

SENTENCIA N° 305 /2023

Expte. N° 108/926/2022

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...12...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: "**CHIMALE S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 108/926/2022 (Expte. D.G.R. N° 11869/376/D/2021) y;

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
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 187/189 del Expediente N° 11869/376/D/2021, se presenta el Sr. Leandro Stock, en carácter apoderado de la firma **CHIMALE S.R.L., CUIT N° 30-63689804-6**, interpone Recurso de Apelación en contra de las Resoluciones N° M 294/22 y N° M 295/22 de la Dirección General de Rentas de fecha 03/03/2022 obrante a fs. 182 y 183 del mismo expediente, mediante las cuales resuelve **APLICAR** a la firma: I) una multa de \$18.996.986,02 (Pesos Dieciocho Millones Novecientos Noventa y Seis Mil Novecientos Ochenta y Seis con 02/100), 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) una multa de \$1.112.923,28 (Pesos Un Millón Ciento Doce Mil Novecientos Veintitrés con 28/100), 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 2020.

II. El apelante plantea, en primer término, que la imputación efectuada (defraudación fiscal) no contiene descripción de un comportamiento doloso.

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

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

Manifiesta que lo único que se menciona es la existencia de una presunción (presunción del inciso 3 del artículo 88 del C.T.P.) a la que se le asocia a un obrar doloso, e insiste que no se expuso como se habría configurado dicha conducta.

Considera que al atribuirse una defraudación y no una simple omisión, se debió señalar las formas en que se materializó la obra defraudatoria y no agotar el razonamiento en una mera referencia a una presunción.

Agrega que las multas se calcularon sobre la base de la información proporcionada por el contribuyente y que ello constituye prueba irrefutable de la inexistencia de dolo en su accionar.

Expresa que no basta con la mera mención de un engaño o de una defraudación si no que hay que precisar en qué consiste tal engaño. Señala que de lo contrario el imputado se encuentra en un estado de indefensión al carecer de elementos que le permitan ejercer su legítimo derecho de defensa.

Reitera que no existe motivo ni razón alguna que logre justificar la atribución de una conducta defraudatoria por parte de su instituyente.

III. A fojas 1/4 del Expte. N° 108/926/2022 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Considera que la conducta del contribuyente encuadra en lo dispuesto por el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial y cita dicho artículo. Agrega que se debe tener en cuenta lo establecido por el artículo 88° inciso 3 del C.T.P.

Expresa que es el propio apelante quien debe demostrar la ausencia del ánimo defraudatorio ya que sostiene que, a diferencia del Derecho Penal, en las infracciones tributarias, y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba.

Alega que las Resoluciones se encuentran debidamente fundadas, en las mismas se explica suficientemente la documentación tenida en cuenta, las conclusiones que surgen a partir de sus análisis y las normas legales aplicables. Por ello, considera que se ajustan a derecho. Señala que fue respetado en todo momento el debido procedimiento legal y el Derecho aplicable al caso.

La D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente CHIMALE S.R.L., en contra de las Resoluciones N° M 294/22 y N° M 295/22, debiendo confirmarse las mismas.

IV. A fs. 11 del Expediente N° 108/926/2022 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 190/22 de fecha 05/10/2022 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 y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta del contribuyente en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P.

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 Ley N° 5121 (LEY N° 9155 – BO (Tucumán): 21/1/2019) 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*".

De acuerdo a la norma transcripta, la infracción endilgada al apelante se configura en el momento que se determinó crédito a favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al Período Fiscal 2019 y Período Fiscal 2020, efectuado mediante verificación impositiva llevada a cabo por Orden de Inspección N° F 6002/0 202100237 de fecha 23/03/2021. Es por ello que el Fisco encuadra la infracción en el artículo 86° inciso 1) al considerar que el apelante incurrió en defraudación fiscal, conforme lo establece la normativa en cuestión.

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 la presentación inexacta de las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y en no haber ingresado en tiempo y forma al Fisco la totalidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al Período Fiscal 2019 y Período Fiscal 2020.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 agente 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.

En el caso de CHIMALE S.R.L. los argumentos y pruebas utilizados por el apelante, no logran neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta; al producirse el vencimiento del plazo para ingresar el Período Fiscal 2019 y el Período Fiscal 2020, del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, concurren tanto el presupuesto mencionado en el artículo 86° inciso 1) como la presunción del artículo 88° inciso 3) del C.T.P.

En relación a los argumentos producidos por el apelante respecto a la de violación

a su legítimo derecho de defensa, cabe destacar que en el presente caso el contribuyente tuvo oportunidad de ejercer su derecho de defensa conforme al procedimiento previsto en el Código Tributario Provincial, como así también expresar sus agravios mediante el descargo y apelación presentados.

En efecto, no se advierte que el contribuyente se encuentre en un estado de indefensión inconstitucional. Es por ello que, desde esta óptica, corresponde rechazar los argumentos del apelante respecto a la afectación a su derecho de defensa.

Sin embargo, del análisis de las actuaciones surge que el contribuyente procedió a rectificar las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conformando los ajustes determinados por la D.G.R para el periodo fiscal 2019-2020. Posteriormente, se adhirió a un Plan de Facilidades de Pago, Tipo 1532 - N° 270153, en fecha 30/09/2021, incluyendo en el mismo los anticipos 12/2019 y 03,04,05,06,07,08,09,10 y 12/2020 del impuesto sobre los Ingresos Brutos, el que fue abonado en 1 cuota en fecha 07/10/2021. Asimismo, en igual fecha se adhirió a otro Plan de Facilidades de Pago, Tipo 1533 - N° 270154, de 24 cuotas, en donde incluyo los anticipos 05 a 11/2019 del impuesto sobre los Ingresos Brutos, el cual a la fecha se encuentra cancelado.

Los restantes periodos (01 a 04/2019 y 01, 02 y 11/20), no fueron incluidos en dichos Planes de Pagos, en primer lugar, debido a que respecto a los periodos 01 a 04/2019 el contribuyente tenía saldo a favor en la D.G.R, conforme fue determinado en planilla de ajustes que obra a fs. 51. En segundo lugar, los periodos 01, 02 y 11/20, fueron abonados antes de la instrucción de sumario, conforme consta en el estado de cuentas de DGR obrantes a fs. 67/74.

Cabe destacar que la adhesión del contribuyente a dichos Planes de Pagos es anterior a la notificación de los Sumarios instruidos en autos (S/3223/2021 y S/3221/2021), ambos notificados el 18/10/2021.

Teniendo en cuenta que la adhesión a los planes de pagos antes mencionados se dio durante la vigencia del Decreto N° 1243/3 (ME)-2021 - Régimen de Regularización de Deudas Fiscales, corresponde aplicar el beneficio otorgado por el art. 7 Inc. C, punto 3, el cual expresa: *"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,*

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

*no se le hubiese notificado la instrucción sumarial correspondiente, las sanciones de multas respectivas tendrán los siguientes beneficios, siempre que se cumpliera la obligación formal y/o material omitida, susceptible de cumplimiento: (...).* 3) Artículo 86: reducción al 15% (quince por ciento) de su mínimo legal. (El subrayado me pertenece).

Dicha ley otorga un beneficio de reducción de sanciones condicionado a cumplir con ciertos requisitos, siendo el principal, que la obligación material omitida en este caso se encuentre cancelada.

Teniendo en cuenta lo normado por el art. 7 Inc. C, punto 3 del Decreto N° 1243/3 (ME)-2021, 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, ambas Resoluciones (M 294/22 y M 295/22), se establecieron en el mínimo legal de 02 veces el monto de la obligación tributaria omitida, ascendiendo para el caso de la Resolución M 294/22 a \$1.112.923,28 (Pesos Un Millón Ciento Doce Mil Novecientos Veintitrés con 28/100), que surge del siguiente calculo ( $\$556.461,64 * 2 = \$1.112.923,28$ ), y el monto de la sanción reducida es de \$166.938,49 ( $1.112.923,28 * 15\% = 166.938,49$ ), por lo que corresponde confirmar la misma por dicho importe. Mientras que en la Resolución M 295/22 la obligación tributaria omitida asciende a \$18.996.986,02 (Pesos Dieciocho Millones Novecientos Noventa y Seis Mil Novecientos Ochenta y Seis con 02/100), que surge del siguiente calculo ( $\$9.498.493,01 * 2 = \$18.996.986,02$ ), y el monto de la sanción reducida es de \$2.849.547,90 ( $18.996.986,02 * 15\% = 2.849.547,90$ ), por lo que corresponde confirmar la misma por dicho importe.

Por todo lo expuesto, considero que corresponde: I) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente CHIMALE S.R.L., CUIT N° 30-63689804-6, en contra de la Resolución N° M 294/22 de fecha 03/03/2022, 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 del Decreto N° 1243/3 (ME)-2021 - Régimen de Regularización de Deudas Fiscales, CONFIRMANDO la sanción por un monto de \$166.938,49 (Ciento Sesenta y Seis Mil Novecientos Treinta y Ocho con 49/100). II) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente CHIMALE S.R.L., CUIT N° 30-63689804-6, en contra de la

Resolución N° M 295/22 de fecha 03/03/2022, 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 del Decreto N° 1243/3 (ME)-2021 - Régimen de Regularización de Deudas Fiscales, **CONFIRMANDO** la sanción por un monto de \$2.849.547,90 (Pesos Dos Millones Ochocientos Cuarenta y Nueve Mil Quinientos Cuarenta y Siete con 90/100).

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 mérito a ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

**RESUELVE:**

**1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **CHIMALE S.R.L., CUIT N° 30-63689804-6**, en contra de la Resolución N° M 294/22 de fecha 03/03/2022, 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 del Decreto N° 1243/3 (ME)-2021 - Régimen de Regularización de Deudas Fiscales, **CONFIRMANDO** la sanción por un monto de \$66.938,49 (Ciento Sesenta y Seis Mil Novecientos Treinta y Ocho con 49/100).

**2) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **CHIMALE S.R.L., CUIT N° 30-63689804-6**, en contra de la Resolución N° M 295/22 de fecha 03/03/2022, 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 del Decreto N° 1243/3 (ME)-2021 - Régimen de Regularización de Deudas Fiscales, **CONFIRMANDO** la sanción por un monto de \$2.849.547,90 (Pesos Dos Millones Ochocientos Cuarenta y Nueve Mil Quinientos Cuarenta y Siete con 90/100).

**3) REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente, devolver los antecedentes

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

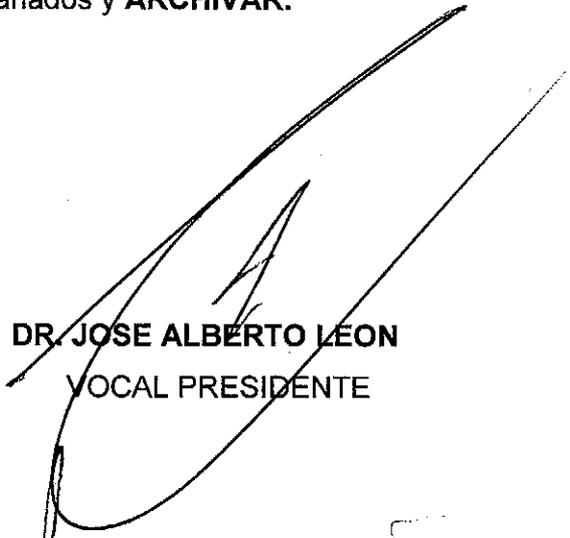
Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

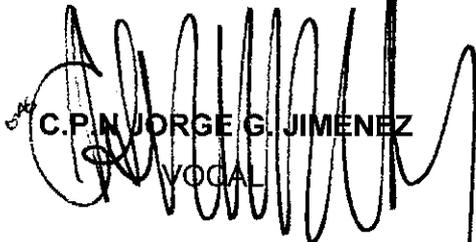
administrativos acompañados y ARCHIVAR.

A.S.B.

HACER SABER

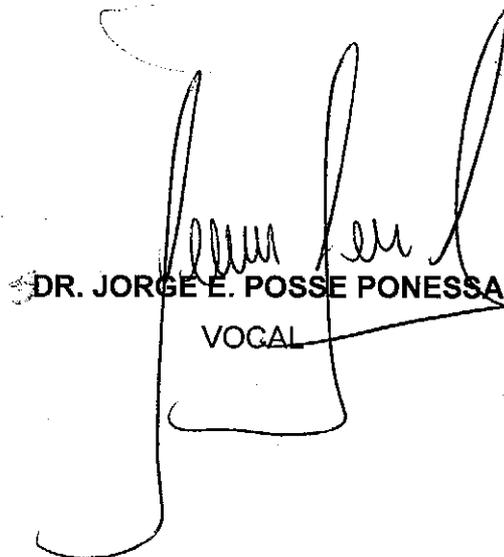


**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL PRESIDENTE

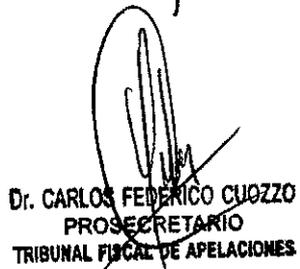


**C.P.N. JORGE G. JIMENEZ**  
VOCAL

ANTE MÍ



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



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