

En San Miguel de Tucumán, a los 14 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: "**LO BRUNO S.A. S/Recurso de Apelación**" Expte. N° 466/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 4.844/376/DO/2021).

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 147/149 del Expediente N° 4.844/376/DO/2021, el contribuyente Lo Bruno S.A., CUIT N° 30-58135828-4, a través de su letrado apoderado Dr. Leandro Stok, interpone recurso de apelación contra las resoluciones N° M 4836/21 y M 4837/21 dictadas por la Dirección General de Rentas en fecha 19.04.2021, obrantes a fs. 143/144 de dicho expediente. En ellas se resuelve: Resolución N° M 4836/21: APLICAR al contribuyente LO BRUNO S.A, CUIT N° 30-58135828-4, una multa de \$ 1.523.801,12 (Pesos Un Millón Quinientos Veintitrés Mil Ochocientos Uno con 12/100), equivalente a dos (02) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, en el período fiscal 2019 y Resolución N° M 4837/21: APLICAR al contribuyente LO BRUNO S.A, CUIT N° 30-58135828-4, una multa de \$ 2.113.318,44 (Pesos Dos Millones Ciento Trece Mil Trescientos Dieciocho con 44/100), equivalente a dos (02) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, posiciones 02 a 09/2020.

Sostiene que el importe reclamado por la DGR por medio de las Intimaciones de Pago N° 17-2021 y N° 19-2021 son inexistente, ya que el ajuste omite considerar el

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

saldo favorable en su DDJJ que no tuvo ningún tipo de cuestionamiento, teniendo consecuencia directa en el saldo que ajusta para los períodos 2019 y 2020.

En este sentido, afirma el apelante que el saldo a favor a considerar en el anticipo 01/2020 por el período fiscal 2019, es \$ 778.697,42, mientras que según la intimación 01/2021 era de \$ 0, por efecto del vicio enunciado en el agravio anterior, siendo la suma reclamada por la intimación de pago 19-2021 de \$ 1.056.659,22 es absolutamente improcedente, pues considera que no hay saldo a favor inicial por el período 2019. Por ello, manifiesta que la intimación de pago reposa en un antecedente de hecho falso lo que conduce a la nulidad del acto administrativo.

Asimismo esgrime que las resoluciones apeladas, aplican sanciones sin que exista diferencia alguna de impuesto a ingresar, sin estar resueltas al día de la presentación, los recursos interpuestos contra las intimaciones de pago N° 17-21 y N° 19-21, con lo cual no es posible se aplique las multas cuando están pendientes las resoluciones de fondo.

Sostiene que una simple operación aritmética demuestra la falsedad del ajuste en el que se sustentan las intimaciones que dieron lugar a las multas, atento que el saldo a favor del contribuyente según la declaración jurada anual 2018 es de \$ 1.643.147,81 y si a ese saldo a favor se le deducen los ajustes realizados por las intimaciones de pago N° 89-2019, 90-219 y 91-2019, el saldo continuaría a su favor por un monto de 1.3 millones de pesos, no existiendo saldo a ingresar por lo tanto las multas no tienen sustento ni causa.

Afirma que el acto apelado, no expone el accionar doloso del contribuyente y solo hace una mecánica interpretación de la ley en la que todo error en las declaraciones juradas originan una maniobra defraudatoria, aunque no se haya consumado la evasión que requiere el inciso 1 del art. 86 del C.T.P. porque hubo disminución de saldo a favor.

Cita jurisprudencia y doctrina en la materia, afirmando que no existió defraudación al fisco, ya que los importes determinados fueron rectificadas y el saldo a favor del contribuyente se vio reducido, es decir el elemento objetivo (la evasión del tributo) no se configuro en estas actuaciones, solicitando se dejen sin efecto las resoluciones apeladas.

II. A fojas 189/193, 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 interpuesto por el letrado apoderado de la firma apelante, en debida forma y legal término, por lo que resulta procedente su tratamiento.

Afirma el organismo que los planteos defensivos del contribuyente con respecto al expediente N° 16.717-376-D-2020, carecen de fundamentos en el momento que la deuda intimada se encuentra firme y pronto a iniciarse el cobro judicial correspondiente, por lo que deben desestimarse estos agravios por ser situaciones ajenas a las presentes actuaciones.

Con respecto a la fundamentación de las Resoluciones N° M 4836-21 y N° M 4837-21, expresa que en las mismas se exponen claramente los motivos por los cuales resulta el crédito a favor del fisco, la documentación tenida en cuenta, las conclusiones a partir de su análisis y el motivo que origina la determinación impositiva practicada, la conformación de las bases imponibles, alícuotas aplicadas y normas legales tenidas en cuenta.

Expresa la DGR, que la conducta de la firma encuadra en lo dispuesto por el artículo 86° inc. 1 C.T.P. y se materializa con las intimaciones de pago N° 17-2021 y N° 19-2021 quedando perfeccionada con la producción de declaraciones juradas falsas o engañosas con el propósito de producir la evasión de las obligaciones tributarias a cargo de la firma. Aclara que las intimaciones de pago mencionadas se encuentran firmes y en etapa de ejecución.

Sostiene que la conducta endilgada se consumó en el momento en que el contribuyente volcó en las declaraciones juradas respectivas, deducciones que no le correspondía computar. Con el cómputo fraudulento de dichos importes se tiene por configurada la defraudación impositiva.

Agrega que conforme consta en las resoluciones recurridas, en las mismas concurre la presunción del art. 88° inciso 2 del C.T.P., al deducir el contribuyente, en las declaraciones juradas respectivas, importes que no le correspondiera

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

computarse. Esto llevó a la Administración a concluir que la falsedad de los datos contenidos en las mismas fue realizada con ánimo defraudatorio.

Finalmente rechaza el ofrecimiento de prueba a tenor de lo dispuesto por el artículo 134° C.T.P. y expresa que corresponde no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente.

III. A fojas 17/18 del Expte. 466/926/2021 obra Sentencia N° 213/22 dictada por este Tribunal a los días 11 del mes de Noviembre del año 2022, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación interpuesto por Lo Bruno S.A., se declara la cuestión de puro derecho y se dispone autos para sentencia. A fs. 20/21 del mencionado expediente se adjuntan cédulas de notificación correspondientes de las partes, quedando la causa en condiciones de dictar sentencia definitiva.

IV. A fs. 22/23 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 146/2023, que resuelve en forma previa al dictado de la sentencia, disponer como medida para mejor proveer, se oficie a la Dirección General de Rentas a fin de que en el plazo perentorio de diez (10) días de notificada, remita a este Tribunal copia del Expte. D.G.R. N° 16717/376/D/2020, la cual fue cumplida en tiempo y forma por la Dirección General de Rentas.

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, corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si las resoluciones N° M 4836/21, y M 4837/21 se encuentran ajustadas a derecho.

A fs. 121 del Expte. DGR N° 4.844/376/DO/2021, la Autoridad de aplicación instruyó Sumario N° S/2125/2021 -notificado el 01/07/2021- contra la firma apelante, de acuerdo a lo estipulado por el art. 123° del C.T.P., por presunta configuración de la infracción prevista en el art. 86° inc. 1) del mencionado digesto legal, en virtud a que el hecho verificado que diera lugar a la Intimación de pago N° 17-2021 (art 103 C.T.P.), tipifica la causal de defraudación establecida por el inciso 2) del artículo 88° del Código Tributario Provincial.

A fs. 123 del Expte. DGR N° 4.844/376/DO/2021, la Autoridad de aplicación instruyó Sumario N° S/2127/2021 -notificado el 01/07/2021-, contra la firma apelante de acuerdo a lo estipulado por el art. 123° del C.T.P., por presunta configuración de la infracción prevista en el art. 86° inc. 1) del mencionado digesto legal, en virtud a que el hecho verificado, que diera lugar a la Intimación de pago N° 90-2019 (art. 103 C.T.P.), tipifica la causal de defraudación establecida por el inciso 2) del artículo 88° del Código Tributario Provincial.

Notificado el contribuyente, y ante su falta de presentación a formular defensa, la D.G.R. dictó las siguientes resoluciones:

Resolución N° M 4836-21 aplica al apelante una multa de \$ 1.523.801,12 (Pesos Un Millón Quinientos Veintitrés Mil Ochocientos Uno con 12/100), equivalente a dos (02) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, en el período fiscal 2019 y la Resolución N° M 4837-21 aplica al contribuyente LO BRUNO S.A, una sanción de multa por \$ 2.113.318,44 (Pesos Dos Millones Ciento Trece Mil Trescientos Dieciocho con 44/100), equivalente a dos (02) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, posiciones 02 a 09/2020. Contra las mencionadas resoluciones la firma interpone en debido tiempo y forma recurso de apelación.

A fin de constatar el estado procedimental de las intimaciones de pago N° 17-2021 y N° 19-2021, este Tribunal requirió como medida para mejor proveer se oficie a la Dirección General de Rentas a fin de que en el perentorio plazo de DIEZ (10) días de notificada, remita copia del Expte. D.G.R. N° 16.717/376/D/2020. Del análisis del mismo, se observa que habiendo transcurrido el plazo otorgado por el art. 98° del Código Tributario Provincial, el contribuyente no presentó impugnación total o parcial, ni comunicación de pago respecto de la deuda, por lo cual se concluye que se encuentran firmes la intimaciones citadas. Asimismo informa la DGR que por dichas actuaciones administrativas se inició juicio de ejecución fiscal, radicado en el Juzgado de Cobros y Apremios de la I nominación del centro judicial capital,


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

expte N° 9856/21 y que en dicho proceso se dictó sentencia por allanamiento, encontrándose la deuda cancelada al día de la fecha.

VI.- En el caso concreto entonces, resulta necesario establecer si corresponde encuadrar la conducta de la firma LO BRUNO S.A. en el artículo 86° inciso 1) del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, con respecto al cómputo en las declaraciones juradas presentadas de deducciones no admitidas/conceptos/importes improcedentes, verificando la causal prevista en el artículo 88° inciso 2) de nuestro digesto, conforme las sanciones impuestas por las Resoluciones N° M 4836-21 y N° 4837-21 de fecha 14/10/2021.

La conducta infraccional descrita por el artículo 86 inciso 1 del C.T.P. sanciona a quien realice cualquier hecho, aserción, simulación o, en general, cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa con el propósito de defraudar al fisco. En consonancia con ello, el art. 88 del CTP enumera de manera taxativa las situaciones en donde se presumen tales conductas, recayendo, en el presente caso, en la causal dispuesta en su artículo 2: "Declaraciones juradas que contengan datos falsos".

Por otro lado, es importante aclarar que los pagos a cuentas que el contribuyente exterioriza en sus declaraciones juradas cumplen una función cancelatoria, es decir, son utilizados para la cancelación de obligaciones tributarias, así lo describe la RG 140/12: *"Artículo 3°.- Contra el importe determinado en concepto de anticipo se computarán las cantidades pagadas a cuenta del mismo y los saldos favorables ya acreditados por esta Autoridad de Aplicación o que el propio responsable hubiera consignado en declaración jurada anterior del impuesto o de la misma obligación tributaria, en cuanto éstas no hayan sido impugnadas.*

Artículo 4°.- Contra el importe del saldo de anticipo, que surja luego de computar los conceptos e importes indicados en el artículo anterior, serán computables como deducción las recaudaciones bancarias, retenciones y percepciones sufridas en concepto de pago a cuenta del propio impuesto imputables al período fiscal por el cual se liquida el anticipo. La referida deducción podrá hacerse efectiva a partir del anticipo correspondiente al mes en que se produjeron.-

Dicho cómputo revestirá el carácter de menor saldo de anticipo a ingresar hasta la concurrencia del mismo.-"

El hecho de que en el periodo fiscal discutido no haya existido deuda que implique una efectiva erogación de fondos, no es óbice para la presunción de defraudación del art. 88 del C.T.P. asumida por la D.G.R. Esto es así ya que, en el caso de no haberse detectado la improcedencia de los pagos a cuenta, el contribuyente hubiera utilizado el saldo a favor para la cancelación de obligaciones tributarias futuras, lo que hubiera ocasionado un perjuicio económico a las arcas públicas.

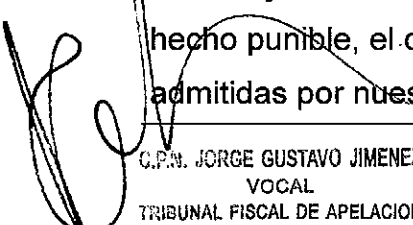
A mayor abundamiento, la conducta reprochada radica en el cómputo por parte de la firma de pagos a cuenta inadmisibles, sin importar la existencia o no de deuda alguna a favor del ente recaudador provincial.

Entrando al análisis de la cuestión de fondo y para una mejor comprensión de la problemática, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación. Por lo tanto, cabe resaltar lo normado por el Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (consolidado por Ley N° 8240), en su art. 86° inc.1), el cual establece: *"Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (06) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: 1. Los contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, aserción, simulación o, en general cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias que les incumban a ellos o a otros sujetos. (...)"*

Por otro lado, el artículo 88° en su inc. 2 expresa: *"Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concurra alguna de las causas siguientes:*

2. Declaraciones juradas que contengan datos falsos."

Para poder confirmar la existencia de defraudación fiscal por parte del contribuyente, es necesario comprobar en primer lugar el aspecto objetivo del hecho punible, el cual reside, en éste caso, en haberse computado deducciones no admitidas por nuestro digesto legal.


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

En los presentes actuados, se encuentra fuera de controversia que LO BRUNO S.A., exteriorizó en el periodo fiscal 2019, retenciones, percepciones y recaudaciones bancarias no admitidas por un importe de \$ 761.900,56 (fs. 62); y en los anticipos 02 a 09/2020, retenciones, percepciones y recaudaciones bancarias no admitidas por un importe de 1.056.659,22 (fs. 68), encuadrando la conducta del apelante en el art. 86° inc. 1) del C.T.P. En consecuencia, el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del apelante, se encuentra acreditado.

A mayor abundamiento, el contribuyente reconoció expresamente la infracción endilgada, en su recurso de apelación al decir que: *“no hubo defraudación alguna toda vez que los importes determinados fueron rectificadas y el saldo a favor de mi representada se vio reducido”*.

La conducta infraccional endilgada al apelante en los sumarios respectivos, se configura en el momento en que exteriorizó en sus declaraciones juradas, el cómputo de deducciones no admitidas/conceptos/importes improcedentes. Es por ello que el fisco encuadra las infracciones en el art. 86° inc. 1), al considerar que incurrió en defraudación fiscal, conforme lo establece la normativa en cuestión.

Luego del análisis objetivo del hecho punible, se debe acreditar la imputabilidad del autor a fin de ser viable la calificación legal atribuida al contribuyente.

En el presente caso, considero que la D.G.R. inició correctamente los sumarios al apelante, encuadrando su conducta en las disposiciones del art. 86° inc. 1), ya que el marco de legalidad que otorga el C.T.P., establece que la conducta imputada es la defraudación fiscal. Esto es así, conforme el Derecho Positivo aplicable a casos como el de autos, en donde la norma autoriza al organismo a utilizar una serie de presunciones que permiten acreditar, en principio, la conducta dolosa. Una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción, se infiere tal conducta.

En autos, la tipificación del ilícito tributario endilgado al apelante fue encuadrado por la D.G.R., en las disposiciones del artículo 86° inciso 1) y en la presunción establecida por Ley, en el artículo 88° inciso 2 del Código Tributario Provincial, el cual establece: *“Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concorra alguna de las causas siguientes: 2. Declaraciones juradas que contengan datos falsos”*.

Cabe señalar que se entiende por "presunción" a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

El artículo 88° del C.T.P., enumera presunciones de defraudación que permiten determinar que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas. Estas presunciones admiten prueba en contrario (*Iuris Tantum*), correspondiendo al contribuyente liberarse de tales actos, mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido, situación que no acontece en los presentes actuados.

Corresponde, por lo manifestado, confirmar lo actuado por la Autoridad de Aplicación, así como el uso de la presunción del artículo 88° inciso 2, para acreditar la conducta del contribuyente. Además, según se desprende de las constancias de autos, la firma no puede argüir la existencia de error excusable en el procedimiento administrativo de sus operaciones, ni pretender trasladar el mismo al Fisco.

Por lo expuesto, corresponde **NO HACER LUGAR** recurso de apelación interpuesto por la firma LO BRUNO S.A., contra las resoluciones N° M 4836/21 y M 4837/21, dictadas por la Dirección General de Rentas en fecha 19.04.2021.

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.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por **LO BRUNO S.A.**, **CUIT N° 30-58135828-4**, contra la resolución N° M 4836/21 dictada por la Dirección General de Rentas, en fecha 19.04.2021 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa por \$ 1.523.801,12 (Pesos Un Millón Quinientos



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

Veintitrés Mil Ochocientos Uno con 12/100), equivalente a dos (02) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, en el período fiscal 2019, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

2.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por **LO BRUNO S.A.**, **CUIT N° 30-58135828-4**, contra la resolución N° M 4837/21 dictada por la Dirección General de Rentas, en fecha 19.04.2021 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa de \$ 2.113.318,44 (Pesos Dos Millones Ciento Trece Mil Trescientos Dieciocho con 44/100), equivalente a dos (02) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, posiciones 02 a 09/2020, por los motivos expuestos en los considerandos que anteceden.

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

A.L.D.

HACER SABER

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

Dr. P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL ANOCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION