

SENTENCIA N°: *16*.../2024

Expte. N°: 397/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los... *21*..... días del mes de..... *FEBRERO*..... de 2024, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de tratar el expediente caratulado: **"TUS TECNOLOGÍAS S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION"**, Expte. N° 397/926/2021 y Expte. N° 13679/376/D/2020 (DGR) y;

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

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 299/319 del expte DGR N° 13679/376/D/2020 se presenta el Sr. Sebastián David Treplizky en carácter de socio gerente del contribuyente TUS TECNOLOGÍAS S.R.L. e interpone Recursos de Apelación en contra de las Resoluciones N° D 101/21 y D 102/21, ambas de fecha 02/09/2021, emitidas por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrantes a fs. 294/297 del citado expte DGR.

En la Resolución N° D 101/21 se resuelve, en su art. 1° rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de deuda N° A 3878-2020 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- período fiscal 2019, en su art. 2° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° A 3878-2020 (anticipos 01 a 12/2019) e imponer una multa de \$350.961,69 por configuración de la infracción del artículo 85 del C.T.P; y en su art. 3° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 3878-2020 (período 2019) e imponer una multa de \$701.923,38, por configuración de la infracción del artículo 86 inciso 1 del CTP.

En la Resolución N° D 102/21 se resuelve, en su art. 1° rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de deuda N° A

3879-2020 confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos-anticipos 01 a 06/2020, y en su art. 2° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 3879-2020 (anticipos 03 a 06/2020) e imponer una multa de \$79.463,86 por configuración de la infracción del artículo 85 del C.T.P.

En su exposición de agravios el apelante manifiesta en sendos recursos, idénticos argumentos. Inicialmente transcribe exactamente los planteos formulados en sus escritos de impugnación.

Luego identificado bajo el acápite "III La Resolución atacada", el apelante se agravia de que la autoridad de aplicación reconoce haber realizado la determinación sobre un margen de utilidad bruta promedio suministrada por AFIP. Considera que desecha la manifestación del contribuyente respecto a cuál era el margen de utilidad. Manifiesta que las pruebas ofrecidas no fueron producidas en tiempo por causas no imputables a su parte, solicitando que en esta etapa se notifique al perito para que acompañe la pericia realizada.

En relación con las multas aplicadas, el Fisco no habría hecho aplicación del principio de inocencia consagrado en la CN, ya que el dolo no se presume. También resulta vulnerado el principio del "non bis in ídem", porque sanciona dos veces por el mismo hecho respecto de los sumarios N° A 3878-2020 y M 3878-2020. Por todo ello las multas devienen irrazonables.

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

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

III.- A fs. 22/23 obra Sentencia Interlocutoria N° 194/2023 del 29/08/2023 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación y se dispone la apertura a prueba por veinte días.

Dicha sentencia fue debidamente notificada a ambas partes, sin perjuicio de lo que las pruebas informativa y pericial contable no fueron producidas por el apelante.

Encontrándose vencido el plazo probatorio, se ordenó en fecha 23/10/2023: Tener presente el informe actuarial que antecede. En su mérito se provee: Pasen los autos a despacho para resolver.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si las Resoluciones N° D 101/21 y D 102/21 resultan ajustadas a derecho.

El agravio sobre el que basa sus recursos gira en torno a que la determinación realizada por el Fisco sobre base presunta, debió ser realizada sobre base cierta, atento a que tuvo pleno acceso a toda la información; y que no puede tomarse como válido el margen de utilidad informado por AFIP.

Corresponde comenzar citando las normas de aplicación al caso de marras, a saber, el art. 96 del CTP que dice lo siguiente: *"La determinación se practicará sobre base cierta cuando el contribuyente o los responsables suministren a la Dirección General de Rentas todos los elementos comprobatorios de las operaciones o situaciones que constituyan hechos imponibles o cuando este Código u otra ley establezcan taxativamente los hechos y las circunstancias que la Autoridad de Aplicación debe tener en cuenta a los fines de la determinación.*

Quando no se cumplan las condiciones establecidas en el párrafo anterior o los elementos comprobatorios aportados por los contribuyentes resultaren impugnables, la Dirección General de Rentas practicará la determinación de oficio sobre base presunta" (el subrayado me pertenece).

En aplicación de este art. fue que la DGR realizó la determinación sobre base presunta y muy claramente lo expuso en las Actas de Deuda en cuestión así como lo reiteró en las resoluciones atacadas por medio de los presentes recursos. Los funcionarios actuantes en el curso de la verificación solicitaron en varias oportunidades que presente la documentación sobre las compras y ventas de productos a los efectos de validar el margen de utilidad, y las respuestas dadas por el contribuyente fueron poco claras y la documentación insuficiente para dejar de lado el margen informado por AFIP. Es decir, claramente se presenta en el caso el supuesto previsto en el segundo párrafo del art. 96 al ser impugnables los elementos comprobatorios presentados por el contribuyente.

A continuación el art. 97 del CTP prevé: *"La determinación sobre base presunta se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o*

conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo. Podrán servir especialmente como indicios: el capital invertido en la explotación, las fluctuaciones patrimoniales, el volumen de las transacciones o ventas de otros períodos fiscales, el monto de las compras, la existencia de mercaderías, la existencia de materias primas, las utilidades, los gastos generales, los sueldos y salarios, el alquiler de inmuebles afectados al negocio, industria o explotación y de la casa-habitación, el monto consumido por el contribuyente, el rendimiento normal de negocios, explotaciones o empresas similares dedicadas al mismo ramo; y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Dirección General de Rentas, cámaras de comercio e industria, bancos, asociaciones gremiales, entidades públicas o privadas, Administración Federal de Ingresos Públicos, los agentes de recaudación o cualquier otra persona que posea información útil al respecto, relacionada con el contribuyente y que resulte vinculada con la verificación y determinación de los hechos imposables.

Con relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, podrá tomarse como presunción general, salvo prueba en contrario, que: ...

3. Ante la comprobación de operaciones omitidas de contabilizar, registrar o declarar en alguno de los ejercicios fiscales ya concluidos se considerará: a) De tratarse de compra de mercaderías: que éstas representan ventas omitidas de ese ejercicio fiscal, las que se determinarán adicionándole al valor de las compras omitidas de contabilizar, registrar o declarar en el ejercicio fiscal el importe que resulte de aplicarle el porcentaje de utilidad bruta sobre compras declarado en dicho ejercicio fiscal. A estos efectos se considerará el porcentaje de utilidad bruta que surja de las declaraciones juradas impositivas nacionales presentadas por el contribuyente o responsable o de otros elementos de juicio, a falta de aquellas..."

Nuevamente los funcionarios actuantes no hicieron más que aplicar las normas del CTP. Del análisis que realizaron de la documentación aportada por el contribuyente, la suministrada por AFIP y la obrante en los registros informáticos de la DGR, pudieron concluir que los montos de facturación electrónica recibida superan los ingresos declarados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Ello hizo presumir que existían operaciones omitidas de declarar, y que el contribuyente durante el curso de las actuaciones no pudo justificar.

Es decir, que de ninguna manera pueden tildarse de nula las resoluciones atacadas.

Asimismo el contribuyente se equivoca al manifestar que las pruebas ofrecidas no fueron producidas por causas no imputables a su parte; ya que de la compulsa de las actuaciones puede verificarse que en relación con la prueba informativa, nunca confeccionó el oficio que solicitara oportunamente y respecto de la pericial contable, si bien el perito se presentó a aceptar el cargo no presentó el informe pericial; y en ningún momento el contribuyente informó cual fue la causa del impedimento para cumplir con la producción de las pruebas.

Sin perjuicio de ello en esta instancia apelatoria, se abrió la causa a prueba y nuevamente el contribuyente no produjo las pruebas que fueron ofrecidas por su parte.

Pasando al análisis de las sanciones de multa aplicadas, en atención al planteo realizado por el apelante respecto a la afectación del principio del "non bis in idem" respecto de los sumarios N° A 3878-2020 y M 3878-2020, corresponde hacer lugar al mismo, atento a que, como bien expone el Fisco en su contestación al traslado, para que se verifique este principio deben concurrir los siguientes requisitos:

- 1) identidad de sujeto, esto es, la persona autora de la infracción debería ser la misma. Esto se verifica en la resolución apelada, en la que resulta sancionada la misma persona.
- 2) identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. En este punto la DGR pretende que no se trataría del mismo hecho; sin embargo, considero que sin perjuicio de poder atribuirse a una conducta elementos subjetivos diferentes, sea a título de culpa o dolo, el hecho en cuestión, falta de pago total o parcial del impuesto, es el mismo.
- 3) identidad de causa, o sea la naturaleza de la sanción debe ser idéntica. Esto también se verifica ya que las sanciones impuestas en cada resolución tiene la naturaleza de "multa".

Atento al análisis realizado, corresponde hacer lugar parcialmente al recurso de apelación y dejar sin efecto la sanción de multa aplicada en la Resolución N° D 101/21 en virtud a lo normado en el art. 85 del CTP, quedando vigente la multa aplicada en virtud del art. 86 inc. 1 del mismo Digesto.

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

Ahora bien, la aplicación de la sanción en este caso se encuentra justificada, ya que si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el contribuyente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra.

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 incisos 1, 2 y 3 del C.T.P. el que presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: *"1. Contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas. 2. Declaraciones juradas que contengan datos falsos. 3. Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributaria."*, supuestos que han sido comprobados en el caso bajo análisis, atento a que efectivamente los datos de las declaraciones juradas no se condicen con los que están contenidos en sus libros y demás documentación contable y no contable. Ello demuestra que dichas declaraciones juradas contienen datos falsos, además de que no registra todas sus ventas, lo que se presumió por los montos anuales de facturación electrónica.

En conclusión, la aplicación de la sanción de multa en el art. 3° de la Resolución N° D 101/21 en virtud a la normativa establecida en el art. 86 inciso 1 del CTP resulta procedente.

En relación con la multa aplicada en la Resolución N° D 102/21 en virtud a la normativa establecida en el art. 85 del CTP, adelanto que la misma resulta procedente. Contrario a lo sostenido por el contribuyente que se presume el aspecto subjetivo por el mero incumplimiento; en este tipo de sanciones para que la acción punible se materialice es necesario que la omisión se concrete en los hechos, es decir, que se encuentre debidamente consumada y la conducta que la

tipifica perfectamente exteriorizada, situación que ha sido corroborada en el presente caso respecto de los anticipos 01 a 06/2020.

En el mencionado art. 85, el elemento subjetivo está dado por el accionar culposo o negligente del contribuyente que realizó la presentación inexacta de las declaraciones juradas.

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

- I) HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por TUS TECNOLOGÍAS S.R.L., C.U.I.T. 30-71467711-6, en contra de la Resolución N° D 101/21 de fecha 02/09/2021 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral, en relación a la defensa de violación al principio non bis in idem. En consecuencia DEJAR SIN EFECTO el artículo 2° de la Resolución N° D 101/21 de fecha 02/09/2021 que aplicó la multa de \$350.961,69 por configuración de la infracción del artículo 85 del C.T.P y CONFIRMAR la determinación de oficio realizada por medio del Acta de deuda N° A 3878-2020 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- período fiscal 2019 y la multa de \$701.923,38, por configuración de la infracción del artículo 86 inciso 1 del CTP.
- II) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por TUS TECNOLOGÍAS S.R.L., C.U.I.T. 30-71467711-6, en contra de la Resolución N° D 102/21 de fecha 02/09/2021 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral. En consecuencia CONFIRMAR la misma.
- III) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

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

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

Por ello:

2024 – Año de Conmemoración del fallecimiento del General Dn. Bernabé Araoz”

7

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

- 1- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por **TUS TECNOLOGÍAS S.R.L., C.U.I.T. 30-71467711-6**, en contra de la Resolución N° D 101/21 de fecha 02/09/2021 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral, en relación a la defensa de violación al principio non bis in idem. En consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** el artículo 2° de la Resolución N° D 101/21 de fecha 02/09/2021 que aplicó la multa de \$350.961,69 por configuración de la infracción del artículo 85 del C.T.P y **CONFIRMAR** la determinación de oficio realizada por medio del Acta de deuda N° A 3878-2020 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- período fiscal 2019 y la multa de \$701.923,38, por configuración de la infracción del artículo 86 inciso 1 del CTP.
- 2- **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **TUS TECNOLOGÍAS S.R.L., C.U.I.T. 30-71467711-6**, en contra de la Resolución N° D 102/21 de fecha 02/09/2021 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral. En consecuencia **CONFIRMAR** la misma.
- 3- **REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

HACER SABER

M.F.L.



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL

ANTE MÍ



DR. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION