

SENTENCIA N° 296/2023

Expte. N° 472/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los... 11... días del mes de... DICIEMBRE... 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: **"PASTORIZA FERRO, CARLOS MANUEL S/ RECURSO DE APELACION"**, Expte. N° 472/926/2021 y 473/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 9817/376/D/2021) 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 81/91 del expediente N° 9817/376/D/2021, se presenta el contribuyente **CARLOS MANUEL PASTORIZA FERRO, CUIT N° 20-33538903-5**, interpone Recurso de Apelación en contra de las Resoluciones N° M 5359/21, y M 5360/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 10/11/2021 obrante a fs. 76/77 del mismo expediente, mediante las cuales resuelve: I) En la Resolución N° M 5359/21 **APLICAR** al contribuyente multa de \$1.133.25,15 (Pesos un millón ciento treinta y tres mil veinticinco con 15/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 01,02,04,05,07 a 12/2019, 01 a 09, 11/2020. II) En la Resolución N° M 5360/21 **APLICAR** al contribuyente multa de \$672.664,46 (Pesos seiscientos setenta y dos mil seiscientos sesenta y cuatro con 46/100), equivalente a dos (2) 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, Período Fiscal 2019.

II. El apelante, en primer término, plantea que la inexactitud de las declaraciones juradas originalmente presentadas obedecen a un mal desempeño de su contador

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

anterior. Manifiesta que en el medio del proceso de fiscalización ha cambiado de asesor impositivo lo que motivó la demora en el cumplimiento de los requerimientos y en la solicitud de los planes de pago. Agrega que en todo momento ha tenido la intención de corregir y regularizar las diferencias determinadas.

Alega que en fecha 30/08/2021 ha solicitado la adhesión al régimen de regularización dispuesto por el decreto 1243/3, arguye que el mismo en su art. 7 inciso c) lo exime de la multa del art. 85, puesto que no había instrucción de sumario a esa fecha.

Destaca que estando vigente el decreto 1243/3, que exime las multas del art. 82, 85 y 86 del CTP en los casos de regularizar las deudas y no existir instrucción de sumario, en fecha 15-09-2021 la DGR le instruye sumario, vulnerando sus derechos, notificándolo del sumario en fecha posterior a su primera solicitud de acogimiento (30-09-2021).

Insiste que entre el 24-06-2021 y el 25-11-2021 ha regularizado toda la deuda que tenía con DGR.

Considera que no es ajeno a las consecuencias de crisis económica y financiera producida por la pandemia en toda la actividad comercial, más aun en actividades no esenciales como la que él realiza.

Solicita la aplicación del principio de razonabilidad y de proporcionalidad.

Cita jurisprudencia.

Informa que el 15-09-2021 la DGR da por finalizada la fiscalización iniciada bajo OI N° 202100532 y el mismo día le instruye sumario por considerar presunta configuración de la infracción prevista en el art. 86 inc. 1) del CTP.

Con respecto a la resolución m 5360/21 se agravia de ser endilgado con doble sanción por un mismo hecho.

Solicita se deje sin efecto las resoluciones M 5359/21 y M 5360/21.

III. Que a fojas 26/32 del Expte. N° 472/926/2021 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Alega que las conductas descriptas por los artículos 85° y 86° inciso 1 del C.T.P., se verifican en el caso de marras, y que se debe tener en cuenta lo establecido por el artículo 88° inciso 3 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que la imputación efectuada en autos ha sido reconocida expresamente por el contribuyente, al haber presentado con posterioridad al inicio de la inspección las declaraciones juradas rectificativas e ingresar al Régimen de Regularización de deudas fiscales- decreto 1243/3 ME-2021 mediante plan tipo 1533 N° 271436 de fecha 30/09/2021, lo que implica un reconocimiento del incumplimiento endilgado.

Expresa que respecto al periodo fiscal 2019 del impuesto en cuestión, resulta claro que la conducta del contribuyente encuadra en lo dispuesto por el art. 86 inc.1).

Considera que la declaración respecto a las dificultades administrativas- contables invocadas por el contribuyente no tienen entidad suficiente para excluir su responsabilidad en los hechos imputados, ni modifican el encuadre legal de las conductas endilgadas.

Con relación al planteo de la duplicidad de sumarios, agrega que cabe mencionar que ha surgido un hecho nuevo que inciden en las presentes actuaciones, toda vez que con posterioridad al dictado de la Resolución M 5359/21, la DGR ha tomado conocimiento de la sentencia N°390/21 de fecha 25-10-2021 dictada por el Tribunal Fiscal de Apelación de Tucumán en el expediente N° 182/926/2021. Sostiene que por lo anteriormente mencionado teniendo en cuenta la Resolución M 5360/21, la jurisprudencia indicada y las modificaciones introducidas, corresponde que el TFA se expida respecto a la multa aplicada por Resolución M 5359/21 de fecha 10-11-2021, excluyendo de la misma los anticipos 01,02,04,05,07 a 12/2019 del impuesto sobre los ingresos brutos.

Hace una aclaración con respecto a lo dispuesto por el artículo 7 inciso c) del decreto N° 1243/3 ME- 2021, y en cuanto al pedido de liberación del contribuyente por de las multas aplicadas, concluye que en el presente caso las infracciones no resultan alcanzadas por dicho beneficio, atento a que los sumarios instruidos fueron notificados en fecha 15/09/2021, es decir, con anterioridad a la adhesión al Régimen de Regularización de Deudas Fiscales. Sostiene que la remisión de sanción para el artículo 86 no se encuentra contemplada en el pretendido art 7 inciso c) del decreto N° 1243/3 ME- 2021, por lo cual corresponde rechazar la petición del contribuyente. Cita jurisprudencia.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

La D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de las Resoluciones N° M 5359/21, solo por los anticipos 01 a 09 y 11/2020 del impuesto sobre los ingresos brutos, cuyo monto rectificado asciende a la suma de \$796.692,91 (Pesos setecientos noventa y seis mil seiscientos noventa y dos con 91/100), excluyendo de la misma a los anticipos 01,02,04,05,07 a 12/2019 de dicho impuesto y en segundo lugar corresponde no hacer lugar al recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución M 5360-21, debiendo confirmarse las misma.

IV. A fs. 38 del expediente N° 472/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 3/2023 de fecha 03/02/2023 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 Resoluciones atacadas N° M 5359/21 y M 5360/21, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta de CARLOS MANUEL PASTORIZA FERRO, en los artículos 85° y 86° inciso 1 del C.T.P. respectivamente.

Procederé a analizar las Resoluciones N°: A) M 5359/21, que resuelve APLICAR al contribuyente una multa de \$1.133.025,15 (Pesos Un Millón Ciento Treinta y Tres Mil Veinticinco con 15/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 01,02,04,05,07 a 12/2019, 01 a 09, 11/2020, y B) M 5360/21 que resuelve APLICAR al contribuyente una multa de \$672.664,46 (Pesos Seiscientos Setenta y Dos Mil Seiscientos Sesenta y Cuatro con 46/100), equivalente a dos (2) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inc. 1 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, periodo fiscal 2019.

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 vigente a la fecha de la infracción en su artículo 85 establecía: "El que omitiera el pago de impuestos o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del art. 86 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención, percepción o recaudación que omitieran actuar como tales."

La infracción endilgada al apelante se configura, en la omisión de pago originada en la presentación inexacta de las declaraciones juradas en los anticipos 01, 02, 04, 05, 07 a 12/2019 y 01 a 09, 11/2020 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El elemento subjetivo de la omisión de pago, se encuentra dado por el accionar culposo o negligente del contribuyente, en la presentación inexacta de las declaraciones juradas. Dicha omisión se encuentra debidamente acreditada y la conducta tipificada por el art. 85 del C.T.P, perfectamente exteriorizada respecto de las obligaciones tributarias omitidas.

El reconocimiento del apelante demuestra que la imputación efectuada por la Autoridad de Aplicación resulta ajustada a derecho.

El Código Tributario Provincial Ley N° 5.121 (Ley N° 9.155 – BO-Tucumán: 21/01/2019), 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, 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 (...)".

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 2019.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En el caso de autos, se encuentra fuera de controversia que CARLOS MANUEL PASTORIZA FERRO hizo presentaciones inexactas de la declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el Período Fiscal reclamado; razón por la que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del agente, se encuentra acreditado y motiva la aplicación al apelante de la multa del art. 86 inc. 1 del CTP dispuesta mediante Resolución N° M.5360/21.

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 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 contribuyente 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.

Cabe aclarar al contribuyente, que el Código Tributario Provincial otorga a la D.G.R. la facultad de hacer uso de las presunciones establecidas en art. 88° del C.T.P. El mismo establece en sus incisos 1 y 2: "*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 (...)*". Supuestos debidamente acreditados en autos.

La jurisprudencia nacional ha sostenido en reiteradas ocasiones que: "(...) con las presentaciones de las declaraciones juradas rectificativas en concordancia con los ajustes practicados durante la inspección, ha quedado perfectamente acreditado el aspecto material de la infracción que se le imputa, ... circunstancia objetiva que no ha sido desvirtuada en estos obrados por prueba alguna". (Poland S.R.L s/ Apelación, 20/02/01, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B).

En el caso de CARLOS MANUEL PASTORIZA FERRO los argumentos y pruebas utilizados por el apelante, no logran neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta; en tal sentido, su actuar encuadra dentro de las disposiciones del artículo 86° inciso 1 y las presunciones del artículo 88° del Código Tributario Provincial.

Como expresamos up supra, respecto de la multa del artículo 85 del CTP aplicada al apelante mediante Resolución N° M 5359/21 se comprobó la omisión originada en la presentación inexacta de las declaraciones juradas del impuesto reclamado, razón por la cual el encuadre legal en el artículo 85° del CTP es acertado.

Asimismo corresponde realizar un análisis del principio constitucional non bis in idem, referido a la sanción con dos multas por un mismo hecho, y teniendo en cuenta la naturaleza penal de las infracciones tributarias, se debe aclarar que para que resulte aplicable, se requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

- 1) identidad de sujeto, esto es, la persona autora de la infracción debería ser la misma. Esto se verifica en la resoluciones apeladas, en la que resulta sancionado el mismo sujeto.
- 2) identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. En el presente caso, esa identidad se encuentra constatada por cuanto

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto cuyo período fiscal es anual, conforme lo establece el art. 229° del C.T.P. y los anticipos ingresados a cuenta de la obligación final del período fiscal en cuestión se encuentran comprendidos en la determinación anual del tributo; ya que este último es en definitiva el resultado de la sumatoria de las bases imponibles y las alícuotas aplicadas en cada uno de los citados anticipos.

3) identidad de causa, es decir, la naturaleza de la sanción debe ser idéntica. Esto también se verifica ya que las sanciones impuestas tienen la naturaleza de "multa".

En consecuencia, corresponde la aplicación en el presente caso del citado principio constitucional "noni bis in ídem", y cabe dejar sin efecto la sanción de multa aplicada en la Resolución N° M 5359/21 en virtud a lo normado en el artículo 85 del CTP, solo por los anticipos 01, 02, 04, 05 y 07 a 12/2019 del impuesto sobre los ingresos brutos. Quedando vigente la multa del artículo 85 CTP aplicada en la Resolución N° M 5359/21 para los anticipos 1 a 9 y 11/2020 y la multa del artículo 86 inc. 1 del CTP aplicada para el periodo fiscal 2019 mediante Resolución N° M 5360/21. (El subrayado me pertenece).

Respecto a la pretensión del apelante sobre la remisión total de la multa impuesta por la D.G.R. por aplicación del Art. 7 Inc. c) del Decreto 1243/3 ME 2021 (BO. 28/5/2021), 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 tendrán los siguientes beneficios, siempre que se cumplimente la obligación formal y/o material omitida, susceptible de cumplimiento:

1) Artículo 82: remisión total.

2) Artículo 85: remisión total.(...)

3) Artículo 86: reducción al 15% (quince por ciento) de su mínimo legal.

Asimismo, cabe destacar que el mismo Art. 7, 2do párrafo establece: "El beneficio establecido opera siempre que se encuentren cumplidas las obligaciones materiales y/o formales omitidas, o regularizadas las mismas mediante el acogimiento al presente régimen, en la medida que resulte procedente.

Respecto a dicho planteo mediante el cual el apelante solicita la liberación de las multas aplicadas conforme lo establecido por el Art. 7 Inc. c) del Decreto 1243/3 ME 2021 (BO. 28/5/2021), corresponde su rechazo debido a que para que resulte de aplicación es condición la adhesión al Régimen de Regularización de Deudas Fiscales con anterioridad a la instrucción del sumario. En el presente caso, los sumarios fueron instruidos en fecha 15/09/21 y la adhesión al Régimen fue en fecha posterior (30/09/21).

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: 1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente CARLOS MANUEL PASTORIZA FERRO, CUIT N° 20-33538903-5, en contra de la Resolución N° M 5359/21, dictada con fecha 10/11/2021 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia CONFIRMAR la sanción de multa de \$796.692,91 (Pesos setecientos noventa y seis mil seiscientos noventa y dos con 91/100), por los anticipos 1 a 9 y 11/2020 y DEJAR SIN EFECTO la sanción de multa impuesta de \$336.332,24 (Pesos trescientos treinta y seis mil trescientos treinta y dos con 24/100) por los anticipos 1, 2, 4, 5 y 7 a 12/2019 por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85 del CTP en relación a la aplicación del principio constitucional non bis in idem.

2) NO HACER LUGAR al recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente CARLOS MANUEL PASTORIZA FERRO, CUIT N° 20-33538903-5, en contra de la Resolución M 5360-21 y en consecuencia CONFIRMAR la sanción de multa de \$672.664,46 (Pesos seiscientos setenta y dos mil seiscientos sesenta y cuatro con 46/100), equivalente a 2 veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86 inc 1) CTP, impuesto sobre los ingresos brutos, respecto del período fiscal 2019, en virtud de los considerandos que anteceden.

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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

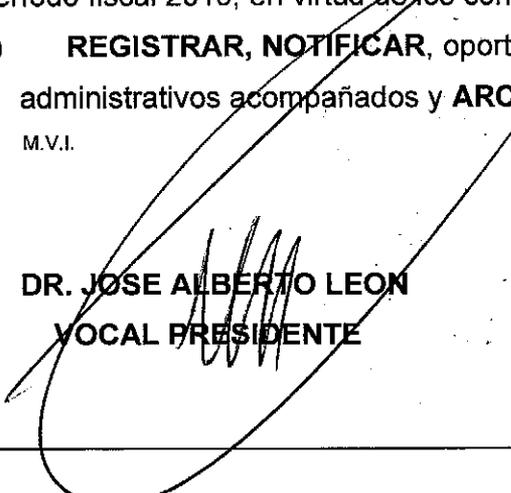
En mérito a ello,

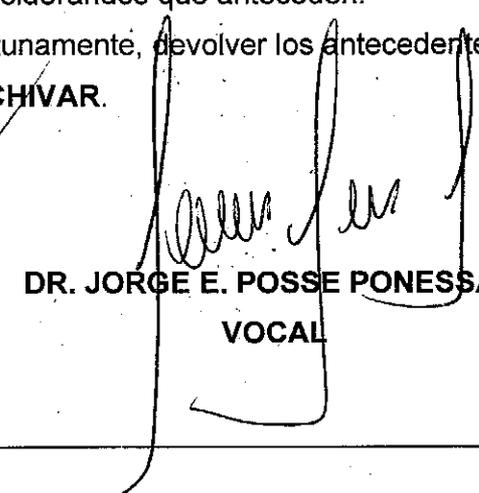
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

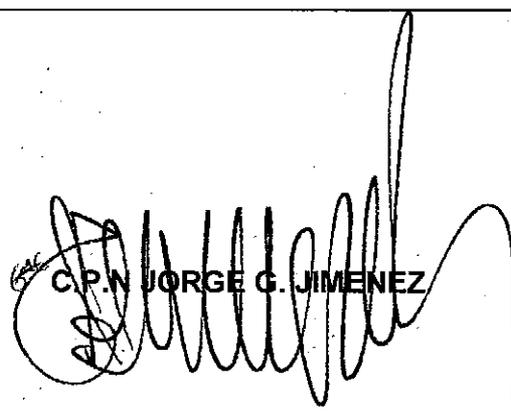
- 1) **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **CARLOS MANUEL PASTORIZA FERRO, CUIT N° 20-33538903-5**, en contra de la Resolución N° M 5359/21, dictada con fecha 10/11/2021 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de multa de \$796.692,91 (Pesos setecientos noventa y seis mil seiscientos noventa y dos con 91/100), por los anticipos 1 a 9 y 11/2020 y **DEJAR SIN EFECTO** la sanción de multa impuesta de \$336.332,24 (Pesos trescientos treinta y seis mil trescientos treinta y dos con 24/100) por los anticipos 1, 2, 4, 5 y 7 a 12/2019 por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85 del CTP en relación a la aplicación del principio constitucional non bis in ídem.
- 2) **NO HACER LUGAR** al recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **CARLOS MANUEL PASTORIZA FERRO, CUIT n° 20-33538903-5**, en contra de la Resolución M 5360-21 y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de multa de \$672.664,46 (Pesos seiscientos setenta y dos mil seiscientos sesenta y cuatro con 46/100), equivalente a 2 veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86 inc 1) CTP, impuesto sobre los ingresos brutos, respecto del período fiscal 2019, en virtud de los considerandos que anteceden.
- 3) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

M.V.I.


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL




C.P.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

ANTE MÍ


Dr. CARLOS F. PROSERPIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES