

SENTENCIA N°: ..189./2023

Expte. N°: 227/926/2021 y Agr.

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ..28..... días del mes de.....AGOSTO.....de 2023, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de tratar el expediente caratulado: "**FUTURO GAS S.A. S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 227/926/2021 y 228/926/2021 y Expte. N° 225/376/D/2020 (DGR) y;

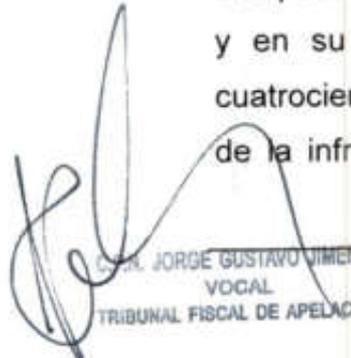
Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El **Dr. José Alberto León** dijo:

I.- Que a fs. 01/12 de los exptes N° 227/926/2021 y 228/926/2021 se presenta el Sr. Aldo Rocchini en carácter de presidente del contribuyente FUTURO GAS S.A. e interpone Recursos de Apelación en contra de las Resoluciones N° M 2231/21 y M 2232/21, ambas de fecha 29/06/2021, emitidas por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrantes a fs. 181/182 y 184/185 del citado expte DGR.

En la Resolución M 2231/21 se resuelve, en su art. 1° no hacer lugar al descargo interpuesto por el mencionado contribuyente en contra del Sumario N° S/697/2021 y en su art. 2° aplicar una multa de \$2.614.469,48 (Pesos Dos millones seiscientos catorce mil cuatrocientos sesenta y nueve con 48/100) por configuración de la infracción del artículo 86 inciso 1 del C.T.P. en el período fiscal 2018 del impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral.

En la Resolución M 2232/21 se resuelve, en su art. 1° no hacer lugar al descargo interpuesto por el mencionado contribuyente en contra del Sumario N° S/696/2021 y en su art. 2° aplicar una multa de \$3.409.542,84 (Pesos Tres millones cuatrocientos nueve mil quinientos cuarenta y dos con 84/100) por configuración de la infracción del artículo 85 del C.T.P. en los anticipos 01 a 12/2018, 01 a



JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

03/2019 del impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral.

En su exposición de agravios y en relación con la Resolución N° M 2232/21 considera que corresponde se declare su nulidad, toda vez que el Fisco incurrió en un error que vulnera su derecho de defensa, ya que la multa del art. 85 debió ascender a \$795.073,32 (Pesos Setecientos noventa y cinco mil setenta y tres con 32/100) y no \$3.409.542, 84 (Pesos Tres millones cuatrocientos nueve mil quinientos cuarenta y dos con 84/100).

Por otra parte, el apelante 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.

En relación con la multa aplicada en virtud del art. 85 del CTP, considera también que debería haberse probado que actuó con negligencia, impericia o imprudencia. En relación con ambas multas considera que deben graduarse las mismas sobre bases razonables. También se agravia que el bien jurídico tutelado no resultó afectado al haber regularizado su situación tributaria, al rectificar las declaraciones juradas por los períodos fiscales en cuestión y al adherirse al Régimen de Facilidades de Pago.

Solicita el principio de insignificancia o bagatela, atento a que no pueden ser aplicadas sanciones cuando las conductas implicadas no afectan seriamente el bien jurídico protegido, como lo acontecido en autos.

Solicita subsidiariamente se aplique la reducción en las multas prevista en el art. 87 del CTP, ya que cumple con las condiciones previstas en el mismo.

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. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad. Sin perjuicio de ello y habiendo advertido que en la Resolución N° M 2232/21 se consignó por un error tipográfico el monto de multa de \$3.409.542,84 (Pesos Tres millones cuatrocientos nueve mil quinientos cuarenta y dos con 84/100); debe corregirse la misma siendo el importe correcto de la sanción: \$795.073,36 (Pesos Setecientos noventa y cinco mil setenta y tres con 36/100).

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

III.- A fs. 77 del expte N° 227/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria N° 206/2022 del 03/11/2022 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por acumulados los exptes N° 227/926/2021 y 228/926/2021 y 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 2231/21 y M 2232/21 resultan ajustadas a derecho.

En primer lugar y a pesar de que el apelante no realizara un planteo respecto de la afectación del principio del "non bis in idem", corresponde realizar un análisis en estos autos, atento a la naturaleza penal que revisten las infracciones tributarias y por ende, que abarca una cuestión de orden público que debe ser analizada de oficio.

Corresponde hacer lugar al mismo, atento a que, para que se verifique este principio deben concurrir los siguientes requisitos:

1) identidad de sujeto, esto es, la persona autora de la infracción debería ser la misma. Esto se verifica en las resoluciones apeladas, en las que resulta sancionada la misma persona.

2) identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. Sin perjuicio de poder atribuirse a una conducta elementos subjetivos diferentes, sea a título de culpa o dolo, el hecho en cuestión, falta de pago total o parcial del impuesto, es el mismo.

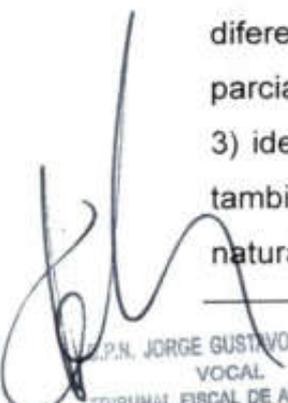
3) identidad de causa, o sea la naturaleza de la sanción debe ser idéntica. Esto también se verifica ya que las sanciones impuestas en cada resolución tiene la naturaleza de "multa".



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

Atento al análisis realizado, y teniendo en cuenta que la Resolución N° M 2232/21 abarca los anticipos 01 a 12/2018 y 01 a 03/2019 y la Resolución N° M 2231/21, el período fiscal 2018, corresponde hacer lugar parcialmente al recurso de apelación y modificar la Resolución N° M 2232/21, excluyendo de la sanción a los anticipos 01 a 12/2018 y quedando vigente en relación con los anticipos 01 a 03/2019; en virtud a lo normado en el art. 85 del CTP °, y quedando vigentes la multa aplicada en virtud del art. 86 inc. 1 del mismo Digesto por medio de la Resolución N° M 2231/21.

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 la presunción existente 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 los que están contenidos en sus libros y demás documentación, atento a que como consecuencia de la orden de inspección iniciada en fecha 18/09/2019, pudo evidenciarse esta situación y generar como consecuencia que el contribuyente preste conformidad con esta determinación mediante la presentación de las declaraciones juradas rectificativas. Ello demuestra que dichas declaraciones juradas originales contenían datos falsos.

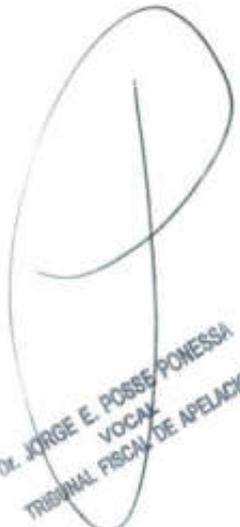
En conclusión la aplicación de la sanción de multa en virtud a la normativa establecida en el art. 86 inciso 1 del CTP resulta procedente.

En relación con la multa aplicada por los anticipos 01 a 03/2019 en la Resolución N° M 2232/21 (respecto de los que no resulta afectado el principio de "non bis in idem"), adelanto que la misma resulta procedente. Respecto del elemento subjetivo del tipo infraccional para que la acción punible se materialice es necesario que la omisión se concrete en los hechos, es decir, que se encuentre debidamente consumada y la conducta que la tipifica perfectamente exteriorizada, situación que ha sido corroborada en el presente caso respecto de los anticipos 01 a 03/2019.

En el mencionado art. 85, el elemento subjetivo está dado por el accionar culposo o negligente del contribuyente que realizó la presentación inexacta de las declaraciones juradas.

En relación con la razonabilidad de las sanciones en ambos casos, se aplicaron las mismas conforme a derecho. Por un lado la multa aplicada por configuración de la conducta prevista en el art. 85 del CTP por los anticipos 01 a 03/2019 se cumplió con la manda que prevé que la sanción será del 100% del monto omitido; en el caso, \$141.455,95 (Pesos Ciento cuarenta y un mil cuatrocientos cincuenta y cinco con 95/100). Por otro lado la multa aplicada por configuración de la conducta prevista en el art. 86 inciso 1 del CTP por el periodo fiscal 2018, el Fisco aplicó la graduación mínima prevista en la norma, equivalente a dos veces el monto omitido, que el caso era de \$1.307.234,74 (Pesos Un millón trescientos siete mil doscientos treinta y cuatro con 74/100) y que generó una multa de \$2.614.469,48 (Pesos Dos millones seiscientos catorce mil cuatrocientos sesenta y nueve con 48/100).

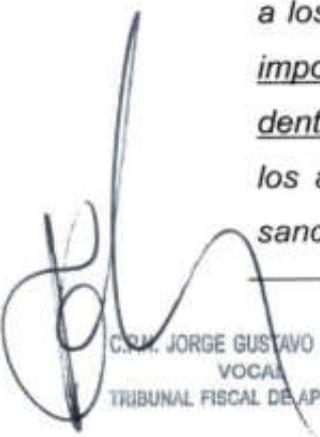
Por ultimo en relación con la supuesta aplicación del beneficio de reducción de sanciones previsto en el art. 87 del CTP en el primer párrafo, corresponde transcribir el mismo: *"Cuando el contribuyente o responsable preste conformidad a los ajustes determinados durante la fiscalización, mediante el pago total de los importes resultantes más los intereses previstos en el artículo 50 de este Código, dentro de los tres (3) días de su notificación, las sanciones de multas previstas en los artículos 85 y 86 quedarán reducidas al veinticinco por ciento (25%) de la sanción establecida para el tipo infraccional del artículo 85, siempre que el*



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

contribuyente reconozca expresamente la materialidad de la infracción cometida e ingrese el importe de la multa respectiva con anterioridad a la fecha de notificación de la instrucción del sumario correspondiente." (el subrayado me pertenece).

Los requisitos para la configuración del beneficio previsto en dicho párrafo son claros:

- Pago total con más los intereses resarcitorios dentro de tres días de haber sido notificado de los ajustes. (chequear cuando se pudo notificar)
- Reconocimiento de la materialidad de la infracción
- Ingreso del importe de la multa con anterioridad a la notificación del sumario.

Ninguno de los requisitos se verificó en el caso de marras.

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

I) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por FUTURO GAS S.A., C.U.I.T. 30-70891311-8, en contra de la Resolución N° M 2231/21 de fecha 29/06/2021 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral, período fiscal 2018, 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 PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por FUTURO GAS S.A., C.U.I.T. 30-70891311-8, en contra de la Resolución N° M 2232/21 de fecha 29/06/2021 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral, en relación a la defensa de violación al principio non bis in idem. En consecuencia EXCLUIR de la Resolución la sanción correspondiente a los anticipos 01 a 12/2018 del impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral y CONFIRMAR la sanción por los anticipos 01 a 03/2019 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral, por la suma de \$141.455,95 (Pesos Ciento cuarenta y un mil cuatrocientos cincuenta y cinco con 95/100) 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 **FUTURO GAS S.A., C.U.I.T. 30-70891311-8**, en contra de la Resolución N° M 2231/21 de fecha 29/06/2021 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral, período fiscal 2018, 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 PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por **FUTURO GAS S.A., C.U.I.T. 30-70891311-8**, en contra de la Resolución N° M 2232/21 de fecha 29/06/2021 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral, en relación a la defensa de violación al principio non bis in idem. En consecuencia **EXCLUIR** de la Resolución la sanción correspondiente a los anticipos 01 a 12/2018 del impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral y **CONFIRMAR** la sanción por los anticipos 01 a 03/2019 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral, por la suma de \$141.455,95 (Pesos Ciento cuarenta y un mil cuatrocientos cincuenta y cinco con 95/100) de acuerdo a los considerandos que anteceden.
- 3- **REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

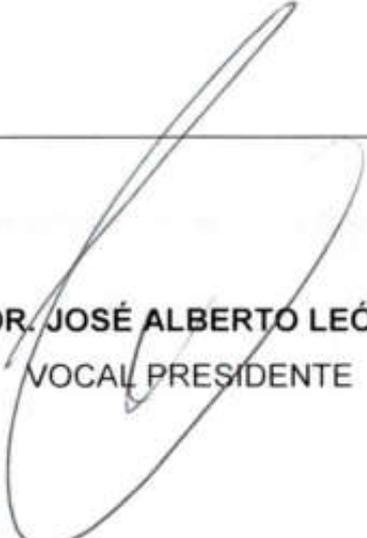
HACER SABER

M.F.L.



JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION




DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ


DR. JAVIER CRISTÓBAL MUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION