del gravamen se encuentra vencido, ya que conforme lo prevé el art. 1 de la RG 140/12, el ingreso de los anticipos puede ser exigido hasta la fecha del vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual o hasta la presentación de la misma, cuando sea posterior.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el agente. Sin perjuicio de ello manifiesta que habiendo tomado conocimiento de la Sentencia N° 390/21 de fecha 25/10/2021 dictada por este Tribunal en el expte 182/926/2021, correspondería hacer lugar al agravio referido

en relación con la violación al principio non bis in ídem y por ello; dejar sin efecto la resolución N° M 4750/21.

Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 10 obra Sentencia Interlocutoria N° 217/2022 del 15/11/2022 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho.

Atento a ello, se encuentra la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el art. 151 del CTP.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si las Resoluciones N° M 4749/21 y M 4750/21 resultan ajustadas a derecho.

Compartiendo lo manifestado por la Autoridad de Aplicación en la contestación de su traslado, resultó afectado el principio "non bis in ídem", al haberse verificado identidad de sujeto, objeto y causa.

Corresponde hacer lugar parcialmente al recurso de apelación y dejar sin efecto la Resolución N° M 4750/21.

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 CTP.

Ahora bien, la aplicación de la sanción en este caso se encuentra justificada, 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 1 y 2 del C.T.P. el que presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: "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...*", supuestos que han sido comprobados en el caso bajo análisis, atento a que efectivamente los datos de las declaraciones juradas no se condicen con la

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

realidad, ya que omitió declarar ventas efectivamente realizadas. En la orden de inspección iniciada en fecha 09/09/2020, pudo evidenciarse esta situación y generar como consecuencia que el contribuyente preste conformidad con esta determinación mediante la presentación de las declaraciones juradas rectificativas y la inclusión del importe determinado. Ello demuestra que dichas declaraciones juradas originales contenían datos falsos.

En conclusión la aplicación de la sanción de multa en virtud a la normativa establecida en el art. 86 inciso 1 del CTP resulta procedente.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución:

- I) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por PUEBLE S.A., C.U.I.T. 30-70838596-0, en contra de la Resolución N° M 4749/21 de fecha 12/10/2021 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral, período fiscal 2019, por la configuración de la infracción del art. 86 inciso 1 del CTP. En consecuencia CONFIRMAR la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.
- II) HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por PUEBLE S.A., C.U.I.T. 30-70838596-0, en contra de la Resolución N° M 4750/21 de fecha 12/10/2021 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral, anticipos 01, 03, 04, 05, 07 y 11/2019, 03 y 05/2020, por la configuración de la infracción del art. 85 del CTP. En consecuencia DEJAR SIN EFECTO la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.
- III) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

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

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, **Dr. José A. León**, vota en igual sentido.

Por ello:

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

- 1- **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **PUEBLE S.A., C.U.I.T. 30-70838596-0**, en contra de la Resolución N° M 4749/21 de fecha 12/10/2021 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral, período fiscal 2019, por la configuración de la infracción del art. 86 inciso 1 del CTP. En consecuencia **CONFIRMAR** la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.
- 2- **HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **PUEBLE S.A., C.U.I.T. 30-70838596-0**, en contra de la Resolución N° M 4750/21 de fecha 12/10/2021 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral, anticipos 01, 03, 04, 05, 07 y 11/2019, 03 y 05/2020, por la configuración de la infracción del art. 85 del CTP. En consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.

3- **REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

**HACER SABER**

M.F.L.

**DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN**

VOCAL PRESIDENTE

**C.P.N. JORGE G. JIMENEZ**

VOCAL

**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**

VOCAL

**ANTE MÍ**

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION