

SENTENCIA N° 304/2023

Expte. N° 162/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 12 días del mes de DIEMBRE de 2023, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente); Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal); C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **"PORCEL MARIA ROSA S/RECURSO DE APELACIÓN"** Expte. N° 162/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 13585/376/D/2020 y N° 13402/376/D/2020).-

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 57/71 del expediente N° 13585/376/D/2020, se presenta el contribuyente PORCEL MARIA ROSA, CUIT N° 27-16638218-7, interpone Recurso de Apelación en contra de las Resoluciones N° M 1356/21, y M 1638/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 05/05/2021 y 19/05/2021 respectivamente, mediante las cuales resuelve: I) En la Resolución N° M 1356/21 APLICAR al contribuyente multa de \$94.903,44 (Pesos noventa y cuatro mil novecientos tres con 44/100), 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) En la Resolución N° M 1638/21 APLICAR al contribuyente multa de \$52.431,76 (Pesos cincuenta y dos mil cuatrocientos treinta y uno con 76/100), equivalente al cien por ciento (100%) del monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial por omisión de pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por ser inexacta la declaración jurada presentada correspondiente al anticipo 08/2019.

II.- El apelante, en primer término, plantea que la inexactitud de las declaraciones juradas originalmente presentadas obedece a un error involuntario debido a la

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

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

diferencia de interpretación sobre gravabilidad del hecho imponible discutido. Aclara que la diferencia surgida en el periodo 08/2019 es sobre una operación exenta en el impuesto al valor agregado encuadrada en el art 7 inc. H apartado 22 del Título II de la Ley de IVA. Manifiesta que esa diferencia fue declarada en la declaración determinativa del impuesto al valor agregado ante AFIP. Informa que por cruzamiento de datos la DGR establece la mencionada diferencia.

Agrega que en todo momento ha tenido la intención de corregir y regularizar las diferencias determinadas para reflejar la realidad de cada periodo y la declaración jurada anual del año 2019, remitiéndole al inspector toda la documentación.

Alega que en fecha 15/09/2020 ha solicitado la adhesión al régimen excepcional de facilidades de pago, ley 8873 y canceló el total de la deuda que la inspección verificó, más intereses resarcitorios.

Destaca que a causa de inspección se abren dos expedientes paralelos de instrucción de sumarios, determinando el encuadramiento de la falta en dos artículos del CTP y sobre dos bases diferentes.

Argumenta que con respecto a la Resolución M 1356/21, la DGR invoca un crédito a favor del fisco respecto del periodo 2019. Agrega que el origen y naturaleza del monto nunca apareció en la actuación de todo el trámite, ni refiere a ningún periodo ni al saldo de la declaración jurada anual 2019.

Insiste que el monto que pretende el fisco nunca fue mencionado ni intimado por la inspección actuante.

Considera que la actuación del fisco es arbitraria e injusta, pues produce una doble sanción injusta sobre una misma inspección y única falta.

Sostiene que el art 86 inc. 1 del CTP establece una defraudación a través de maniobras y ocultamientos maliciosos, lo cual considera que no ocurre en este caso.

Arguye 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 se declare la nulidad de las resoluciones M 1356/21 y M 1638/21.

III.- Que a fojas 20/27 del Expte. N° 162/926/2021 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Alega que la conducta del contribuyente encuadra en lo dispuesto por el artículo 86° inciso 1 del C.T.P.

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 excepcional de facilidades de pago- ley 8873, 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).

Cabe destacar la distinta naturaleza que revisten las obligaciones cuyo incumplimiento se sanciona, el anticipo como pago adelantado del impuesto (se determina en forma mensual art. 85 CTP) y del tributo que en definitiva corresponde abonar (se determina por periodo fiscal anual).

Alega que prueba de que el anticipo es una obligación autónoma e independiente del tributo final lo constituye el hecho de que el mismo genera tanto intereses como multas. Cita jurisprudencia.

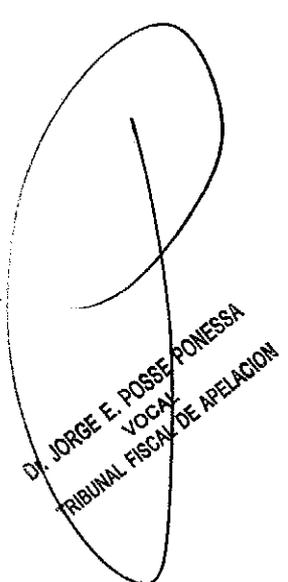
Afirma que se verificó la concurrencia de la presunción de defraudación prevista en el artículo 88 del CTP, supuesto que se encuentra debidamente acreditado de los antecedentes de la inspección y de las constancias de autos.

Advierte que el artículo 88 del CTP incorpora una serie de presunciones "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria, agrega que se presume que la infractora ha tenido dolo de realizar la defraudación y será ésta quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa. Sostiene que la multa cuestionada en autos fue consecuencia de un procedimiento administrativo sumarial, en donde se otorgó a la encartada la posibilidad de defenderse con todas las garantías procedimentales salvaguardando siempre su derecho de defensa, constituyendo una circunstancia ajena a la administración el hecho de que la firma no haya podido desvirtuar la presunción de dolo existente en su contra.

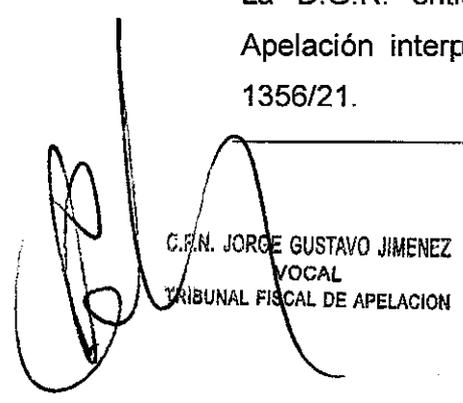
La D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la contribuyente en contra de las Resolución N° M 1356/21.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

IV.- A fs. 41/42 del expediente N° 162/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 90/2022 de fecha 03/06/2022 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 en su traslado, y los fundamentos exhibidos en las resoluciones atacadas N° M 1638/21 de fecha 19/05/2021, y N° M 1356/21 de fecha 05/05/2021; cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta de MARIA ROSA PORCEL, en los artículos 85° y 86° inciso 1 del C.T.P. respectivamente.

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 100% (ciento por ciento) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del Artículo 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 por presentación inexacta de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente al anticipo 08/2019.

El elemento subjetivo requerido para la configuración de la conducta tipificada en el art. 85 del C.T.P, se encuentra dado por el accionar culposo o negligente del contribuyente, que incumplió la obligación de presentación de las DDJJs en cuestión en forma exacta. Dicho incumplimiento se encuentra debidamente acreditado y la conducta tipificada por el art. 85 del C.T.P, perfectamente exteriorizada.

Ahora bien, conforme surge del expediente 11748/376/D/2020, la D.G.R verificó a través de Orden de Inspección F. 6002/0 N° 202000470, de fecha 22/07/2020, que el contribuyente PORCEL MARIA ROSA, CUIT N° 27-16638218-7, omitió el

pago del Impuesto sobre los ingresos Brutos por ser inexacta la presentación de la declaración jurada correspondiente al anticipo 8/2019, en la suma total que asciende a \$52.431,76 (Pesos Cincuenta y Dos Mil Cuatrocientos Treinta y Uno con 76/100). Por dicho saldo, más intereses, se adhirió en fecha 31/08/2020, a un Plan de Facilidades de Pago, 1322 - N° 210000, bajo el régimen de la Ley 9.236 que restablecía la vigencia de la Ley 8.873.

A la fecha, conforme se desprende del Sistema Informático de la página de internet de la D.G.R., el mismo se encuentra cancelado por el contribuyente, por lo que la obligación material omitida se encuentra regularizada.

En segundo lugar, analizaré la Resolución N° M 1356/21, mediante la cual la DGR resuelve aplicar al contribuyente una multa de \$94.903,44 (Pesos Noventa y Cuatro Mil Novecientos Tres con 44/100), 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.

El Código Tributario Provincial vigente a la fecha de la infracción en su artículo 86 inc. 1 establecía: *"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. (...)"*

Para 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 la presentación de declaraciones juradas inexactas durante el período fiscal 2019, debido a diferencias de bases imponibles, acreditaciones y verificaciones conforme planilla obrante a fs. 14 del Expte N° 13.585/376/D/2020. En consecuencia, el elemento objetivo para confirmar la imputabilidad del apelante, se encuentra acreditado.

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 su art. 88,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

presunciones "iuris tantum", es decir admiten prueba en contrario, correspondiendo al apelante demostrar su inocencia y la ausencia de ánimo defraudatorio.

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).

Por ello, considero que el contribuyente no ha logrado probar su inocencia y que las razones manifestadas en autos son insuficientes para justificar su conducta.

Sin perjuicio de lo expuesto, a la luz del principio *iura novit curia* y a fin de agotar todos los caminos para arribar a una justa decisión, es facultad del Tribunal aplicar el derecho que estime ajustado al caso, encuadrando la plataforma fáctica presentada por las partes dentro de la categoría o concepto jurídico correspondiente.

Sobre la aplicación del principio constitucional "non bis in ídem", 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 lo siguiente: Para que resulte aplicable el principio "non bis in ídem", 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 las 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 el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto cuyo periodo fiscal es anual, conforme lo establece el art. 229 del C.T.P y los anticipos ingresados a cuenta de la obligación final del periodo 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, o sea la naturaleza de la sanción debe ser idéntica. Esto también se verifica ya que las sanciones impuestas tienen la naturaleza de "multa".

Al respecto, considero que es procedente aplicación en el presente caso del citado principio, y en consecuencia corresponde dejar sin efecto la sanción de multa aplicada en Resolución N° M 1638/21, en virtud a lo normado en el art. 85 del C.T.P, respecto del anticipo 08/2019 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, quedando vigente la multa aplicada en la Resolución N° M 1356/21 en virtud de lo normado por el art. 86 inc. 1 del C.T.P, para el periodo fiscal 2019.

Si bien queda acreditado en autos que el contribuyente se adhirió en fecha 31/08/2020, a un Plan de Facilidades de Pago, 1322 - N° 210000, bajo el régimen de la Ley 9.236 que restablecía la vigencia de la Ley 8.873, por el anticipo 08/2019, del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por un valor de (\$57.047,09), dicha diferencia es mayor que la detectada durante todo el periodo fiscal 2019 (\$47.451,72) debido a que como advertimos en planilla obrante en autos a fs. 14, existen acreditaciones verificadas y saldo a favor que disminuyen la base imponible para el cálculo de la multa del periodo fiscal 2019. Por lo podemos inferir que la base de la multa del período fiscal 2019 se encuentra subsumida en la del anticipo 8/2019.

Cabe efectuar la siguiente aclaración, conforme lo expresado ut supra, la diferencia correspondiente al anticipo 8/2019 se encuentra cancelada por el contribuyente, mediante el Plan de Facilidades de Pago, 1322 - N° 210000 por lo que la obligación material omitida se encuentra regularizada. Y en este caso considero corresponde otorgar al contribuyente el beneficio del art. 7 Inc. c) de la Ley 8.873 restablecida en su vigencia por la Ley 9.236, que establece: *"En los casos en que el sujeto haya incurrido en alguna de las conductas tipificadas en los arts. 82, 85 y 86 del Código Tributario provincial y, al momento del acogimiento al presente régimen, no se le hubiese notificado la instrucción sumarial correspondiente, las sanciones de multas respectivas quedarán reducidas –siempre que cumplimente la obligación formal o material omitida, susceptible de cumplimiento de la siguiente manera: (...). 3. Art. 86: al quince por ciento (15%) de su mínimo legal"*.

Es necesario destacar que la citada ley otorga un beneficio de reducción de sanciones condicionado al cumplimiento de ciertos requisitos, siendo el principal, que la obligación material omitida se encuentre cancelada, lo que ocurre en este caso.

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

Además se verifica que la adhesión al Régimen Excepcional de facilidades de pago Ley 8873 se hizo el día 31/08/2020, es decir, con anterioridad a la notificación de la instrucción del sumario instruida el 13/01/2021.

Teniendo en cuenta lo normado por el art. 7 Inc. c), punto 3 de la Ley 8.873, resulta procedente la reducción de la sanción del art. 86 inc. 1 del C.T.P al 15% de su mínimo legal. En este caso, el mínimo legal de 02 veces el monto de la obligación tributaria omitida, establecido por la norma asciende a \$94.903,44, que surge del siguiente calculo ($\$47.451,72 * 2 = \$94.903,44$), y el monto de la sanción reducida es de \$14.235,52 ($94.903,44 * 15\% = \$14.235,52$), por lo que corresponde confirmar la misma por dicho importe.

Respecto a la pretensión del apelante sobre la aplicación de los beneficios de reducción de la multa impuesta por la D.G.R. por aplicación del art. 87° del Código Tributario Provincial, cabe considerar lo dispuesto por la norma: *“Cuando el contribuyente o responsable preste conformidad a los ajustes determinados durante la fiscalización, mediante el pago total de los importes resultantes más los intereses previstos en el artículo 50 de este Código, dentro de los tres (3) días de su notificación, las sanciones de multas previstas en los artículos 85 y 86 quedarán reducidas al veinticinco por ciento (25%) de la sanción establecida para el tipo infraccional del artículo 85, siempre que el contribuyente reconozca expresamente la materialidad de la infracción cometida e ingrese el importe de la multa respectiva con anterioridad a la fecha de notificación de la instrucción del sumario correspondiente. (...)*

Surge de la norma transcrita que él contribuyente tiene la posibilidad de acceder a un beneficio especial de reducción de sanción en la medida que se cumplan los presupuestos legales, siempre que se ingrese el monto de la multa reducida con anterioridad a la fecha de notificación de la instrucción de sumario.

No surge de las constancias de autos que el contribuyente haya ingresado el monto de la multa reducida con anterioridad a la notificación de instrucción de sumario. Por lo tanto, no resulta procedente al caso de marras la aplicación del beneficio de reducción de sanción establecida por el Art. 87° del C.T.P., pretendida por el recurrente.

Por todo lo expuesto, considero que corresponde: 1) HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente PORCEL MARIA ROSA, CUIT N°

27-16638218-7, en contra de la Resolución N° M 1638/21, de fecha 19/05/2021 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia DEJAR SIN EFECTO la sanción de multa impuesta en virtud del artículo 85° del Código Tributario Provincial, respecto del anticipo 08/2019 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en relación a la defensa de violación al principio constitucional non bis in ídem. II) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente PORCEL MARIA ROSA, CUIT N° 27-16638218-7, en contra de la Resolución N° M 1356/21, de fecha 05/05/2021 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia REDUCIR la sanción de multa del art. 86 inc. 1 del C.T.P, al 15% del mínimo legal conforme establecido por el art. 7 inc. c) de la Ley 8.873 restablecida por la Ley 9.236, CONFIRMANDO la sanción por un monto \$14.235,52 (Pesos Catorce Mil Doscientos Treinta y Cinco con 52/100).

Así lo propongo.

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

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

En merito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1) HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente PORCEL MARIA ROSA, CUIT N° 27-16638218-7, en contra de la Resolución N° M 1638/21, de fecha 19/05/2021 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** la sanción de multa impuesta en virtud del artículo 85° del Código Tributario Provincial, respecto del anticipo 08/2019 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en relación a la defensa de violación al principio constitucional non bis in ídem.

2) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente PORCEL MARIA ROSA, CUIT N° 27-16638218-7, en contra de la Resolución N° M 1356/21, de fecha 05/05/2021 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia **REDUCIR** la sanción de multa del

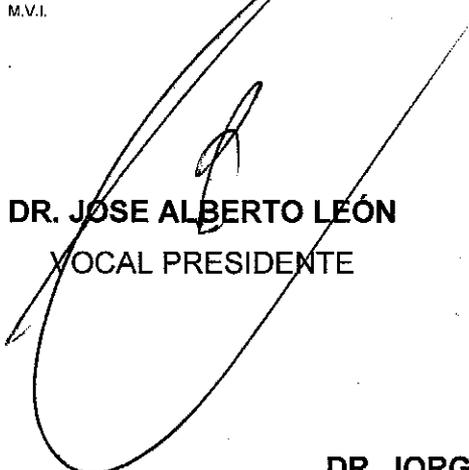
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

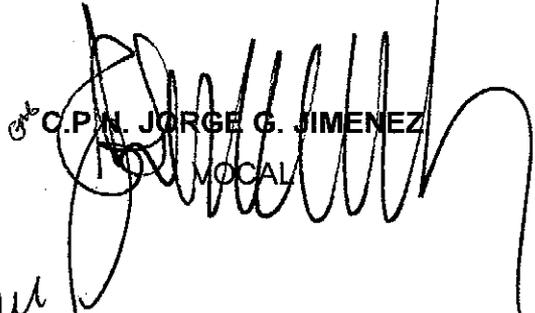
art. 86 inc. 1 del C.T.P, al 15% del mínimo legal conforme establecido por el art. 7 inc. c) de la Ley 8.873 restablecida por la Ley 9.236, **CONFIRMANDO** la sanción por un monto \$14.235,52 (Pesos Catorce Mil Doscientos Treinta y Cinco con 52/100).

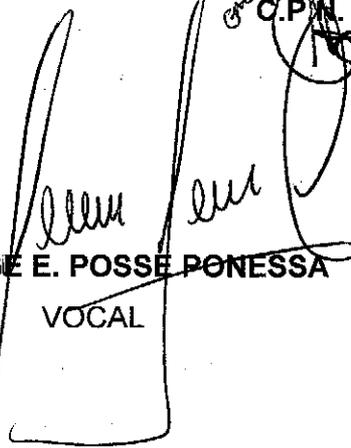
3) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

M.V.I.


DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. CARLOS FEDERICO CUOZZO
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES