

SENTENCIA N° 17/2024

Expte. N° 231/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los... 22 ... días del mes de... FEBRERO ... de 2024, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal), y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**JUCA S.R.L S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 231/926/2021 – 10334/376/T/2021 (Expte. D.G.R. N° 20890/376/D/2019);

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:

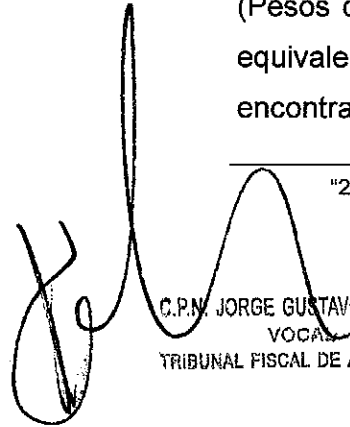
I. A fojas 222/225 del expediente N°10334/376/T/2021, el contribuyente **JUCA S.R.L CUIT N° 30-71506175-5** a través de su apoderado interpone Recurso de Apelación en contra de las Resoluciones: **A) N° M 2553/21** de la Dirección General de Rentas de fecha 19/07/2021 obrante a fs. 211 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al contribuyente una multa de \$139.819,38 (Pesos ciento treinta y nueve mil ochocientos diecinueve con 38/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, anticipos 09 a 12/2018

B) N° M 2554/21 de fecha 19/07/2021 obrante a fs.212 del mismo expediente, mediante la cual resuelve **APLICAR** al contribuyente una multa de \$351.178,18 (Pesos trescientos cincuenta y un mil ciento setenta y ocho con 18/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, anticipos 01 a 03, 05 a 06/2019.


C) N° M 2555/21 de fecha 19/07/2021 obrante a fs. 213 del mismo expediente, mediante la cual resuelve: **APLICAR** al contribuyente una multa de \$559.277,52 (Pesos quinientos cincuenta y nueve mil doscientos setenta y siete con 52/100), 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

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

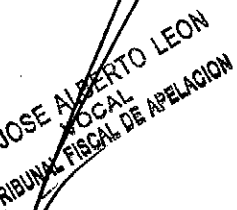
1



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



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, periodo fiscal 2018.

D) N° M 2556/21 obrante a fojas 214, de fecha 19/07/2021 en la cual resuelve **APLICAR** al contribuyente una multa de \$1.276.516,28 (Pesos un millón doscientos setenta y seis mil quinientos dieciséis 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° inc. 1 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, periodo fiscal 2019.

El apelante manifiesta que el elemento subjetivo de las sanciones no fue acreditado, esto es, el ardid o engaño por parte del contribuyente y que además tienda a producir la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias o la omisión de las mismas. La simple comprobación objetiva y de forma, no basta para la configuración, pues es necesaria además la culpabilidad o dolo del contribuyente. Cita jurisprudencia.

Que tanto el art. 85 como el 86 son de naturaleza penal, por lo que se infiere que son de aplicación todos los principios de dicha materia, siendo uno de los principales el de "presunción de inocencia". En este sentido cita a García Belsunce quien expresó "... en materia tributaria no se presume la culpa, sino la inocencia y que, como consecuencia de ello, el acusante o querellante debe probar la culpabilidad del imputado... Además el art. 18 de la CN sostiene en su parte pertinente que nadie puede ser obligado a declarar contra sí mismo...". Ello debe interpretarse que la inocencia no es solamente una presunción en sentido técnico-jurídico, sino que es una "verdad interina" que protege al imputado o persona infractora mientras no se produce la prueba de culpabilidad.

Concluye que en el presente caso no se encuentra configurada la situación objetiva ni mucho menos la subjetiva ya que el contribuyente ha cumplido con su obligación tributaria presentando toda la información requerida tomando abstracto el presente sumario.

Por otro lado, solicita se aplique de oficio la Ley de moratoria atento a que por el art. 7 de la Ley 8.873 inc.a.3, la multa se encuentra condonada.

II. Que a fojas 233/242 del Expte. N° N°10334/376/T/2021, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el art. 148°

del Código Tributario Provincial.

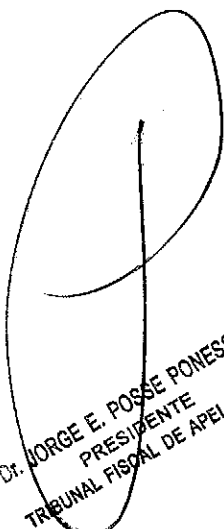
En primer término se refiere a las multas del art. 86 inc. 1) del C.T.P y manifiesta que resulta claro que la conducta del contribuyente encuadra en tales previsiones. Que si bien el artículo requiere de un elemento subjetivo, cual es la intención del sujeto de defraudar al Fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado, en las infracciones tributarias se produce una inversión en la carga de la prueba siendo el imputado quien debe probar su inocencia, lo que no ocurrió en el presente caso.

Sostiene que en la Resolución N° M 2555/21 se consignó expresamente que la conducta del contribuyente se configura con la aplicación de lo establecido en el art. 86 y en el 88 inc. 3 del C.T.P, y en la Resolución N° M 2556/21 en el art. 86 y en los incisos 1,2 y 3 del art. 88. Que dichas presunciones son de carácter "iuris tantum" tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria.

Por otro lado, respecto a las Resoluciones N° M 2553/21 y N° M 2554/21 adelanta que rechaza la apelación interpuesta atento a que la conducta descrita en el art. 85 del C.T.P se verifica en la omisión de pago de los anticipos 09 a 12/2018 y 01 a 03, 05 a 06/2019 a su vencimiento, sin que el contribuyente haya arrojado elementos de prueba que permitan desvirtuar la presunción en su contra o la existencia de alguna causal que elimine su responsabilidad en el hecho imputado. Agrega que conforme obra a fojas 192/193 se informa que el contribuyente reconoció la totalidad de las obligaciones impositivas determinadas en los periodos fiscales determinados, suscribiéndose a planes de facilidades de pago, encontrándose activos, por lo que concluye que la imputación efectuada en autos ha sido reconocida por el contribuyente.

Finalmente aclara que no corresponde aplicar de oficio el art. 7 de la Ley 8.873 toda vez que no consta en las presentes actuaciones que el contribuyente haya presentado solicitud de adhesión al Régimen Excepcional de Facilidades de Pago de dicha Ley, la cual prevé beneficios respecto de la multa aplicada, dado los efectos jurídicos que acarrea para el contribuyente y que no pueden ser presumidos por el fisco.

Se debe tener presente que conforme lo expresa el art. 1 inciso c) de la Ley 8.873 reestablecida en su vigencia por la Ley 9.236, el acogimiento a la misma implica



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

“de pleno derecho el allanamiento incondicional del contribuyente y responsable y en su caso, el desistimiento y expresa renuncia a toda acción o derecho”.

Por lo expuesto, la DGR concluye que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto.

III. A fs. 29 del expediente N° 231/926/2021 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal en donde se tiene por presentado el Recurso en tiempo y forma y se llaman a autos para sentencia.

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en las resoluciones atacadas, corresponde resolver si las Resoluciones N° M 2553/21, N° M 2554/21, N° M 2555/21 y N° M 2556/21, todas de fecha 19/07/2021, resultan ajustadas a derecho.

En primer lugar, analizaré las Resoluciones N° M 2553/21 y N° M 2554/21 en las cuales la D.G.R resuelve aplicar al contribuyente una multa de \$139.819,38 y \$351.178,18 respectivamente, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial.

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° 9660 – BO (Tucumán): 26/12/2022) en su artículo 85 establece: *“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 (...)”*.

La infracción endilgada al apelante se configura en la omisión de pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral atento a las diferencias de base imponible declaradas ante AFIP y las declaradas ante el Fisco provincial, lo que implica que las DDJJs de los periodos 09 a 12/2018 y 01 a 03, y 05 a 06/2019 presentadas por el contribuyente resultan inexactas.

Por otro lado, mediante Resoluciones N° M 2555/21 y N° M 2556/21 la D.G.R resuelve aplicar: por el periodo fiscal 2018 una multa de \$559.277,52 y por el periodo fiscal 2019 una multa de \$1.276.516,28, ambas equivalente a dos (2) veces el monto de la obligación tributaria omitida en los periodos respectivos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inc. 1

del Código Tributario Provincial el cual establece: *"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 este caso en no haber cumplido con las obligaciones impuestas por la normativa vigente, (presentación inexacta de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y la omisión de pago en tiempo y forma de la totalidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos). En consecuencia, el elemento objetivo para confirmar la imputabilidad del sujeto, se encuentra acreditado.

En cuanto al elemento subjetivo, que 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, siendo el imputado quien debe probar su inocencia (art. 120 del C.T.P).

Debe tenerse presente que el Código Tributario Provincial otorga a la D.G.R la facultad de hacer uso de las presunciones establecidas en su art. 88, al establecer en sus incisos 1 y 2: *"Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concorra alguna de las causas siguientes: 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 (...)"*. Supuestos debidamente acreditados en autos.

Las presunciones contempladas en el art. 88 del C.T.P son presunciones "iuris tantum", es decir, admiten prueba en contrario, correspondiendo al apelante demostrar su inocencia y la ausencia de ánimo defraudatorio.

En el presente caso se observa a fs. 192 informe en donde se constata que el contribuyente durante la vigencia del Régimen Excepcional de Facilidades de

Pago Ley 8.873, restablecido por la Ley N° 9.236, en fecha 31/12/2020 se adhirió a dos planes de facilidades de pago, 1) Plan Tipo 1329, N° 234105, por las obligaciones impositivas incluidas en las Actas de Deuda N° A 1783-2019 y N° A 1784-2019, y 2) Plan Tipo 1332, N° 234299, por el periodo 10/2019, esto se traduce en el reconocimiento de las diferencias determinadas por el Fisco.

Es de importancia emitirse respecto a las sanciones aplicadas puesto que en caso de tratarse de una única infracción, corresponde la aplicación de una sola multa en cumplimiento con el art. 18 de la Constitución Nacional el cual prohíbe la aplicación de dos sanciones por el mismo hecho (principio conocido como Non bis in ídem), para lo cual se requiere la concurrencia de 3 requisitos:

a) Identidad de sujeto: de forma que el sujeto afectado tiene que ser el mismo.

Identidad que se verifica en el presente caso ya es JUCA S.R.L quien fue sancionado 2 (dos) veces por la Autoridad de Aplicación.

b) Identidad de objeto: es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. 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".


Atento a ello, corresponde a mi criterio dejar sin efecto las sanciones de multas del art. 85 del C.T.P aplicadas a los anticipos 09 a 12/2018 y 01 a 03, y 05 a 06/2019, quedando vigente las sanciones aplicadas a los periodos fiscales 2018 y 2019 en virtud del art. 86 inc. 1 del mismo Digesto, atento a que, por lo expuesto precedentemente, la conducta defraudatoria se encuentra acreditada.


Finalmente, en cuanto a la aplicación del art. 7 Ley 8.873 restablecida por la Ley 9.236, solicitado por el apelante, cabe aclarar que en el caso de marras, el contribuyente se adhirió a los Planes de Facilidades de Pago Tipo 1329 N° 234105 y Tipo 1332 N° 234299 en fecha 31/12/20, es decir con posterioridad a la Instrucción de los Sumarios N° M-1783-2019 y M-1784-2019, ambos notificados

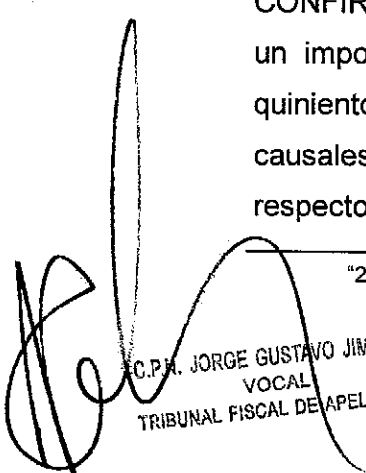
en fecha 10/12/20. Por lo tanto de corresponderle alguno de los beneficios dispuestos por la citada normativa, sería lo dispuesto por el art. 7 inc. B. Sin embargo, del análisis de los Planes de Facilidades de Pagos antes mencionados, surge que el contribuyente solo se adhirió por las obligaciones tributarias omitidas, sin tener en cuenta las multas instruidas mediante los citados Sumarios.

Es necesario destacar al contribuyente para que gozar del beneficio peticionado, debió tener en cuenta lo normado por el art. 7 de la citada ley, que dispone: "(...) lo dispuesto en los puntos precedentes, salvo lo establecido en el inciso d), opera siempre que los sujetos comprendidos procedan a la cancelación de las multas y/o recargos en las formas, condiciones y con los requisitos establecidos en la presente Ley (...)". De este modo, se constata que el contribuyente no se adhirió conforme lo establecido la ley para gozar de los beneficios por ella previstos, motivo por el cual no le corresponde al contribuyente JUCA S.R.L gozar del citado beneficio.

Consecuentemente, considero que corresponde dictar la siguiente Resolución: 1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente JUCA S.R.L, CUIT N° 30-71506175-5, y en consecuencia: A) DEJAR SIN EFECTO la sanción de multa impuesta por la Resolución N° M 2553/21, artículo 85° del Código Tributario Provincial, en virtud del principio constitucional non bis in ídem, respecto de los anticipos 09 a 12/2018. B) DEJAR SIN EFECTO la sanción de multa impuesta por la Resolución N° M 2554/21, artículo 85° del Código Tributario Provincial, en virtud del principio constitucional non bis in ídem, respecto de los anticipos 01 a 03, 05 a 06/2019. C) CONFIRMAR la sanción de multa impuesta por la Resolución N° M 2555/21, por un importe de \$559.277,52 (Pesos quinientos cincuenta y nueve mil doscientos setenta y siete con 52/100), 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 2018. D) CONFIRMAR la sanción de multa impuesta por la Resolución N° M 2556/21, por un importe de \$1.276.516,28 (Pesos un millón doscientos setenta y seis mil quinientos dieciséis con 28/100), 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


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


Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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

Multilateral, periodo fiscal 2019.

Así Voto.

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,

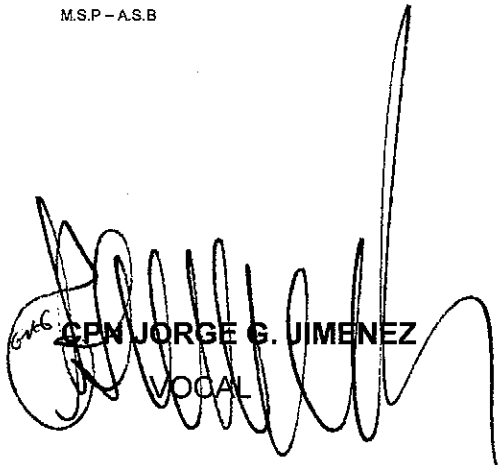
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

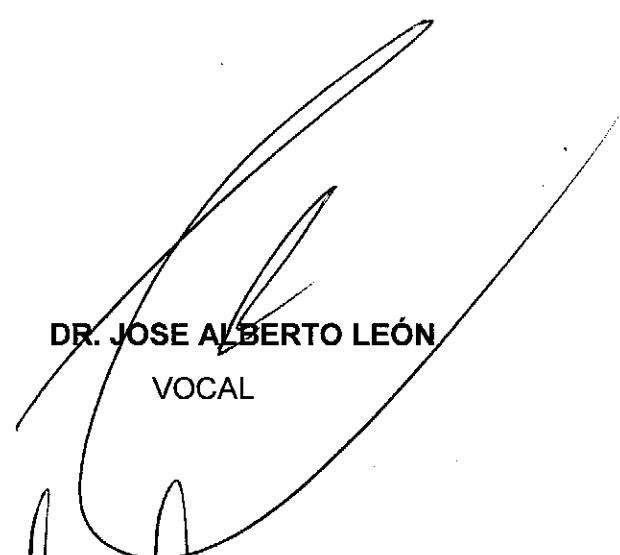
- 1) **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **JUCA S.R.L, CUIT N° 30-71506175-5**, y en consecuencia: **A) DEJAR SIN EFECTO** la sanción de multa impuesta por la Resolución N° M 2553/21, artículo 85° del Código Tributario Provincial, en virtud del principio constitucional non bis in ídem, respecto de los anticipos 09 a 12/2018. **B) DEJAR SIN EFECTO** la sanción de multa impuesta por la Resolución N° M 2554/21, artículo 85° del Código Tributario Provincial, en virtud del principio constitucional non bis in ídem, respecto de los anticipos 01 a 03, 05 a 06/2019. **C) CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por la Resolución N° M 2555/21, por un importe de \$559.277,52 (Pesos quinientos cincuenta y nueve mil doscientos setenta y siete con 52/100), 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 2018. **D) CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por la Resolución N° M 2556/21, por un importe de \$1.276.516,28 (Pesos un millón doscientos setenta y seis mil quinientos dieciséis con 28/100), 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**.

HACER SABER

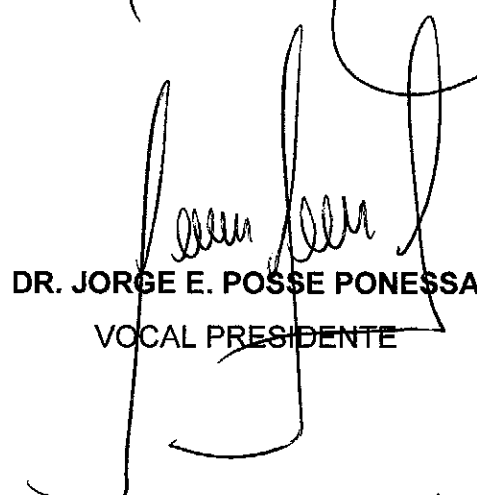
M.S.P - A.S.B



DR. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

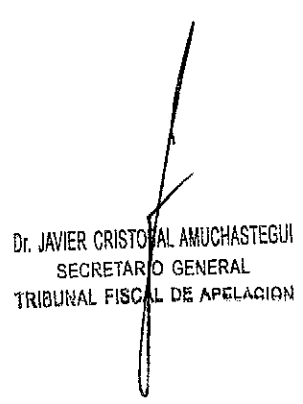


DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION