

SENTENCIA N° 274 /2023

Expte. N° 421/926/2021

Expte. N° 422/926/2021

Expte. N° 423/926/2021

En San Miguel de Tucumán, a los 27 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: "**MASTELLONE HERMANOS S.A. s/Recurso de Apelación**" Expte. N°421/926/2021, N°422/926/2021, N° 423/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 7946/376/D/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 452/462, 463/481 y 482/498 del Expediente N° (DGR) 7946/376/D/2021, el apoderado del contribuyente Mastellone Hermanos SA, Federico J.A. Colombres interpone Recursos de Apelación contra las Resoluciones N° D 133/21, N° D 134/21 y N° D 135/21 dictadas por la Dirección General de Rentas en fecha 25/10/2021 obrante a fs. 438/440, 441/443 y 444/445 de dicho expediente. En ellas se resuelve:

-Resolución N° D 133/21: **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por el contribuyente MASTELLONE HERMANOS SA CUIT 30-54724233-1, al Acta de Deuda N° A 387-2021 (Periodo Fiscal 2019) confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen de Convenio Multilateral; **RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario N° M 387-2021 (Periodo Fiscal 2019) por configuración de la infracción contenida en el art. 86 inc. 1 del CTP y **APLICAR** al contribuyente una multa por un monto de \$14.246.065,30 (Pesos Catorce Millones Doscientos Cuarenta y Seis Mil Sesenta y Cinco con 30/100) equivalente a dos veces el gravamen omitido en dicho periodo, graduada

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

conforme la escala mencionada en el citado artículo y; **RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario N° A 387-2021 (Anticipos 3 a 12/2019) por configuración de la infracción contenida en el art. 85 del CTP y **APLICAR** al contribuyente una multa por un monto de \$7.123.032,65 (Pesos Siete Millones Ciento Veintitrés Mil Treinta y Dos con 65/100) equivalente al 100% del gravamen omitido en dichos periodos, graduada conforme la escala prevista en el citado artículo.

-Resolución N° D 134/21: **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por el contribuyente MASTELLONE HERMANOS SA CUIT 30-54724233-1, al Acta de Deuda N° A 388-2021 (Periodo Fiscal 2020) confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen de Convenio Multilateral; **RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario N° M 388-2021 (Periodo Fiscal 2020) por configuración de la infracción contenida en el art. 86 inc 1 del CTP y **APLICAR** al contribuyente una multa por un monto de \$6.359.397,26 (Pesos Seis Millones Trescientos Cincuenta y Nueve Mil Trescientos Noventa y Siete con 26/100) equivalente a dos veces el gravamen omitido en dicho periodo, graduada conforme la escala mencionada en el citado artículo y; **RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario N° A 388-2021 (Anticipos Mensuales 01 a 04 y 12/2020) por configuración de la infracción contenida en el art. 85 del CTP y **APLICAR** al contribuyente una multa por un monto de \$3.179.698,63 (Pesos Tres Millones Ciento Setenta y Nueve Mil Seiscientos Noventa y Ocho con 63/100) equivalente al 100% del gravamen omitido en dichos periodos, graduada conforme la escala prevista en el citado artículo.

-Resolución N° D 135/21: **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por el contribuyente MASTELLONE HERMANOS SA CUIT 30-54724233-1, al Acta de Deuda N° A 389-2021 (Anticipos 01 a 05/2021) confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen de Convenio Multilateral; **RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario N° M 389-2021 (Anticipos 01 a 05/2021) por configuración de la infracción contenida en el art. 85 del CTP y **APLICAR** al contribuyente una multa por un monto de \$6.145.952,40 (Pesos Seis Millones Ciento Cuarenta y Cinco Mil Novecientos Cincuenta y Dos con 40/100) equivalente al 100% del gravamen omitido en dichos periodos, graduada conforme la escala prevista en el citado artículo.

En líneas generales los agravios expuestos en cada Recurso de Apelación son los mismos, motivo por el cual se los expondrá de manera conjunta.

Expone que nuestro máximo tribunal ha entendido que las normas tributarias que disponen tratamiento diferenciales a los contribuyentes según la base del lugar de radicación o domicilio de un contribuyente, como así también según la base del lugar de su establecimiento, o explotación de su actividad industrial, son arbitrarias y vulneran en todos esos casos derechos constitucionales, refiriéndose a la exención prevista en la Ley N° 5724 que en su artículo 22 expresa: "*Exímase del impuesto a los Ingresos Brutos por el termino de (10) diez años, desde que entró en vigencia la Ley N° 7600, a los establecimientos que pasteuricen y/o industrialicen y comercialicen leche de producción tucumana y que se encuentren instalados en el territorio de la provincia*". Exención que luego fue prorrogada por 10 años más (Ley N° 8798/15). Es por ello que considera que su mandante se encontraba improcedentemente tributando con la alícuota del 4,5%, siendo esta situación inconstitucional y debiendo cesar automáticamente. Cita algunos fallos que avalarían su postura.

Puntualmente contra las Resoluciones N° D 133/21 y N° D 134/21 se agravia que se estaría violando el principio *non bis in ídem*, que prohíbe la aplicación de dos sanciones por un mismo hecho. Agrega que en estos casos se aplicaría sumarios sobre el mismo contribuyente, por el mismo hecho, los mismos conceptos y periodos.

Cada una de las resoluciones mencionadas contiene instrucciones de dos sumarios, uno por configurarse la figura de defraudación y otro por configurarse la figura de omisión, por lo que no existirían dudas de la violación la garantía constitucional que protege a los individuos contra la doble persecución.

Cita jurisprudencia y doctrina que avalarían sus fundamentos.

Por otro lado, considera que tampoco corresponde aplicar una multa por defraudación y otra por omisión ya que es el propio artículo 85 del C.T.P. el que condiciona la aplicación de la multa por omisión, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 86 y en tanto no exista error excusable, por lo cual la aplicación de una multa excluye la otra.

Indica que la D.G.R. pretende aplicar una presunción de la existencia de dolo, señalando lo establecido en el inciso 1 del artículo 88 del CTP lo cual lo considera

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

improcedente y reprochable. El fisco presume que habría existido voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosa aplicando los incisos 1,2 y 3 del artículo 88, sin siquiera mencionar y menos aún demostrar la existencia del hecho base que lo habilitaría a aplicar la mencionada presunción.

Agrega que las acciones de su mandante han sido transparentes y consecuentes, por lo que no hay sorpresa, engaño ni ningún otro ardid en ello que pueda imputársele y que en el caso, la carga de la prueba del elemento subjetivo incumbe al organismo Fiscal, dado que si considera que la conducta del administrado encuadra en alguna de las figuras infraccionales que contemple el ordenamiento legal tributario, es aquel quien debe demostrarlo, no bastando con la mera descripción de los hechos y que la aplicación de las presunciones debe interpretarse necesariamente dentro de un marco que respete los principios constitucionales, evitando trasladar al administrado el mencionado deber procesal.

Subsidiariamente, en caso de que no se haga lugar a su planteo, solicita se proceda a recalificar los supuestos ilícitos en los Sumarios N° M 387-2021 y Sumario N° M 388-2021 como "omisión de impuestos".

Por otro lado también considera que corresponde dejar sin efecto las multas aplicadas en función del art. 85 ya que su mandante tributó el impuesto sobre los ingresos brutos de acuerdo a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación. En consecuencia, su accionar no encuadra en la conducta típica de omisión de impuesto.

Expresa que la configuración de una sanción tributaria debe basarse en la absoluta seguridad de los hechos probados sobre aspectos objetivos y subjetivos del ilícito, y es inconcebible que en atención a las particulares circunstancias del presente caso que encierran cuestiones interpretativas sobre normas tributarias, se pretenda aplicar una sanción de multa por omisión de impuesto.

En subsidio, considera debe dejarse sin efecto la imputación formulada en el entendimiento de que se ha actuado al amparo de un error excusable. En el caso la punibilidad debe quedar excluida debido a que la conducta imputada no es infraccionalmente reprochable y esta situación estaría expresamente contemplada en el artículo 85 del CTP. En el caso, no estaríamos en frente a un actuar

negligente o culpable, tal como lo requiere la figura infraccional imputada ya que fue una interpretación razonable que lo llevo a liquidar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme la forma en que lo efectuó.

Cita doctrina y jurisprudencia que refuerza la teoría del error excusable.

Por todo lo expuesto solicita se HAGA LUGAR a los recursos interpuestos.

Ofrece prueba y hace reserva Federal del caso.

II. A fojas 625/627, 649/653 y 675/679 del expte N° 7946/376/D/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.

En primer lugar menciona como hecho nuevo la adhesión de la firma MASTELLONE HERMANOS SA al Régimen de Regularización de Deudas Fiscales establecido por el Decreto N° 1243/3 (ME) 2021 suscribiendo Plan de Pago tipo 1539 N° 278640, emitido 29/10/2021 reconociendo la totalidad de las obligaciones impositivas determinadas en los anticipos 03 a 12/2019; 01 a 04 y 12/2020 y 01 a 04/2021 determinadas por la DGR.

Se tiene por reconocida la deuda determinada y notificada mediante Acta de Deuda N° A 387-21(Periodo 2019), Acta de Deuda N° A 388-21 (Periodo 2020) y Acta de Deuda N° A 389-21 (Periodo 2021), confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ya que las declaraciones juradas presentadas y los importes reconocidos en el Régimen de Regularización de Deudas fiscales establecido por Decreto N° 1243/3 (ME) 2021, resultan coincidentes con los importes contenidos en las citadas actas.

Por lo tanto considera corresponde DECLARAR ABSTRACTA la cuestión planteada en los Recursos de Apelación interpuestos, habiéndose allanado a la determinación efectuada, conforme se expone en planillas: "*Planilla Determinativa Acta de Deuda N° A 387-2021 – impuesto sobre los Ingresos Brutos – Etapa Recursiva*"; "*Planilla Determinativa Acta de Deuda N° A 388-2021 – impuesto sobre los Ingresos Brutos – Etapa Recursiva*"; "*Planilla Determinativa Acta de Deuda N° A 389-2021 – impuesto sobre los Ingresos Brutos – Etapa Recursiva*", En lo que respecta a los Sumario N° A 387-2021 de la Resolución N° D 133/21 y Sumario N° A 388-2021 de la Resolución N° D 134/21, habiendo tomado conocimiento de la sentencia N° 390/2021 dictada por este Tribunal Fiscal en el



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

expediente "INGECO SACCIFIAGFYS s/Recurso de Apelación" Expte. N° 8717/376-D-2020, entre otras, considera corresponde declarar abstracto el descargo interpuesto y DEJAR SIN EFECTO los Sumarios mencionados en el presente párrafo.

Con respecto al Sumario N° M 387-2021 y Sumario N° M 388-2021 aplicados en las Resoluciones N° D 133/21 y N° D 134/21 respectivamente, instruidos por configuración prevista en artículo 86 inc. 1 del CTP expone que la verificación de alguno de los supuestos de hecho descriptos en el artículo 88 de nuestro digesto legal, permite tener por acreditado el "elemento subjetivo" requerido a los fines de tener configurada la infracción de defraudación. Considera que las presunciones contenidas en el artículo mencionado son factibles de ser derrumbadas si se impone a ellas la prueba correspondiente que las contradigan, correspondiendo esta carga de prueba al contribuyente, situaciones que no acontece en autos. El elemento subjetivo se materializa en el caso en marras en la determinación del crédito a favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a partir de la inspección efectuada al contribuyente.

Insiste que es el Código Tributario Provincial el que le otorga la facultad a la DGR de hacer uso de las presunciones normadas en el artículo 88. Considera que es el propio contribuyente quien debe demostrar la ausencia del ánimo defraudatorio, y que a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal – que presume la inocencia – en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce la inversión en la carga de la prueba. Cita jurisprudencia.

Por otro lado, indica que la invocación de error excusable efectuada por el contribuyente no resulta eximente ni justifica su conducta antijurídica, ya que el error para que sea "error excusable" debe ser ocasionado por la complejidad de la cuestión debatida, por diferencia de criterios interpretativos de la Administración, de la doctrina e incluso de la jurisprudencia, o de la inexistencia de normas claras cuya interpretación es dudosa; lo que no acontece en autos. Cita más jurisprudencia.

Por lo expuesto considera corresponde

- Con respecto a la Resolución N° D 133/21 **DECLARAR ABSTRACTA** la cuestión planteada con respecto a "*PLANILLA DETERMINATIVA ACTA DE DEUDA N° A 387-2021- IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS* –

ETAPA RECURSIVA"; Asimismo, **DEJAR SIN EFECTO** el Sumario N A 387-2021 instruido por configuración de la infracción prevista en el art. 85 del CTP; **CONFIRMAR** el sumario N° M 387-2021 por infracción prevista en el art. 86 inc. 1 del CTP.

- Con respecto a la Resolución N° D 134/21 **DECLARAR ABSTRACTA** la cuestión planteada con respecto a "*PLANILLA DETERMINATIVA ACTA DE DEUDA N° A 388-2021- IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – ETAPA RECURSIVA*"; Asimismo, **DEJAR SIN EFECTO** el Sumario N A 388-2021 instruido por configuración de la infracción prevista en el art. 85 del CTP; **CONFIRMAR** el sumario N° M 388-2021 por infracción prevista en el art. 86 inc. 1 del CTP.
- Con respecto a la Resolución N° D 135/21 **DECLARAR ABSTRACTA** la cuestión planteada con respecto a "*PLANILLA DETERMINATIVA ACTA DE DEUDA N° A 389-2021- IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – ETAPA RECURSIVA*"; **CONFIRMAR** el sumario N° M 389-2021 instruido por configuración de la infracción prevista en el art. 85 del CTP.

III. A fs.23 del expte N° 421/926/21 se dispone tener por acumulados los expedientes N° 421/926/2021, N° 422/926/2021 y N° 423/926/2021, los que tramitaran por estas actuaciones.

A fojas 52 del expte N° 421/926/2021, obra Sentencia N° 35/2023 dictada por este Tribunal el 19.05.2023, donde se tienen por presentados los Recursos de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se dispone autos para sentencia. A fs. 55 y 56, se adjuntan cédulas de notificación correspondientes a las partes, quedando la causa en condiciones de dictar sentencia definitiva.

IV. Corresponde a continuación, entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si las Resoluciones N° D 133/21, N° D 134/21 y N° D 135/21 se encuentran ajustadas a derecho.

En primer lugar y tal como lo menciona la Autoridad de Aplicación en la Contestación de cada uno de los Recursos que aquí se discuten, es importante traer a colación el acaecimiento de un hecho nuevo en las presentes actuaciones,

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

el cual consiste en la adhesión de la firma MASTELLONE HERMANOS S.A. al Régimen de Regularización de Deudas Fiscales establecido en el decreto N° 1.243/3 (ME) 2021, suscribiendo el Plan de Pago tipo 1539 N° 278640 en 7 (siete) cuotas, emitido el 29/10/2021 rectificando y reconociendo en su totalidad las obligaciones impositivas determinadas en los periodos fiscales 2019, 2020 y 2021 conforme la determinación practicada y notificada oportunamente mediante planillas : “*Planilla Anexa Acta de Deuda N° A 387-2021*”; “*Planilla Anexa Acta de Deuda N° A 388-2021*”; “*Planilla Anexa Acta de Deuda N° A 389-2021*”, ingresando además el saldo de la declaración jurada rectificativa correspondiente al anticipo 05/2021 el día 29/10/2021, reconociendo de esta forma la determinación efectuada. El mencionado plan se encuentra **cancelado** a la fecha de emisión de la presente resolución conforme consulta efectuada en la página web de la DGR (<http://www.rentastucuman.gob.ar/nomina/rentastuc2/nwbolewebpp.php>).

El artículo 1 tercer párrafo apartado c) del Decreto N° 1243/3 (ME) 2021, dispone:

“(...)Quedan también alcanzadas por el citado régimen las siguientes deudas:...

c) Que se encuentren en proceso de determinación o discusión administrativa o en proceso de trámite judicial de cobro, cualquier sea su etapa procesal, implicando el acogimiento al presente régimen de pleno derecho el allanamiento incondicional del contribuyente y responsable y, en su caso, el desistimiento y expresa renuncia a toda acción o derecho, incluso el de repetición, asumiendo los citados sujetos por el monto demandado, sin considerar los beneficios que implica el acogimiento a la presente ley, el pago de las costas y gastos causídicos en los casos que corresponda el mismo”.

A su vez, el artículo 17 del citado decreto establece: “*La interposición de la solicitud de compensación, de las facilidades de pago, como así también la suscripción de la misma, que formalicen los contribuyentes y/o responsables, sus apoderados o autorizados al efecto, en el marco de lo establecido en la presente ley, producirá iguales efectos que los previstos para el acogimiento al presente régimen, y constituirán el reconocimiento expreso de la deuda incluida en la misma con los efectos establecidos en el artículo 2545 del Código Civil y Comercial de la Nación, o en el inciso a) del artículo 60 del Código Tributario Provincial, según corresponda”.*

Teniendo en cuenta la normativa citada, surge el reconocimiento expreso de la deuda determinada mediante Actas de Deuda N° A 387-21, N° A 388-21 y N° A 389-21, lo que implica el allanamiento incondicional del contribuyente. Por lo tanto, corresponde **DECLARAR ABSTRACTO** el pronunciamiento respecto a las Obligaciones Fiscales incluidas en las mencionadas Actas de Deuda y por lo tanto tener por **CANCELADAS** las obligaciones tributarias incluidas en planillas: "Planilla Anexa Acta de Deuda N° A 387-2021"; "Planilla Anexa Acta de Deuda N° A 388-2021"; "Planilla Anexa Acta de Deuda N° A 389-2021",

V. Puntualmente contra los sumarios incluidos en las Resoluciones (DGR) N° D 133/21 y N° D 134/21, considero que en las presentes actuaciones si se configuran los requisitos para la aplicación del principio que prohíbe la doble persecución penal o *non bis in ídem*. Conclusión también reconocida por la Autoridad de Aplicación en sus escritos de contestación (fs. 26/29 y fs.35/39).

Se verifica, en el caso concreto, la concurrencia de las tres identidades requeridas para la aplicación del principio mencionado: de sujeto imputado, de hechos motivadores y causa de la sanción.

a) Identidad personal o de sujeto, ya que las Resoluciones N° D 133/21 y N° D 134/21 aplican a **MASTELLONE HERMANOS S.A., CUIT N° 30-54724233-1**, cada una dos sanciones de multa.

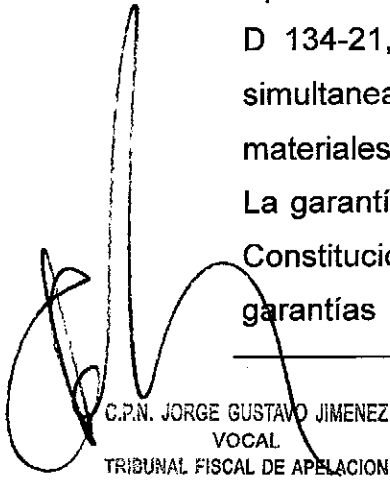
b) Identidad objetiva, en el caso en análisis existe una identidad fáctica, ya que la motivación y fundamentación de las resoluciones sancionatorias tiene como base la conducta del contribuyente en infracción a sus obligaciones tributarias materiales del impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes a los periodos fiscales 2019 Y 2020. 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 3 y 4 de las Resoluciones N° D 133-21 y N° D 134-21, consistente en la aplicación de dos sanciones de multa en forma simultanea derivadas del incumplimiento de sus obligaciones tributarias materiales correspondientes a los mencionados periodos fiscales.

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. Así

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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


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

también, surge 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).

En el presente caso, las Resoluciones (DGR) N° D 133/21 y N° D 134/21, imponen dos sanciones respecto de los periodos fiscales 2019 y 2020, teniendo en cuenta que tanto en el art. 85, como en el art. 86 inc. 1 del CTP, el hecho punible sancionado por la norma es la falta de ingreso del tributo, y la diferencia marcada entre estos artículos es la conducta que tipifican a cada uno de ellos.

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 ardidasas o 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 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 caracterizantes: 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 DGR N° D 133/21, aplicó al contribuyente MASTELLONE HERMANOS SA., una multa por un monto de \$14.246.065,30 (Pesos Catorce Millones Doscientos Cuarenta y Seis Mil Sesenta y Cinco con 30/100) equivalente a dos veces el monto de la obligación tributaria omitida en el **Periodo Fiscal 2019** Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86 inciso 1 del Código Tributario Provincial; y una multa por un monto de \$7.123.032,65 (Pesos Siete Millones Ciento Veintitrés Mil Treinta y Dos con 65/100) equivalente a 100 % del gravamen omitido en los **anticipos 03 a 12/2019** Impuesto sobre los Ingresos Brutos por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85 del CTP Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

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

Por otro lado la Resolución DGR N° D 134/21, aplicó una multa por un monto de \$6.359.397,26 (Pesos Seis Millones Trescientos Cincuenta y Nueve Mil Trescientos Noventa y siete con 26/100) equivalente a dos veces el monto de la obligación tributaria omitida en el **Periodo Fiscal 2020**, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86 inciso 1 del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos; y multa por un monto de \$3.179.698,63 (Pesos Tres Millones Ciento Setenta y Nueve Mil Seiscientos Noventa y Ocho con 63/100) equivalente al 100 % del gravamen omitido en los anticipos **01 a 04 y 12/2020** Impuesto sobre los Ingresos Brutos por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85 del CTP.

Del análisis de autos y como dije anteriormente, considero que en el presente caso se configuran los requisitos generales de la prohibición de la doble persecución penal (*Non bis in ídem*) 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 del 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.

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 lo expuesto, considero que para el período fiscal 2019 y 2020 corresponde que continúen vigentes solo las sanciones establecidas en los art. 3 de cada una de las Resoluciones N° D 133/21 y N° D 134/21 por aplicación del art. 86 inciso 1 del Código Tributario Provincial.

Ahora bien, es correcta la tipificación del ilícito tributario endilgado al apelante, encuadrado por la D.G.R. en las disposiciones del artículo 86° inciso 1) y en las presunción establecida por Ley, en el artículo 88° inciso 1) y 2) 3) del Código Tributario Provincial, el cual establece que: “...Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concurra alguna de las causas siguientes: ... 1- Contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas”; 2. Declaraciones juradas que contengan datos falsos...”.

Como ya se expresó anteriormente, el artículo 88° del C.T.P., enumera las presunciones 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 representante liberarse de las mismas, 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.

Es por ello, que corresponde confirmar lo actuado por la Autoridad de Aplicación, así como el uso de las presunciones del artículo 88° inciso 1), 2) y 3) para acreditar la conducta del agente. Por lo expuesto corresponde confirmar solo los Sumarios N° M 387-2021 y N° M 388-2021 por infracción prevista en el art. 86 inc. 1 del CTP.

Con respecto a la multa aplicada por Sumario instruido N° M 389-2021 en Resolución (DGR) N° D 135/21 (Anticipos 01 a 05/2021) por aplicación del artículo 85 del CTP, considero la misma ajustada a derecho. Ello es así porque la sanción surge como consecuencia de haberse verificado en las presentes actuaciones posiciones con diferencias impagas a favor de la Autoridad de Aplicación y reconocidas por la propia firma apelante, lo que configura una infracción a los deberes materiales pues existe una verdadera conducta

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

antijurídica constituida por la omisión del ingreso del impuesto. Para este periodo fiscal (2021) al momento de notificar el Acta de Deuda N° A 389-2021 no habían vencido los plazos para la presentación de la declaración jurada anual del impuesto.

Por último, el contribuyente en ninguno de estos casos puede alegar un error excusable, ya que el mismo será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios sobre la materia o de la mala redacción de sus disposiciones que coloquen al contribuyente en un escenario de confusión con relación a su situación frente al tributo para lo cual deberá probar que procedió con la debida diligencia a fin de evitar incurrir en la omisión del tributo. Aquí la controversia se originó simplemente por la mala aplicación de una alícuota por parte del contribuyente, por intentar hacer propia una exención sin cumplir con las condiciones que establece el texto de la norma (Ley N° 5724 art. 22 y Ley N° 8798/15).

Por lo expuesto considero corresponde

- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **MASTELLONE HERMANOS SA CUIT 30-54724233-1** contra la Resolución N° D 133/21 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 25/10/2021 y en consecuencia: **DECLARAR ABSTRACTAS** por haberse acogido al Régimen Excepcional de Facilidades de Pagos establecido por el Decreto N° 1243/3 (ME) 2021 y por lo tanto tener por **CANCELADAS** las obligaciones tributarias incluidas en planilla "*Planilla Anexa Acta de Deuda N° A 387-2021*" confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen Convenio Multilateral Periodo Fiscal 2019; **DEJAR SIN EFECTO** el Sumario N A 387-2021 instruido por configuración de la infracción prevista en el art. 85 del CTP establecido en artículo 2; y **CONFIRMAR** el sumario N° M 387-2021 instruido por infracción prevista en el art. 86 inc. 1 del CTP establecido en artículo 3, conforme los considerandos que anteceden.
- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **MASTELLONE HERMANOS SA CUIT 30-54724233-1** contra la Resolución N° D 133/21 dictada por la Dirección General de Rentas en

fecha 25/10/2021 y en consecuencia: **DECLARAR ABSTRACTAS** por haberse acogido al Régimen Excepcional de Facilidades de Pagos establecido por el Decreto N° 1243/3 (ME) 2021 y por lo tanto tener por **CANCELADAS** las obligaciones tributarias incluidas en planilla "*Planilla Anexa Acta de Deuda N° A 388-2021*" confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen Convenio Multilateral Periodo Fiscal 2020; **DEJAR SIN EFECTO** el Sumario N A 388-2021 instruido por configuración de la infracción prevista en el art. 85 del CTP establecido en artículo 2; y **CONFIRMAR** el sumario N° M 388-2021 por infracción prevista en el art. 86 inc. 1 del CTP establecido en artículo 3 conforme los considerandos que anteceden.

- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **MASTELLONE HERMANOS SA CUIT 30-54724233-1** contra la Resolución N° D 135/21 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 25/10/2021 y en consecuencia **DECLARAR ABSTRACTAS** por haberse acogido al Régimen Excepcional de Facilidades de Pagos establecido por el Decreto N° 1243/3 (ME) 2021 y por lo tanto tener por **CANCELADAS** las obligaciones tributarias incluidas en planilla "*Planilla Anexa Acta de Deuda N° A 389-2021*" confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen Convenio Multilateral Periodo Fiscal 2021; y **CONFIRMAR** el sumario N° M 389-2021 por infracción prevista en el art. 85 CTP. establecido en artículo 3 conforme los considerandos que anteceden.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
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,

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

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

- 1- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **MASTELLONE HERMANOS SA CUIT 30-54724233-1** contra la Resolución N° D 133/21 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 25/10/2021 y en consecuencia: a) **DECLARAR ABSTRACTAS** por haberse acogido al Régimen Excepcional de Facilidades de Pagos establecido por el Decreto N° 1243/3 (ME) 2021 y por lo tanto tener por **CANCELADAS** las obligaciones tributarias incluidas en planilla "*Planilla Anexa Acta de Deuda N° A 387-2021*" confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen Convenio Multilateral Periodo Fiscal 2019; b) **DEJAR SIN EFECTO** el Sumario N A 387-2021 instruido por configuración de la infracción prevista en el art. 85 del CTP establecido en artículo 2; y c) **CONFIRMAR** el sumario N° M 387-2021 instruido por infracción prevista en el art. 86 inc. 1 del CTP establecido en artículo 3, conforme los considerandos que anteceden.
- 2- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **MASTELLONE HERMANOS SA CUIT 30-54724233-1** contra la Resolución N° D 133/21 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 25/10/2021 y en consecuencia: a) **DECLARAR ABSTRACTAS** por haberse acogido al Régimen Excepcional de Facilidades de Pagos establecido por el Decreto N° 1243/3 (ME) 2021 y por lo tanto tener por **CANCELADAS** las obligaciones tributarias incluidas en planilla "*Planilla Anexa Acta de Deuda N° A 388-2021*" confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen Convenio Multilateral Periodo Fiscal 2020; b) **DEJAR SIN EFECTO** el Sumario N A 388-2021 instruido por configuración de la infracción prevista en el art. 85 del CTP establecido en artículo 2; y c) **CONFIRMAR** el sumario N° M 388-2021 por infracción prevista en el art. 86 inc. 1 del CTP establecido en artículo 3 conforme los considerandos que anteceden.
- 3- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **MASTELLONE HERMANOS SA CUIT 30-54724233-1** contra la Resolución N° D 135/21 dictada por la Dirección General de Rentas en

fecha 25/10/2021 y en consecuencia: a) **DECLARAR ABSTRACTAS** por haberse acogido al Régimen Excepcional de Facilidades de Pagos establecido por el Decreto N° 1243/3 (ME) 2021 y por lo tanto tener por **CANCELADAS** las obligaciones tributarias incluidas en planilla "Planilla Anexa Acta de Deuda N° A 389-2021" confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen Convenio Multilateral Periodo Fiscal 2021; y b) **CONFIRMAR** el sumario N° M 389-2021 por infracción prevista en el art. 85 CTP. establecido en artículo 3 conforme los considerandos que anteceden.

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

S.G.B.

HACER SABER



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

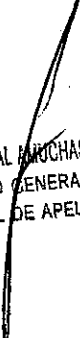


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



C.F.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTOBAL MARCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION