

SENTENCIA N°: 333/2023

Expte. N°: 53/926/2022

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 21 días del mes de ~~NOVIEMBRE~~ **DIEMBRE** de 2023, se reúnen los Señores 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: **"MOVISER S.R.L. S/ RECURSO DE APELACIÓN"**, Expediente Nro. 53/926/2022 (Expte. DGR Nro. 11226/376/D/2020) y;

El sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge E. Posse Ponessa.-

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que a fs. 194/196 del Expte. DGR Nro. 11226/376/D/2020, Pedro Rodolfo Giudice, en su carácter de apoderado de la firma MOVISER S.R.L., CUIT N° 30-71040429-8, interpone recurso de apelación contra la Resolución N° M 5835/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 28/12/2021 obrante a fs. 190 del mencionado expediente.

En ella se resuelve:

- Art. 1°: NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por el contribuyente respecto al Sumario N° S/2227/2021.
- Art. 2°: APLICAR al contribuyente una multa de \$483.375,30 (pesos cuatrocientos ochenta y tres mil trescientos setenta y cinco con 30/100), equivalente a dos (2) veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en lo establecido en el art. 86 inc 1) del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos (periodo fiscal 2018)

El contribuyente funda su recurso en los siguientes alegatos:

- I.1.) Que la multa impuesta deviene absolutamente improcedente, por ser la misma carente de todo sustento legal y factico, lo que la torna arbitraria e ilegal.

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

Que la supuesta conducta reprochable que daría sustento a la aplicación de la multa, sería la supuesta tentativa de defraudación al fisco, siendo que esto resulta absolutamente falso e improcedente, ya que las declaraciones juradas de IIBB correspondientes al período fiscal 2018 fueron presentadas con anterioridad a la Orden de Inspección N° 201901209 de fecha 21/08/19.

I.2.) Que es falso e improcedente lo aducido por el fisco en cuanto que al hecho de que haya presentado con posterioridad a dicha orden de inspección una rectificativa, puede ser entendido como un reconocimiento de una supuesta tentativa de defraudación.

I.3.) Que en su momento existió un error de aplicación de alícuotas conforme cada una de las actividades que desarrolla, ya que no solamente presta servicios de movimientos de suelos, sino que también, y de manera conjunta, presta servicios de transporte de residuos.

I.4.) Que no pueden quedar dudas de que la multa que en el presente sumario se pretende aplicar resulta absolutamente arbitraria, ilegal e improcedente.

Que al no existir deuda, tampoco existe obligación tributaria omitida que justifique la cuantía de la multa, la que fue graduada en función de una deuda absolutamente inexistente.

I.5.) Que la administración realiza una interpretación sesgada del tema, todo ello motivada por un fin netamente recaudatorio.

II. La Dirección General de Rentas, a fs. 1/3 del Expte. N° 53/926/2022, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Funda sus argumentos en las siguientes consideraciones:

II.1.) Que respecto a la sanción aplicada por el artículo 86 inciso 1 del Código Tributario Provincial, resulta claro que la conducta del contribuyente encuadró en lo dispuesto por dicha normativa.

Que dicha conducta se materializa en el caso de marras en la determinación de crédito a favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al Período Fiscal 2018.

Que se debe tener en cuenta que el artículo 88 del mencionado digesto Tributario prevé una presunción "iuris tantum" de defraudación cuando existan

declaraciones juradas que contengan datos falsos, supuesto que ha sido comprobado en el caso de autos.

II.2.) Que la declaración jurada anual por el periodo fiscal 2018 fue efectuada por el recurrente a posteriori de la inspección concluida en fecha 19/11/2019 y del pedido de concurso preventivo en fecha 05/12/2018, siendo una declaración unilateral de la firma en la cual modifica y rectifica alícuotas no correspondientes a su criterio y genera un saldo a favor que no está verificado.

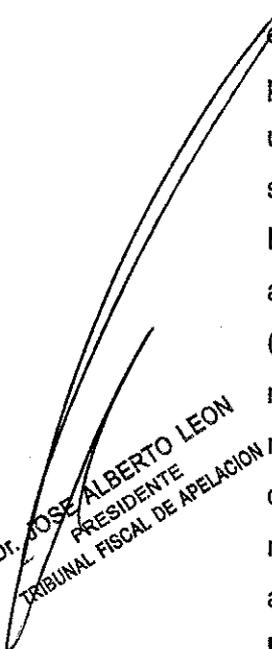
II.3.) Que el contribuyente debía presentar su Declaración Jurada Anual respecto a la base imponible, alícuota y deducciones en forma correcta a su vencimiento (12/07/2019), en ese momento comete la infracción omitiendo su presentación, realizándola de forma posterior y a instancias de la fiscalización efectuada mediante Orden de Inspección de fecha 21/08/2019, conformando la planilla determinativa correspondiente, para luego presentar una declaración jurada rectificativa en fecha 03/12/2020 estando ya en concurso preventivo y tratando de alterar el pasivo concursal.

III. A fs. 13 del Expte. 53/926/2022 obra Sentencia Interlocutoria N° 55/2022 dictada por este Tribunal, donde se tienen por presentadas las actuaciones, y se declara la cuestión de puro derecho, quedando los autos en condiciones de ser resueltos.

IV.- 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, corresponde emitir opinión:

IV.1.) Con respecto a la sanción aplicada por el Fisco mediante lo establecido en el artículo 86 inciso 1) del Código Tributario Provincial, de la lectura de la documentación obrante en Expte. de marras resulta claro que la conducta del contribuyente encuadró en lo dispuesto por dicha normativa.

Dicho artículo establece que: *"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. Las que realicen contribuyentes, responsables o terceros cualquier hecho, aserción, simulación o ,en general, cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa con el*



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

*propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias que les incumban a ellos o a otros sujetos.”.*

El artículo 86 del Código Tributario Provincial establece las bases legales para sancionar a los contribuyentes que cometan fraude fiscal. Según esta disposición, se sancionará a quienes realicen acciones fraudulentas con el propósito de evadir total o parcialmente las obligaciones tributarias que les incumban.

Las sanciones pueden ser severas, incluyendo multas que oscilan entre dos y seis veces el monto del tributo defraudado.

Dicha conducta se materializa en el caso de marras en la determinación de crédito a favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al Período Fiscal 2018 efectuada mediante Orden de Inspección N° 201901209 de fecha 21/08/2019, que tramitó por expediente N° 19952/376/D/2019 y concluyó en fecha 19/11/2019 -fs. 37 del Expte. Adm.-.

Por su parte, cabe tener en consideración que la imputación efectuada en autos ha sido reconocida expresamente por el contribuyente al haber presentado con posterioridad a la mentada inspección, las declaraciones juradas rectificativas conforme el criterio sostenido por la Autoridad Fiscal, como se puede observar de las consulta de estado de cuentas a fs. 53 del Expte. Adm.

Por su parte el artículo 88 inciso 1 y 2 del mencionado Código Tributario Provincial, prevé una presunción "iuris tantum" de defraudación cuando exista (...) *1. Contradicción evidente entre libros, documentos (...) con los datos contenidos en las declaraciones juradas (...) 2. Declaraciones juradas que contengan datos falsos*", supuestos que han sido comprobados en el caso de marras.

Esta presunción existe para facilitar la detección y prevención de fraudes fiscales. La autoridad fiscal tiene la responsabilidad de investigar y tomar medidas ante indicios de fraude.

La presunción de defraudación no implica automáticamente la culpabilidad del contribuyente, pero es un punto de partida para una investigación más detallada. Si el contribuyente cree que la presunción es incorrecta, tiene la oportunidad de presentar pruebas que demuestren su inocencia.

En el ámbito de las infracciones tributarias, la autoridad fiscal destaca una inversión de la carga de la prueba en comparación con el derecho penal. Mientras que en el derecho penal se presume la inocencia del acusado hasta que se

demuestre su culpabilidad, en las infracciones tributarias se espera que el contribuyente demuestre su inocencia. Esto significa que es el contribuyente quien debe proporcionar pruebas que justifiquen su conducta y demuestren que no hubo intención de cometer fraude.

El contribuyente no ha proporcionado pruebas que desvirtúen la presunción de defraudación. El proceso de inspección y fiscalización se llevó a cabo de manera adecuada y que se dieron oportunidades al contribuyente para justificar sus acciones.

En efecto, el contribuyente no ha proporcionado pruebas que desvirtúen la presunción de defraudación. La autoridad fiscal pudo determinar la existencia de fraude fiscal mediante una auditoría que reveló contradicciones entre los libros y documentos del contribuyente con los datos contenidos en sus declaraciones juradas.

El proceso de inspección y fiscalización se llevó a cabo de manera adecuada y que se dieron oportunidades al contribuyente para justificar sus acciones. Fue notificado del inicio del proceso de fiscalización y tuvo la oportunidad de presentar pruebas y argumentos en su defensa.

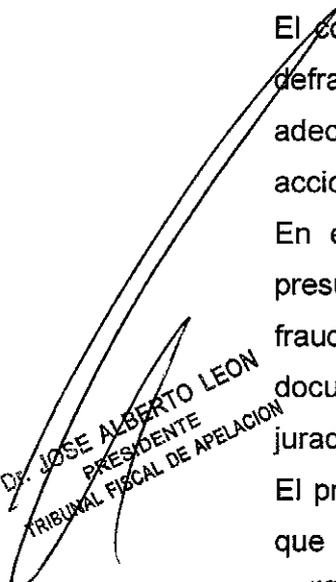
Por lo tanto, el contribuyente no ha proporcionado pruebas que desvirtúen la presunción de defraudación.

IV.2.) La declaración jurada anual por el periodo fiscal 2018 efectuada por el recurrente a posteriori de la inspección concluida en fecha 19/11/2019 -y posterior que la presentación del pedido de concurso preventivo-, es una declaración unilateral de la firma en la cual modifica y rectifica alícuotas no correspondientes a su criterio. Ello le genera un saldo a favor que no está verificado.

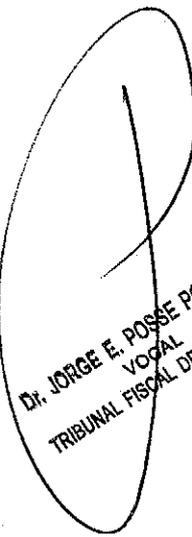
Se identifican discrepancias entre la información proporcionada en las declaraciones originales y la información en los registros y documentos.

El contribuyente debía presentar su Declaración Jurada Anual respecto a la base imponible, alícuota y deducciones en forma correcta a su vencimiento - 12/07/2019-

En tal momento cometió la infracción omitiendo su presentación, realizándola de forma posterior de su vencimiento y a instancias de la fiscalización relativa a la Orden de Inspección N° 201901209 de fecha 21/08/2019, en donde conforma la planilla determinativa efectuada por el Fisco, para luego presentar una



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

declaración jurada rectificativa en fecha 03/12/2020, encontrándose en concurso preventivo.

El contribuyente presentó declaraciones juradas rectificativas después de una inspección fiscal. Estas rectificativas fueron presentadas con el propósito de alterar el pasivo concursal.

Estas rectificativas se realizaron en respuesta a las observaciones hechas por la inspección y que forman parte de la conducta del contribuyente que contribuyó a la presunción de defraudación. El recurrente intentó modificar su situación financiera después de haberse presentado al concurso preventivo.

Las declaraciones juradas son un mecanismo fundamental para que los contribuyentes informen a la autoridad fiscal sobre su situación financiera y fiscal. Estas declaraciones a menudo incluyen detalles sobre los ingresos, los gastos, las deducciones y otros aspectos financieros que permiten calcular los impuestos adeudados. Presentar declaraciones juradas inexactas o engañosas es un acto grave que socava la integridad del sistema tributario y puede llevar a sanciones.

La rectificativa no extingue per se la obligación tributaria cuando es posterior a una inspección. Esto porque se presupone la existencia de un procedimiento de determinación de oficio y la rectificativa podría tener fines evasivos.

Las DJ rectificativas no tienen efectos liberatorios cuando tienen un propósito evasivo, analizando las circunstancias particulares de cada caso. La presentación de rectificativas luego de una inspección para mejorar la situación procesal es una conducta reprochable del contribuyente.

En materia concursal, la jurisprudencia ha analizado la legitimidad de rectificativas posteriores que reducían el pasivo. Se consideró una conducta inapropiada del concursado porque implicaba una ventaja indebida.

La fiscalización implica el inicio de un procedimiento administrativo que cristaliza la situación fiscal del contribuyente, siendo las posteriores rectificativas sospechosas de pretender alterar esa situación ya definida.

En particular, la declaración jurada rectificativa presentada por el contribuyente después de la inspección fiscal fue una declaración unilateral que no estaba verificada. El contribuyente no proporcionó ninguna explicación plausible para las discrepancias entre la información proporcionada en las declaraciones originales y la información en los registros y documentos.

Además, el contribuyente presentó la declaración jurada rectificativa después de haberse presentado al concurso preventivo. Esto sugiere que el propósito de la declaración jurada era alterar el pasivo concursal.

La jurisprudencia argentina ha analizado la legitimidad de rectificativas posteriores que reducen el pasivo concursal. En general, se ha considerado que esta conducta es inapropiada del concursado porque implica una ventaja indebida.

En este caso, la autoridad fiscal pudo determinar la existencia de fraude fiscal mediante una auditoría que reveló contradicciones entre los libros y documentos del contribuyente con los datos contenidos en sus declaraciones juradas. La declaración jurada rectificativa posterior, que fue presentada con el propósito de alterar el pasivo concursal, es evidencia adicional de que el contribuyente tenía la intención de evadir impuestos.

Por lo tanto, corresponde rechazar los agravios expresados del contribuyente en este punto.

V.- Por ello, corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente MOVISER S.R.L., CUIT N° 30-71040429-8, contra la Resolución N° M 5835/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 28/12/2021, y CONFIRMAR la misma en todos sus términos.

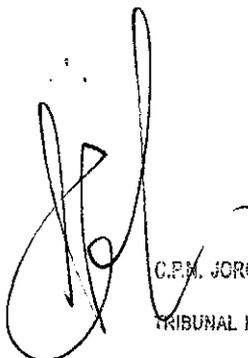
El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

El señor vocal **Dr. José Alberto León** hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
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

---

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**

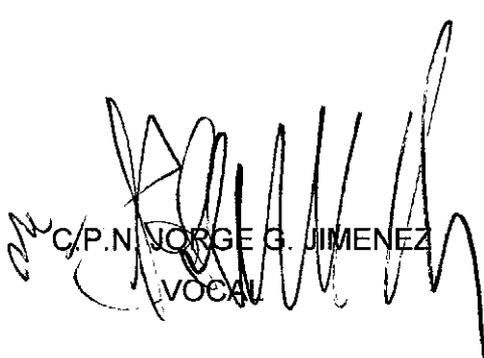
**RESUELVE:**

**1.- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente MOVISER S.R.L., CUIT N° 30-71040429-8, contra la Resolución N° M 5835/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 28/12/2021, y **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.

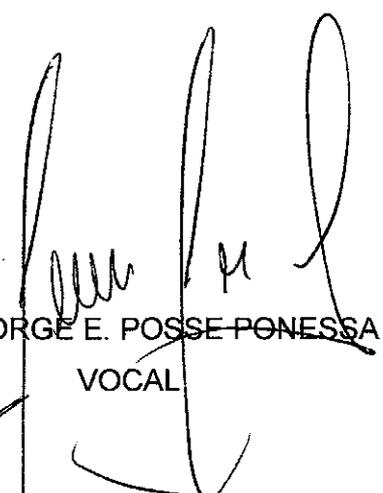
**2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

S.S.

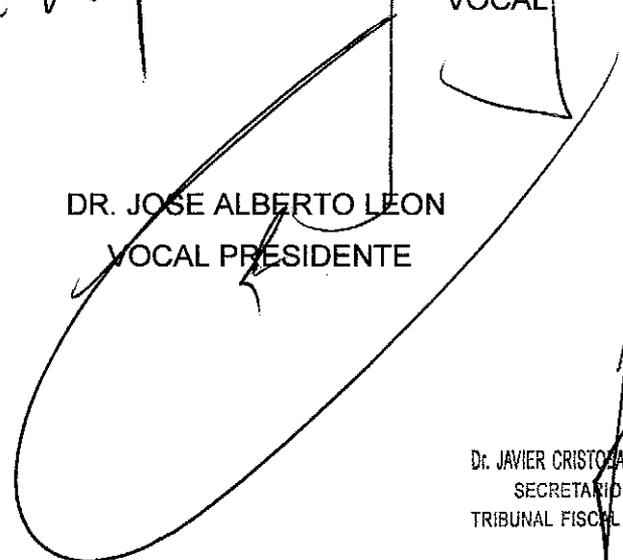
**HACER SABER**



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

**ANTE MÍ**