

**SENTENCIA N° 22 /2024**

Expte. N° 104/926/2022

En San Miguel de Tucumán, a los 28 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 el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**BUSTOS CESAR RAMON S/Recurso de Apelación**" Expte. N° 104/926/2022 (Expte. D.G.R. N° 16.728/376/D/2019).

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. Que a fojas 652/655 del Expediente N° 16.728/376/D/2019 el contribuyente **BUSTOS CESAR RAMON, CUIT N° 20-13646620-9**, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 130/21 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 06/10/2021 obrante a fs. 638/640 de dicho expediente. En ella se resuelve 1) **RECHAZAR** la impugnación interpuesta y **CONFIRMAR** las Actas de Deuda N° A 1613-2019; N° A 1614-2019 y N° A 1615-2019, confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral; 2) **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación interpuesta contra el Acta de Deuda N° A 1616-2019, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, confirmando la "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 1616-2019 ANEXA ACTA DE DEUDA N° A 1616-2019 ETAPA IMPUGNATORIA"; 3) **RECHAZAR** el descargo interpuesto contra el Sumario N° M 1613-2019 y **APLICAR** una Sanción de Multa de \$ 139.725,68 (Pesos Ciento Treinta y Nueve Mil Setecientos Veinticinco con 68/100) equivalente a 2 (Dos) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86 inc 1) del Código Tributario Provincial, período fiscal 2016; 4) **RECHAZAR** el descargo interpuesto contra el Sumario N° A 1614-2019 y **APLICAR** una Sanción de Multa de \$ 86.789,76 (Pesos Ochenta y Seis Mil Setecientos Ochenta y Nueve con 76/100) equivalente al 50 % (Cincuenta por

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

ciento) del gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 85° del Código Tributario Provincial, período fiscal 03 a 12/2017; **5) RECHAZAR** el descargo interpuesto contra el Sumario N° M 1614-2019 y **APLICAR** una Sanción de Multa de \$ 410.770,54 (Pesos Cuatrocientos Diez Mil Setecientos Setenta con 54/100) equivalente a 2 (dos) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86 inc 1)° del Código Tributario Provincial, período fiscal 2017; **6) RECHAZAR** el descargo interpuesto contra el Sumario N° A 1615-2019 y **APLICAR** una Sanción de Multa de \$ 17.735,74 (Pesos Diecisiete Mil Setecientos Treinta y Cinco con 74/100) equivalente al 50 % (Cincuenta por ciento) del gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 85° del Código Tributario Provincial, período fiscal 03 y 05/2018 y **7) RECHAZAR** el descargo interpuesto contra el Sumario N° A 1616-2019 y **APLICAR** una Sanción de Multa de \$ 67.814,77 (Pesos Sesenta y Siete Mil Ochocientos Catorce con 77/100) equivalente al 100 % (Cien por ciento) del gravamen omitido en las posiciones consignadas en planilla determinativa denominada "BASE DE CALCULO DE LA MULTA – PLANILLA DEETERMINATIVA N°: PD 1616-2019 – ACTA DE DEUDA N°: A 1616-2019, conforme la escala prevista en el artículo N° 85° del Código Tributario Provincial, período fiscal 01 a 04/2019 y 06 a 07/2019.

Se agravia el apelante, que la resolución atacada es Nula por ausencia de búsqueda de la verdad material ya que la Autoridad de Aplicación al intimarlo durante la fiscalización a que modifique la alícuota por estar mal declarada, efectuó un ajuste en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral períodos 2016, 2017, 2018 y 2019 pero no sólo modificó la alícuota, sino también la base imponible, cuyo error era ostensiblemente constatable. Es decir que, sin interesarse por la verdad material y, en definitiva, por la correcta aplicación de la ley a los hechos, la D.G.R. ajusta el impuesto con una base imponible que no era aplicable conforme el art. 9 del Régimen del Convenio Multilateral".

Concluye que la D.G.R. pretende el cobro de un impuesto sin causa, lo que desnaturaliza no solo la labor de la fiscalización sino el propósito con que debe obrar la Administración.

El apelante manifiesta la improcedencia de las sanciones por falta de configuración de la infracción, en el momento que su accionar no tuvo propósito defraudatorio.

Sostiene la ausencia de dolo, por lo que el elemento subjetivo para tener por configurado el hecho punible del art. 86 del C.T.P., no ha sido demostrado, razón por la cual la sanción no puede prosperar.

Asimismo plantea la nulidad de la resolución atacada, atento que la Autoridad de Aplicación aplicó en el expediente de marras, dos multas por el mismo hecho (posiciones 3 a 12/2017 y por el periodo fiscal 2017), infringiendo el principio de non bis in ídem.

Por último, expresa la nulidad de las multas impuestas en los términos del art. 85 del CTP, ya que los anticipos intimados son inexigibles, sin considerarse que la DDJJ anual ya se encontraba presentada, ofrece prueba, cita jurisprudencia y solicita se haga lugar al recurso y se archiven las actuaciones.

II. A fojas 758/763 del expte N° 16.728-376-D-2019, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que el Recurso de Apelación fue presentado en legal término y debida forma por lo que resulta procedente su tratamiento.

Afirma que a simple vista lo expresado por el apelante es desacertado, tanto en lo referido a la instancia administrativa transcurrida, como así a los actos administrativos atacados, ya que del análisis del fundamento expuesto en las Actas de Deuda se expresó que se procedía a impugnar las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y a determinar de oficio las obligaciones tributarias conforme a lo previsto en el Art. 94 inc. 2 del CTP en cada uno de los períodos fiscales incluidos en ellas.

Que resulta evidente la intención del apelante en su presentación, al querer inducir a error al Tribunal, cuando es el contribuyente quien tiene un accionar contradictorio al interponer argumentos en contra de las bases cálculo que

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C. RAFAEL JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

declaró en sus declaraciones juradas presentadas ante este Organismo y que no fueron motivo de impugnación por parte de la Autoridad de Aplicación.

Sostiene la DGR, que durante las instancias administrativas transcurridas no se constató que las supuestas bases superiores declaradas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos tengan su origen en errores de cálculo, único motivo ajustado a derecho para reconocer una base imponible inferior a la declarada.

En cuanto a los agravios planteados, expresa que la sanción surge como corolario de haberse verificado en la especie, posiciones con diferencias impagas a favor de la D.G.R. con respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, efectuada mediante verificación impositiva.

Por ello, puede constatarse en forma efectiva en las actuaciones obrantes en el expediente de referencia, que se configura una infracción a los deberes materiales pues existe una verdadera conducta antijurídica constituida por la omisión del ingreso del impuesto, encuadrando la conducta del apelante en las disposiciones del art. 86° inc 1) del C.T.P.

En relación al elemento intencional, menciona la DGR que el art. 88 del C.T.P. habilita al Fisco a presumir el propósito de defraudación en el accionar del que omitiera el pago de impuestos y/o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.

Ante la falta de pruebas por parte del recurrente, que desvirtúen las presunciones previstas en el art. 88 inc. 3°, resulta procedente la aplicación de la sanción normada en el art. 86 inc. 1° del C.T.P.

Con respecto al agravio del Non Bis In ídem y que la DGR afectó el mencionado principio al aplicar dos sanciones de multas por el período fiscal 2017, contesta que los anticipos son una obligación autónoma y reviste distinta naturaleza que el período fiscal anual, por lo que es perfectamente viable sancionar al contribuyente en los términos del art. 85 y 86 por los anticipos 03 al 12/2017 y por el período fiscal anual 2017, con respecto a la omisión de ingreso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Ofrece prueba y hace reserva federal del caso y sostiene que el recurso debe ser rechazado en su totalidad.

III. A fojas 12/13 del expte N° 104/926/2022, obra Sentencia N° 89/2023 dictada por este Tribunal el 23.06.2023, donde se abre la causa a prueba por 20 días. A fojas 40, rola informe del actuario dejando constancia en autos que: Prueba documental e instrumental se tiene para definitiva; Prueba pericial contable, fue aceptada y no producida.

A fs. 42 y 43, se adjuntan cédulas de notificación correspondientes a las partes, quedando la causa en condiciones de dictar sentencia definitiva.

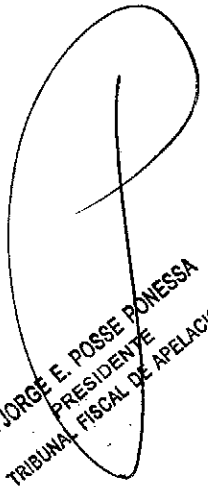
IV. Corresponde a continuación, entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° D 130/21 dictadas por la Dirección General de Rentas en fecha 06/10/2021 se encuentra ajustada a derecho.

Que del análisis de las constancias de autos, en las Actas de Deudas intimadas por la DGR e impugnadas por el apelante, esta expresado detalladamente la metodología empleada por el Organismo, el cual procedió impugnar las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y a determinar de oficio las obligaciones tributarias conforme a lo previsto en el Art. 94 inc. 2 del CTP en cada uno de los períodos fiscales incluidos en ellas.

Asimismo, se vislumbra que en cada una de las Actas de Deuda atacadas, se expresó claramente por parte de la Autoridad de Aplicación, el origen del ajuste practicado, sea este por alícuota erróneo, por base imponible o por acreditaciones improcedentes. En este sentido, cabe señalar que en las Actas de Deuda N° A 1613-2019 (Período Fiscal 2016) y N° A 1614-2019 (Período Fiscal 2017) se impugno la alícuota declarada por el contribuyente, resultando una diferencia en concepto de impuesto a favor del fisco.

Conforme lo enunciado, el proceder de la DGR se encuentra detallado en los actos mencionados y atentos que en esta instancia el contribuyente no esgrimió argumentos en contra de la alícuota aplicada en la Determinación de Oficio practicada, como tampoco expone argumentos legales ni técnicos que permitan demostrar su pretensión.

  
Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Que respecto a la base imponible practicada y conforme consta en el informe final del inspector actuante, así como la metodología descrita en las Actas de Deudas impugnadas, la Autoridad de Aplicación procedió a ajustar la base de aquellos anticipos en los cuales se verificó, según documentación respaldatoria (facturas de ventas), de los ingresos correspondientes a la Jurisdicción Tucumán, conforme lo establecido en el Art. 9 del Régimen de Convenio Multilateral, llegando a la conclusión que los ingresos eran superior a los exteriorizados por el contribuyente en sus DD.JJ. mensuales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, siendo los mismos: 08/2016; 03, 04, 07 y 08/2017; 70/2018 y 02/2019 los cuales fueron debidamente detallados en los fundamentos de las Actas atacadas, y en los restantes anticipos el funcionario actuante consideró los montos exteriorizados por la firma en sus DD.JJ. mensuales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Asimismo, se puede comprobar que la información obrante en los papeles de trabajo/planillas de relevamiento, confeccionadas por los inspectores actuantes durante el proceso de fiscalización y teniendo en cuenta la información contenida en "PLANILLA ANEXA" de cada una de las actas de deuda que forman parte de las mismas, integran la motivación y los fundamentos de la resolución atacada de nula, asimismo en cada acto administrativo la DGR informa que a los fines de practicar la determinación impositiva contenida en planilla anexa, se tienen en cuenta los conceptos vertidos por los funcionarios actuantes en informes que corren glosados a fs. 406 a 410 , 431 y 432 y planillas de fs. 378 a 399, 424 a 427 del Expediente de referencia, según Acta de Deuda N° A 1613-2019, N° A 1614-2019 y N° A 1615-2019, en tanto en Acta de Deuda N° A 1616-2019 menciona informes glosados a fs. 406 a 412, 431 y 432 y planillas de fs. 487 del cuerpo administrativo.

Que resulta oportuno tener presente lo dispuesto en el Art. 93 del Código Tributario Provincial que dice textualmente: *"...La declaración jurada está sujeta a la verificación administrativa, y sin perjuicio del impuesto que en definitiva determine la Autoridad de Aplicación, hace responsable al declarante por el que de ella resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración misma..."*, es por lo transcripto que la Autoridad de Aplicación en las mismas actas de deudas

sostienen que las bases imponibles resultan de las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral presentadas ante la DGR. y de las planillas de trabajo confeccionadas por el inspector actuante, surge que las bases imponibles constatadas, en la mayoría de los casos es menor que la tenida en cuenta en las actas de deudas impugnadas, ya que allí sí, el Organismo Fiscalizador aplicó el art. 9 del Convenio Multilateral, y tuvo en cuenta sólo los ingresos brutos devengados en el lugar de origen del viaje.

En este sentido, se puede apreciar que las DDJJ presentadas en los anticipos 1 a 7, 9 a 12/2016; 01-02-05-06-09 a 12/2017; 01 a 09-11-12/2018 y 01, 03 y 04/2019 no presentan errores de cálculo según lo definido en el Art. 93 del CTP, por lo que las bases imponibles y bases de cálculo de anticipos consideradas en las Actas de Deuda atacadas corresponden a las declaradas por el mismo contribuyente, no verificándose rectificación de tal situación según análisis de información del sistema informático de la DGR, expuesto en autos.

Asimismo, en el procedimiento impugnatorio efectuado ante la autoridad de aplicación, rese abrió el mismo a prueba (fs. 574/576) por el término de 20 (veinte) días hábiles. En fecha 19/03/2021, el Sr. Bustos presentó nota solicitando la aceptación de un nuevo perito contable, siendo rechazado por el Organismo recaudador en fecha 30/03/2021. Que no obstante y habiendo transcurrido el plazo estipulado en el auto de apertura a prueba, el contribuyente no efectuó la producción de la misma.

Misma situación a la mencionada, se produjo a instancias de este tribunal, ya que en el procedimiento de apelación, se dispuso la apertura de la causa a prueba, habiéndose ofrecida la misma, pero no fue producida a instancias del contribuyente, conforme consta en el informe del actuario obrante a fojas 40 del expte 104-926-2022.

Es por lo expresado, que considero que la Resolución N° D 130-21 se encuentra debidamente fundamentada, dado que en la misma se explica suficientemente, la documentación tenida en cuenta, las conclusiones que surgen a partir de su análisis, el motivo que origina la determinación impositiva practicada y las normas legales tenidas en cuenta, considerando que la misma se ajusta a derecho.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

V.- con respecto a las Sanciones de Multas apeladas en autos, preliminarmente cabe mencionar que el ejercicio del poder disciplinario por parte de la administración tributaria, se encuentra sujeto a límites o condiciones de ejercicio que resultan de observancia ineludible.

En tal sentido, este Tribunal, ha tenido ocasión de sentar en reiteradas sentencias, que el procedimiento disciplinario debe sujetarse a diversos principios que lo juridizan como ser, la garantía del debido proceso; la competencia discrecional de la administración pública para valorar los hechos y el quantum de la sanción; la motivación del acto sancionatorio, debiéndose consignar circunstancialmente los hechos probados y las disposiciones normativas aplicables al caso y, por último, el principio general por el cual no puede aplicarse, por un mismo hecho, dos o más sanciones disciplinarias (non bis in ídem).

De lo expresado, fácil es advertir que el ejercicio de la potestad disciplinaria se encuentra precedido de un procedimiento que debe observarse previamente para la constatación y, en su caso, sanción de una falta disciplinaria, pues “la garantía del debido proceso legal implica, en su aspecto substancial o material, que los órganos o departamentos esenciales del Estado ejerzan sus respectivas competencias y atribuciones en forma razonable y con una razón axiológica suficiente; en su aspecto formal o adjetivo, significa que nadie puede ser privado de su libertad (en sentido lato), judicialmente o administrativamente, sin que se cumplan ciertos procedimientos que den a los contribuyentes la posibilidad de defensa y de aportar las pruebas que la sustenten.

Asimismo cabe recordar el pronunciamiento –CSJT 324/2018-, donde nuestro alto Tribunal local consideró que *“Las sanciones pecuniarias de referencia establecidas por leyes fiscales y administrativas son de naturaleza penal, dado que no tienen por objeto reparar un posible daño causado, sino que tienden prevenir y castigar la violación de las disposiciones pertinentes y que, dicho carácter represivo, no se altera por la existencia de un interés fiscal accesorio en su percepción (Fallos: 202:293; 287:76; 289:336; 290:202; 308:1224).- DRES.: MOVSOVICH - COSSIO*



Como puede observarse en la Resolución N° D 130/21, en el Sumarios N° M 1613-2019 y el Sumario N° M 1614-2019, la tipificación del ilícito tributario endilgado al apelante fue encuadrado por la D.G.R. en las disposiciones del Código Tributario Provincial, artículo 86° inciso 1) y en las presunción establecida por Ley, en el artículo 88° inciso 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 y 3) Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias.

Sin perjuicio de ello, y en lo referente a la aplicación del art. 88 del C.T.P., debe destacarse que la Autoridad de Aplicación cuenta, en la normativa tributaria, con una serie de presunciones que permiten acreditar, en principio, la conducta dolosa.

Se entiende por "presunción" a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

Como ya se expresó anteriormente, el artículo 88° del C.T.P., enumera las presunciones que permiten determinar que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas. Estas presunciones admiten prueba en contrario (iuris tantum), correspondiendo al representante liberarse de las mismas, mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido, situación que no acontece en los presentes actuados.

Es por ello, que corresponde confirmar lo actuado por la Autoridad de Aplicación, así como el uso de las presunciones del artículo 88° incisos 1), 2) y 3) para acreditar la conducta del agente, ya que según se desprende de las constancias de autos, el mismo no ha logrado probar la inexistencia del elemento subjetivo propio del tipo infraccional imputado, es decir, no aporta ningún elemento probatorio que permita eximir su responsabilidad, máxime cuando el acto

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

administrativo por medio del cual se aplica la sanción, en su condición de tal goza de presunción de legitimidad.

En este sentido, cabe tener presente lo establecido por reconocida doctrina respecto de este tema, que tiene dicho: "A diferencia de lo que ocurre en derecho penal ordinario, que presume la inocencia del acusado en tanto no se pruebe la culpabilidad, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión de la carga de la prueba y es el imputado quien debe probar su inocencia" cuando medien indicios de la comisión del delito. La Corte Suprema ha dicho reiteradas veces que la infracción, comprobada lleva implícita la intención de defraudar, debiendo el contribuyente probar su inocencia (Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social, Carlos M. Giuliani Fonrouge, Susana Camila Navarrine, Peg. 331)

Se debe tener en cuenta lo expresado por la Autoridad de Aplicación en su responde, en donde sostiene que la sanción surge como corolario de haberse verificado en la especie, posiciones con diferencias impagas a favor de la D.G.R. con respecto a los períodos fiscales 2016 y 2017, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, efectuada mediante verificación impositiva.

Considero que de acuerdo a las normas citadas, no resulta atendible lo alegado por el recurrente, ya que su pretensión no ha sido acreditada. Su planteo se reduce a una simple manifestación sin prueba alguna que la justifique, por lo que corresponde confirmar la sanción de multa de \$ 139.725,68 (Pesos Ciento Treinta y Nueve Mil Setecientos Veinticinco con 68/100) equivalente a 2 (Dos) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86 inc 1) del Código Tributario Provincial, período fiscal 2016, Sumario N° M 1613-2019 y confirmar la Sanción de Multa de \$ 410.770,54 (Pesos Cuatrocientos Diez Mil Setecientos Setenta con 54/100) equivalente a 2 (dos) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86 inc 1)° del Código Tributario Provincial, período fiscal 2017, Sumario N° M 1614-2019.

**VI.-** En relación a las Sanciones Impuestas por medio de los Sumarios N° A 1615-2019 el cual confirma una Sanción de Multa de \$ 17.735,74 (Pesos Diecisiete Mil Setecientos Treinta y Cinco con 74/100) equivalente al 50 % (Cincuenta por

ciento) del gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 85° del Código Tributario Provincial, período fiscal 03 y 05/2018 y Sumario N° A 1616-2019, el cual impone una Sanción de Multa de \$ 67.814,77 (Pesos Sesenta y Siete Mil Ochocientos Catorce con 77/100) equivalente al 100 % (Cien por ciento) del gravamen omitido en las posiciones consignadas en planilla determinativa denominada "BASE DE CALCULO DE LA MULTA – PLANILLA DEETERMINATIVA N°: PD 1616-2019 – ACTA DE DEUDA N°: A 1616-2019, conforme la escala prevista en el artículo N° 85° del Código Tributario Provincial, período fiscal 01 a 04/2019 y 06 a 07/2019, resulta válido destacar que la discusión versa sobre considerar si el contribuyente actuó con negligencia o impericia, verificándose así una conducta omisiva culposa (art. 85), conforme la imputación efectuada por la Autoridad de Aplicación.

Dice el art. 85 del C.T.P. "...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 graduable entre el 10% (diez por ciento) y el 100% (ciento por ciento) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, en tanto no exista error excusable...".

Ahora bien, considero que el elemento objetivo requerido en el art. transcrito, se encuentra acreditado en el expediente y no fue desvirtuado por el contribuyente, tanto en la etapa impugnatoria, como tampoco en esta instancia de apelación.

Que la conducta desplegada por el contribuyente, generó una grave incidencia en la materia imponible, y, no obstante tener conocimiento de esa circunstancia, omitió cumplir con las correspondientes obligaciones sustanciales, consciente de su incorrección y falsedad, razón por la cual la Autoridad de Aplicación impugnó las DDJJ correspondientes.

Siendo el bien jurídico tutelado la verificación y fiscalización del órgano recaudador, el incumplimiento del contribuyente con dichos deberes, configura en plenitud el hecho punible contemplado en el art. 85° del CTP, sumado a la presentación de las declaraciones juradas rectificativas, contradiciéndose así en su accionar.

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

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

Habiendo analizado el agravio expuesto por el contribuyente, corresponde desestimar el mismo y confirmar lo actuado por la Autoridad de Aplicación, para acreditar la conducta de la firma presentante, ya que según se desprende de las constancias de autos, el mismo no ha logrado probar la inexistencia del elemento subjetivo propio del tipo infraccional imputado, es decir, no aporta ningún elemento probatorio que permita eximir su responsabilidad, máxime cuando el acto administrativo por medio del cual se aplica la sanción, en su condición de tal goza de presunción de legitimidad.

Que en igual sentido se expidió El Tribunal Fiscal de Buenos Aires, en el caso "Cooperativa Agrícola Ltda. de Conesa, de fecha 02/09/1981", establece en el considerando n° 3: *"(...)Que sobre la base de lo expuesto, este Cuerpo ha estimado prudente repensar el tema, llegando a la conclusión de que el ilícito en tratamiento requiere para su configuración, además de la materialidad del hecho, la existencia de un elemento subjetivo intencional, tal como lo señalan los autores y fallos antes citados. Sin perjuicio de ello el Tribunal entiende, siguiendo en este aspecto la doctrina preconizada por Carlos M. Giuliani Fonrouge ("Derecho Financiero", 3ª ed. -t. II. ps. 602 y 603) y Héctor B. Villegas. ("Los Agentes de Retención y de Percepción en el Derecho Tributario", Ed. Depalma, 1976, p. 170), que el ingreso fuera de término de los tributos retenidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional propio de la figura; presunción que puede ser desvirtuada por las pruebas que aporte el imputado o, en su caso, por las constancias obrantes en la causa (...)"*.

Por lo expuesto, corresponde confirmar el Sumarios N° A 1615-2019 el cual confirma una Sanción de Multa de \$ 17.735,74 (Pesos Diecisiete Mil Setecientos Treinta y Cinco con 74/100) equivalente al 50 % (Cincuenta por ciento) del gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 85° del Código Tributario Provincial, período fiscal 03 y 05/2018 y el Sumario N° A 1616-2019, el cual impone una Sanción de Multa de \$ 67.814,77 (Pesos Sesenta y Siete Mil Ochocientos Catorce con 77/100) equivalente al 100 % (Cien por ciento) del gravamen omitido en las posiciones consignadas en planilla determinativa denominada "BASE DE CALCULO DE LA MULTA – PLANILLA DEETERMINATIVA N°: PD 1616-2019 – ACTA DE DEUDA N°: A 1616-2019, conforme la escala

prevista en el artículo N° 85° del Código Tributario Provincial, período fiscal 01 a 04/2019 y 06 a 07/2019.

VII.- Con respecto al agravio expresado en el recurso de apelación, el contribuyente sostiene que existen dos sanciones por el mismo hecho, habiendo reconocido la DGR la pretensión del apelante en lo que respecta a este agravio.

Que la primera sanción de Multa derivada del Sumario N° M 1614/2019, confirmado por la Resolución apelada, imponiendo una Multa \$ 410.770,54 (Pesos Cuatrocientos Diez Mil Setecientos Setenta con 54/100) equivalente a 2 (dos) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86 inc 1° del Código Tributario Provincial, período fiscal 2017, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral y la Segunda derivada del Sumario N° A 1614-2019, confirmado por la Resolución apelada, imponiendo una Multa de \$ 86.789,76 (Pesos Ochenta y Seis Mil Setecientos Ochenta y Nueve con 76/100) equivalente al 50 % (Cincuenta por ciento) del gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 85° del Código Tributario Provincial, período fiscal 03 a 12/2017, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral.

De las constancias de autos surge que la Autoridad de Aplicación inició la instrucción de dos sumarios correspondientes al mismo período fiscal. El primero de ellos derivado de la falta de pago de los anticipos correspondientes al Impuesto sobre los ingresos brutos, 03 a 12/2017 (Sumario N° A 1614/2019), para investigar la configuración de la infracción establecida por el art. 85 CTP. El segundo sumario se origina en la falta de pago de dicho impuesto, correspondiente al período fiscal 2017 (Sumario N° M 1614/2019), para verificar la configuración de la infracción contenida en el art. 86, inc. 1° del mencionado 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*

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

*carácter retributivo del daño causado, tienden a prevenir y reprimir la violación de las pertinentes obligaciones legales, no resultando válido en consecuencia 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 ídem* 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 la sanción impuesta mediante la resolución impugnada Sumario N° M 1614/2019, correspondiente al impuesto anual del período 2017 y el Sumario N° A 1614/2019 correspondiente a los anticipos 03 a 12/2017, 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, considero que se configuran los requisitos para la aplicación del principio que prohíbe la doble persecución penal o *non bis in ídem*. Ello es así por cuanto se verifica la existencia de tres identidades antes mencionadas en forma conjunta:

a) Identidad personal, ya que la Resolución N° D 130/21 aplica al contribuyente BUSTOS CESAR RAMON, CUIT N° 20-13646620-9, dos sanciones de multa.

b) Identidad objetiva, en el caso en análisis existe una identidad fáctica, ya que la motivación y fundamentación de las resoluciones sancionatorias tiene como base la conducta del contribuyente en infracción a sus obligaciones tributarias materiales del impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes al período fiscal 2017. El hecho en cuestión, consistente en la falta de pago total o parcial del impuesto, es sustancialmente el mismo.

c) Identidad de causa, por cuanto la pretensión punitiva de la Autoridad de Aplicación es idéntica en el artículo 5° y 6 de la Resolución N° D 130/21, consistentes en la aplicación de dos sanciones de multa en forma simultánea derivadas del incumplimiento de sus obligaciones tributarias materiales correspondientes al mencionado período fiscal.

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. 22° 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/ querella", sentencia del 06/02/1996 (Fallos: 319:43).

En el presente caso, la Resolución (DGR) N° D 130/21, impone dos sanciones respecto al período fiscal 2017, teniendo en cuenta que tanto en el art. 85, como en el art. 86 del CTP, el hecho punible sancionado por la norma es la falta de ingreso del tributo, y la diferencia marcada entre estos artículos es la conducta que tipifican a cada uno de ellos.

La conducta jurídica esperada del contribuyente, es el cumplimiento del deber de determinación del tributo, la conducta punible es la falta o la incorrecta determinación del tributo apartándose de las normas vigentes y se encuentra descrita en los artículos mencionados del Digesto Provincial.

El perjuicio fiscal surge cuando la omisión en cuestión, perfeccione un ocultamiento de la existencia de la materia imponible sea parcial o totalmente. En función a dicho comportamiento las infracciones materiales se clasifican en: culposas u omisivas (art. 85 del CTP) y dolosas o defraudatorias (art. 86 CTP), así, el contribuyente podrá haber obrado con culpa — que puede asumir las formas de negligencia, imprudencia o impericia— o dolo – ardid o engaño. En el primer caso se aplicará multa del art. 85° por omisión de impuestos, en tanto que en el segundo se estará frente a la multa del art. 86° por defraudación.

En este sentido, el bien jurídico protegido por el art. 85 del Código Tributario Provincial, es la renta fiscal, protegiendo los ingresos fiscales reprimiendo conductas que han llevado a una insuficiente determinación del tributo y, como corolario, una omisión de impuesto, exigiendo la presencia del elemento subjetivo que en este caso es la culpa.

Asimismo, la figura infraccional descrita en el art. 85 del CTP, requiere para su perfeccionamiento, además de los presupuestos de culpa o negligencia, la concurrencia de dos situaciones objetivas: la omisión de pago de impuestos y el medio comisivo que se traduce ya sea en la falta de presentación de declaraciones juradas o en su presentación inexacta.

El art. 86 del Código Tributario, tipifica y reprime los comportamientos dolosos, en cuanto a la intencionalidad de defraudar al fisco provincial, mediante conductas ardidasas o engañosas. Las maniobras dolosas tienen que ser aptas para lograr el resultado del perjuicio fiscal.

Para la aplicación de dicha norma debe acreditarse además de la verificación objetiva de la omisión de impuestos, la efectiva intención de fraude respecto del sujeto al cual le es atribuible la conducta reprochada a título culpable. En tal sentido, el art. 88 del CTP, enumera una serie de circunstancias de hecho, cuya



verificación habilita a presumir iuris tantum la existencia de dolo, siendo a cargo del contribuyente la demostración de su inexistencia.

La conducta reprimida por el art. 86 en cuestión, se configura cuando mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas u ocultación maliciosa, se perjudicare al fisco con liquidaciones de impuestos que no corresponden a la realidad. De dichas definiciones podemos extraer tres elementos caracterizantes: la existencia de una conducta dolosa, que se manifieste a través de maniobras u ocultación, y que exista un perjuicio al estado.

Del análisis de los autos, considero que en el presente caso se configuran los requisitos generales de la prohibición de la doble persecución penal (Non bis in ídem). Esto es así debido a la existencia de tres "identidades" que se presentan en forma conjunta, a) Identidad personal; b) Identidad objetiva e c) Identidad de causa, por lo que corresponde en este punto decidir si alguna de las sanciones debe subsistir, y en tal caso cuál de ellas. Ello resultará del encuadre de la conducta típica y de la naturaleza de la obligación material transgredida.

En conclusión y con respecto al carácter anual del impuesto en cuestión, cabe tener presente lo establecido por el art. 344 CPT, en concordancia con lo dispuesto en el art. 1 de la RG N° 140/2012, la obligación de ingresar los anticipos del tributo solo podrá exigirse 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 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.

En este sentido se ha señalado que *"Dado que la autonomía de los anticipos no es absoluta, la ley señala un límite a su exigibilidad: el vencimiento general o la presentación de la declaración jurada, el que fuere posterior, situación que marca la caducidad del derecho de exigir el pago de los anticipos del impuesto al que correspondan. De esta manera la AFIP se encuentra habilitada a exigirlos hasta*

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*dicho plazo o, eventualmente, a exigir los accesorios que se hayan devengado por causa de su incumplimiento en término*” (Bertazza (Dir.), “Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada”, La Ley, Buenos Aires, 2019, Pg. 231).

Por otro lado, es menester remitir al análisis realizado respecto del elemento subjetivo en la conducta infraccional del contribuyente (Punto V), donde quedó demostrada su conducta dolosa en el incumplimiento de sus obligaciones materiales correspondientes al período anual 2018, correspondiendo confirmar el Sumario N° M 1614/2019.

Por lo tanto, voto por: **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **BUSTOS CESAR RAMON, CUIT N° 20-13646620-9** contra la Resolución N° D 130-2021 y en consecuencia, A) **DEJAR SIN EFECTO** la sanción de multa impuesta por el Sumario N° A 1614-2019 por \$ 86.789,76 (Pesos Ochenta y Seis Mil Setecientos Ochenta y Nueve con 76/100) equivalente al 50 % (Cincuenta por ciento) del gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 85° del Código Tributario Provincial, período fiscal 03 a 12/2017, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral y B) **CONFIRMAR** los artículos N° 1), 2), 4), 6), 7) y 9), del mencionado acto.

El señor vocal Dr. José Alberto León dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

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

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

## **EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

### **RESUELVE:**

**1.- HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **BUSTOS CESAR RAMON, CUIT N° 20-13646620-9** contra la Resolución N° D 130-2021 de fecha 06/10/2021 y en consecuencia: **A) DEJAR**

**SIN EFECTO** la sanción de multa impuesta por el Sumario N° A 1614-2019 por \$ 86.789,76 (Pesos Ochenta y Seis Mil Setecientos Ochenta y Nueve con 76/100) equivalente al 50 % (Cincuenta por ciento) del gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 85° del Código Tributario Provincial, período fiscal 03 a 12/2017, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes; y **B) CONFIRMAR** los artículos N° 1), 2), 4), 6), 7) y 9) del mencionado acto, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

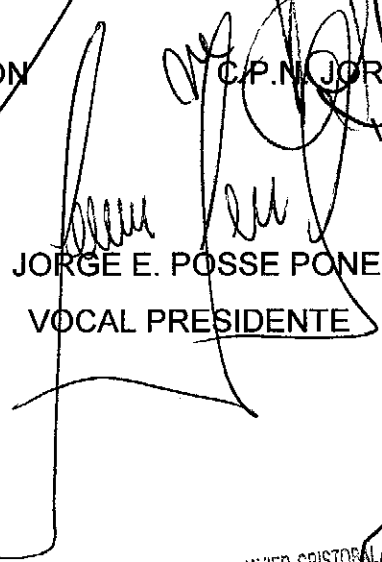
**2.-REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente devolver los antecedentes administrativos y **ARCHIVAR.**

A.L.D.

**HACER SABER**

  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

  
C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ

  
Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION