

SENTENCIA N° 341 /2023

Expte. N° 242/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 27 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), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) para tratar el expediente caratulado "**COMPAÑÍA INDUSTRIAL DE MAQUINAS S.A S/ RECURSO DE APELACIÓN**" Expte. Nro. 242/926/2021, y Expte. D.G.R Nro. 5113/376/D/2020;

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 438/448 del expediente N° 5113/376/D/2020, el contribuyente "**COMPAÑÍA INDUSTRIAL DE MAQUINAS S.A**", CUIT N° 30-54776128-2, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 87/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 26/07/2021 obrante a fs. 430/433 mediante la cual resuelve: **1) RECHAZAR** la impugnación interpuesta por la firma en contra del Acta de Deuda N° A 386/2020 (Periodo Fiscal 2019) confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen de Convenio Multilateral, confirmando la misma.

2) APLICAR a la firma por el Sumario N° A 386/2020 (anticipos 01 a 11/2019) una multa de \$819.785,13 equivalente al 100% del gravamen omitido en un todo de acuerdo con la graduación establecida en el art. 85 del C.T.P.

3) APLICAR a la firma por el Sumario N° M 386-2020 (periodo fiscal 2019) una multa de \$1.429.842,82 equivalente a dos veces el gravamen omitido en dicho periodo y en un todo de acuerdo con la graduación establecida en el art. 86 del C.T.P

II. Como primera cuestión el apelante solicita la nulidad del Acta de Deuda y de la Resolución recurrida por ausencia de fundamentación y motivación en tanto: a) no se ha buscado la verdad material, ni la realidad económica y se ha prescindido de la documentación, de las DDJJs presentadas en tiempo y forma, que se ajustan a

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

los movimientos bancarios y reales ingresos de la compañía y, se lo ha hecho en desmedro del debido proceso.

b) Como consecuencia del precitado vicio, se ha dictado un acto carente de motivación y fundamentación adecuada, es decir nulo.

Manifiesta que se ha prescindido de la prueba documental y de la contabilidad de la firma, asegurando que se ha tributado correctamente la totalidad de la actividad gravada en Tucumán, Salta y Santiago del Estero.

Manifiesta que la D.G.R sin ningún fundamento se limita a afirmar dogmáticamente que existirían "acreditaciones bancarias superiores a los ingresos exteriorizados en las DDJs", lo cual es falso y no surge de la documentación y contabilidad aportada.

A más de ello, sostiene que la prueba idónea para dilucidar esta controversia era la producción de una pericial contable, la cual la D.G.R no permitió ofrecer ni producir, sin resguardar el derecho de defensa, el cual posee garantía constitucional –art. 18 C.N-.

c) sostiene que el debido proceso legal también ha sido vulnerado, entendiéndose por tal a la libre defensa en juicio, y que denegar la producción de la prueba afecta directamente este derecho.

Agrega que por los motivos enunciados y teniendo en cuenta que la multa es un accesorio del principal, el bien jurídico protegido no se refiere a la recaudación fiscal sino a encauzar conductas, por lo que solicita que la D.G.R se abstenga de efectuar cualquier tipo de cobro referido a la multa impuesta.

Párrafo siguiente expresa que se ha infringido el procedimiento establecido en el art. 96 y siguientes del C.T.P en tanto se ha prescindido de "todos los elementos comprobatorios de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imponibles" aportados por la firma sin ninguna razón por cuanto las operaciones bancarias se corresponden con las operaciones declaradas tanto en esta jurisdicción como en las otras en las que la firma opera en el marco del Convenio Multilateral.

Finalmente sostiene que la pena es irrazonable y desproporcionada, pues la firma no posee antecedentes y su capacidad contributiva es mínima. Que el art. 75 del C.T.P sostiene que la graduación se hará de acuerdo a la naturaleza de la infracción, capacidad contributiva y al grado de culpa o dolo del infractor, situación

no contemplada por el Fisco por lo que solicita se declare la nulidad de las sanciones impuestas.

III. A fojas 449/458 del Expte. N° 5113/376/D/2020 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.


En cuanto a la falta de motivación esgrimida, expresa que en el acto administrativo atacado se han expuesto todos los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la determinación efectuada, explicándose suficientemente la documentación tenida en cuenta, las conclusiones que surgen a partir de su análisis, el motivo que origina la determinación impositiva, la conformación de las bases imponibles, alícuotas aplicadas y las normas legales tenidas en cuenta, considerando que la misma se ajusta a derecho, rechazando el planteo de nulidad interpuesto.

Manifiesta que en el caso de autos, el apelante efectúa meras invocaciones sin el debido respaldo documental y sin aportar ni en la etapa de inspección ni en la etapa impugnatoria elemento probatorio alguno que permita contradecir la pretensión fiscal.


En relación a la documentación que en esta etapa no habría sido analizada, sostiene que durante la instancia precedente se labró requerimiento N° 0001-00076055 (fs. 7) en el cual se solicita que el contribuyente explique y justifique con documentación respaldatoria el motivo por el cual los depósitos bancarios superan a las bases imponibles declaradas y que detalle y justifique con documentación respaldatoria a qué actividades corresponden los depósitos bancarios ya que surgían incongruencias del análisis efectuado en el transcurso de la verificación practicada. Ante ello, el contribuyente solicitó una prórroga en el plazo otorgado sin que haya cumplido lo requerido.

En reiteración a lo solicitado, obra a fojas 31/36 Requerimiento N° 2020-00000292 en respuesta a lo cual aporta resúmenes bancarios.

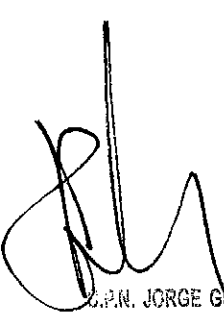
Aclara que en la planilla confeccionada por el contribuyente (fs. 49) si bien identifica el origen de los depósitos bancarios, lo hace por cifras globales y conceptos generales sin arrimar documentación que permita identificar y conocer por cada concepto cuáles son las operaciones y montos que los componen. Situación que se repitió durante toda la etapa fiscalizadora, incluso cuando se



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

notifican los ajustes proyectados, donde se detalló cada una de las acreditaciones bancarias analizadas que no se encuentran justificadas.

Sostiene que conforme lo expuso el Departamento de Revisión y Recursos, surge claramente que se efectuó un análisis pormenorizado y detallado de cada una de las acreditaciones bancarias, que los depósitos fueron analizados tal como surge de la depuración y justificación que se efectúa de los conceptos correspondientes a acreditaciones de préstamos, y la depuración del débito fiscal declarado en IVA, por lo que resulta claro que se efectuó un análisis de la documentación y notas aportadas.

Explica de qué forma se llegó a la determinación de las bases imponibles, asegurando que las normas de Convenio Multilateral fueron aplicadas en su totalidad.

Respecto al subtítulo "otra causal adicional de nulidad" bajo el cual plantea objeciones al procedimiento de determinación de oficio expresando que se ha infringido el procedimiento establecido en el art. 96 del C.T.P, en tanto se ha prescindido de todos los elementos comprobatorios, el Fisco afirma que yerra el apelante en tanto el procedimiento se encuentra avalado por el art. 96 y 97 del C.T.P. Que además, al momento de efectuar la comparación, se consideró el "Total país" declarado por el propio contribuyente, es decir, los ingresos de todas las jurisdicciones y se requirió las justificaciones pertinentes sin que el contribuyente aporte la documentación respaldatoria de las explicaciones que efectúa, en incumplimiento de lo establecido en los arts. 98 y 120 del C.T.P.

En cuanto a las transferencias bancarias que el apelante expresa que pueden existir, manifiesta que no identificó durante la fiscalización en forma precisa dichas operaciones de transferencia entre el mismo titular. Tampoco arrima documentación que permita constatar sus dichos, como asimismo las pruebas informativas ni la pericial contable ofrecida están direccionadas a justificar este punto. Tal insuficiencia probatoria no permite practicar ajustes sobre este planteo.

Respecto a la "falta de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción impuesta" transcribe y justifica las multas de los artículos 85 y 86 aplicadas y concluye que el contribuyente no demostró la existencia de elementos que justifiquen eximir a la verificada de responsabilidad ante el Fisco, que resultan plenamente válidas y ajustadas a derecho.

IV. A fojas 35 del expediente N° 242/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación y se declaran autos para sentencia.

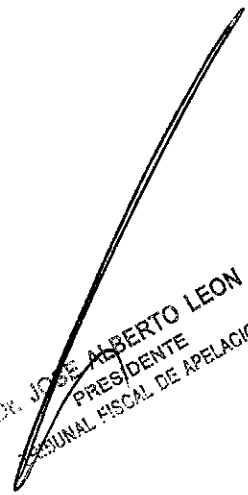
V. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir opinión.

El apelante funda gran parte de su Recurso en la nulidad del Acto Administrativo por considerar que no se encuentra motivado, que no se ha buscado la verdad material ni la realidad económica atento a que se ha prescindido de la prueba documental y de la contabilidad aportada por la firma – en adelante CIMSA-, vulnerando su derecho de defensa.

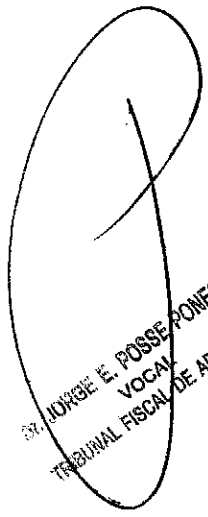
En primer lugar, corresponde enfatizar que para que prospere un planteo de nulidad se requiere que el vicio en cuestión produzca un perjuicio serio e irreparable que no pueda ser subsanado, por lo que no podrá declararse nulo un acto irregular, cuando la irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide. Al respecto, también manifiesta que se violentó su derecho de defensa.

De acuerdo a las actuaciones obrantes, observo que tanto el Acta de Deuda como la Resolución emitida por la Autoridad de Aplicación satisfacen el requisito de motivación del acto administrativo, en tanto se encuentra expuesta la forma en que se determinaron las bases imponibles, la documentación y las normas tenidas en cuenta para ello, las alícuotas aplicables así como los fundamentos y motivos que llevaron a la D.G.R a efectuar la determinación de oficio, compartiendo la conclusión a la que arriba el organismo cuando expresa “Que en el periodo 2019, la firma registra acreditaciones bancarias que surgen del sistema SIRCREB de esta D.G.R superiores a los ingresos exteriorizados en las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas ante este Organismo, sin haber justificado en su totalidad con documentación respaldatoria el origen de tales acreditaciones, lo que hace presumir ingresos omitidos de declarar y gravados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el marco de lo dispuesto por el art. 97 del C.T.P”.

Respecto a la nulidad por ausencia de motivación, se debe tener en cuenta que la motivación es la “exteriorización en el acto de la existencia de la causa y de la finalidad” (Cassagne, J. C., Derecho Administrativo, Buenos Aires, Abeledo



DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

Perrot, Tomo II, p. 149/150); la causa es un elemento lógico que comprende el porqué del acto y se compone de las referencias fácticas, circunstancias y normas que se constituyen en fuente creadora del acto administrativo. Respecto del elemento motivación, aparece como la observancia del principio de legalidad en la actuación de los órganos estatales. Desde el punto de vista del particular, responde a una exigencia fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales. Constituye un requisito relacionado con la "razonabilidad", así como que los actos administrativos deben ser especialmente motivados cuando ponen fin a una situación creada (CNCAF, Sala IV, 7/5/1996, "S.A. de Exportaciones Sudamericanas-SADESA"; Sala V, 12/2/1998 "Lenger, Sebastián"; y Sala IV 16/3/1998 "Negocios y Participaciones S.A.").

Por otro lado, erróneamente el apelante sostiene que no se consideró que "Compañía Industrial de Máquinas S.A" se encuentra inscrita en el Régimen de Convenio Multilateral, y que no se habría tenido en cuenta la documentación aportada para determinar las bases imponibles. En efecto, observo que el Fisco tuvo en cuenta las diferencias existentes entre los débitos bancarios y los importes declarados en las DDJJs, a las bases de cálculo "total país" rectificadas aplicó el coeficiente unificado correspondiente, tomando como válido el declarado por el contribuyente mediante los formularios CM05 oportunamente presentadas por el apelante.

Obra en el expediente constancia del Requerimiento N° 0001-00076055 (fs.7) en el cual se solicita que el contribuyente explique y justifique con documentación respaldatoria el motivo por el que las acreditaciones bancarias superan los ingresos declarados, y a qué actividades corresponden los depósitos bancarios, pedido que fue reiterado mediante Requerimiento N° 2020-00000292 (fs. 31/36) ante lo cual aporta resúmenes bancarios y confecciona una planilla en donde informa a través de cifras globales el origen de los depósitos bancarios, sin que los montos que componen cada rubro puedan ser corroborados a través de documentación que respalde lo expuesto.

A más de ello, y del análisis de tal documentación es que la Autoridad de Aplicación pudo confeccionar las Planillas de "depósitos justificados" y "depósitos no justificados" de donde excluyó las acreditaciones por préstamos bancarios, así como la venta de la maquinaria la cual si pudo comprobar y justificar su origen. En

razón de ello, considero que no puede argumentarse que no se tuvo en cuenta lo aportado por la firma, ni que se cercenó su derecho de defensa por cuanto en todo momento el contribuyente tuvo la oportunidad de rebatir los ajustes efectuados por el Fisco, en contradicción con el art.98 del C.T.P que establece:

"Practicada la determinación de oficio de la obligación tributaria mediante la correspondiente acta de deuda confeccionada por la Autoridad de Aplicación, el contribuyente o responsable tendrá derecho a impugnar o manifestar su disconformidad, total o parcial, respecto de aquella, mediante escrito fundado, dentro de los quince (15) días desde su notificación. En la misma oportunidad deberá acompañarse toda la prueba documental que estuviera en poder del impugnante y ofrecer la prueba restante de la que intente valerse".

Resulta importante destacar que al haber ofrecido prueba en la impugnación efectuada, la misma fue aceptada y abierto el procedimiento (fs. 381), sin que los oficios requeridos hayan sido diligenciados, ni producida la pericial contable.

Consecuentemente, no se advierten circunstancias que provoquen la nulidad del Acta de Deuda y de la Resolución apelada, pues no se ha lesionado el derecho de defensa del contribuyente, ni norma alguna que haya ocasionado un perjuicio concreto o vulnerado la garantía constitucional de la defensa en juicio, como éste afirma.

Respecto a que no se siguió el procedimiento establecido en el art. 96 y siguientes del C.T.P, es de destacar que respecto a las formas de determinación, el mencionado artículo dispone que se practicará sobre base cierta cuando el contribuyente suministre todos los elementos comprobatorios de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imposables. Ahora bien, párrafo siguiente, el artículo expresa que cuando los elementos aportados resultaren impugnables, la Dirección General de Rentas practicará la determinación de oficio sobre base presunta.

En este sentido, y en la parte pertinente al caso de autos, el art. 97 C.T.P sostiene *"La determinación sobre base presunta se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con lo que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo (...).*

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

Con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, podrá tomarse como presunción general, salvo prueba en contrario, que: 4. Los depósitos bancarios, debidamente depurados, que superen las ventas y/o ingresos declarados del período y/o anticipo, el importe de las remuneraciones abonadas a personal en relación de dependencia no declarado, así como las diferencias salariales no declaradas, y los incrementos patrimoniales no justificados, 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. Las diferencias de ventas gravadas a que se refiere el inciso 4. precedente, serán atribuidas a cada uno de los meses calendarios comprendidos y transcurridos en el ejercicio fiscal en el cual se determinen, prorrateándolas en función del total de ingresos que se hubieran declarado o registrado respecto de cada uno de dichos meses”.

Teniendo en cuenta que el contribuyente tuvo reiteradas oportunidades de probar sus dichos y de producir las pruebas pertinentes, y que la documentación aportada no permitió al Fisco determinar bases imponibles de forma cierta, considero que la norma transcripta en el párrafo precedente avala el procedimiento llevado a cabo por la D.G.R, por lo que la nulidad sostenida en este aspecto por el apelante no deviene procedente.

Por otro lado, el apelante manifiesta que el análisis de las operaciones bancarias debe hacerse en relación a las DDJJs presentadas en todas las jurisdicciones donde opera, pues encontrándose la casa central en Tucumán, una vez tributadas todas las operaciones en todas las provincias, pueden existir transferencias bancarias entre las diversas sucursales de la empresa. En una revisión de las actuaciones, se verifica la existencia en los resúmenes bancarios de depósitos o transferencias “del mismo titular”, las cuales no se encuentran sujetas a percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por lo que no fueron incluidas en las bases imponibles determinadas por el Fisco en tanto, al momento de explicar la metodología de trabajo aplicada manifiesta que “se procedió a analizar el origen de cada uno de los depósitos con retención bancaria en los resúmenes y los conceptos de la planilla aportada según fs. 49, confeccionándose la planilla de depósitos justificados (...)”; verificándose además que no se encuentren en la planilla de depósitos injustificados confeccionada por éste.

En caso de que el apelante se refiera a depósitos en efectivo realizados desde las diferentes sucursales, no identifica cuáles serían las transferencias que responden a este concepto, y que permitieran efectuar una discriminación en el análisis, como así tampoco ofrece prueba tendiente a acreditar sus dichos. Por lo cual, el agravio plasmado en este sentido configura una simple expresión del apelante, sin tener en cuenta, una vez más, lo establecido por el ya transcrito artículo 98 del C.T.P respecto a la presentación de las pruebas sobre las que intente valerse.

Finalmente, en lo que respecta a la graduación de las sanciones aplicadas y que esta sería irrazonable, vale aclarar en primer lugar que el art. 75 del C.T.P le da la posibilidad a la Autoridad de Aplicación de graduar la sanción de acuerdo con la naturaleza de la misma, con la capacidad contributiva del contribuyente y con el grado de culpa o dolo. En el caso de autos, la D.G.R aplica, para la multa del art. 85 la única graduación allí establecida, mientras que para la sanción por defraudación del art. 86 inc. 1) del C.T.P aplica el mínimo establecido, esto es 2 veces el monto del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, por lo que no luce irrazonable.

Ahora bien, el tratamiento de las multas aplicadas por el Fisco resulta de importancia puesto que de las constancias de autos surge que el Acta de Deuda N° A 386-2020 ordena la instrucción de dos sumarios correspondientes al mismo Periodo Fiscal.


El primero de ellos derivado de la supuesta configuración de la infracción prevista en el art. 85 del C.T.P en los anticipos 01 a 11/2019 (Sumario N° A 386-2020). El segundo sumario se origina en la falta de pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el Periodo Fiscal 2019 (Sumario N° M 386-2020), infracción prevista en el art. 86 inciso 1 del mismo digesto.

La naturaleza punitiva de las multas discernidas por la administración es pacíficamente aceptada por la doctrina y la jurisprudencia, de lo que se deriva la aplicación supletoria de los principios generales del derecho penal.

Respecto del carácter penal de las multas se ha decidido "*Deben estimarse penales las multas aplicables a los infractores cuando ellas, en vez de poseer carácter retributivo del daño causado, tienden a prevenir y reprimir la violación de las pertinentes obligaciones legales, no resultando válido en consecuencia*



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

controvertir la naturaleza penal de la multa impuesta". Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Dowell Schlumberger S.A. de Minería s/ Resolución Subsecretaría de Transporte Fluvial y Marítimo", Sentencia del 16/03/1989 (Fallos: 312:303).-

La doctrina conceptualiza al principio de *non bis in idem* afirmando que implica dos reglas intrínsecamente vinculadas. La primera, de carácter procesal, supone que nadie puede ser sometido dos veces a un mismo proceso por el mismo hecho y que opera aunque no haya punición. La segunda prohíbe que se castigue a alguien dos veces por el mismo hecho, y actúa también en los casos en los cuales el principio procesal no esté en entredicho. Es decir que no sólo se veda la posibilidad de ser castigado dos veces por un mismo hecho, sino también de ser sometido nuevamente a proceso por ese mismo hecho. Su fundamento constitucional está en el art. 18 CN y en las normas internacionales, tales como el art. 8.4 CADH. (Naveira de Casanova, Gustavo J., "Derecho tributario", (3ª ed.) Editorial Estudio, Buenos Aires, 2017, pg. 379).-

Resulta necesario establecer si las sanciones impuestas mediante la resolución impugnada, transgreden el mencionado principio. Para ello resulta necesario determinar si las omisiones imputadas constituyen un único hecho, ya que en caso de tratarse de una sola infracción, solo podrá aplicarse una única sanción.

Para analizar la existencia de doble punición, debe verificarse en el caso concreto la concurrencia de las tres identidades requeridas para la aplicación del principio: de sujeto imputado, de hechos motivadores y causa de la sanción.

En el presente caso se configuran los requisitos para la aplicación del principio que prohíbe la doble persecución penal o *non bis in idem*. Ello es así por cuanto se verifica la existencia de tres identidades antes mencionadas en forma conjunta:

a) Identidad de sujeto ya que la Resolución N° D 87/21 aplica a COMPAÑÍA INDUSTRIAL DE MAQUINAS S.A, dos sanciones de multa.

b) Identidad objetiva, en el caso en análisis existe una identidad fáctica, ya que la motivación y fundamentación de la resolución sancionatoria tiene como base la conducta del contribuyente en infracción a sus obligaciones tributarias materiales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes al periodo fiscal 2019. El hecho en cuestión, consistente en la falta de pago total o parcial del impuesto, es sustancialmente el mismo. Ello 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;

c) Identidad de causa, es decir que la naturaleza de la sanción debe ser idéntica, lo cual también se verifica por cuanto las sanciones impuestas tienen la naturaleza de "multa".

La garantía del *non bis in idem* se desprende del contenido del artículo 18 de la Constitución Nacional, en el cual se encuentran descriptas las principales garantías penales y procesales que amparan a personas físicas y jurídicas. Surge igualmente de los Tratados Internacionales de Derechos Humanos con jerarquía constitucional establecidos por el art. 75 inc. 22º de la norma suprema.-

En relación a la prohibición de la doble persecución penal se ha decidido "*Que la garantía constitucional examinada protege a los individuos contra la doble persecución por un mismo hecho sin importar los diversos encuadramientos que se pueden efectuar respecto de aquél (...) la garantía contra el doble juzgamiento también protege contra la mera exposición al riesgo de que ello ocurra mediante un nuevo sometimiento a juicio de quien ya lo ha sufrido.*" Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* "Peluffo, Diego Pedro s/ querrela", sentencia del 06/02/1996 (Fallos: 319:43).-

Queda demostrado que la Resolución Nº D 87/21 transgrede el principio mencionado, por cuanto aplica dos sanciones por infracciones materiales respecto del periodo fiscal 2019.

Corresponde en este punto decidir si alguna de las sanciones debe subsistir, y en tal caso cuál de ellas.

En primer lugar, resulta relevante el carácter anual del impuesto, establecido por el art. 229 CPT. En segundo lugar, de acuerdo art. 1 de la RG Nº 140/2012, la obligación de ingresar los anticipos del tributo solo podrá exigida hasta la fecha del plazo general para la presentación de la declaración jurada anual del gravamen o hasta la fecha de presentación de la misma, cuando ésta fuera posterior. Ello implica que una vez vencido dicho plazo, ya no será exigible el

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

cumplimiento de la obligación material del anticipo, como tampoco será punible su omisión. La falta de pago del impuesto y las sanciones aplicables, luego de atravesado el límite temporal mencionado se trasladan a la consideración del periodo anual, sin perjuicio del devengamiento de los intereses.

Por otro lado, respecto al elemento subjetivo es menester remitirnos a las consideraciones expuestas en los párrafos precedentes donde quedó demostrada la conducta dolosa del contribuyente en el incumplimiento de sus obligaciones materiales correspondientes al periodo fiscal 2019.

Por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto la sanción aplicada en el art. 2 de la Resolución N° D 87/21, por configurarse en los anticipos 01 a 11/2019 la infracción prevista en el art. 85 del C.T.P la cual asciende a un monto de \$819.785,13 Asimismo corresponde mantener la sanción de multa establecida en el Art. 3° mencionada resolución, por encuadrar la conducta del contribuyente en el art. 86 inc. 1° CTP, con relación al Periodo Fiscal 2019.

En conclusión, por las razones expuestas precedentemente considero que corresponde dictar la siguiente Resolución: **1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente "**COMPAÑÍA INDUSTRIAL DE MAQUINAS S.A.**" CUIT N° 30-54776128-2 en contra de la Resolución N° D 87/21 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia: **1.I) CONFIRMAR** la determinación efectuada por la Dirección General de Rentas mediante Acta de Deuda N° A 386-2020, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral Periodo Fiscal 2019 y confirmada mediante Resolución N° D 87/21 de fecha 26/07/2021; **1.II) DEJAR SIN EFECTO** en atención al principio constitucional non bis in ídem, la sanción de multa del artículo 85° del Código Tributario Provincial aplicada en el artículo 2 de la Resolución N° D 87/21 respecto de los periodos 01 a 11/2019 por un monto de \$819.785,13 (ochocientos diecinueve mil setecientos ochenta y cinco con 13/100;

1.III) CONFIRMAR la sanción de multa impuesta por \$1.429.842,82 (Pesos un millón cuatrocientos veintinueve mil ochocientos cuarenta y dos con 82/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inc. 1 del Código Tributario Provincial, respecto al impuesto sobre los Ingresos Brutos - Régimen de Convenio Multilateral Periodo Fiscal 2019.

Así Voto.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. José Alberto León dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

En mérito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente "COMPAÑÍA INDUSTRIAL DE MAQUINAS S.A." CUIT N° 30-54776128-2 en contra de la Resolución N° D 87/21 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia: **1.I) CONFIRMAR** la determinación efectuada por la Dirección General de Rentas mediante Acta de Deuda N° A 386-2020, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral Periodo Fiscal 2019 y confirmada mediante Resolución N° D 87/21 de fecha 26/07/2021; **1.II) DEJAR SIN EFECTO** en atención al principio constitucional non bis in ídem, la sanción de multa del artículo 85° del Código Tributario Provincial aplicada en el artículo 2 de la Resolución N° D 87/21 respecto de los periodos 01 a 11/2019 por un monto de \$819.785,13 (ochocientos diecinueve mil setecientos ochenta y cinco con 13/100; **1.III) CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por \$1.429.842,82 (Pesos un millón cuatrocientos veintinueve mil ochocientos cuarenta y dos con 82/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inc. 1 del Código Tributario Provincial, respecto al impuesto sobre los Ingresos Brutos - Régimen de Convenio Multilateral Periodo Fiscal 2019.

2) REGISTRAR, notificar, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

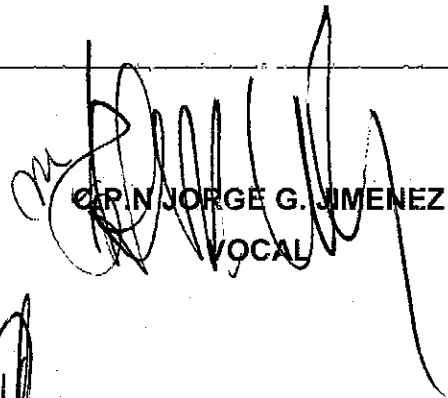
M.S.P
M.V.I

HACER SABER

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE

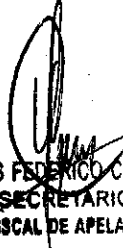
DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

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



DR. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. CARLOS FEDERICO CUOZZE
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES