

SENTENCIA N° 232 /2023

Expte. N° 273/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 22 días del mes de SEPTIEMBRE de 2023 se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el CPN Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como: **"INDUSTRIAL METALMECÁNICA S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN"**, Expediente N° 273/926/2020 (Expte. DGR N° 35909/376/D/2018) y;

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

El CPN Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. El contribuyente INDUSTRIAL METALMECÁNICA S.A. CUIT N° 30-70236723-5, por medio de apoderado, deduce Recurso de Apelación contra de las Resoluciones N° D 162/20; N° D 163/20 y N° D 164/20 de la Dirección General de Rentas, todas ellas de fecha 21/05/2020, obrantes a fs. 218/219; 220 y 221/222 respectivamente del Expediente DGR N° 35909/376/D/2018.-

La Resolución N° D 162/20 decide RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente, contra el Acta de Deuda N° A 3175-2018; confeccionada en concepto del impuesto para la Salud Pública; RECHAZAR el descargo interpuesto al Sumario Instruido N° M 3175-2018 por encuadrarse su conducta en la infracción contemplada por el art. 86 inc. 1° CTP y APLICAR una multa por el importe de \$787.043,74.-

La Resolución N° D 163/20 dispone RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente, contra el Acta de Deuda N° A 3174-2018; confeccionada en concepto del impuesto para la Salud Pública, confirmándose la misma.-

La Resolución N° D 164/20 resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente, contra el Acta de Deuda N° A 3176-2018; confeccionada en concepto del impuesto para la Salud Pública; RECHAZAR el descargo interpuesto al Sumario Instruido N° A 3176-2018 por encuadrarse su

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 en la infracción contemplada por el art. 85 CTP, y en consecuencia APLICAR una multa por el importe de \$389.685,32; y RECHAZAR el descargo interpuesto al Sumario Instruido N° M 3176-2018 por encuadrarse su conducta en la infracción contemplada por el art. 86 inc. 1° CTP y en consecuencia APLICAR una multa por el importe de \$1.779.516,42.-

El contribuyente deduce Recurso de Apelación en forma individual respecto de cada resolución, obrando sus escritos recursivos a fs. 224/226; 230/233 y 237/238.-

Sostiene que los ajustes resultan improcedentes atento a que la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Provincia ha declarado la inconstitucionalidad del decreto 1961/3 y las leyes 8457, 8820 y 8961. Indica que resulta infundada la pretensión de gravarlo con el impuesto para la Salud Pública, por cuanto se encuentra beneficiado por el régimen de la alícuota 0% en virtud del Pacto Fiscal suscrito por la Provincia.-

Afirma que mientras el Pacto Fiscal se encuentre en vías de cumplimiento y ejecución conjunta entre el Estado Nacional y los Estados Provinciales; los signatarios no pueden adoptar válidamente decisiones legislativas que impliquen una modificación del convenio. Indica que ello determina la invalidez e inaplicabilidad de una ley que pretenda contrariar los compromisos asumidos por la Provincia al suscribir dicho tratado intrafederal, incorporado al derecho público local.-

Expresa que la delegación legislativa conferida al PE por la ley 5636 (modificada por la ley 6497), para fijar la alícuota del Impuesto a los Ingresos Brutos y para la Salud Pública en un rango del 0% al 15%; tuvo por objeto concretar la política económico-tributaria establecida por el Pacto Fiscal. Ella consiste en la exención progresiva de determinadas actividades. Afirma que una vez materializado el objetivo previsto en dicho pacto, la habilitación legal para imponer una alícuota superior al 0% con relación al impuesto para la Salud Pública, no rige respecto de las actividades cuya exención progresiva se previó en el Pacto Fiscal.-

Sostiene que mediante sentencia N° 649 dictada en el proceso "Industrial Metalmecánica S.A. vs. Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad" (Expte. N° 745/09), se declaró la inconstitucionalidad del decreto 1961/3.-

Manifiesta que la resolución determinativa se sustenta en leyes provinciales que suspendieron el cumplimiento del Pacto Fiscal, lo que resulta inadmisibles en virtud del carácter multilateral de las normas intrafederales vigentes y de la jurisprudencia de la CSJT.-

Opone la prescripción de los periodos 1 a 12/2014. Expresa que la pretensión de cobro no corresponde al saldo de la declaración jurada anual del impuesto, sino a las diferencias de sus anticipos, que son obligaciones independientes y vencen dentro de los 15 días del mes siguiente al del respectivo anticipo. Afirma que la prescripción del último período abarcado -12/2014- comenzó a correr a partir de enero del 2015, por ello -aun computando la suspensión de seis meses operada por la intimación notificada el 25/11/2019- igualmente habrían transcurrido los 5 años que establece la ley.-

Asevera que la imposición de multas resulta improcedente, ya que se ha omitido la aplicación de la ley 8873, reestablecida por la ley 9167; que contempla la liberación de sanciones a las infracciones previstas en la ley 5121 cometidas hasta el 31/03/2017 inclusive y exime de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones. Indica que las supuestas transgresiones, que corresponden a los anticipos 1 a 12/2016 y 1 a 3/2017; se encuentran condonadas por la mencionada norma. En consecuencia considera que las resoluciones son nulas por cuanto aplican las multas establecidas por los arts. 85 y 86 inc. 1º CPT sin sustento legal, toda vez que la ley ha condonado las infracciones correspondientes a tales periodos.-

Sostiene que sin perjuicio de lo dicho, no existe fundamento para aplicar sanciones por el tipo doloso contemplado en el art. 86 inc. 1º CTP, por ausencia del elemento subjetivo. Expresa que no existe ocultación maliciosa o maniobras con la finalidad de engañar o provocar el error en la administración; sino una simple diferencia cuantitativa en la base imponible. Afirma que dicha situación deriva de la interpretación de las normas aplicables al caso, en función de sentencias judiciales que se pronunciaron por la inconstitucionalidad de las mismas.-

Manifiesta que la Resolución N° D 164/20 ostenta una nulidad evidente, ya que aplica dos multas por el mismo hecho. La primera sanción corresponde a la defraudación presuntamente cometida en el periodo anual 2017 y la segunda por



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

omisión de impuestos, derivada de la supuesta inexactitud o falta de presentación de las declaraciones juradas de los periodos 3 a 12/2017. Asevera que el período fiscal se compone de anticipos, por lo que la sumatoria de éstos es igual al resultado del impuesto a pagar en el período anual. En consecuencia sostiene que la conducta objeto de los sumarios y de las consiguientes sanciones es única e idéntica, por lo que existe una flagrante violación del principio *non bis in idem*.-

El contribuyente cita jurisprudencia que considera aplicable al caso y concluye requiriendo que se haga lugar al recurso y se ordene el archivo de las actuaciones.-

II.- La Dirección General de Rentas contesta individualmente el traslado de cada pieza recursiva, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial. Las mencionadas respuestas se encuentran glosadas a fs.1/3; 8/9 y 14/17 del expediente de cabecera.-

La Autoridad de Aplicación sostiene que el recurrente no aporta argumento alguno que no haya sido tratado en la etapa impugnatoria; sin constituir una crítica razonada y concreta de las resoluciones cuestionadas.-

Afirma que el apelante reitera los postulados referidos al Decreto 1961/3, sin desvirtuar los fundamentos contenidos en las resoluciones impugnadas, que demuestran que los periodos fiscales debatidos se encuentran regulados por la ley 8467. Indica que los actos administrativos apelados no se fundan jurídicamente en el mencionado decreto, por lo que el agravio deviene abstracto.-

Manifiesta que el Supremo Tribunal de la Provincia se ha expedido por la validez constitucional de la normativa que eliminó el beneficio de alícuota 0% para el impuesto para la Salud Pública; por lo que corresponde el rechazo de todo agravio que pretenda apoyarse en la antigua doctrina ya abandonada por la Corte Suprema de la Provincia. Cita la jurisprudencia que estima pertinente para la resolución del caso.-

Sostiene que la sentencia N° 649 dictada en el proceso en el que intervino el apelante, aunque declara la inconstitucionalidad del Decreto N° 1961/3; no resulta aplicable a los actos administrativos cuestionados en autos. Argumenta que el marco normativo que rige la situación actualmente debatida no es el mencionado decreto sino las disposiciones de la ley 8467.-

En relación a la prescripción de los periodos 1 a 12/2014, indica que es erróneo pretender que el impuesto para la salud pública es un tributo mensual. Manifiesta que resulta indudable la naturaleza anual del tributo, situación que el propio contribuyente reconoce en sus escritos recursivos al distinguir el impuesto de sus anticipos. Expresa que la cuestión fue exhaustivamente analizada en la Resolución (DGR) N° D 163/20, a la que remite *brevitatis causae*.-

En relación a la improcedencia de la multa con fundamento en la condonación establecida por la ley 8873 reestablecida por la ley 9167, sostiene que el agravio debe ser rechazado. Respecto de los sumarios instruidos por los periodos anuales 2016 y 2017 afirma que el más antiguo venció en fecha 30/06/2017 -según calendario impositivo 2016 establecido por la RG N° 128/15- por lo que las infracciones no se encuentran alcanzadas por el efecto liberatorio de la norma, que condona las infracciones cometidas y sanciones no cumplidas hasta el 31/03/2017. En relación a los periodos mensuales manifiesta que solo se imponen sanciones respecto de los periodos 03 a 12/2017, ya que la infracción más antigua, correspondiente al periodo 03/2017 fue cometida el día de su vencimiento, operado el 11/04/2017, y por lo tanto no alcanzado por la condonación.-

En lo relativo a la improcedencia de aplicar el tipo doloso contemplado en el art. 86 inc. 1° CTP, por ausencia del elemento subjetivo; sostiene que en todos los casos se verifican causales que hacen presumir el propósito de defraudación. En el caso del sumario N° M 3175/2018 se comprueba la causal establecida por el art. 88 inc. 3° CTP, consistente en la manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hace el sujeto pasivo con respecto a sus obligaciones tributarias. Por su parte, en el sumario N° M 3176/2018 se verifica el encuadre en las causales establecidas por el art. 88 incs. 1° y 2°, que estriban en contradicción entre la documentación y los datos contenidos en las declaraciones juradas, así como la inclusión de datos falsos en dichas declaraciones.-

En relación a la transgresión del principio *non bis in idem* expresa que mediante la Resolución N° D 164/20 se resolvieron dos sumarios, a saber: Sumario N° A 3176/2018 correspondiente a los anticipos 03 a 12/2017, derivado de la infracción de omisión (art. 85 CTP) y el sumario N° M 3176/2018

correspondiente al periodo anual 2017, derivado de la infracción de defraudación (art. 86 inc. 1º CTP). Indica que a pesar de corresponder al mismo periodo, sin embargo se trata de dos hechos y tipos infraccionales diversos (omisión y defraudación), por lo que corresponde la aplicación de las dos sanciones.-

En mérito a lo expuesto, solicita que no se haga lugar al recurso de apelación y se confirmen las resoluciones impugnadas, en todas sus partes.-

III.- A fs. 23 del expediente de cabecera, obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 82/2022, que declara la cuestión de puro derecho. En consecuencia, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido por el art. 152 del CTP.-

IV.- En los términos planteados, la cuestión a resolver consiste en determinar si las Resoluciones N° D 162/20; N° D 163/20 y N° D 164/20, dictadas por la Dirección General de Rentas, en fecha 21/05/2020, resultan ajustadas a derecho.-

A) Prescripción: Laminarmente corresponde tratar el agravio relativo a la prescripción de los anticipos del Impuesto para la Salud Publica. En caso de estimarse procedente dicho medio extintivo de la pretensión fiscal, devendrían abstractos los restantes planteos realizados por el recurrente respecto de las obligaciones prescriptas.-

Con la promulgación del Código Civil y Comercial de la Nación, se produjeron importantes modificaciones en el régimen regulatorio de la prescripción de las obligaciones tributarias. Como consecuencia, resulta necesario establecer el marco normativo que gobierna la cuestión sometida a debate.-

En este aspecto, se verifica que la controversia tiene por objeto créditos fiscales que se devengaron con anterioridad a las reformas introducidas por los arts. 2532 y 2560 del mencionado digesto. Como corolario, la posición que se adopta en el presente caso, se encuentra limitada a la prescripción de las deudas fiscales que resultaron exigibles con anterioridad a dicha reforma.-

El criterio adoptado por esta vocalía, referido al inicio del cómputo de la prescripción, fue expuesto en el precedente "PRODUCCIONES DEL SUR SRL s/Recurso de Apelación" – (Expediente N° 14795/376-D-2012), Sentencia N°

723/2016 del 27/07/2016 y las resoluciones posteriores que incorporaron dicha doctrina.-

Dicha posición se funda en considerar a los anticipos como obligaciones tributarias independientes, con individualidad y fechas de vencimiento propio, cuya falta de pago acarrea la aplicación de accesorios y sanciones, al igual que ocurre con la obligación tributaria anual. Sin embargo su autonomía es limitada, ya que su existencia se encuentra sujeta al vencimiento del impuesto anual.-

Respecto de la independencia de los anticipos, la Corte ha dicho que *"Los anticipos de impuestos constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, cuya falta de pago en término hace incurrir en recargos y sanciones al infractor. Tienen su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento y su cobro puede perseguirse por igual vía -la ejecutiva- que el impuesto de base"*. Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación, in re "Fisco Nacional (DGI) c/ Gil, Francisco, SAICEI s/Ejecución Fiscal", 26/03/1973 (Fallos: 285:177). Sin embargo, respecto a su autonomía limitada el Tribunal ha sostenido: *"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 del impuesto, pues a partir de dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el tributo"*. CSJN in re "Esso SAPA (TF 11.427-I) c/ DGI"; 11/07/2006 (Fallos: 329:2511).-

Sin perjuicio de lo dicho, considero de importancia resaltar la existencia un nuevo elemento de juicio que me lleva a un reexamen de la mencionada posición, con las limitaciones establecidas en los párrafos anteriores.-

En este sentido, resulta relevante destacar la doctrina establecida por la Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán, en los precedentes **"Provincia de Tucumán -DGR- vs. Sermico SRL s/ Ejecución fiscal"** (Expte. 170/19), **Sentencia N° 462 del 19/04/2022**, y **"Provincia De Tucumán -DGR- vs. Citromax SACI s/ Ejecución Fiscal"** (Expte. 1475/18), **Sentencia N° 1549 del 19/12/2022**, referidos a la prescripción de los impuestos para la salud pública y sobre los ingresos brutos.-

En el pronunciamiento citado en segundo término la Corte sostuvo *"El IIB es de tipo declarativo anual pero se anticipa mensualmente en base a los datos que aporta el contribuyente con declaraciones juradas periódicas y al período siguiente se presenta la declaración jurada definitiva. Cada período tiene un"*

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

vencimiento autónomo fijado por la Autoridad Fiscal en el calendario impositivo del año correspondiente y en consecuencia cada período lleva un cómputo de prescripción independiente que comienza en el mismo instante en el que vence tomándose desde ese momento exigible el crédito. El fallo hizo una correcta ponderación fáctica de los períodos alcanzados por la prescripción. En cuanto al argumento del recurrente que discurre sobre la anualidad del IIB, corresponde razonar que, si el no pago del anticipo genera intereses antes del vencimiento anual, implica que sólo su exigibilidad está procesalmente diferida en el tiempo por normas adjetivas locales, que no pueden alterar la esencia civil del instituto. La jurisdicción local puede regular de manera más o menos laxa los plazos procesales pero no puede modificar un instituto civil de fondo. El anticipo es una obligación personal regulada por el Código Civil en sus términos esenciales como los plazos y el cómputo de la prescripción. En virtud de ello, el recurso en este punto, no puede prosperar”.-

Teniendo en cuenta los pronunciamientos del Superior Tribunal Provincial, considero que existen razones de interés público que aconsejan la aplicación de la doctrina judicial establecida por los precedentes mencionados, a aquellos casos en los que se presentan situaciones similares.-

El interés público es un concepto análogo que se aplica a diversos campos de la actuación estatal e implica una guía o criterio para la adopción de decisiones tendientes a la consecución del bienestar general.-

Resulta de particular relevancia para el interés público el adecuado funcionamiento y complementación de los poderes públicos. En este caso, la coordinación debe verificarse entre el ejercicio de competencias materialmente jurisdiccionales por parte de tribunales administrativos y su posterior control judicial.-

La mencionada coordinación resulta relevante a fin de evitar el dispendio de actividad procedimental y procesal, como también para prevenir perjuicios a las partes. La aplicación de un criterio contrario al sostenido por el Superior Tribunal de Justicia, implicará la continuidad del litigio en sede judicial, con la consecuente pérdida de tiempo e imposición de costas, prevaleciendo en definitiva la posición jurisprudencial antes citada.-

Una adecuada gestión del interés público involucrado, así como criterios de elemental prudencia jurídica aconsejan aplicar la doctrina judicial consolidada en la materia objeto del presente recurso.-

En relación a la obligatoriedad moral de los precedentes dictados por los Tribunales Supremos se ha decidido: *"Las instancias ordinarias tienen el deber de conformar sus decisiones a las sentencias de la Corte dictadas en casos similares, toda vez que ésta tiene el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia y median, además, razones de celeridad y economía procesal que hacen conveniente evitar todo dispendio de actividad jurisdiccional"*. Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "González, Herminia del Carmen c/ ANSeS s/ reajustes por movilidad", 21/03/2000 (Fallos: 323:555).-

En consecuencia, corresponde aplicar al presente caso la doctrina judicial establecida por Corte Suprema de Justicia de Tucumán, en relación al cómputo de la prescripción liberatoria, teniendo en cuenta que el contribuyente plantea la prescripción de las obligaciones tributarias correspondientes a los periodos 1 a 12/2014 del Impuesto para la Salud Publica, contenidos en el Acta de Deuda N° A 3174-2018.-

El artículo 54° del CTP, en su redacción vigente durante los periodos que el apelante cuestiona, establecía: *"Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Código Civil y el Código Penal según la materia de que se trate."* Por ello, remitiéndonos al artículo 4027° del Código Civil, éste disponía que: *"Se prescribe por cinco años, la obligación de pagar los atrasos: (...) 3° De todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos"*.-

De la lectura del Acta de Deuda N° A 3174-2018, practicada en concepto del Impuesto para la Salud Publica, surge que el inicio del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, debe computarse conforme lo dispone el art. 3956° del Código Civil, el cual dice textualmente: *"(...) La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación (...)"*. Por ello, el período es exigible y genera consecuencias jurídicas a partir de la fecha de su título, por lo que el comienzo del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, comienza a correr desde la fecha de vencimiento del anticipo.-

Por su parte, con respecto a la suspensión de la prescripción de la obligación tributaria, el análisis debe efectuarse conforme el Código Tributario Provincial, Ley Provincial N° 8964 (BO 29/12/2016), ya que dicha norma se torna operativa para los efectos jurídicos mencionados, teniendo en cuenta que la notificación del acta de deuda fue efectuada en la fecha que ya se encontraba vigente la normativa provincial.-

Dispone el artículo 63° del Código Tributario Provincial: "(...) Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: a) Desde la fecha de intimación administrativa de pago de la obligación tributaria (...)".-

Aclaradas las cuestiones en torno a la prescripción de las obligaciones tributarias, corresponde analizar los argumentos expuestos por las partes, con respecto a la prescripción de los períodos 1 a 12/2014, intimados por el Acta de Deuda N° A 3174-2018, confeccionada en concepto del Impuesto para la Salud Pública.-

Teniendo en cuenta que el vencimiento del periodo 10/2014 del impuesto analizado se produjo en fecha 11/11/2014, se puede observar que el Acta de Deuda fue notificada el 25/11/2019 (fs.177), fuera del plazo de 5 años establecido por el art. 4027° inc. 3 Cod.Civ., por lo que la constitución en mora al contribuyente no tuvo efecto suspensivo en los términos del art. 63° inc. a) del CTP (Ley N° 8.964), para el periodo 10/2014 y los pedidos anteriores.-

De este modo, al emitir la Resolución N° D 163/20, la Autoridad de Aplicación no poseía facultades para exigir la obligación tributaria correspondiente a los anticipos 1 a 10/2014 contenidos en el Acta de Deuda N° A 3174-2018 confeccionada en concepto del Impuesto para la Salud Pública.-

El resto de los anticipos intimados por la DGR son los periodos 11 y 12/2014 (Acta de Deuda N° A 3174-2018 confirmada por la Resolución DGR N° D 163/20), periodos 1 a 12/2016 (Acta de Deuda N° A 3175-2018 confirmada por la Resolución DGR N° D 162/20) y periodos 1 a 12/2017 (Acta de Deuda N° A 3176-2018 confirmada por la Resolución DGR N° D 164/20).-

De estos últimos, el periodo más antiguo corresponde al anticipo 11/2014, cuyo vencimiento operó el 11/12/2014 y se encuentra contenido en el Acta de Deuda N° A 3174-2018. Se puede observar que la misma fue notificada el

25/11/2019, dentro del plazo de 5 años del Art 4027º inc. 3 Cod.Civ. Por consiguiente, la constitución en mora al contribuyente tuvo efectos suspensivos en los términos del art. 63 inc. a) del CTP (ley 8964).-

De este modo, al momento de emitir la resolución apelada se encuentra vigentes las facultades de la DGR para exigir las restantes obligaciones contenidas en las Actas de Deuda N° A 3174-2018 (11 y 12/2014), N° A 3175-2018 (1 a 12/2016) y N° A 3176-2018 (1 a 12/2017), confeccionadas en concepto del Impuesto para la Salud Publica.-

B) Beneficio de la Alícuota Cero por Ciento: El contribuyente se agravia al sostener que las resoluciones impugnadas aplican normas que han sido declaradas inconstitucionales, por resultar contrarias a las obligaciones asumidas en el marco del Pacto Fiscal, suscripto por la Provincia.-

Afirma que en cumplimiento del pacto, la Provincia sancionó las leyes 5636 y 6497, que facultaron al PE a fijar la alícuota del impuesto para la Salud Publica en un rango del 0% al 15%. En virtud de tal delegación se dictaron los decretos 2507/3 (ME) y su modificadorio 257/3 (ME), que establecieron el beneficio de la alícuota 0% para el impuesto para la Salud Publica respecto de determinadas actividades entre las cuales se encuentra la desarrollada por el contribuyente.-

Se agravia por cuanto las resoluciones apeladas hacen caso omiso de la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Provincia, que declaró la inconstitucionalidad del decreto 1961/3 y las leyes 8457, 8820 y 8961. Asimismo sostiene que mediante sentencia N° 649 dictada en el proceso "Industrial Metalmecánica SA vs. Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad" (Expte. N° 745/09), se declaró la inconstitucionalidad del decreto 1961/3.-

Al respecto corresponde señalar que si bien el decreto 1961/3 derogó el beneficio de alícuota 0% correspondiente a los impuestos sobre los ingresos brutos y para la salud pública, sin embargo es menester verificar si dicha norma rige los períodos fiscales objeto del presente proceso.-

La ley 8467 fue publicada en el boletín oficial el 30/12/2011. Su art. 1 establece el ámbito temporal de aplicación de la norma en los siguientes términos: "*Las alícuotas, importes fijos, impuestos mínimos, y valores correspondientes a los tributos contenidos en el Código Tributario de la Provincia que se establecen*

en la presente Ley Impositiva, regirán a partir del 1° de enero de 2012, excepto los casos en que expresamente se fije una vigencia especial".-

En lo que respecta al impuesto para la Salud Pública, el art. 53 dispone: *"De conformidad con lo preceptuado por el artículo 344 del Código Tributario, fijar en hasta el dos con cinco décimos por ciento (2,5%) la alícuota del impuesto".* A su turno el art. 54 establece: *"De conformidad con lo dispuesto por el artículo anterior, los contribuyentes liquidarán el impuesto aplicando las alícuotas que se establecen a continuación: 1° Alícuota general: del dos con cinco décimos por ciento (2,5%)..."*.-

De lo expuesto podemos colegir que la alícuota correspondiente a la actividad del contribuyente, para los periodos debatidos en autos, se encuentra regulada por la ley 8467 y no por el decreto 1961/3.-

Ello implica que la sentencia N° 649 dictada en el proceso "Industrial Metalmecánica SA vs. Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad" (Expte. N° 745/09) resulta inaplicable a la situación objeto de estas actuaciones. Al entrar en vigencia de la ley 8467 se generó una nueva situación normativa, que no resulta alcanzada por los efectos de la inconstitucionalidad declarada por la sentencia.-

Respecto a la operatividad de la sentencia que declara la inconstitucionalidad del decreto 1961/03 se ha decidido: *"con la entrada en vigencia de la ley N° 8457 (publicada en el Boletín Oficial del 30/12/2011) se generó una nueva situación de derecho respecto de la cual los efectos de la sentencia referida a la inconstitucionalidad del decreto N°1961/03 (ME) no logran alcanzar. Como fuera señalado, la citada ley fijó nuevas alícuotas para los tributos contenidos en el Código Tributario de la Provincia a partir del 1° de enero de 2012(...) En consecuencia, se puede concluir que los efectos de la sentencia N°426 se expandieron hasta el día anterior a la fecha de entrada en vigor de la ley N°8457, pues los argumentos allí esgrimidos para fundamentar la inconstitucionalidad del decreto N°1961/03 (ME) -violación al principio de legalidad- encuentran su límite temporal en la incorporación de la mentada ley al orden jurídico provincial".* Excma. Cámara Contencioso Administrativo - Sala 3 in re "Provincia de Tucumán c/ Anzuc SRL s/ Contencioso Administrativo", Expte. N° 90/19, Sentencia N° 550 del 07/07/2022.-

Sin perjuicio de lo dicho, corresponde señalar que la actual jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia resulta contraria a la pretensión esgrimida por el apelante.-

Mediante resolución dictada en el precedente "Complejo Azucarero Concepción SA c/ Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad", Sentencia N° 843 de fecha 29/10/2020, el Superior Tribunal ha establecido la siguiente doctrina legal, que si bien se refiere al impuesto sobre los Ingresos Brutos, por su contenido y extensión resulta plenamente aplicable al caso:

a) *"La adhesión de la Provincia de Tucumán a los principios y propósitos contenidos en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento no implicó renunciar a sus facultades constitucionales no delegadas a la Nación. El Poder Legislativo Provincial conservó plenamente sus facultades tributarias y, consiguientemente, todas las atribuciones necesarias para regular los aspectos inherentes al Impuesto a los Ingresos Brutos, razón por la cual continuaron vigentes en su territorio las normas locales que regulan la organización y el funcionamiento del sector de la actividad primaria. El Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento por ende, no implicó por sí mismo la derogación de las normas de la materia vigentes en la provincia". -*

b) *"Resultan constitucionales el Decreto N° 1.961/03 (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° 2.507 (12/11/1993), 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". -*

c) *"Por la misma razón hermenéutica citada en el acápite anterior, también resultan constitucionales las disposiciones contenidas en los artículos 6, 7 y 58 de la ley 8.467". -*

En función de lo expuesto, corresponde no hacer lugar al agravio expresado por el apelante; por cuanto las resoluciones impugnadas tienen sustento en las normas que rigen el caso, con debido fundamento en la jurisprudencia del Superior Tribunal de la Provincia.-

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

C) Condonación de la multa: El apelante se agravia respecto de la Resolución N° D 162/20, al sostener que aplica la sanción de multa derivada de la infracción establecida por el art. 86 inc. 1º, omitiendo la aplicación de la ley 8873, reestablecida por la ley 9167.-

Arguye que lo reclamado por la DGR es la diferencia del impuesto por los anticipos que componen el periodo fiscal 2016; de lo que deduce que la presunta infracción debe tomarse desde el vencimiento de la declaración jurada de cada anticipo 1 a 12/2016.-

Indica que la ley 8873 reestablecida por la ley 9167 establece la condonación de las infracciones cometidas y las sanciones no cumplidas, previstas en el CTP, hasta el 31/03/2017. En consecuencia sostiene que las presuntas infracciones se encontraban condonadas y la resolución aplica la sanción en forma arbitraria e infundada.-

Ya se expuso la relación existente entre los anticipos y el impuesto anual, consistente en la independencia o autonomía limitada de los primeros, sujetos al vencimiento del tributo anual. Sin embargo, surge de la literalidad del Sumario Instruido N° M 3175-2018, correspondiente al Acta de Deuda N° A 3175-2018 (fs. 162/165), que la infracción imputada es la prevista en el art. 86 inc. 1º, respecto de las obligaciones tributarias del periodo fiscal anual 2016, y no respecto de los anticipos de aquel.-

Ello se ve reflejado en la Resolución N° D 162/20 que aplica la sanción por incumplimiento de los deberes materiales correspondientes al periodo anual. La diferencia se hace evidente si se la compara con la Resolución N° D 164/20 que aplica sanciones tanto por el monto omitido correspondiente a los anticipos, como por el periodo anual 2017, situación que se analizará más adelante.-

De acuerdo al art. 1, inc. B), ap. f) de la RG N° 128/15, regulatoria del calendario impositivo 2016, el vencimiento del periodo anual del impuesto para la Salud Publica se operó el día 30/06/2017.-

Ello implica que la condonación establecida por la ley 8873 reestablecida por la ley 9167, no resulta aplicable a la infracción correspondiente al periodo anual 2017; ya que el beneficio solo alcanza a los ilícitos tributarios cometidos hasta el 31/03/2017. En consecuencia el agravio debe ser rechazado.-

D) Ausencia de Dolo: con respecto a las sanciones aplicadas por las Resoluciones N° D 162/20 y N° D 164/20, derivadas de la configuración el tipo infraccional contemplado en el art. 86 inc. 1° CTP; el apelante se agravia por considerar inexistente el elemento subjetivo requerido por el tipo.-

La Resolución N° D 162/20 contiene la decisión correspondiente al sumario N° M 3175-2018, que aplica la sanción de multa por defraudación fiscal, derivada del incumplimiento de las obligaciones materiales correspondientes al periodo fiscal 2016. La Autoridad de Aplicación entiende configurado el tipo infraccional establecido por el art. 86 inc. 1° de acuerdo a los indicios contemplados por el art. 88 inc. 3 CTP.-

De las constancias del expte. DGR surge que el contribuyente solo presenta las DDJJ correspondientes a los anticipos, sin dar cumplimiento a la obligación formal respecto del impuesto anual 2016. La autoridad de aplicación constata la existencia de inconsistencias entre las bases declaradas en los anticipos, con los consecuentes efectos sobre el impuesto anual.-

Según surge del informe de inspección (fs. 120/122) la tarea de fiscalización se realiza sobre la base de la información provista por la AFIP-DGI, las declaraciones juradas y registros aportados por el contribuyente y la información obtenida del sistema de la DGR.-

Como resultado de dicha tarea, se constata que las bases imponibles correspondientes a los anticipos 7 a 12/2016 resultan absolutamente discordantes con las bases obtenidas de la nómina salarial del F.931 de AFIP, sin que el contribuyente otorgue una explicación satisfactoria al requerimiento de justificación de tal situación.-

De acuerdo a lo dicho, se verifica la configuración de la infracción establecida por el art. 86 inc. 1°, consistente en la defraudación fiscal, derivada de la realización de 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.-

De las tareas de verificación surge la configuración del indicio establecido por el art. 88 inc. 3° CTP, que establece la presunción del propósito de defraudar, salvo prueba en contrario, cuando exista una manifiesta disconformidad entre los

preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos respecto de sus obligaciones tributarias.-

En este sentido, se encuentra acreditado que el contribuyente no aplica la normativa vigente -art. 344 CPT y arts. 53 y 54 Ley 8467- para fijar las bases e ingresar el impuesto anual del periodo 2016.-

En relación a la presunción del propósito de defraudación fundada en la manifiesta disconformidad de la aplicación de la ley tributaria se ha decidido: *“Que las irregularidades observadas durante el procedimiento seguido en sede fiscal dejan en evidencia que la recurrente ha desplegado maniobras tendientes a ocultar su realidad impositiva que de no mediar la labor de la fiscalización no hubieran sido detectadas, sustrayéndose de esta manera de sus obligaciones tributarias y corrigiendo su actuar a partir de la misma (...) En el caso concreto se encuentra perfeccionado el aspecto subjetivo de la infracción imputada como también las presunciones establecidas en los incisos a) y c) del art. 47 de la ley de rito fiscal, debiendo señalarse que dicha norma admite prueba en contrario, siendo resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador, las que no fueron debidamente rebatidas en el caso concreto al no haber ofrecido elemento alguno que sirvieran para desestimar el criterio seguido por el ente recaudador para aplicar la sanción bajo trato”*. Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, in re “Quiroga, María Paz s/ Recurso de apelación”, sentencia del 06/03/2020 (Cita: TR LALEY AR/JUR/77431/2020).-

A su turno, la Resolución N° D 164/20 contiene la decisión correspondiente al sumario N° M 3176-2018, que aplica la sanción de multa por defraudación fiscal, derivada del incumplimiento de las obligaciones materiales correspondientes al periodo fiscal 2017. La Autoridad de Aplicación determina que se encuentra configurado el tipo infraccional establecido por el art. 86 inc.1 de acuerdo a los indicios contemplados por el art. 88 inc. 1 y 2 CTP.-

Del expediente tramitado ante la DGR surge que el contribuyente presenta las DDJJ correspondientes a los anticipos, como también por el periodo anual del impuesto por el periodo 2017. La Autoridad de Aplicación constata la existencia de inconsistencias entre las bases declaradas en dichas declaraciones.-

En forma similar a lo actuado respecto del periodo anterior, la fiscalización se realiza sobre la base de la información provista por la AFIP-DGI, las declaraciones juradas y registros aportados por el contribuyente y la información obtenida del sistema de la DGR.-

Como resultado de dicha tarea, se constata que las bases imponibles correspondientes a los anticipos 1 a 12/2017 y del impuesto anual resultan absolutamente diversas a las bases obtenidas de la nómina salarial del F.931 de AFIP, sin que el contribuyente otorgue una explicación satisfactoria al requerimiento de justificación de tal situación.-

De acuerdo a lo dicho, se verifica también para este periodo la configuración de la infracción establecida por el art. 86 inc. 1. De las tareas de verificación surge la configuración del indicio establecido por el art. 88 inc. 1º y 2º CTP, que establece la presunción del propósito de defraudar, salvo prueba en contrario, cuando exista una contradicción evidente entre libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas; como también la constatación de declaraciones juradas que contengan datos falsos.-

En este sentido, se encuentra acreditado que la declaración jurada anual presentada por el contribuyente revela contradicciones evidentes respecto de las bases declaradas para el impuesto, comparadas con la documentación verificada, especialmente las DDJJ previsionales, las nóminas de empleados y las declaraciones contenidas en los F.931 de AFIP, situación no justifica. Ello implica —como necesaria consecuencia— que dicha declaración jurada contiene datos falsos.-

Respecto de la presunción derivada de las contradicciones entre la documentación y las declaraciones juradas y la inclusión en ellas de datos falsos se ha decidido: *“Por lo demás, a criterio de este Tribunal, debe reconocerse en el caso que el soporte fáctico que permite la subsunción en la presunción de dolo aplicada —art. 47, incs. a) y b) de la ley 11.683—, a los efectos específicos de la atribución de la conducta defraudatoria, se vislumbra en la grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surgen de las declaraciones juradas presentadas en relación a los impuestos al valor agregado y a las ganancias, así como en la consignación*



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

de datos inexactos que ponen una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible (art. 47, incs. a y b)(...) En tal orden de ideas, y en cuanto a la incidencia en la determinación de la materia imponible, cabe añadir que ésta se encuentra reflejada, asimismo, en los cuadros obrantes en cada uno de los sumarios, que dan cuenta de las diferencias entre las cifras de los impuestos declarados primigeniamente y los importes ajustados por la fiscalización y conformados por la contribuyente. Asimismo, no puede soslayarse que fue necesaria la fiscalización para detectar la situación descripta, constatar que las declaraciones juradas presentadas no correspondían a la realidad y liquidar los impuestos en su justa medida. Tal como ha quedado expuesto, en las presentes actuaciones se encuentran configurados tanto el elemento objetivo como el subjetivo de la infracción". Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo Federal, Sala II, in re "Big Bal SRL c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sentencia del 19/05/2020. (Cita: TR LALEY AR/JUR/17679/2020).-

Sin perjuicio de lo dicho, la Autoridad de Aplicación no se limita a imputar el elemento subjetivo de la figura infraccional con la mera invocación de las presunciones establecidas por el art. 88 incs. 1º, 2º y 3º. Por el contrario, verifica la existencia de declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas e inconsistencias legales evidentes en la liquidación y/o pago del impuesto anual de los periodos verificados.-

Especialmente se constata un cambio abrupto en las declaraciones de las bases imponibles a partir del anticipo 7/2016 por el resto del periodo y durante todo el periodo 2017. Al serle requerida la justificación de tal proceder, pretende sustentarla en una resolución judicial –Sentencia Nº 649 del 11/12/2013 de la Cámara en lo Contencioso Administrativo- que declara la inconstitucionalidad de del Decreto 1961/3 (fs. 85 expte. DGR). Sin embargo, para los periodos en cuestión no rige la norma mencionada, sino la Ley 8467, por lo que la pretendida justificación resulta inconsistente.-

Por otro lado, intenta salvar el déficit en el pago del tributo argumentando que se encontraría beneficiado por el régimen de alícuota 0%; sin embargo, se puede verificar que en las DDJJ de los anticipos y en la DDJJ anual objeto de sumario se aplica correctamente la alícuota del 2,5%, sin embargo se declara una

base sustancialmente menor a la que por ley corresponde (fs. 64/67 expte. DGR).-

De lo dicho surge que la Autoridad de Aplicación demuestra acabadamente la configuración de la infracción establecida por el art. 86 inc.1º CPT, no solo recurriendo a las presunciones establecidas por el art. 88 incs. 1º, 2º y 3º del digesto, sino demostrando las maniobras específicas y concretas que configuran el elemento subjetivo del ilícito tributario. En consecuencia procede el rechazo del agravio.-

E) Aplicación de dos sanciones por el mismo hecho: finalmente, el contribuyente se agravia al sostener que la Resolución N° D 164/20 aplica dos sanciones por el mismo hecho. Manifiesta que las sanciones derivadas del sumario N° A 3176-2018 y del sumario N° M 3176-2018 corresponden básicamente a la misma conducta, por lo que existe una violación del principio *non bis in idem*.-

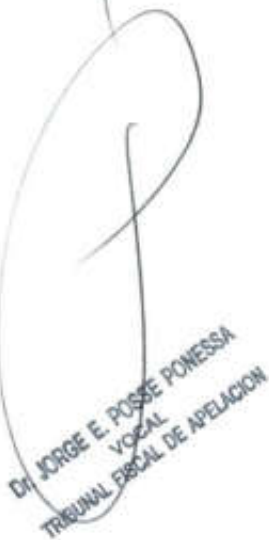
De las constancias de autos surge que el Acta de Deuda N° A 3175-2018, ordena la instrucción de dos sumarios correspondientes al mismo periodo fiscal. El primero de ellos derivado de la falta de pago de los anticipos correspondientes al Impuesto para la Salud Pública, por los periodos 3 a 12/2017 (Sumario N° A 3176-2018), para investigar la configuración de la infracción establecida por el art. 85 CTP. El segundo sumario se origina en la falta de pago de dicho impuesto, correspondiente al periodo fiscal 2017 (Sumario N° M 3176-2018), para verificar la configuración de la infracción contenida en el art. 86, inc. 1º 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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

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 la resolución impugnada, correspondientes a los anticipos y al impuesto anual del periodo 2017, 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 se configuran los requisitos para la aplicación del principio que prohíbe la doble persecución penal o *non bis in idem*. Ello es así por cuanto se verifica la existencia de tres identidades antes mencionadas en forma conjunta:

a) Identidad personal, ya que la Resolución N° D 164/20 aplica a INDUSTRIAL METALMECÁNICA S.A. CUIT N° 30-70236723-6, dos sanciones de multa.-

b) Identidad objetiva, en el caso en análisis existe una identidad fáctica, ya que la motivación y fundamentación de la resolución sancionatoria tiene como base la conducta del contribuyente en infracción a sus obligaciones tributarias materiales del impuesto sobre la Salud Pública, correspondientes al periodo fiscal

2017. El hecho en cuestión, consistente en la falta de pago total o parcial del impuesto, es sustancialmente el mismo.-

c) Identidad de causa, por cuanto la pretensión punitiva de la Autoridad de Aplicación es idéntica en los artículos 2° y 3° de la Resolución N° D 164/20, consistente en la aplicación de dos sanciones de multa en forma simultánea derivadas del incumplimiento de sus obligaciones tributarias materiales correspondientes al mencionado periodo fiscal.-

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

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

Queda demostrado que la Resolución N° D 164/20 transgrede el principio mencionado, por cuanto aplica dos sanciones por infracciones materiales respecto del periodo fiscal 2017: El artículo 2° aplica una multa por \$ 389.685,32; derivada del al Sumario N° A 3176-2018, por encuadrar la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 85 CPT (omisión de Impuesto), respecto de los anticipos 3 a 12/2017, equivalente al 50% del monto omitido. Por otra parte, el artículo 3° establece una multa por \$ 1.779.516,42; originada en el Sumario N° M 3176-2018, por encuadrar la conducta en la infracción contemplada en el art. 86 inc. 1° CTP (defraudación), respecto del periodo anual 2017, equivalente a (2) dos veces el gravamen dejado de ingresar.-

Corresponde en este punto decidir si alguna de las sanciones debe subsistir, y en tal caso cuál de ellas. Ello resultará del encuadre de la conducta típica y de la naturaleza de la obligación material transgredida.-

En primer lugar, resulta relevante el carácter anual del impuesto, establecido por el art. 344 CPT. En segundo lugar, de acuerdo art. 1 de la RG N° 140/2012, la obligación de ingresar los anticipos del tributo solo podrá ser exigida 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; sin perjuicio del devengamiento de los intereses.-

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 otro lado, es menester remitir al análisis realizado respecto del elemento subjetivo en la conducta infraccional del contribuyente (numeral IV D), donde quedó demostrada la conducta dolosa en el incumplimiento de sus obligaciones materiales correspondientes al periodo anual 2017.-

Por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto la sanción de multa establecida por el Art. 2° Resolución N° D 164/20 aplicada por el pretendido encuadre de la conducta del contribuyente en el art. 85 del CTP, con relación a los anticipos 3 a 12/2017. Asimismo corresponde mantener la sanción de multa establecida en el Art. 3° mencionada resolución, por encuadrar la conducta del contribuyente en el art. 86 inc. 1° CTP, con relación al periodo anual 2017. En consecuencia se hace lugar parcialmente al agravio, de acuerdo a lo considerado.-

V. Por las consideraciones que anteceden propongo 1.- NO HACER LUGAR al recurso de apelación deducido por el contribuyente INDUSTRIAL

METALMECÁNICA SA, CUIT N° 30-70236723-5, contra de la Resolución N° D 162/20 del 21/05/2020 de la Dirección General de Rentas, y en consecuencia: I.- CONFIRMAR la deuda determinada en su artículo 1° mediante Acta de Deuda N° A 3175-2018 confeccionada con concepto de Impuesto para la Salud Publica y II.- CONFIRMAR la sanción de multa impuesta en su artículo 2° derivada del Sumario N° M 3175-2018, correspondiente al periodo fiscal 2016, establecida con base en el artículo 86°, inc. 1° CTP.-

2.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por INDUSTRIAL METALMECÁNICA SA, CUIT N° 30-70236723-5, contra la Resolución N° D 163/20 de fecha 21/05/2020 de la Dirección General de Rentas, y en consecuencia: I.- DECLARAR PRESCRIPTAS las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir diferencias del Impuesto para la Salud Publica respecto a los anticipos 01 a 10/2014, contenidos en el Acta de Deuda N° A 3174-2018, confeccionada con concepto de Impuesto para la Salud Publica; II.- CONFIRMAR la determinación impositiva practicada respecto al referido tributo en lo atinente a los anticipos 11 y 12/2014 contenidos en la misma Acta de Deuda, todo ello conforme lo expuesto en la presente resolución.-

3.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación deducido por INDUSTRIAL METALMECÁNICA SA, CUIT N° 30-70236723-5, contra la Resolución N° D 164/20 de fecha 21/05/2020 de la Dirección General de Rentas, y en consecuencia: I.- CONFIRMAR la deuda determinada en su artículo 1° mediante Acta de Deuda N° A 3176-2018, confeccionada con concepto de Impuesto para la Salud Publica; II.- DEJAR SIN EFECTO la sanción de multa impuesta en su artículo 2° derivada del Sumario N° A 3176-2018, correspondiente a los anticipos 3 a 12/2017, establecida con base en el artículo 85 CTP; y III.- CONFIRMAR la sanción de multa impuesta en su artículo 3° derivada del Sumario N° M 3176-2018, correspondiente al periodo fiscal 2017, establecida con base en el artículo 86°, inc. 1° CTP. Así voto.-

El señor Vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dijo que comparte las razones dadas por el Sr. Vocal preopinante en el voto que antecede.-

El señor Vocal **Dr. José Alberto León** dijo que comparte los fundamentos expuestos por el señor vocal preopinante y voto en igual sentido.-



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

En mérito a ello, y visto el resultado del presente acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1.- NO HACER LUGAR al recurso de apelación deducido por el contribuyente INDUSTRIAL METALMECÁNICA SA, CUIT N° 30-70236723-5, contra de la Resolución N° D 162/20 del 21/05/2020 de la Dirección General de Rentas, y en consecuencia: **I.- CONFIRMAR** la deuda determinada en su artículo 1° mediante Acta de Deuda N° A 3175-2018 confeccionada con concepto de Impuesto para la Salud Publica y **II.- CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta en su artículo 2° derivada del Sumario N° M 3175-2018, correspondiente al periodo fiscal 2016, establecida con base en el artículo 86°, inc. 1° CTP.-

2.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por INDUSTRIAL METALMECÁNICA SA, CUIT N° 30-70236723-5, contra la Resolución N° D 163/20 de fecha 21/05/2020 de la Dirección General de Rentas, y en consecuencia: **I.- DECLARAR PRESCRIPTAS** las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir diferencias del Impuesto para la Salud Publica respecto a los anticipos 01 a 10/2014, contenidos en el Acta de Deuda N° A 3174-2018, confeccionada con concepto de Impuesto para la Salud Publica; **II.- CONFIRMAR** la determinación impositiva practicada respecto al referido tributo en lo atinente a los anticipos 11 y 12/2014 contenidos en la misma Acta de Deuda, todo ello conforme lo expuesto en la presente resolución.-

3.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación deducido por INDUSTRIAL METALMECÁNICA SA, CUIT N° 30-70236723-5, contra la Resolución N° D 164/20 de fecha 21/05/2020 de la Dirección General de Rentas, y en consecuencia: **I.- CONFIRMAR** la deuda determinada en su artículo 1° mediante Acta de Deuda N° A 3176-2018, confeccionada con concepto de Impuesto para la Salud Publica; **II.- DEJAR SIN EFECTO** la sanción de multa impuesta en su artículo 2° derivada del Sumario N° A 3176-2018, correspondiente a los anticipos 3 a 12/2017, establecida con base en el artículo 85 CTP; y **III.- CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta en su artículo 3° derivada del Sumario

N° M 3176-2018, correspondiente al periodo fiscal 2017, establecida con base en el artículo 86°, inc. 1° CTP.-

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

HÁGASE SABER

FSC


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE


CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ:


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION