

SENTENCIA N°: 302./2023

Expte. N°: 388/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...12.....  
días del mes de.....DICIEMBRE.....de 2023, se reúnen los  
Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA  
DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban  
Posse Ponessa (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de tratar  
el expediente caratulado: "**ANGOY S.A. S/ RECURSO DE APELACION**", Expte.  
N° 388/926/2021 y Expte. N° 16512/376/D/2020 (DGR) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio  
como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 898/903 del expte DGR 16512/376/D/2020, se presenta el Dr. Mario  
Salvo en carácter de apoderado del contribuyente ANGOY S.A. e interpone  
Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 126/21 de fecha  
27/09/2021, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de  
Tucumán, obrante a fs. 890/893 del expediente DGR.

En la Resolución se resuelve, en su art. 1° rechazar la impugnación efectuada por  
el mencionado contribuyente en contra del Acta de deuda N° A 3813-2020  
confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio  
Multilateral, período fiscal 2019, en su art. 2° rechazar el descargo interpuesto  
contra el sumario N° A 3813-2020 y aplicar una multa de \$247.470,14 (Pesos  
Doscientos cuarenta y siete mil cuatrocientos setenta con 14/100), por  
configuración de la infracción prevista en el art. 85 del CTP y en su art. 3°  
rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 3813-2020 y aplicar una  
multa de \$494.940,29 (Pesos Cuatrocientos noventa y cuatro mil novecientos  
cuarenta con 29/100), por configuración de la infracción prevista en el art. 86  
inciso 1 del CTP.

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

En su recurso, el apelante plantea que la resolución es nula por falta de fundamentación suficiente, por realizar la determinación sobre una base falsa y carecer de sustento fáctico y jurídico.

Manifiesta que yerra la resolución al considerar como monto imponible el total de las acreditaciones bancarias supuestamente sin justificar, ya que las mismas se encuentran respaldadas por la documentación acompañada y por la pericial contable realizada. El Fisco jamás explicó cómo es que las acreditaciones bancarias constituyen actividad gravada, ya que el impuesto sobre los Ingresos Brutos grava la actividad comercial a título oneroso y no el ingreso. No todos los ingresos quedan alcanzados por el impuesto.

Reitera que inclusive, los depósitos bancarios en caso de ser considerados como base imponible del impuesto en cuestión deben ser debidamente depurados.

También se agravia de la sanción de multa aplicada, ya que considera que la misma reclama diferencias respecto de anticipos, citando jurisprudencia dictada en relación con el plazo de exigibilidad de los anticipos.

Inclusive ante la improcedencia de la determinación, no podría prosperar ninguna pretensión sancionatoria.

El apelante expresa que la sanción del art. 86 inciso 1 demanda la intención de inducir a engaño, comportamiento que mal puede reconocerse en quien exhibe su documentación y que de ninguna manera entorpeció la labor fiscalizatoria.

También se agravia de que resulta vulnerado el principio de *non bis in ídem*, al aplicar dos sanciones por el mismo hecho.

Ofrece prueba pericial contable.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el agente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad.

Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 11/12 obra Sentencia Interlocutoria N° 193/2023 del 28/08/2023 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho.



Atento a ello, se encuentra la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el art. 151 del CTP.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° D 126/21 resulta ajustada a derecho.

En primer lugar corresponde analizar la determinación de oficio realizada al contribuyente. Como se expresa en el Acta de Deuda N° A 3813-2020: *"...se considera la diferencia entre el total anual de las acreditaciones bancarias exteriorizadas en el sistema SIRCREB de esta DGR y la suma anual de montos totales mensuales obtenidos del Libro IVA ventas aportado...La diferencia resultante entre estos importes con más el 10% en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos constituye 'venta gravada omitida' anual determinada..."*

Las determinaciones de oficios pueden realizarse de dos maneras: sobre base cierta, la que se encuentra prevista en el art. 96 del CTP y sobre base presunta, contemplada en el art. 97 del CTP.

Si el contribuyente suministra todos los elementos comprobatorios de las operaciones que constituyan hechos imponibles, la determinación se realizara sobre base cierta. En caso de que no los hubiera aportado o si los mismos resultan impugnables, deberá realizarse la determinación sobre base presunta. El primer párrafo del art. 97 enumera situaciones que pueden servir como indicios; pero ya en el segundo párrafo y en relación específicamente con el impuesto sobre los Ingresos Brutos, realiza una enumeración de presunciones iuris tantum. La prevista en el inciso 4 establece: *"Los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superen las ventas y/o ingresos declarados del período y/o anticipo, ..., con más un diez por ciento (10%) en concepto de renta dispuesta o consumida en gastos representarán, en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, montos de ventas gravadas omitidas..."*

El encuadre realizado por la DGR es correcto, ya que durante la verificación se pudo constatar que las acreditaciones bancarias eran superiores a las bases de cálculo del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Ante ello, los funcionarios solicitaron a la firma que explique las razones, a lo que el contribuyente manifestó que la diferencia obedecía a la venta de un inmueble. La Autoridad de aplicación solicitó que se justifique dicha venta.

El contribuyente acreditó la efectiva venta del bien, por medio de escritura pública.

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
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 venta del inmueble el apelante remarcó que fue realizada en efectivo y esto fue corroborado por el informe del perito contador presentado durante la etapa impugnatoria. Y es aquí donde el recurrente no logra demostrar con documentación respaldatoria, que ese dinero efectivo ingresó luego en el circuito contable- bancario. Por lo tanto la diferencia de las acreditaciones bancarias con las bases declaradas en Ingresos Brutos no pudo ser desvirtuada, procediendo, ergo, la aplicación de la presunción *iuris tantum* del art. 97 inciso 4 del CTP.

En relación con las sanciones de multa aplicadas, corresponde manifestar que efectivamente resultó afectado el principio del "non bis in ídem": Para que se verifique este principio deben concurrir los siguientes requisitos:

1) identidad de sujeto, esto es, la persona autora de la infracción debería ser la misma. Esto se verifica en la resolución apelada, en la que resulta sancionada la misma persona.

2) identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. En este punto la DGR pretende que no se trataría del mismo hecho; sin embargo, considero que sin perjuicio de poder atribuirse a una conducta elementos subjetivos diferentes, sea a título de culpa o dolo, el hecho en cuestión, falta de pago total o parcial del impuesto, es el mismo.

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

Atento al análisis realizado, corresponde dejar sin efecto la sanción de multa aplicada en la Resolución N° D 126/21 en virtud a lo normado en el art. 85 del CTP en el sumario A 3813-2020, quedando vigente la multa aplicada en virtud del art. 86 inc. 1 del mismo Digesto por el sumario M 3813-2020.

La razón por la que corresponde que continúe vigente la sanción del art. 86 inc. 1 (sumario M 3813-2020), es porque, el impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto anual, conforme lo establece el art. 229 del CTP.

Ahora bien, la aplicación de la sanción en este caso se encuentra justificada, ya que si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias y particularmente en la

defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el contribuyente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra.

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 incisos 1, 2 y 3 del C.T.P. el que presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: "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.* 3. *Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributaria.*", supuestos que han sido comprobados en el caso bajo análisis, atento a que las declaraciones juradas no incluyen la totalidad de las ventas realizadas, en clara contradicción con sus libros contables; y de las normas tributarias que exigen la inclusión en sus declaraciones juradas de todos los ingresos brutos devengados en el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada.

En conclusión la aplicación de la sanción de multa por el sumario M 3813-2020, en virtud a la normativa establecida en el art. 86 inciso 1 del CTP resulta procedente.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución:

I) HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por ANGOY S.A., C.U.I.T. 30-70888580-7, en contra de la Resolución N° D 126/21 de fecha 27/09/2021 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, período fiscal 2019, en relación a la violación al principio non bis in idem. En consecuencia DEJAR SIN EFECTO la multa aplicada en el artículo 2° de la Resolución N° D 126/21 de fecha 27/09/2021 y CONFIRMAR el artículo 1° referido a la determinación realizada por el impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen de Convenio Multilateral, período fiscal 2019 y el artículo 3° que aplica una multa por la configuración de la infracción del artículo 86 inciso 1 del CTP respecto del impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen de Convenio Multilateral, período fiscal 2019.

II) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. José A. León, vota en idéntico sentido.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José A. León, vota en igual sentido.

Por ello:

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

- 1- HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por ANGOY S.A., C.U.I.T. 30-70888580-7, en contra de la Resolución N° D 126/21 de fecha 27/09/2021 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, período fiscal 2019, en relación a la violación al principio non bis in idem. En consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** la multa aplicada en el artículo 2° de la Resolución N° D 126/21 de fecha 27/09/2021 y **CONFIRMAR** el artículo 1° referido a la determinación realizada por el impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen de Convenio Multilateral, período fiscal 2019 y el artículo 3° que aplica una multa por la configuración de la infracción del artículo 86 inciso 1 del CTP respecto del impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen de Convenio Multilateral, período fiscal 2019.
- 2- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

**HACER SABER**

M.F.L.

**DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN**  
VOCAL PRESIDENTE

**D.P.N. JORGE G. JIMENEZ**  
VOCAL

**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL

**ANTE MÍ**

**Dr. CARLOS FEDERICO CUZZO**  
PROSECRETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES