

SENTENCIA N° 213 /2023

Expte. N° 116/926/2021

En la ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los11..... días del mes de.....SEPTIEMBRE.....de 2023, se reúnen miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) para tratar el expediente caratulado "**LAPACHO AMARILLO S.R.L S/ RECURSO DE APELACIÓN**", Expte. Nro. 116/926/2021 (Expte. D.G.R Nro. 5428/376/D/2019) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 196/200 del expediente N° 5428/376/D/2019 el contribuyente **LAPACHO AMARILLO S.R.L, CUIT N° 30-70746504-9**, a través de su apoderado, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 18/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 10/02/2021 obrante a fs. 186/194 mediante la cual resuelve: **1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación interpuesta por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 472-2019 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándose la misma según nueva planilla denominada "**Planilla Determinativa N° PD 472-2019 – ACTA DE DEUDA N° A 472-2019 ETAPA IMPUGNATORIA**";

2) INTIMAR al cumplimiento de las obligaciones tributarias que surgen de la nueva planilla denominada "**Planilla Determinativa N° PD 472-2019 – ACTA DE DEUDA N° A 472-2019 ETAPA IMPUGNATORIA**"

3) RECHAZAR el descargo interpuesto al Sumario instruido N° M 472-2019 por configuración de la infracción contenida en el art. 86 inc. 1 del C.T.P. **APLICAR** a Lapacho Amarillo S.R.L por la infracción que se le imputa una multa por el monto de \$658.603,55 equivalente a 2 veces el tributo omitido.

4) HACER LUGAR PARCIALMENTE al descargo interpuesto al Sumario instruido N° A 472-2019 por configuración de la infracción contenida en el art. 85 del C.T.P.

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

EXCLUIR del Sumario N° A 472-2019 a los anticipos 03, 04, 08, 09 y 11/2018. Asimismo **APLICAR** al contribuyente una multa de \$203.416,77 equivalente al 50% del gravamen omitido en los anticipos 05, 06 y 07/2018 y en todo de acuerdo a la graduación conforme a la escala prevista en el art. 85 del C.T.P.

El apelante en su Recurso de Apelación presentado en fecha 11/03/2021 se agravia en primer lugar, de la nulidad de la Resolución ya que manifiesta que de la planilla anexa surge que lo que se le reclama no es el saldo de la declaración jurada anual sino supuestas diferencias de anticipos con sus respectivos intereses. Expresa que respecto al plazo de caducidad de los anticipos, la doctrina tiene dicho que el órgano de recaudación puede exigirlos hasta el vencimiento del plazo para la presentación de su declaración jurada anual o hasta su presentación, lo que fuera posterior. A partir de ello, caduca la facultad del Fisco de exigir los anticipos, sino el saldo que arroje la DDJJ del ejercicio y que, en su caso no arrojó saldo a ingresar a favor del Fisco. En efecto, en la planilla se reclaman solo intereses.

La propia Administración en la Resolución D 94/20 del Expte. N° 1016/376/D/2018 consideró en base al fallo "Francisco Vicente Damiano S.A. s/ apelación" *"que desde el vencimiento del plazo para ingresar los anticipos del impuesto hasta el vencimiento del impuesto mismo, se adeuda el anticipo y el interés correspondiente al mismo (...). Cabe afirmar después de vencido el término general del gravamen, o la fecha de presentación de la DDJJ, el Fisco no puede reclamar el pago de anticipos ya que cesa la función que éstos cumplen en el sistema tributario como pago a cuenta del impuesto, pues a partir de dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el tributo"*.

En este caso, el Acta de Deuda N° A 472/2019 subvierte la prescripción normativa de la propia D.G.R, toda vez que en ella se consignó como deuda la sumatoria de anticipos que resultaron a favor del Fisco y no la liquidación final del periodo fiscal 2018.

En igual sentido, expresa que se le intima el ingreso de \$201.195,52 en concepto de intereses sobre saldo de anticipo, lo cual tampoco corresponde ya que la posibilidad del Fisco de exigir el ingreso de los mismos ya había caducado desde la fecha de la presentación de la DDJJ anual conforme art. 1 de la RG 140/12.

Por otro lado, bajo el título "Alícuota 0%", sostiene que la Corte Suprema de Justicia ya se ha expedido sobre la inconstitucionalidad del Decreto 1961/3 debiendo los tribunales inferiores adecuar sus decisiones a los criterios sostenidos por sus superiores jerárquicos.

Sin perjuicio de ello, pone en conocimiento que la inconstitucionalidad del Decreto 1961/3-2002 y de las Leyes 8.457, 8.867, 8.820, 8.961 y de cualquier otra que disponga una nueva prórroga ha sido planteada por Lapacho Amarillo S.R.L ante los Tribunales Provinciales, causa que se encuentra en condiciones de ser resuelta.

Transcribe sentencias al respecto.

En lo atinente a las multas aplicadas, se agravia que la D.G.R se haya limitado a esbozar que incurrió en una conducta dolosa a partir de una presunción sin explicar cómo se desarrolló la acción engañosa o maliciosa, refiriéndose únicamente a los incisos 3 y 4 del art. 88 del C.T.P en virtud de haber verificado diferencias a favor del Fisco. Cita jurisprudencia en donde el TFN entendió que la declaración jurada original sea inexacta no lleva, indudablemente a entenderla como engañosa, ardidosa o maliciosa, ni que la rectificativa confirme defraudación alguna; y que la pretendida presunción de dolo por la sola ocurrencia de la infracción tributaria ha de ser desechada sin más por ser contraria a elementales principios constitucionales de inocencia en materia penal.

Finalmente sostiene la nulidad de las multas atento a que es evidente que se aplican por el mismo hecho. Así, en el periodo 2018 se aplica a los anticipos 05, 06 y 07/2018 una sanción por la supuesta omisión contenida en el art. 85 del C.T.P y por otro lado la sanción del art. 86 por presunta falta de presentación o por ser inexacta la DDJJ del periodo fiscal 2018. Dicha situación no resiste el menor análisis por cuanto constituye una flagrante violación al principio non bis in ídem. Sin embargo, la D.G.R considera que no hay identidad de objeto, señalando que se sancionan hechos diferentes cuando se sabe perfectamente que el periodo anual se compone de los anticipos.

A más de ello, expresa que la aplicación de la multa por los anticipos es absolutamente improcedente y debe ser declarada nula por ausencia de causa puesto que como ya expuso, y teniendo en cuenta la RG 140/12, los anticipos ya

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

no son exigibles una vez que vence la fecha de presentación o se presenta la DDJJ anual.

En virtud a ello solicita se haga lugar al Recurso presentado y en consecuencia, se revoque la Resolución apelada.

III. A fojas 225/232 del Expte. N° 5428/376/D/2019 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P, el cual se da por reproducido en honor a la brevedad.

Respecto a la nulidad del ajuste practicado explica que la base de cálculo para el periodo fiscal 2018, es la resultante de considerar la sumatoria del total a pagar por los anticipos 05 a 07/2018 menos el saldo a favor del contribuyente determinado por el Fisco conforme se expone en planilla de fs. 68/69 como así también en la "Planilla Anexa Acta de Deuda N° A 472/2019", por lo cual es errado lo indicado por el impugnante en cuanto a que no serían coincidentes los saldos a ingresar por anticipo, y el periodo fiscal. Que luego, en la etapa impugnatoria se efectuaron ajustes dando como resultado que el impuesto a pagar es la diferencia entre la sumatoria del total a pagar por los anticipos 05 a 07/2018 (\$406.833,54) menos el saldo a favor del periodo 12/2018 (\$77.531,77) determinado por la D.G.R.

En cuanto a la improcedencia de los intereses de los anticipos ratifica los mismos y aclara que en los anticipos 01 a 04 y 08 a 12/2018 hay una disminución del saldo a favor declarado por el contribuyente por lo que no se determinaron intereses resarcitorios respecto de los mismos. Expresa que los anticipos constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, cuya falta de pago en término hace incurrir en recargos y sanciones al infractor debiéndose tener en cuenta que el art. 50 del C.T.P establece *"La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio"*.

Los intereses calculados tienen un carácter resarcitorio por lo que constituyen una indemnización debida al fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

Por otro lado, en cuanto al título alícuota 0% - una cuestión ya resuelta, reitera lo expuesto en la Resolución atacada *"Que por el periodo fiscal 2018 (anticipos 03 a*

09 y 11) se verifica que la firma ha exteriorizado en sus DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos montos de ventas gravados para su actividad "cultivo de frutas cítricas" (código 122000), con alícuota 0% (...). Por lo precedentemente expuesto y atento a que se ha corroborado en el listado enviado por la "Estación Experimental Agroindustrial Obispo Colombres" que la firma no se haya registrada en el Registro de Productores que verifican el cumplimiento de la tasa prevista en la Ley 5.020, resulta procedente impugnar la alícuota del cero por ciento, al no resultar de aplicación lo normado en el dcto. N° 1264/3 (ME)-2018".

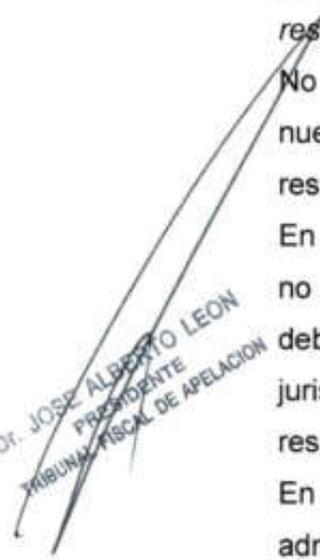
No obstante, manifiesta el Fisco que en la etapa impugnatoria verificó nuevamente los listados, sin que la firma se encuentre incluida a la fecha, no resultando en consecuencia modificación alguna a la Resolución.

En lo que respecta a la inconstitucionalidad que pretende el apelante, reitera que no es el ámbito administrativo el adecuado para su planteo y tratamiento, debiendo el mismo ocurrir por antes la autoridad y mediante la acción jurisdiccional competente (como manifiesta que lo hizo), por lo que el planteo resulta inadmisibile.

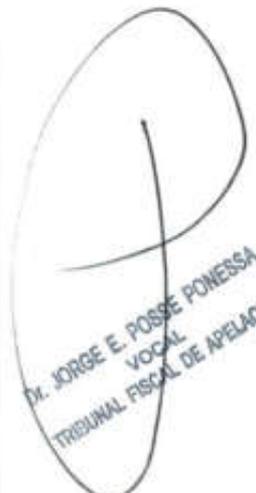
En adición a ello, sostiene que la demanda iniciada en el fuero contencioso administrativo por el apelante, no está resuelta, por lo que este trámite administrativo debe seguir adelante hasta tanto y en cuanto tenga una sentencia firme.

En lo que respecta a la "improcedencia de la multa – ausencia de dolo", señala que la verificación de alguno de los supuestos de hecho descriptos en el artículo 88 del C.T.P permite tener por acreditado el elemento subjetivo requerido a los fines de tener por configurada la infracción por defraudación. Dichas presunciones son factibles de ser derrumbadas si se opone a ellas la prueba correspondiente que las contradiga por parte de la verificada.

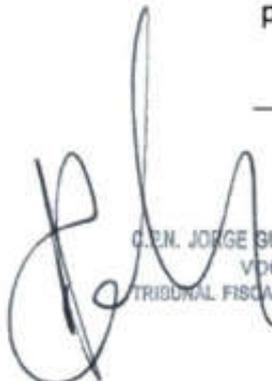
Cabe tener presente lo establecido por reconocida doctrina respecto de este tema, que tiene dicho que: "A diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario, que presume la inocencia del acusado en tanto no se pruebe la culpabilidad, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión de la carga de la prueba: es el imputado quien debe probar su inocencia.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

Que en reiteradas oportunidades, la Corte Suprema ha dicho que la infracción comprobada, lleva implícita la intención de defraudar, debiendo el contribuyente probar su inocencia.

Agrega que la diferencia sustancial entre anticipos y periodo fiscal, lleva también a distinguir la exigibilidad de cada uno de ellos, y consecuentemente el incumplimiento a cada uno de dichas obligaciones que genera un hecho infraccional independiente. Ello es así dada la 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.

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. Así lo ha receptado la CSJN en los autos "Fisco Nacional c/ Francisco Gil SAIC".

Por lo expuesto, manifiesta que corresponde confirmar las multas aplicadas en los artículos 3 y 4 de la Resolución N° D 18-21.

Finalmente, en cuanto a la imposibilidad de exigir anticipos, manifiesta que el apelante intenta confundir al tribunal ya que no existe contradicción alguna en la Resolución recurrida al señalar que el ingreso de los anticipos será exigible hasta la fecha de vencimiento hasta la fecha de vencimiento del plazo general para la presentación de la DJJ anual o hasta la fecha de presentación de la misma cuando ésta fuera posterior y haber aplicado una multa en base a esos anticipos. Que no se encuentra en discusión la exigibilidad o no de los anticipos, la multa se aplicó en virtud de los hechos descriptos en el Acta de Deuda N° A 472/2019 y las constancias que conforman el expediente.

Por todo lo expuesto solicita se dicte sentencia confirmando la Resolución apelada.

IV. A fojas 15/16 del expediente N° 116/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado el Recurso de Apelación interpuesto, se rechaza la prueba informativa ofrecida por el recurrente, y se declaran autos para sentencia.

En primer lugar, considero que resulta conveniente comenzar por resolver el tratamiento en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la actividad "cultivo de frutas cítricas" llevada a cabo por Lapacho Amarillo S.R.L ya que es la actividad donde luego se generan las diferencias reclamadas por el Fisco a su favor.

El apelante sostiene que la inconstitucionalidad del Decreto 1961/3 -en cuanto vuelve a grabar la actividad primaria que se encontraba beneficiada con la alícuota 0%- así como la inconstitucionalidad de la Ley N° 8.457 son cuestiones ya resueltas por la Corte Suprema de Justicia de la provincia en diversas oportunidades.

Al respecto, resulta de importancia destacar algunas cuestiones. En primer lugar, el control de constitucionalidad de una norma legal es competencia exclusiva de los órganos judiciales. Sin embargo, respecto a la competencia atribuida al Tribunal Fiscal en este sentido, el artículo 161° del Código Tributario Provincial prevé: *"El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma"*.

En relación a los antecedentes jurisprudenciales citados por el recurrente como "Anzuc S.R.L vs. Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad" o "Compañía Inversora Industrial S.A vs. Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad", corresponde aclarar que en el sistema constitucional argentino las sentencias que dictan los jueces carecen -en principio- de efectos *"erga omnes"*, es decir, sus alcances se circunscriben al caso concreto sobre el cual han recaído y no obligan sino en las causas para las cuales se han dictado.

En ese sentido, la doctrina enseña que las mismas se circunscriben a los litigios donde han sido pronunciadas, a los casos concretos, lo que implica que tienen efectos "inter partes". Es decir que, en el caso específico, la declaración de inconstitucionalidad de una norma causa la no aplicación de la misma para aquél que ha iniciado la demanda, sin que la vigencia general de la norma se vea afectada.

A sabiendas de ello, el contribuyente "Lapacho Amarillo S.R.L" en fecha 01/08/2019 ha planteado ante la Cámara Contencioso Administrativo, las inconstitucionalidades tanto del Decreto N° 1961/3 así como de las Leyes N°

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

8457, 8467, 8820, 8861 y de cualquier otra que disponga una nueva prórroga, expediente que tramitó bajo el N° 361/19 y que el apelante adjunta a su escrito recursivo.

En virtud a las facultades atribuidas a este Tribunal y a fin de conocer el estado actual de la mencionada causa, a fojas 20/21 del Expte. N° 116/916/2021, se ha dictado una medida para mejor proveer oficiando a la Fiscalía de Estado para que informe el estado procesal en que se encuentran los autos caratulados "LAPACHO AMARILLO S.R.L c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN s/ INCONSTITUCIONALIDAD" Expte. N° 361/19, los últimos actos procesales impulsorios del procedimiento y en caso que se hubiera dictado sentencia, se acompañara copia de la misma.

En respuesta al oficio librado, Fiscalía de Estado informó que: "(...) se ha dictado sentencia de fondo en los autos de la referencia que rechaza la demanda incoada.

Asimismo, informo que la misma fue confirmada por la Excma. Corte Suprema de Tucumán mediante sentencia de fecha 12/05/22 que rechaza la casación y sentencia de fecha que considera inadmisibile el Recurso Extraordinario Federal de fecha 28/09/22".

En los fundamentos de la sentencia, el Dr. Juan Ricardo Acosta expresó: "La derogación del régimen de alícuota 0% no infringe los artículos del Pacto Federal porque, como queda dicho, no hay obligación de la Provincia a respetarlo en sus específicos términos sino de inspirarse en sus principios y propósitos. Y si bien entre ellos se encuentra la exención del Impuesto a los Ingresos Brutos, lo cierto es que, a todo evento, cabría considerar aquí que el Pacto mismo ha sido sucesivamente prorrogado hasta llegar a 2015 con lo cual el objetivo de llegar a la exención impositiva hacia el 2015 no puede considerarse de modo alguno incumplido o afectados los principios, propósitos y objetivos del Pacto.

Continúa diciendo: "En base a los razonamientos delineados a lo largo de estos considerandos, la Corte Suprema de Justicia de la Provincia, en el ya mencionado precedente N° 2.219 de fecha 22/11/2019, sentó con carácter de doctrina legal que resulta constitucional el Decreto N° 1961 (12/9/2002) y sus prórrogas y modificaciones, por el cual se deja sin efecto el régimen de alícuota cero dispuesto para ciertas actividades gravadas con el Impuesto a los Ingresos Brutos

por el Decreto N° 2507 (12/11/93), al no resultar violatorio del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento ni tampoco de la Constitución Nacional ni Provincial, toda vez que la Legislatura local no ratificó dicho pacto, sino que solo se adhirió a sus principios y propósitos, con lo cual éste no fue incorporado al derecho público local con fuerza normativa.

En lo que concierne a la pretensión de inconstitucional que esboza la firma actora en contra de las Leyes N° 8.457, N° 8.820, N° 8.961 y cualquiera otra norma que dispusiera una prórroga al Pacto Fiscal, cabe señalar que al haberse confirmado la constitucionalidad del Decreto N° 1961/3 y validado la consecuente baja del régimen de alícuota 0%, sumado al hecho de que las disposiciones de dicho convenio solo se erigieron en el ámbito local como meras directrices de la política fiscal a desplegar por el Gobierno provincial, no se advierte la necesidad de llevar a cabo el examen constitucional que propone la actora, el cual en las apuntadas circunstancias deviene claramente inoficioso"

Finalmente resuelve: I°) NO HACER LUGAR al planteo de constitucionalidad del Decreto N° 1.961/3 del 12/09/2002 efectuado por la razón social Lapacho Amarillo S.R.L, conforme lo considerado.

II°) DECLARAR INOFICIOSO, por lo ponderado, pronunciamiento alguno en relación a la pretensión de inconstitucionalidad esgrimida por la firma Lapacho Amarillo S.R.L. En contra de las Leyes N° 8.457, N° 8.820 y N° 8.961.

Siendo ello así, solo resta expresar que la sentencia es el modo normal y regular de finalización de todo proceso, que como acto decisorio declara y pone fin a las cuestiones de fondo planteadas por las partes con fuerza de verdad legal.

El estudio de la misma merece, sin duda, una atención especial, ya que con ella culmina el proceso como instrumento de satisfacción de pretensiones y se hace efectiva la tarea de administrar justicia (García de Enterría, Eduardo / Fernández, Tomás-Ramón, Curso de derecho Administrativo, t. II, Madrid, Civitas, 2000, 7ª ed., p. 646.).

Esta eficacia propia del proceso se explica en el mecanismo de la cosa juzgada, sobre la cual se ha señalado que consiste en la imposibilidad de que cualquier órgano jurisdiccional dicte un nuevo fallo sobre el mismo asunto. Ello por cuanto como expresa Ricardo Foglia "*La existencia de pronunciamientos judiciales "disímiles y contradictorios suelen herir, frecuentemente, el más profundo sentido*

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

de justicia. Por ello se buscan mecanismos para asegurar cierta continuidad de criterios judiciales y mantener, así, la estabilidad de las decisiones, hecho que apareja una menor litigiosidad, pues más allá de la ley, los justiciables saben a qué atenerse y redundando en una mayor certeza por parte de los ciudadanos.”9 9 FOGLIA, Ricardo A., en AAVV., Fuentes del derecho del trabajo, RODRÍGUEZ MANCINI (coordinador), Astrea, Buenos Aires, 2013, Tomo 2, p.393

En este orden, y como bien expresa el apelante, aparece el deber de los Tribunales inferiores a seguir las doctrinas del Tribunal Superior vigentes al momento de dictar sentencia, obligándolos a éstos a ajustar sus pronunciamientos a las mismas.

En conclusión, teniendo en cuenta lo expuesto y en especial lo resuelto por la CSJT al caso concreto de inconstitucionalidad planteada por “Lapacho Amarillo S.R.L” deviene procedente resolver en igual sentido que el máximo Tribunal provincial y por lo tanto, rechazar el planteo efectuado al respecto en el Recurso de Apelación presentado ante este Tribunal. Consecuentemente la alícuota del 1,4% aplicada por la D.G.R a la actividad “Cultivos de frutas cítricas” en la determinación de oficio practicada resulta correcta.

Por otro lado, en cuanto a que se reclaman diferencias de anticipos y no saldo de DDJJ anual, y que los mismos sólo son exigibles hasta la fecha de vencimiento de la DDJJ anual o su presentación, la que fuera posterior, vale expresar como bien sostiene la D.G.R, que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un Impuesto de naturaleza anual definido así en el artículo 229 del C.T.P que expresa “*El periodo fiscal será el año calendario. El pago se hará por el sistema de anticipos sobre ingresos calculados sobre base cierta, los que tendrán el carácter de declaración jurada, en las condiciones y plazos que determine la Dirección General de Rentas (...)*”.

Por su parte, los anticipos impositivos constituyen pagos a cuenta de la eventual y futura obligación tributaria principal del correspondiente período fiscal. Para García Vizcaíno los anticipos son pagos a cuenta de la obligación tributaria principal futura, que tienen por finalidad allegar ingresos al erario de modo permanente y fluido, sin esperar al vencimiento general para el pago de los gravámenes, atento a que se presume la capacidad contributiva de los obligados. Por los anticipos, el fisco puede percibir ingresos aun antes de acaecido el hecho

imponible, en la medida de lo que dispongan las leyes, o los organismos recaudadores, por conferimiento de atribuciones de éstas. Puede definírsele como las obligaciones tributarias que ciertos sujetos pasivos deben cumplir antes de la configuración del hecho imponible, o bien, producido éste, antes de que venza el plazo general para pagar el impuesto anual (Catalina García Vizcaíno, "Derecho Tributario", TIII, Depalma).

Es por ello que después de vencido el término general del gravamen o la fecha de presentación de la declaración jurada, el Fisco no puede reclamar el pago de anticipos, ya que cesa la función que éstos cumplen en el sistema tributario como pago a cuenta del impuesto (Fallos: 303:1496; 306:1970) pues, a partir de dicha oportunidad, nace el derecho del Fisco a percibir el tributo (Fallos: 329:2511).

En este sentido la CSJN tiene dicho que cuando dicha misión recaudadora del fisco desaparece, por haberse presentado la declaración jurada que exterioriza la cuantía del hecho imponible, nace el derecho del Fisco a percibir en forma directa el tributo allí declarado, el pago a cuenta pierde su fundamento y deviene, por ende, inexigible (Oleoducto Trasandino Argentina S.A. s/ ejecución fiscal – AFIP – CSJN - 05/08/2021).

De las constancias de autos se observa que la D.G.R tomó las bases imponibles declaradas por el contribuyente en los anticipos mensuales depurando en la etapa impugnatoria los ingresos correspondientes a operaciones de exportación arribando así a las bases imponibles anuales de cada una de las actividades desarrolladas. Sobre éstas se aplican las alícuotas del 5% para la actividad "venta al por mayor de mercancías n.c.p" y del 1,4% para la actividad "cultivo de frutas cítricas", cuya aplicabilidad fue resuelta en los párrafos anteriores. Lógicamente, se genera así una diferencia entre el Impuesto determinado por la D.G.R y el declarado por el contribuyente atento a la alícuota 0% aplicada por éste. Al impuesto determinado se le descontaron las retenciones, percepciones y recaudaciones bancarias sufridas como así también los pagos ingresados por el contribuyente en aquellos anticipos cuya DDJJ arroja saldo a favor del Fisco, resultando finalmente una diferencia de impuesto a favor de la D.G.R, todo lo cual puede observarse en el papel de trabajo de fs. 164/165, plasmado luego en la "Planilla Determinativa N° PD 472-2019 ACTA DE DEUDA N° A 472-2019 ETAPA IMPUGNATORIA", por lo que resulta procedente confirmar la misma.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Igualmente devienen procedentes los intereses incluidos en el Acta de Deuda por cuanto como ya se expresó, los anticipos son pagos a cuenta del tributo que el legislador autoriza al Fisco a recaudar antes de completarse el hecho imponible, para satisfacer necesidades inmediatas del Estado y constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, con individualidad y fecha de vencimiento propias cuya falta de pago en término da lugar a la aplicación de intereses resarcitorios, los cuales deberán abonarse con prescindencia del resultado que finalmente arroje la liquidación del tributo.

En lo atinente, la CSJT sostiene: *"En el caso que nos ocupa, es irrelevante cualquier discusión semántica sobre el carácter o naturaleza de lo que la norma tributaria que regula sobre el IIBB (sea que se refiera a la modalidad de "agentes de percepción o retención" o a la denominada "convenio multilateral"), denomina como "antipico", atento a que el mismo es exigible y genera consecuencias jurídicas a partir de la fecha de su título (CORTE SUPREMA DE JUSTICIA - PROVINCIA DE TUCUMAN -D.G.R.- Vs. ESTABLECIMIENTO VILLA RICA S.C. S/ EJECUCIONFISCAL Sent. N° 1437 14/08/2019).*

En este contexto, la presentación de la DDJJ anual no modifica el reclamo de los intereses resarcitorios, pues se trata de una consecuencia derivada de la falta de ingreso de tales anticipos en los plazos legales fijados para ello.

En nuestro digesto tributario provincial los intereses resarcitorios se encuentran dispuestos en el art. 50 del C.T.P. que dispone: *"La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio".*

Este tipo de interés es en sí mismo, una consecuencia de la relación jurídica preexistente -la deuda tributaria del contribuyente o responsable-, de manera que acreditado en autos su incumplimiento, los intereses derivan como resultado lógico de tal situación de irregularidad fiscal. Por lo cual, su carácter resarcitorio se debe a que constituyen una indemnización debida al Fisco por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.

En lo que respecta a las sanciones, el contribuyente sostiene que las multas aplicadas en la Resolución N° D 18/21 son nulas atento a que sanciona dos veces

el mismo hecho aplicando al periodo fiscal 2018 una multa por \$658.603,55 graduada conforme la escala prevista en el art. 86 del C.T.P y por otro lado una multa de \$203.416,77 sobre los anticipos 05, 06 y 07/2018 correspondiente a la infracción prevista en el art. 85 del C.T.P. De esta manera, la Autoridad de Aplicación viola el principio constitucional *non bis in idem*.

En este aspecto, es válido expresar que 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.

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 y que establece: "*Ningún habitante de la Nación puede ser penado sin juicio previo fundado en ley anterior al hecho del proceso, ni juzgado por comisiones especiales, o sacado de los jueces designados por la ley antes del hecho de la causa*".

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 este orden de ideas, resulta necesario entonces, establecer si las sanciones impuestas mediante la resolución apelada, correspondientes a los anticipos y al impuesto anual del periodo 2018, transgreden el mencionado principio siendo 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 ello se requiere la concurrencia de 3 requisitos:

1) identidad de sujeto, esto es, la persona autora de la infracción debería ser la misma. Esto se verifica en la resolución apelada, en la que "LAPACHO AMARILLO S.R.L" es quien resulta sancionado con ambas multas;

C.P. 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

2) identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. En el presente caso esa identidad se encuentra constatada, por cuanto el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto cuyo periodo fiscal es anual, conforme lo establece el art. 229 del C.T.P. y los anticipos ingresados a cuenta de la obligación final del periodo fiscal en cuestión se encuentran comprendidos en la determinación anual del tributo; ya que este último es en definitiva el resultado de la sumatoria de las bases imponibles y las alícuotas aplicadas en cada uno de los citados anticipos;

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

Con lo expuesto, queda demostrado que la Resolución N° D 18/21 transgrede el principio mencionado, por cuanto aplica dos sanciones por infracciones materiales respecto del periodo fiscal 2018.

Atento a ello, considero que deben dejarse sin efecto la sanción de multa aplicada por el artículo 85° del C.T.P. a los anticipos 05 a 07/2018, quedando vigente la aplicada en virtud del artículo 86° inciso 1 del mismo Digesto respecto a al periodo fiscal 2018.

Lo sostenido anteriormente se sustenta, principalmente en el carácter anual del tributo que surge del ya mencionado artículo 229° del C.T.P, lo cual no sólo implica que una vez vencido dicho plazo; ya no será exigible el cumplimiento de la obligación material del anticipo, sino que 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; sin perjuicio del devengamiento de los intereses correspondientes.

Aclarado ello, es preciso señalar que el artículo 86° inciso 1 prevé que incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de 2 a 10 veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: *"1. Los contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, aserción, simulación o, en general, cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias que les incumban a ellos o a otros sujetos(...)."*

En efecto, corresponde destacar que para poder confirmar la existencia de defraudación fiscal de parte del contribuyente es necesario comprobar, además, el aspecto subjetivo. En este sentido, cabe destacar que la Resolución General N° 53/2018 que reglamenta el Decreto N° 1264/3 (ME)-2018 establece que para gozar de la alícuota 0% en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, los productores deben cumplir con el pago de las tasas que pudieran corresponder por aplicación de las Leyes N° 5.020 y N° 7.139 y/o no registrar causas judiciales en trámite referidas a las mismas. Dicha información será informada por la Estación Experimental a través de un Registro en el que deben incluirse a aquellos productores que cumplan con los mencionados requisitos, dentro del cual "Lapacho Amarillo S.R.L" no se encuentra incluido. Surge claro entonces, que la firma efectuó presentaciones inexactas de sus declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes al periodo fiscal 2018.

En conclusión, considero que por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto la sanción de multa del art. 85 del C.T.P aplicada a los anticipos 05, 06 y 07/2018 correspondiente al 100% del gravamen omitido en las posiciones mencionadas. Asimismo corresponde mantener la sanción de multa aplicada al periodo fiscal 2018 por encuadrar la conducta del contribuyente en las previsiones del art. 86 inc. 1° C.T.P.

En atención a las razones precedentemente expuestas, considero que en el presente caso debe dictarse la siguiente resolución: **1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por "Lapacho Amarillo S.R.L" CUIT N° 30-70746504-9 en contra de la Resolución N° D 18/21 emitida por la Dirección General de Rentas y en consecuencia: **I- CONFIRMAR** la determinación impositiva practicada respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Periodo Fiscal 2018 contenida en Planilla Determinativa N° PD 472-2019 Acta de Deuda N° A 472-2019 Etapa Impugnatoria. **II- DEJAR SIN EFECTO** en relación a la violación del principio non bis in ídem, la sanción del art. 85 del C.T.P aplicada a los anticipos mensuales 05, 06 y 07/2018 por un importe de \$203.416,77 y;

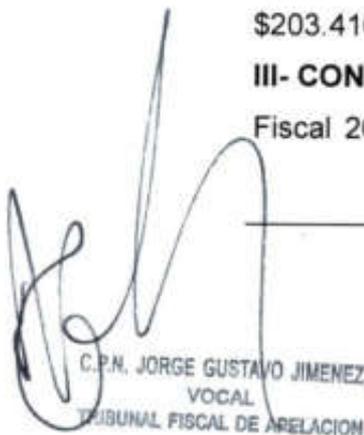
III- CONFIRMAR la sanción aplicada mediante Sumario N° M 472-2019 al Periodo Fiscal 2018 por un importe de \$ 658.603,55 instruido al haberse configurado la



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

conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86 inc. 1 del C.T.P.

Así Voto.

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

El **Dr. José Alberto León** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

En mérito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por "Lapacho Amarillo S.R.L" CUIT N° 30-70746504-9 en contra de la Resolución N° D 18/21 emitida por la Dirección General de Rentas y en consecuencia:

I- CONFIRMAR la determinación impositiva practicada respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Periodo Fiscal 2018 contenida en Planilla Determinativa N° PD 472-2019 Acta de Deuda N° A 472-2019 Etapa Impugnatoria.

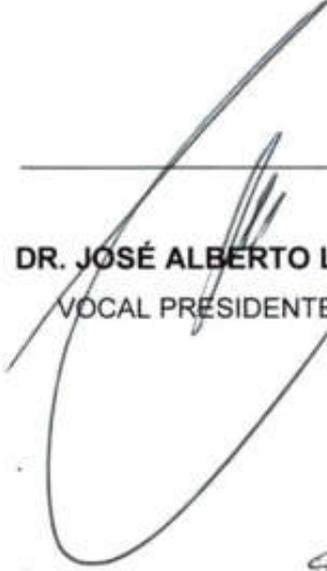
II- DEJAR SIN EFECTO en relación a la violación del principio non bis in ídem, la sanción del art. 85 del C.T.P aplicada a los anticipos mensuales 05, 06 y 07/2018 por un importe de \$203.416,77 (doscientos tres mil cuatrocientos dieciséis con 77/100) y;

III- CONFIRMAR la sanción aplicada mediante Sumario N° M 472-2019 al Periodo Fiscal 2018 por un importe de \$ 658.603,55 (seiscientos cincuenta y ocho mil seiscientos tres con 55/100) instruido al haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 86 inc. 1 del C.T.P.

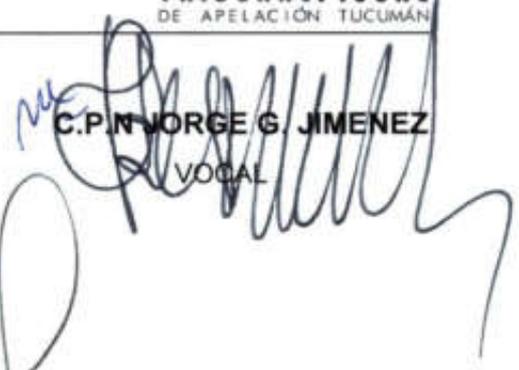
2- REGISTRAR, notificar, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

MSP

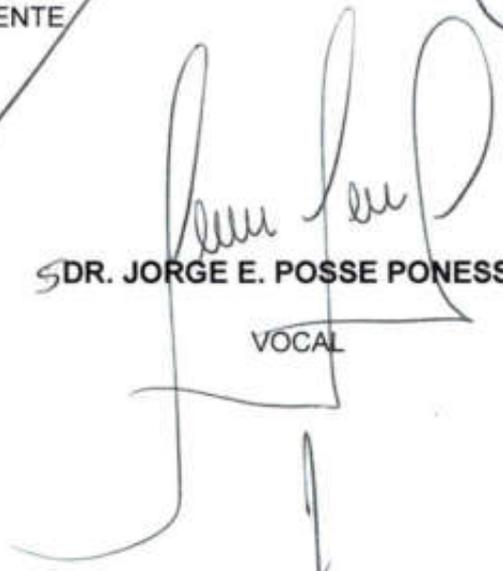
HACER SABER



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



SDR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION