

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...¹³... días del mes de... ~~NOVIEMBRE~~ ... de 2023 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal); a fin de resolver la causa caratulada: "**SCARO CARLOS PABLO S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 379/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 10861/376/D/2020) y;

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

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I. A fojas 50/51 del Expediente N° 10861/376/D/2020, se presenta el Sr. Leandro Stock, en carácter apoderado de la firma **SCARO CARLOS PABLO**, CUIT N° **20-08303272-4**, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 3063/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 11/08/2021 obrante a fs. 48 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** a la firma una multa de \$456.026,46 (Pesos Cuatrocientos Cincuenta y Seis Mil Veintiséis con 46/100), equivalente a dos (2) veces el monto del impuesto omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Período Fiscal 2018.

II. El apelante plantea, en primer término, la ausencia de dolo por parte de su mandante. Afirma que la información fue provista por el mismo, ya que sostiene que declaró los ingresos obtenidos. Asimismo, resalta que al advertirse el error de declarar ingresos en una posición (01/2019) que debió haber declarado en otra (12/2018), procedió a rectificar e ingresar el impuesto correspondiente.

Considera que la intención dolosa debe probarse por medio de hechos externos y concretos que configuren la maniobra, ardid, ocultamiento o engaño aptos para

inducir al error al Fisco. Señala que el elemento intencional que califica la defraudación no debe resultar de una inferencia creada a partir de presunciones.

Manifiesta que le corresponde la reducción de sanción en virtud de lo establecido por el artículo 7° inciso c) de la Ley N° 8.873 reestablecida por la Ley N° 9.236.

III. A fojas 1/3 del Expte. N° 379/926/2021 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Cita el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial y aclara que se sanciona al contribuyente por defraudación fiscal y no por omisión de ingresos.

Sostiene que el hecho de haber regularizado el contribuyente su situación no es óbice a la aplicación de la sanción prevista en el art. 86° inciso 1 del C.T.P., ya que resulta de relevancia el momento en el que se produjo dicha regularización, y expresa que la misma fue con posterioridad a la Orden de Inspección.

Alega que es el propio responsable quien debe demostrar la ausencia del ánimo defraudatorio ya que en las infracciones tributarias es el imputado quien debe probar su inocencia, lo cual considera que no sucede en estas actuaciones.

Manifiesta que corresponde rechazar la aplicación del artículo 7° inciso c) de la Ley N° 8.873 reestablecida por la Ley N° 9.236, debido a que no consta que haya presentado solicitud de adhesión al Régimen Excepcional de Facilidades de Pago de dicha Ley.

La D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente SCARO CARLOS PABLO, en contra de la Resolución N° M 3063/21, debiendo confirmarse la misma.

IV. A fs. 10 del Expediente N° 379/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 426/21 de fecha 14/12/2021 donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

V. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta del contribuyente en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P.

Para una mejor comprensión de la problemática con respecto al caso en análisis, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación.

El Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (LEY N° 9155 – BO (Tucumán): 21/1/2019) en su artículo 86° inciso 1, establece que: “(...): *Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: 1. Los contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, asección, simulación o, en general, cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias que les incumban a ellos o a otros sujetos*”.

De acuerdo a la norma transcripta, la infracción endilgada al apelante se configura en el momento que se determinó crédito a favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al Período Fiscal 2018, efectuado mediante verificación impositiva llevada a cabo mediante Orden de Inspección F 6002/0 N° 202000063 de fecha 27/02/2020. Es por ello que el Fisco encuadra la infracción en el artículo 86° inciso 1) al considerar que el apelante incurrió en defraudación fiscal, conforme lo establece la normativa en cuestión.

Para poder confirmar la existencia de defraudación fiscal de parte del contribuyente es necesario comprobar, en primer lugar, el aspecto objetivo del hecho punible, el cual reside en este caso en no haber ingresado en tiempo y forma al Fisco, la totalidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al Período Fiscal 2018 conforme las diferencias determinadas por la D.G.R. por ventas omitidas, mediante planilla determinativa de impuesto Período Fiscal 2018 obrante a fs. 6 y 7.

Una vez efectuado el análisis objetivo del hecho (cuya demostración incumbe al ente fiscal) se debe acreditar la imputabilidad del autor a fin de ser viable la calificación legal atribuida al contribuyente, es decir, la defraudación fiscal.

A tal efecto, la norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes que con su conducta afecten el bien jurídico protegido. Para ello cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar este extremo; entendiéndose por “presunción” a aquella operación lógica

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

tendiente a afirmar la existencia de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede. Por lo cual, una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.

La *"manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias"* es una de las diversas presunciones existentes en el art. 88° del Código y a través de la cual la Autoridad de Aplicación puede presumir en este caso que existe defraudación fiscal. No obstante, se tratan de presunciones "iuris tantum", es decir, admiten prueba en contrario, correspondiendo al agente liberarse de tales actos mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

Es decir que en este tipo de infracciones, el autor del ilícito imputado es aquel sujeto que tenga el dominio del hecho, es decir, quien maneje la acción. Al tener tal poder de decisión, puede decidir entre consumar el hecho o desistir, pues, al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal. Por ello, la imputación efectuada por la D.G.R. se basa en que los contribuyentes se encuentran en "mejores condiciones imputativas" de demostrar que su conducta no se debe a un obrar malicioso.

En el caso de SCARO CARLOS PABLO los argumentos y pruebas utilizados por el apelante, no logran neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta; en este sentido, concurren tanto el presupuesto mencionado en el artículo 86° inciso 1) como la presunción del artículo 88° inciso 3) del C.T.P.

En cuanto a la ausencia de fundamentación o motivación de la resolución recurrida al momento de graduarse la sanción, cabe recalcar que las actuaciones poseen una unidad ideal y material, dentro de la cual cada etapa o paso procedimental se encuentra concatenado con el anterior, razón por la cual cada acto debe ser analizado dentro del contexto de las actuaciones, tomadas en forma integral.

Por ello mal puede decir el responsable que no se hizo una relación concreta de la conducta en que incurrió y de la sanción aplicada, cuando dicha conducta surge sin hesitación alguna del presente expediente, a la vez que se ha expresado en la

resolución recurrida que la graduación de la sanción es una consecuencia de las constancias de hecho y de las circunstancias merituadas.

"No puede plantearse la falta de motivación del acto cuando de la resolución surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir, la descripción de los hechos que dan origen al ajuste fiscal, la conducta que se le imputa al contribuyente y la normativa aplicable al caso según el criterio del juzgador. Según doctrina de esta Sala "el acto puede afirmarse que se encuentra fundado en las circunstancias del hecho y de derecho que el juez administrativo invoca y, como reiteradamente tiene dicho este tribunal, solo la ausencia de este requisito del acto administrativo ameritaría su nulidad cuando el derecho de defensa en juicio se encontrare fatalmente afectado; pero no así, cuando tal elemento está presente a pesar de su discutible corrección." (vide "Cooperativa de Trabajo Integral – Coop. Ltda. s/ apelación IVA", sentencia del 09/12/02, entre otros)". (TFN- Sala B, "O' REILLY JUAN FELIPE" Expte. N° 22.345-I, 03.08.05).

La multa impuesta fue aplicada como consecuencia de que el responsable no dio cumplimiento con las obligaciones materiales que le competen en tal carácter. Podrá el recurrente estar de acuerdo o no con los fundamentos expuestos, pero ello no significa que el acto carezca de motivación, y bajo este pretexto intente dejar inmune su accionar ilegítimo y que incluso perjudica las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos abarcativo del Bien Común de toda la sociedad.

Respecto a la pretensión del apelante sobre la reducción de la multa impuesta por la D.G.R. por aplicación del Art. 7 Inc. c) de la Ley N° 8.873 con la modificación introducida por la Ley N° 9.236 (BO. 5/5/2020), cabe considerar lo dispuesto por la norma: *"En los casos en que el sujeto haya incurrido en alguna de las conductas tipificadas en los Artículos 82, 85 y 86 del Código Tributario Provincial y, al momento del acogimiento al presente régimen, no se le hubiese notificado la instrucción sumarial correspondiente, las sanciones de multas respectivas quedarán reducidas -siempre que cumplimente la obligación formal o material omitida, susceptible de cumplimiento- de la siguiente manera:*

- 1) Artículo 82: al 35% (treinta y cinco por ciento) de su mínimo legal.
- 2) Artículo 85: al 25% (veinticinco por ciento) de su mínimo legal.
- 3) Artículo 86: al 15% (quince por ciento) de su mínimo legal (...)"

Ahora bien, conforme surge del Expediente 10861/376/D/2020, la D.G.R. determinó, a través de Orden de Inspección F.6002/0 N° 202000063, de fecha 27/02/2020, crédito a favor del Fisco del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al Período Fiscal 2018. Reconociendo dicho crédito a favor del Fisco, SCARO CARLOS PABLO se adhirió en fecha 15/07/2020, a un Plan de Facilidades de Pago Tipo 1323, N° 196360, bajo el régimen de la Ley N° 8.873, reestablecida en su vigencia por la Ley N° 9.236. El reconocimiento del apelante demuestra que la imputación efectuada por la Autoridad de Aplicación resulta ajustada a derecho.

Dicha ley otorga un beneficio de reducción de sanciones condicionado al cumplimiento de ciertos requisitos, siendo el principal, que la obligación material omitida en este caso se encuentre cancelada. Dicho ello, recalco que el apelante constituye el Plan de Facilidades de Pagos N° 196360 (donde se incluye el Período Fiscal 2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos) en fecha 15/07/2020, es decir, antes de la Instrucción de Sumario notificada en fecha 07/06/2021.

A la fecha, conforme se desprende del Sistema Informático de la página de internet de la D.G.R., el mismo se encuentra cancelado por el contribuyente, por lo que la obligación material omitida se encuentra regularizada. Razón por la cual, en el presente caso, resulta procedente la reducción de sanción del art. 86° inciso 1) del C.T.P al 15% de su mínimo legal, de acuerdo a lo normado por el art. 7° Inc. c) punto 3) de la Ley N° 8.873 con la modificación introducida por la Ley N° 9.236. En este caso, el mínimo legal de 02 veces el monto del impuesto, establecido por la norma asciende a \$456.026,46, que surge del siguiente calculo ($\$228.013,23 * 2 = \$456.026,46$), y el monto de la sanción reducida es de \$68.403,97 ($\$456.026,46 * 15\% = \$68.403,97$), por lo que corresponde confirmar la misma por dicho importe.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente SCARO CARLOS PABLO, C.U.I.T. N° 20-08303272-4, en contra de la Resolución N° M 3063/21, dictada con fecha 11/08/2021 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, REDUCIR la sanción de multa impuesta por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial, Impuesto

sobre los Ingresos Brutos, Período Fiscal 2018, al 15% del mínimo legal conforme lo establecido por el artículo 7 inciso c) de la Ley N° 8.873 reestablecida por la Ley N° 9.236, CONFIRMANDO la sanción de multa por el monto de \$68.403,97 (Pesos Sesenta y Ocho Mil Cuatrocientos Tres con 97/100).

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. José Alberto León dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

En mérito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

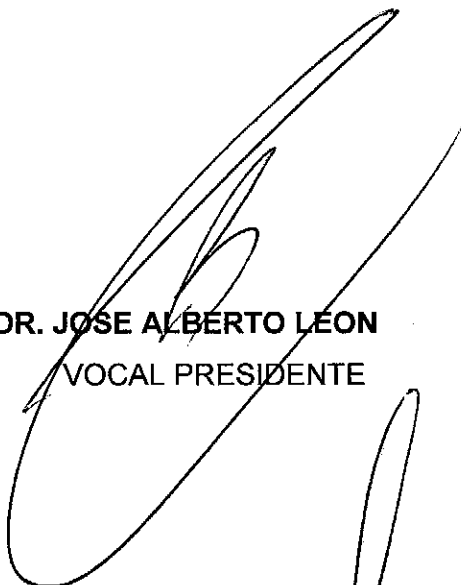
1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **SCARO CARLOS PABLO, C.U.I.T. N° 20-08303272-4**, en contra de la Resolución N° M 3063/21, dictada con fecha 11/08/2021 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **REDUCIR** la sanción de multa impuesta por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Período Fiscal 2018, al 15% del mínimo legal conforme lo establecido por el artículo 7 inciso c) de la Ley N° 8.873 reestablecida por la Ley N° 9.236, **CONFIRMANDO** la sanción de multa por el monto de \$68.403,97 (Pesos Sesenta y Ocho Mil Cuatrocientos Tres con 97/100).

2) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

M.R.J.

HACER SABER

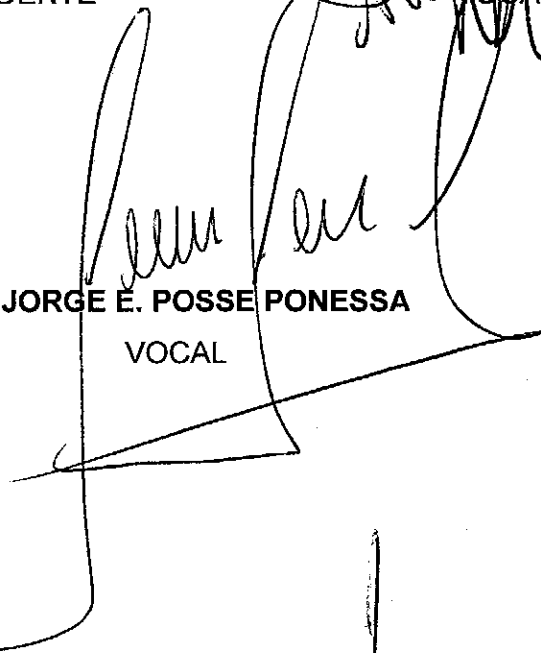
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE




C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION