

SENTENCIA N° 257/2023

Expte. N° 362/926/2021

En San Miguel de Tucumán, a los 1 días del mes de ~~NOVIEMBRE~~ de 2023 reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**ASSET CONSULTORA DE NEGOCIOS S.A. S/Recurso de Apelación**" Expte. N° 362/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 5.636/376/D/2020).

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. Que a fojas 01/16 del Expediente N° 362/926/21, el presidente de ASSET CONSULTORA DE NEGOCIOS S.A., CUIT N° 30-70809234-3, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 125/21 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 27/09/2021 obrante a fs. 631 del expediente N° 5636/376/D/20. En ella se resuelve: **1) RECHAZAR** la impugnación interpuesta por ASSET CONSULTORA DE NEGOCIOS S.A., a las Actas de Deudas N° A 552-2020 y N° A 553-2020, confeccionadas en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos Convenio Multilateral; **2) RECHAZAR** el descargo interpuesto en contra del Sumario Instruido N° M 552-2020, por la infracción prevista en el art. 86 inc. 1 y en consecuencia **APLICAR** una multa por un monto de \$832.959,36 (Pesos Ochocientos Treinta y Dos Mil Novecientos Cincuenta y Nueve con 36/100), equivalente a dos (2) veces el importe de gravamen omitido en el período fiscal 2018; **3) RECHAZAR** el descargo interpuesto en contra del Sumario instruido N° A 552-2020, por encontrarse su conducta incursada en la infracción prevista en el art. 85 del C.T.P. y **APLICAR** una multa por un monto de \$ 208.239,84 (Pesos Doscientos Ocho Mil Doscientos Treinta y Nueve con 84/100), equivalente al 50% del gravamen omitido en los anticipos 01 a 12/2018; y **4) RECHAZAR** el descargo interpuesto en contra del Sumario instruido N° A 553-2020, por encontrarse su conducta incursada en la infracción prevista en el art.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

85 del C.T.P. y **APLICAR** una multa por un monto de \$177.358,17 (Pesos Ciento Setenta y Siete Mil Trescientos Cincuenta y Ocho con 17/100) equivalente al 100% del gravamen omitido en los anticipos 01 a 06, 08 a 09 y 11/2019.

El contribuyente funda su expresión de agravios en cuatro aspectos esenciales, a saber:

Bajo el título "Sobre la documentación aportada y el art. 97 Punto 4" afirma que la D.G.R. desestimó la documentación proporcionada durante las etapas de fiscalización e impugnación para justificar los aportes realizados por los socios a la empresa Asset.

Sostiene que presentó documentación que respalda los aportes efectuados y que a pesar de ello la D.G.R. consideró que tal documentación no fue suficiente para justificar las diferencias entre los depósitos bancarios y las ventas declaradas, lo que le permitió valerse de las presunciones del artículo 97, punto 4 del C.T.P. para realizar la determinación sobre base presunta.

Señala que la resolución atacada carece de una fundamentación clara y no permite comprender cómo se determinó la materia imponible. Para sostener su postura, cita jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación, la cual establece los requisitos para una determinación sobre base presunta y la necesidad de indicios razonables para respaldarla.

Agrega que las presunciones deben estar basadas en una real razonabilidad y no pueden convertirse en una reconstrucción abusiva de la materia sujeta a impuesto. Resalta que en las presunciones, la carga de la prueba recae en el órgano administrativo que afirma el hecho cierto.

Concluye ese acápite de su apelación, considerando que la D.G.R. extralimitó sus facultades fiscalizadoras, poniendo en cabeza del contribuyente, la obligación de acreditar y/o justificar los ingresos de otra sociedad, lo que convierte en arbitraria y por lo tanto nula la resolución atacada.

Siguiendo con su lineamiento, el contribuyente expresa disconformidad con la desestimación de la prueba presentada. Afirma que la Administración considera que la prueba no es suficiente, sin proporcionar una justificación adecuada.

Agrega que ha adjuntado documentación pertinente, como actas societarias, certificaciones contables y folios de libro diario, para respaldar sus afirmaciones sobre los aportes de los socios y los movimientos bancarios.

Sostiene además, que la aseveración de insuficiencia de la prueba sin mayores fundamentos por parte de la administración, es arbitraria y perjudicial para su caso. Y refuta la afirmación de la D.G.R. sobre la falta de certificación de las certificaciones contables, indicando que son documentos digitales válidos, emitidos por una autoridad competente y que cumplen con los requisitos legales.

Asimismo, el contribuyente cuestiona la desestimación de los ingresos de otra sociedad argumentando que la sociedad bajo fiscalización solo debía demostrar que los fondos en sus cuentas bancarias provenían de aportes realizados por los socios, lo cual ha sido respaldado con la documentación presentada.

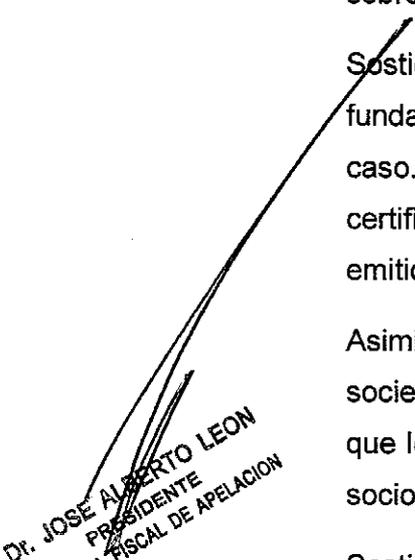
Sostiene que la Administración se excede en sus facultades al pretender que se justifiquen los ingresos de otra sociedad, lo cual considera arbitrario y nulo.

Por otro lado, bajo el título: "De la notificación electrónica", previo señalar que ha tenido oportunidad de defenderse y de adjuntar la prueba que considera pertinente, el apelante realiza una crítica al sistema de notificación utilizado por el domicilio fiscal electrónico, argumentando que viola garantías constitucionales y el derecho de defensa del contribuyente.

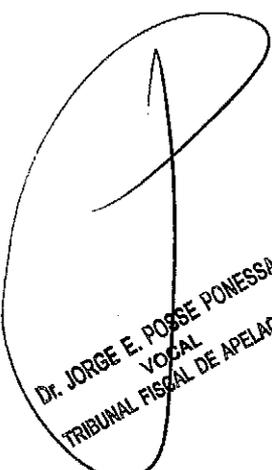
Señala que el domicilio es un atributo de la personalidad jurídica protegido por la ley y que solo el Código Civil y Comercial puede legislar al respecto. Considera que las disposiciones provinciales y la reglamentación de la Dirección General de Rentas son inconstitucionales, por modificar el domicilio de las personas jurídicas establecido por la ley nacional.

Concluye que el sistema es lesivo y no cumple con un procedimiento efectivo de notificación a la dirección de correo electrónico.

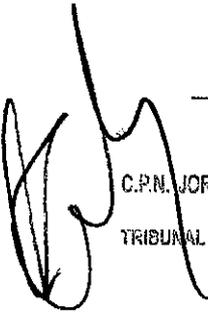
En tercer término, bajo el título "De las sanciones", se agravia de las infracciones o multas aplicadas a su parte, específicamente por los artículos 85 y 86 inc. 1 del C.T.P. Menciona los principios propios del Derecho Penal que deben ser



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

respetados en los procesos sancionadores, como legalidad, tipicidad de la conducta, estado de inocencia, y non bis in ídem, entre otros.

Afirma que las multas tributarias tienen una naturaleza principalmente punitiva y que los principios y garantías del derecho penal deben aplicarse en este tipo de sanciones. Destaca la importancia del derecho de defensa del imputado y la necesidad de demostrar la culpabilidad del infractor.

Menciona que para que proceda cualquier tipo de sanción debe configurarse el elemento subjetivo, es decir, atribuir la infracción a título de dolo, culpa o negligencia. No basta con comprobar la situación objetiva del infractor, sino que se debe demostrar la culpabilidad.

También, argumenta que el ardid o engaño deben ser idóneos para inducir a error al Fisco, y menciona que la utilización de presunciones en las infracciones tributarias es contraria a derecho.

Sostiene que la documentación presentada por la empresa es suficiente para justificar el origen de los fondos y que no se ha configurado la infracción ni el elemento subjetivo necesario para aplicar la sanción.

En lo referido al Sumario N° A 552-2020, menciona que la D.G.R. pretende imponer varias sanciones por un mismo hecho. Si bien los anticipos de impuestos constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, no es menos cierto que los anticipos constituyen pagos a cuenta de la eventual y futura obligación tributaria.

Agrega que la Resolución atacada sanciona con la figura de la defraudación (art. 86) al período 2018 y con la figura de la omisión (art. 85) a los anticipos del citado período. Manifiesta que el propio ordenamiento fiscal provincial excluye las figuras entre sí.

Por último, argumenta que la imposición de múltiples sanciones por un mismo hecho es nula de nulidad absoluta, toda vez que los anticipos de impuestos constituyen pagos a cuenta de la obligación tributaria principal del período fiscal correspondiente.

Finalmente, bajo el acápite: "De los vicios en la Resolución", manifiesta que el artículo 7 de la Ley 19.549 establece cuáles son los elementos esenciales del acto administrativo, y cuando alguno de estos elementos está viciado, el acto es nulo de nulidad absoluta. Considera que la Resolución N° D 125/21 es nula de nulidad absoluta e insanable debido a los vicios en los elementos: causa y motivación.

En cuanto al vicio en el elemento causa, argumenta que se pondera de manera incorrecta la totalidad de los antecedentes y pruebas presentados. Menciona que la causa es un elemento lógico que debe existir al momento de emitirse el acto, y su ausencia o falsedad lo invalida.

En cuanto al vicio en el elemento motivación, se refiere a la falta de expresión adecuada de los motivos o razones que justifican el acto administrativo. Sostiene que la motivación debe ser concomitante y debe hacer referencia a los dictámenes técnicos y jurídicos previos. Además, argumenta que la falta de motivación afecta la razonabilidad del acto y su control judicial.

Señala que existen violaciones a principios constitucionales, como el principio de razonabilidad, debido proceso, búsqueda de la verdad material y supremacía, que no son abordados adecuadamente en la resolución.

En resumen, considera que la Resolución N° D 125/21 es nula debido a los vicios en los elementos causa y motivación, así como por la violación de principios de raigambre constitucional.

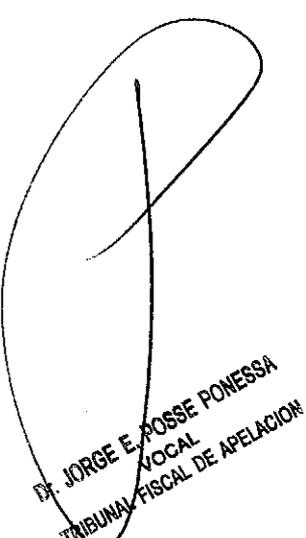
Finaliza su exposición, ofreciendo prueba que considera pertinente y haciendo reserva del caso federal.

II. A fojas 54/61 del expte N° 362/926/2021, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

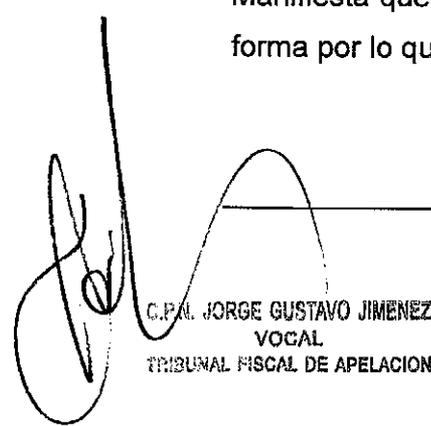
Manifiesta que el Recurso de Apelación fue presentado en legal término y debida forma por lo que resulta admisible su tratamiento.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

Respecto al punto titulado "SOBRE LA DOCUMENTACION APORTADA Y EL ART. 97 PUNTO 4", aclara que el apelante ha interpretado incorrectamente los fundamentos expuestos en la Resolución N° D 125/21

Afirma que toda la documentación presentada durante la etapa de fiscalización fue debidamente analizada por el equipo fiscalizador, incluyendo balances, facturas y resúmenes bancarios. Sin embargo, a pesar de esta documentación, no se logró justificar la inconsistencia detectada entre los depósitos bancarios y los ingresos declarados por el contribuyente en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Sostiene que durante la instancia impugnatoria, se presentó más documentación, la cual también fue analizada detalladamente, como notas de recepción de dinero, actas de directorio y certificaciones contables.

Destaca que la documentación aportada por el apelante durante las instancias administrativas fue analizada en profundidad, y los resultados de cada prueba fueron expuestos en la Resolución N° D 125/21. Menciona que el hecho de haber aportado documentación no implica necesariamente que se haya logrado justificar las inconsistencias detectadas.

Señala que la determinación de oficio se realizó en base presunta, según lo establecido en el artículo 97 inciso 4) del C.T.P. El apelante fue parte activa en todo el procedimiento de fiscalización y determinación, por lo que no puede alegar desconocimiento de los fundamentos y explicaciones en las inconsistencias detectadas.

En esa misma línea, hace hincapié en que gran parte de la documentación presentada fue en copia simple y sin certificación de firma por parte de una autoridad competente, lo cual incumple con requisitos formales. Además, menciona otras inconsistencias encontradas al analizar la documentación aportada durante la instancia impugnatoria, como el análisis de actas de reunión de socios y certificaciones contables que no concuerdan con la información del libro Diario General.

En resumen, argumenta que la documentación presentada por el apelante fue analizada en detalle, pero no logró justificar las inconsistencias detectadas, y

parte de esa documentación no cumplía con los requisitos formales. Por lo tanto, concluye la determinación de oficio se realizó en base presunta, de conformidad con el artículo 97 inciso 4) del CTP.

En relación a la validez de la prueba, reitera que las Certificaciones Contables presentadas fueron analizadas correctamente según la Resolución N° D 125/21.

Destaca que la obligación de la empresa bajo fiscalización, es demostrar que los fondos en sus cuentas provienen de aportes realizados por los socios, respaldando con documentación tal circunstancia.

Sobre el agravio referido a la Notificación Electrónica, argumenta que el ámbito administrativo no es el adecuado para plantear y tratar la inconstitucionalidad de las normas aplicadas, ya que el control de constitucionalidad recae en el Poder Judicial.

Destaca que el domicilio fiscal electrónico es un medio válido y seguro para el cumplimiento de obligaciones fiscales y la comunicación entre contribuyentes y autoridades.

Explica que las administraciones tributarias tienen la potestad de desarrollar herramientas informáticas para interactuar con los contribuyentes y establecer pautas relacionadas con la obligación tributaria. Sostiene que las sanciones por incumplimiento a las normas tributarias son procedentes y ajustadas a derecho.

En idéntico sentido menciona que la falta de presentación de declaraciones juradas o la presentación de declaraciones inexactas pueden ser consideradas como indicio de defraudación, correspondiendo al contribuyente probar su inocencia.

Finalmente y teniendo en cuenta lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Provincia en Sentencia N° 390/21, recaída en expediente caratulado "INGECO SACCIFIAGFYS s/Recurso de Apelación", Expte. N° 8717/376/D/2020, (entre otras), entiende que corresponde hacer lugar al planteo deducido respecto del Sumario N° A 552-2020 y el doble juzgamiento y en consecuencia, dejar sin efectos las multas aplicadas por las sanciones antes mencionadas.

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

Para concluir su contestación, ofrece prueba y hace reserva del caso federal solicitando se dicte sentencia confirmando la resolución apelada.

III. A fojas 67 del expte N° 362/926/21, obra Sentencia N° 154/22 dictada por este Tribunal el 22.08.2022, donde se tiene por presentado el recurso de apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se dispone autos para sentencia. A fs. 69 y 70, se adjuntan cédulas de notificación correspondientes a las partes, quedando la causa en condiciones de dictar sentencia definitiva.

IV. Corresponde entonces a continuación, entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° D 125/21 se encuentra ajustada a derecho.

V. El primer agravio expresado por el contribuyente, es el referido a la aplicación de la determinación sobre base presunta (art. 97), particularmente en torno a lo dispuesto por el Punto 4 del precitado artículo.

La verificación que motiva estos actuados, se inicia en fecha 27.02.20 (fs. 05 y 06), a fin que el contribuyente justifique las diferencias existentes entre los montos de depósitos bancarios y los montos de base de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por aplicativo SIAPRE.

Cursado el requerimiento de rigor, la verificada adjunta documentación manifestando que la diferencias existentes, se deben a aportes efectuados por los socios de la empresa, como así también al depósito efectuado como resultado de una venta inmobiliaria por fideicomiso en el período 12/2019 y que fue depositado en la cuenta bancaria de ASSET Consultora de Negocios S.A.

En fecha 02.09.20 la D.G.R. cursa nuevo requerimiento, solicitando documentación adicional, como así también mayor explicación y aclaración respecto a la operatoria de venta por parte del Fideicomiso denunciado. Como respuesta a este requerimiento, en fecha 25.09.20, el contribuyente amplía la documentación aportada oportunamente y justifica la operatoria llevada a cabo en calidad de fiduciaria del Fideicomiso de Garantía, situación esta que es reconocida y justificada por la D.G.R., toda vez que la acreditación del importe de \$38.661.859,65 en la Cuenta Corriente de ASSET Consultora de Negocios S.A., no procede de ventas y/o prestación de servicios de la firma verificada.

A la vez, en fecha 21.10.20, la contribuyente aporta copia de balances, facturas y resúmenes bancarios, manifestando la autoridad de aplicación que el Balance cerrado el 30.06.19 contiene información en unidad de medida homogénea por lo que sus importes no son comparables con la información que se posee en unidad de medida nominal.

Finalmente en fecha 24.11.20 se notifican Planillas Determinativas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Convenio Multilateral correspondientes a los períodos 2018 a 2019, toda vez que, a consideración de la D.G.R., la verificada no logró aportar documentación respaldatoria suficiente sobre los montos de acreditaciones bancarias de la empresa ASSET Consultora de Negocios S.A.

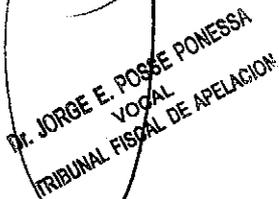
Planteados así los hechos, a fin de expedirme sobre el primer agravio esgrimido por el apelante, entiendo que corresponde dilucidar si la Dirección General de Rentas, hizo correcta aplicación de la determinación sobre base presunta, dispuesta por el art. 97 en su punto 4.

La normativa invocada reza: "La determinación sobre base presunta se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo... Con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, podrá tomarse como presunción general, salvo prueba en contrario, que:... 4. Los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superen las ventas y/o ingresos declarados del período y/o anticipo, el importe de las remuneraciones abonadas a personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferencias salariales no declaradas, y los incrementos patrimoniales no justificados, con más un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos representarán, en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, montos de ventas gravadas omitidas".

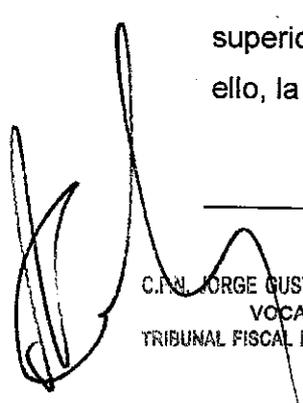
En el caso concreto de marras, entiendo que el encuadre realizado por la D.G.R. es correcto, ya que se pudo constatar que las acreditaciones bancarias fueron superiores a las bases de cálculo del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Ante ello, la D.G.R. solicitó a la firma que explique las razones de dichas diferencias.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

Como respuesta a ello, la empresa manifestó que las discrepancias entre los depósitos bancarios y los montos de las ventas declarados en Ingresos Brutos, se debían a aportes efectuados por los socios (Sres. De Chazal, Medina y Soria) y al resultado de una venta efectuada por Fideicomiso durante el período 12/2019 y depositado en la cuenta bancaria de Asset Consultora de Negocios S.A.

Por la documentación requerida y oportunamente acompañada, la empresa logró justificar correctamente, un ingreso por la suma de \$38.661.859,65 (Pesos Treinta y Ocho Millones, Seiscientos Sesenta y Un mil, Ochocientos Cincuenta y Nueve con 65/100) en su cuenta corriente, toda vez que dicho ingreso, obedeció a una operación del Fideicomiso de Garantía del cual formaba parte, y no a una operatoria de ventas y/o prestación de servicios efectuada por la firma.

Sin perjuicio de ello, la apelante no pudo acreditar documentalmente el origen de los fondos aportados por sus accionistas, limitándose a acompañar copia de resúmenes bancarios, los cuales no justifican que las acreditaciones allí existentes, se correspondan con fondos aportados por los accionistas de la sociedad.

Conforme se desprende de las propias constancias de autos, el contribuyente, tuvo sendas oportunidades para probar que las diferencias entre los montos de depósitos bancarios y los montos base de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, provenían de aportes efectuados por sus accionistas, situación ésta que no pudo satisfacer, no solo durante la etapa de verificación, sino que tampoco lo hizo en la etapa impugnatoria.

A mayor abundamiento, manifiesta en su recurso el apelante, que la D.G.R. para hacer uso de la determinación sobre base presunta, no tuvo en cuenta la documentación aportada por aquel. Sin embargo, es claro el instrumento dictado por la autoridad de aplicación, al indicar que la documentación aportada por aquel, fue considerada y analizada, más no fue suficiente para permitir la determinación sobre base cierta, según lo dispuesto por el art. 96 del C.T.P.

Por otra parte, entiendo que la Resolución apelada indica concretamente en sus Considerandos, los motivos por los cuales la documental acompañada no fue tomada en cuenta en cada uno de los casos, no habiendo el apelante aportado en

su recurso, documentación adicional u ofrecimiento de prueba alguno, que permita desvirtuar tal extremo. Ello queda confirmado con la declaración de puro derecho, dictada por este Tribunal, mediante Sentencia N° 154/22, de fecha 22.08.22, en el presente proceso recursivo.

Para concluir, observo que la D.G.R. expuso meridianamente cuáles fueron las razones que la llevaron a rechazar la documentación presentada por la contribuyente y que, por ende, habilitaron la determinación impositiva sobre base presunta. Los considerandos del instrumento apelado, expresan los motivos o razones por los que la autoridad de aplicación, estimó que la documental arrojada por Asset Consultora de Negocios a los fines de justificar las diferencias existentes, eran impugnables o insuficientes. Del examen de las actuaciones administrativas, se advierte también que la sociedad, ni en la impugnación opuesta en contra de la determinación practicada ni posteriormente, al deducir su recurso de apelación en contra de la Resolución N° D 125/21, deslizó argumento alguno que pudiera contradecir lo señalado por el Fisco.

Como consecuencia de todo lo antes expuesto, entiendo que la diferencia de las acreditaciones bancarias con relación a las bases declaradas en Ingresos Brutos, no pudo ser desvirtuada por la contribuyente, siendo ajustado a derecho, ergo, la aplicación de la presunción iuris tantum del art. 97 inciso 4 del C.T.P. por parte de la autoridad de aplicación.

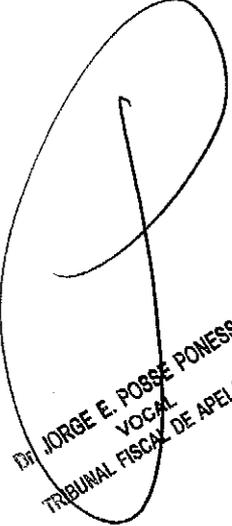
VI. Evacuado el primer agravio expuesto, corresponde adentrarnos al planteo efectuado por el apoderado de la contribuyente, respecto al alcance y validez de la notificación electrónica.

En tal sentido, adelanto mi opinión, sosteniendo que el planteo de nulidad de la Resolución, por haber sido notificada en el domicilio fiscal electrónico no puede prosperar.

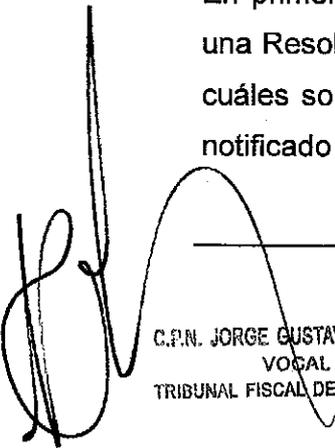
En primer término no puede el apelante pretender la declaración de nulidad de una Resolución, cuando no surge de las actuaciones ni lo expresa en su recurso, cuáles son las defensas de que las que se vio privado de oponer al haber sido notificado en dicho domicilio.



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

Conforme lo tiene dicho la Sala II de la Excm. Cámara en lo Contencioso Administrativo, *"Es un principio procesal elemental el que establece que no puede haber nulidad por la nulidad misma. En este sentido, el artículo 167 del CPCC dispone: "Para obtener la declaración de nulidad de un acto procesal es menester tener interés legítimo. No se declarará por ello nulo un acto irregular cuando su irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide". De modo concordante con este principio, el artículo 166 exige: "En la petición de nulidad la parte expresará concretamente su causa y el perjuicio sufrido, del que derivase el interés en obtener la declaración, y mencionará, en su caso, las defensas que no pudo oponer. Se desestimará sin más trámite el pedido de nulidad si no se hubiesen cumplido los requisitos establecidos en la segunda parte del párrafo anterior o cuando fuese manifiestamente improcedente". Conf. Sent. N° 338 de fecha 07.06.18*

A mayor abundamiento, en su propio escrito el apelante reconoce la falta de perjuicio al iniciar su alocución textualmente diciendo *"...si bien el contribuyente ha tenido oportunidad de defenderse..."*. Ello, sumado a que Asset Consultora de Negocios se presentó en debido tiempo y forma a ejercer su derecho de defensa, torna improcedente la pretensión nulidificante, por lo que considero que este agravio tampoco puede prosperar.

VII. Finalmente y con respecto al agravio referido al Sumario N° A 552-2020 y el doble juzgamiento expresado en el recurso de apelación, el contribuyente sostiene que la administración pretende imponer sendas sanciones por un mismo hecho, castigando con la figura de la defraudación (art. 86) al período fiscal 2108 y la con la figura de la omisión a los anticipos del citado período. Ello es confirmado por la Resolución N° D 125/21 de fecha 27/09/21, la cual impone una Multa por \$ 832.959,36 (Pesos Ochocientos Treinta y Dos Mil Novecientos Cincuenta y Nueve 36/100), equivalente a dos (02) veces el gravamen omitido en período fiscal 2018, Acta de Deuda N° A552-2020, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por la infracción prevista en el art. 86, inc. 1.

Al mismo tiempo y por art. 3°, la Resolución apelada, aplica una multa por un monto de \$208.239,84 (Pesos Doscientos Ocho Mil Doscientos Treinta y Nueve con 84/100), equivalente al 50% (cincuenta por ciento) del gravamen omitido en

los anticipos 01 a 12/2018, por encontrarse su conducta incurso en la infracción prevista en el art. 85 del Código Tributario Provincial.

La naturaleza punitiva de las multas 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 dicho que *"Deben estimarse penales las multas aplicables a los infractores cuando ellas, en vez de poseer carácter retributivo del daño causado, tienden a prevenir y reprimir la violación de las pertinentes obligaciones legales, no resultando válido en consecuencia controvertir la naturaleza penal de la multa impuesta"*. Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Dowell Schlumberger S.A. de Minería s/ Resolución Subsecretaría de Transporte Fluvial y Marítimo", Sentencia del 16/03/1989 (Fallos: 312:303).

La doctrina conceptualiza al principio de *non bis in idem* afirmando que implica dos reglas intrínsecamente vinculadas. La primera, de carácter procesal, supone que nadie puede ser sometido dos veces a un mismo proceso por el mismo hecho y que opera aunque no haya punición. La segunda prohíbe que se castigue a alguien dos veces por el mismo hecho, y actúa también en los casos en los cuales el principio procesal no esté en entredicho. Es decir que no sólo se veda la posibilidad de ser castigado dos veces por un mismo hecho, sino también de ser sometido nuevamente a proceso por ese mismo hecho. Su fundamento constitucional está en el art. 18 CN y en las normas internacionales, tales como el art. 8.4 CADH. (Naveira de Casanova, Gustavo J., "Derecho tributario", (3ª ed.) Editorial Estudio, Buenos Aires, 2017, pg. 379).

Resulta necesario establecer si las sanciones impuestas mediante la resolución impugnada N° D 125/21, correspondientes al impuesto anual del período 2018 y la correspondiente a los anticipos 01 a 12 de idéntico período, 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 a infracción, solo podrá aplicarse una única sanción.

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

Para analizar la existencia de doble punición, debe verificarse en el caso concreto la concurrencia de las tres identidades requeridas para la aplicación del principio: de sujeto imputado, de hechos motivadores y causa de la sanción.

En el presente caso, considero que se configuran los requisitos para la aplicación del principio que prohíbe la doble persecución penal o *non bis in ídem*. 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 125/21 aplica a ASSET CONSULTORA DE NEGOCIOS S.A., dos sanciones de multa.
- b) Identidad objetiva, en el caso en análisis existe una identidad fáctica, ya que la motivación y fundamentación de las resoluciones sancionatorias tiene como base la conducta del contribuyente en infracción a sus obligaciones tributarias materiales del impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes al período fiscal 2018. 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 125/21, consistente en la aplicación de dos sanciones de multa en forma simultánea derivadas del incumplimiento de sus obligaciones tributarias materiales correspondientes al mencionado período fiscal.

La garantía del *non bis in ídem* 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 dicho que *“la garantía constitucional examinada protege a los individuos contra la doble persecución por un mismo hecho sin importar los diversos encuadramientos que se pueden efectuar respecto de aquél (...) la garantía contra el doble juzgamiento también protege contra la mera exposición al riesgo de que ello ocurra mediante un nuevo sometimiento a juicio de quien ya lo ha sufrido.”* Corte Suprema de

Justicia de la Nación *in re* "Peluffo, Diego Pedro s/ querrela", sentencia del 06/02/1996 (Fallos: 319:43).

La conducta jurídica esperada del contribuyente, es el cumplimiento del deber de determinación del tributo, la conducta punible es la falta o la incorrecta determinación del tributo apartándose de las normas vigentes y se encuentra descrita en los artículos mencionados del Digesto Provincial.

El perjuicio fiscal surge cuando la omisión en cuestión, perfeccione un ocultamiento de la existencia de la materia imponible sea parcial o totalmente. En función a dicho comportamiento las infracciones materiales se clasifican en: culposas u omisivas (art. 85 del CTP) y dolosas o defraudatorias (art. 86 CTP), así, el contribuyente podrá haber obrado con culpa — que puede asumir las formas de negligencia, imprudencia o impericia— o dolo – ardid o engaño. En el primer caso se aplicará multa del art. 85° por omisión de impuestos, en tanto que en el segundo se estará frente a la multa del art. 86° por defraudación.

En este sentido, el bien jurídico protegido por el art. 85 del Código Tributario Provincial, es la renta fiscal, protegiendo los ingresos fiscales reprimiendo conductas que han llevado a una insuficiente determinación del tributo y, como corolario, una omisión de impuesto, exigiendo la presencia del elemento subjetivo que en este caso es la culpa.

Asimismo, la figura infraccional descrita en el art. 85 del CTP, requiere para su perfeccionamiento, además de los presupuestos de culpa o negligencia, la concurrencia de dos situaciones objetivas: la omisión de pago de impuestos y el medio comisivo que se traduce ya sea en la falta de presentación de declaraciones juradas o en su presentación inexacta.

El art. 86 del Código Tributario, tipifica y reprime los comportamientos dolosos, en cuanto a la intencionalidad de defraudar al fisco provincial, mediante conductas engañosas. Las maniobras dolosas tienen que ser aptas para lograr el resultado del perjuicio fiscal.

Para la aplicación de dicha norma debe acreditarse además de la verificación objetiva de la omisión de impuestos, la efectiva intención de fraude respecto del sujeto al cual le es atribuible la conducta reprochada a título culpable. En tal

Dr. JOSÉ 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

sentido, el art. 88 del CTP, enumera una serie de circunstancias de hecho, cuya verificación habilita a presumir iuris tantum la existencia de dolo, siendo a cargo del contribuyente la demostración de su inexistencia.

La conducta reprimida por el art. 86 en cuestión, se configura cuando mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas u ocultación maliciosa, se perjudicare al fisco con liquidaciones de impuestos que no corresponden a la realidad. De dichas definiciones podemos extraer tres elementos característicos: la existencia de una conducta dolosa, que se manifieste a través de maniobras u ocultación, y que exista un perjuicio al estado.

En el presente caso, la Resolución apelada aplicó al contribuyente dos sanciones de multa para un mismo período fiscal (año 2018), a saber: una multa por la infracción prevista en el art. 86 inc.1); y una multa por encontrarse su conducta incurso en las previsiones del art. 85, respecto de los anticipos 01 a 12 del período fiscal antes señalado.

En consecuencia, considero que en autos se configuran los requisitos generales de la prohibición de la doble persecución penal (Non bis in ídem). Esto es así debido a la existencia de tres "identidades" que se presentan en forma conjunta, a) Identidad personal; b) Identidad objetiva e c) Identidad de causa, por lo que corresponde en este punto decidir si alguna de las sanciones debe subsistir, y en tal caso cuál de ellas. Ello resultará del encuadre de la conducta típica y de la naturaleza de la obligación material transgredida.

En primer lugar, resulta relevante el carácter anual del impuesto, establecido por el art. 344 CPT. En segundo lugar, de acuerdo art. 1 de la RG N° 140/2012, la obligación de ingresar los anticipos del tributo solo podrá 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 período 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).

En consecuencia de lo antes expuesto, considero que el agravio referido al doble juzgamiento, debe prosperar.

Por todo lo antes expuesto, voto por **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **ASSET CONSULTORA DE NEGOCIOS S.A., CUIT N° 30-70809234-3** en contra de la Resolución N° D 125/21 emitida por la Dirección General de Rentas y en consecuencia: **1.1) CONFIRMAR** la determinación impositiva practicada por Actas de Deudas N° A 552-2020 y N° A 553-2020, confeccionadas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos Convenio Multilateral, conforme los considerandos que anteceden; **1.2) DEJAR SIN EFECTO** la multa aplicada al contribuyente por un monto de \$ 208.239,84 (Pesos Doscientos Ocho Mil Doscientos Treinta y Nueve con 84/100), equivalente al Cincuenta por Ciento (50%) del gravamen omitido correspondiente a los anticipos 01 a 12/2018, Acta de Deuda N° A 552-2020, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Sumario N° A 552-2020; **1.3) CONFIRMAR** la sanción de multa por \$ 832.959,36 (Pesos Ochocientos Treinta y Dos Mil Novecientos Cincuenta y Nueve con 36/100) equivalente a dos (2) veces el importe del gravamen omitido, referido al Acta de Deuda N° A 552-2020, por la infracción prevista en el art. 86 inc. 1) del C.T.P., Sumario N° M 552-2020, correspondiente al período fiscal 2018; **1.4) CONFIRMAR** la sanción de multa por \$ 177.358,17 (Pesos Ciento Setenta y Siete Mil Trescientos Cincuenta y Ocho con 17/100) equivalente al 100% (cien por ciento) del gravamen omitido, correspondiente a los anticipos 01 a 06, 08 a 09 y 11/2019, por la infracción prevista en el art. 85 del C.T.P., Sumario N° A 553-2020..

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

El señor vocal Dr. José Alberto León dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El señor vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo: Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

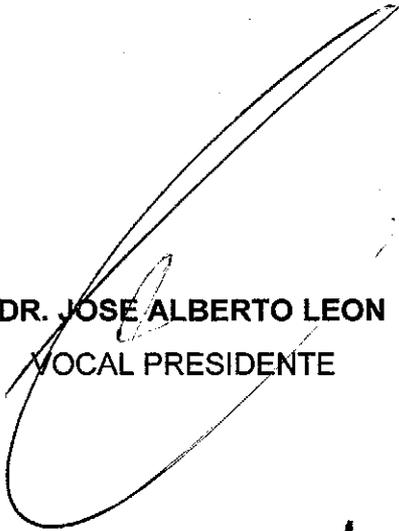
RESUELVE:

1.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por **ASSET CONSULTORA DE NEGOCIOS S.A., CUIT N° 30-70809234-3** en contra de la Resolución N° D 125/21 emitida por la Dirección General de Rentas y en consecuencia: **1.1) CONFIRMAR** la determinación impositiva practicada por Actas de Deudas N° A 552-2020 y N° A 553-2020, confeccionadas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos Convenio Multilateral, conforme los considerandos que anteceden; **1.2) DEJAR SIN EFECTO** la multa aplicada al contribuyente por un monto de \$ 208.239,84 (Pesos Doscientos Ocho Mil Doscientos Treinta y Nueve con 84/100), equivalente al Cincuenta por Ciento (50%) del gravamen omitido correspondiente a los anticipos 01 a 12/2018, Acta de Deuda N° A 552-2020, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Sumario N° A 552-2020; **1.3) CONFIRMAR** la sanción de multa por \$ 832.959,36 (Pesos Ochocientos Treinta y Dos Mil Novecientos Cincuenta y Nueve con 36/100) equivalente a dos (2) veces el importe del gravamen omitido, referido al Acta de Deuda N° A 552-2020, por la infracción prevista en el art. 86 inc. 1) del C.T.P., Sumario N° M 552-2020, correspondiente al período fiscal 2018; **1.4) CONFIRMAR** la sanción de multa por \$ 177.358,17 (Pesos Ciento Setenta y Siete Mil Trescientos Cincuenta y Ocho con 17/100) equivalente al 100% (cien por ciento) del gravamen omitido, correspondiente a los anticipos 01 a 06, 08 a 09 y 11/2019, por la infracción prevista en el art. 85 del C.T.P., Sumario N° A 553-2020.-

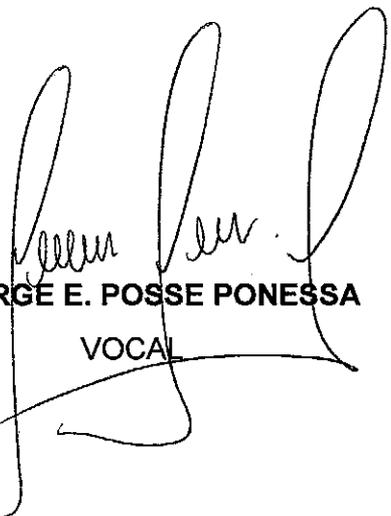
2.- REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente devolver los antecedentes administrativos y ARCHIVAR.

c.c.

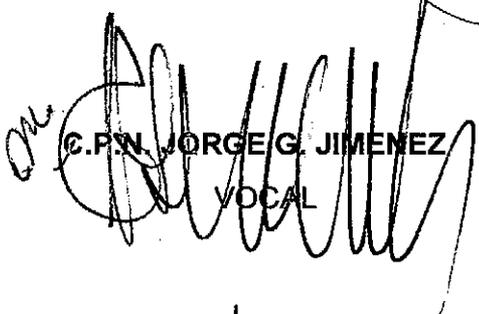
HACER SABER



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

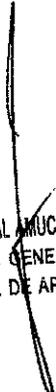


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTOBAL MUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION