

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los.....11..... días del mes de.....*JUNIO*.....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 **"FLORES SERVICIOS SOCIALES S.A S/ RECURSO DE APELACION"**, Expte. N° 150/926/2021 y 151/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 14236/376/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 01/07 de los Expedientes N° 150/926/2021 y N° 151/926/2021, la Dra. Lucia López González, apoderada de FLORES SERVICIOS SOCIALES S.A, CUIT N° 33-65814729-9, interpone Recursos de Apelación en contra de las Resoluciones: A) N° M 1115/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 23/04/2021 obrante a fs. 521 del Expte. D.G.R. N° 14236/376/D/2019, y mediante la cual resuelve APLICAR al contribuyente una multa de \$525.534,67 (Pesos Quinientos Veinticinco Mil Quinientos Treinta y Cuatro con 67/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 03 a 12/2017, 01 a 12/2018 y 01 a 03/2019. B) N° M 1116/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 23/04/2021 obrante a fs. 522 del Expte. D.G.R. N° 14236/376/D/2019, y mediante la cual resuelve APLICAR al contribuyente una multa de \$387.439,64 (Pesos Trescientos Ochenta y Siete Mil Cuatrocientos Treinta y Nueve con 64/100), 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, periodo fiscal 2016.

El apelante en primer lugar, respecto de la Resolución N° M 1115/21 narra los

*[Signature]*  
Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*[Signature]*  
Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*[Signature]*  
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

antecedentes que derivaron en el dictado de la resolución apelada, manifiesta que la D.G.R ha rechazado en forma dogmática los fundamentos esgrimidos en el descargo e impugnación. Explica que no corresponde la modificación de la alícuota y la determinación de deuda en el impuesto sobre los IIBB practicada por la Autoridad de Aplicación, toda vez que la actividad desarrollada por el contribuyente no es la de obra social, ni la de compañía de seguros, porque no se encuentra inscripta como tal. Motivo por el cual no corresponde que pague IIBB según una alícuota establecida para otras actividades comerciales.

Sostiene que no hubo omisión en la presentación de las DDJJ, y que las que se presentaron no fueron parciales o inexactas. Manifiesta que los inspectores no determinaron que hubo DJJ inexactas de acuerdo a la actividad declarada por su mandante, y que para arribar a tal conclusión pretenden modificar la actividad por él desarrollada sin prueba alguna.

Agrega que FLORES SERVICIOS SOCIALES S.A se encuentra debidamente inscripta en el impuesto sobre los Ingresos Brutos en la provincia de Tucumán y que ha presentado sus DDJJ y abonado en tiempo y forma.

Expresa que en el caso de autos no se trata de una deuda de impuestos perseguida por el fisco provincial, sino de una multa considerando una diferencia de alícuota al pretender la DGR establecer una actividad que no desarrollada el contribuyente.

Expresa que su mandante ha presentado en tiempo y forma las DDJJ de los anticipos 03 a 12/2017, 01 a 12/2018 y 01 a 03/2019, con lo que cumplió con los deberes a su cargo como contribuyente, no obstante la DGR determino una multa desconociendo estas DDJJ alterando la alícuota y modificando arbitrariamente la actividad de la empresa.

Manifiesta el contribuyente, que del expediente administrativo se puede constatar que no hubo una omisión en la presentación de las DDJJ, sino que el fundamento de la DGR es que las mismas han sido inexactas, debido a que el contribuyente ejercía supuestas actividades que no estaban incluidas en las DDJJ.

Agrega que no existe por parte del contribuyente un reconocimiento expreso ni tácito que pueda considerar una modificación en su actividad comercial, ya que ello implicaría una modificación sustancial en su empresa.

Sostiene que la DGR no ha motivado debidamente la Resolución en crisis por lo

que se trataría de un acto administrativo irregular, contradictorio a la documentación obrante en autos y a lo expresado por el contribuyente, quien dice no ejercer la actividad de obra social o medicina prepaga o comercialización de seguros, y no percibe un precio por estos productos, por lo que no podría tributar por esta actividad, con lo que la intención del fisco de imponer una multa por la diferencia de alícuotas solamente se trata de un intento de enriquecimiento sin causa por parte de la DGR en perjuicio del contribuyente.

A su vez, se agravia sobre la improcedencia de la multa que intenta aplicar el Fisco, expresa que ni de las constancias de autos, como tampoco del sumario o de la resolución notificada, surge la configuración de la conducta tipificada en el art. 85 del CTP, ya que reitera que no hubo omisión en la presentación de las DDJJ, ni fueron presentadas de manera inexacta, si se considera que la actividad de la empresa no ha sido modificada ni existen pruebas a su entender que acrediten que debe incorporarse a nuevas actividades por las cuales debe tributar. Agrega que por tratarse de una multa, es obligación del Fisco acreditar dicha situación. Y sostiene que no se ha especificado cual fue la conducta mediante la cual se materializó la supuesta infracción. Cita jurisprudencia al respecto.

Posteriormente sostiene que la D.G.R ha violado el principio constitucional Non Bis In Ídem, al aplicar dos penas por un mismo hecho, toda vez que aplica una multa en los términos del art. 85 y 86 del C.T.P con idénticos argumentos.

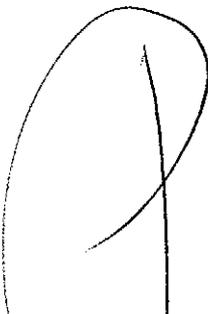
En cuanto al recurso de apelación interpuesto en contra de la Resolución N° M 1116/21, el apelante sostiene que el fisco rechazó el descargo e impugnación por él presentado, y se le impuso una gravosa multa.

Expresa que la D.G.R rechaza los argumentos esgrimidos por su mandante, quien ha explicado que no corresponde la modificación de la alícuota ni la determinación de deuda de Ingresos Brutos.

Manifiesta que al momento de la inspección se buscó un ajuste en la determinación a los fines de dar por finalizado el proceso administrativo, pero que en ningún momento hubo un reconocimiento ni una modificación de actividad ni una incorporación de una nueva actividad.

Agrega que las DDJJ del año 2016 se han presentado en tiempo y forma, por lo que se cumplieron con los deberes a su cargo, más aun cuando el fisco ha

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



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

percibido el pago correspondiente de las mismas.

Sostiene que la D.G.R pretende establecer la figura penal de la defraudación sin elemento alguno desconociendo las DDJJ presentadas, y alterando la alícuota, modificando arbitrariamente la actividad que desarrolla la empresa.

Se agravia en iguales términos a lo expresado en el recurso de apelación interpuesto en contra de la Resolución N° M 1115/21, respecto a la falta de fundamentación de la Resolución N° M 1116/21, como también la improcedencia de la multa.

Por ultimo solicita que se haga lugar a los recursos interpuestos, revocando las Resoluciones apeladas.

II. Que a fojas 13/18 del Expte. N° 150/926/2021, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso conforme lo dispuesto en el art. 148° del Código Tributario Provincial.-

En lo que respecta a la Resolución N° M 1115/21 de fecha 23/04/2021, expresa que la apelación interpuesta debe ser rechazada. Cita y transcribe el art. 85 del C.T.P.

Sostiene que la conducta descrita en dicha norma se verifica en el caso de marras, en la determinación del crédito a favor del Fisco por omisión de pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, originada en la presentación inexacta de las declaraciones juradas correspondiente a los anticipos 03 a 12/2017, 01 a 12/2018 y 01 a 03/2019, que surge de Orden de Inspección N° 201900850 de fecha 06/06/2019.

Agrega que comprobada en el caso de marras la omisión del impuesto reclamada, resulta acertado el encuadramiento legal en el art. 85 del C.T.P, sin que el contribuyente haya arrimado elementos de prueba que permitan desvirtuar la presunción existente en su contra de alguna causal que elimine su responsabilidad en el hecho imputado.

En cuanto a que la empresa no es una compañía de seguros, sino que su fin es brindar servicios sociales relacionados con la salud humana, cabe resaltar que de las constancias de la inspección realizada a la firma surge que se determinaron diferencias de alícuotas a raíz de haberse detectado la existencia de esta otra actividad además de la declarada, hecho que no merece mayores consideraciones si se tiene en cuenta que medió reconocimiento de deuda de su

parte mediante la presentación de las declaraciones juradas correspondientes.

Respecto a ello, cabe tener en consideración que la imputación efectuada en autos ha sido reconocida expresamente por el contribuyente al haber presentado con posterioridad al inicio del sumario, las declaraciones juradas rectificativas ajustando los saldos a favor declarados erróneamente conforme el criterio sostenido por esta Autoridad Fiscal. Cita jurisprudencia en este sentido.

En definitiva y siguiendo la línea de lo expuesto, cabe concluir que los agravios expuestos por el recurrente no tienen entidad suficiente como para desvirtuar la resolución apelada.

Sobre la apelación interpuesta en contra de la Resolución N° M 1116/21 de fecha 23/04/2021, sostiene que resulta claro que la conducta del contribuyente encuadra en lo dispuesto por el art. 86 inc. 1 del C.T.P. Cita y transcribe el mencionado artículo y el art. 88 del mismo digesto.

Rechaza in limine la nulidad impetrada, ya que no procede la nulidad por la nulidad misma, en la medida que el agraviado haya podido alegar y probar en la instancia posterior, resguardándose de esa forma su derecho de defensa.

Advierte que en el caso de marras el apelante tomó conocimiento del Sumario en cuestión y tuvo oportunidad de tomar vistas para tener un conocimiento más amplio de las presentes actuaciones, de ejercer su derecho de defensa conforme el procedimiento previsto en los artículos 123 y 127 del C.T.P, y de expresar sus agravios mediante descargo y la apelación en análisis. No se advierte el perjuicio ocasionado ni la afectación a su derecho de defensa, por lo que el planteo de nulidad debe ser rechazado por improcedente.

En cuanto a la ausencia de fundamentación o motivación de la resolución recurrida al momento de graduarse la sanción, cabe recalcar que las actuaciones poseen una unidad ideal y material, dentro de la cual cada etapa o paso procedimental que se encuentra concatenado con el anterior, razón por la cual cada acto debe ser analizado dentro del contexto de las actuaciones, tomadas en forma integral. Por ello, agrega que mal puede decir el contribuyente que no se hizo una relación concreta de la conducta en que incurrió y de la sanción aplicada. Cita jurisprudencia en este sentido.

Desecha de plano el planteo de violación al principio non bis in ídem, dada la distinta naturaleza que revisten las obligaciones cuyo incumplimiento se sanciona

en autos, esto es, anticipo como pago adelantado del impuesto que se determina en forma mensual y del tributo que en definitiva corresponda abonar (y que se determina por periodo fiscal anual), receptada unánimemente tanto por la doctrina como por la jurisprudencia.

Prueba de que el anticipo es una obligación autónoma e independiente del tributo final lo constituye el hecho de que el mismo genera tanto intereses como multas. Cita jurisprudencia al respecto.

Finalmente aclara que conforme consta en las Resoluciones atacadas, mediante la Resolución N° M 1116/21 se sanciona al contribuyente por la configuración de la infracción prevista por el art. 86 del C.T.P, por defraudación fiscal correspondiente al periodo fiscal 2016, y mediante la Resolución N° M 1115/21 se sanciona al contribuyente por configuración de la infracción prevista en el art. 85 del C.T.P, por omisión de pago, mediante falta de presentación de las declaraciones juradas correspondiente a los anticipos 03 a 12/2017, 01 a 12/2018 y 01 a 03/2019.

Por lo que conforme a las consideraciones que anteceden, la D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR a los recursos de apelación interpuestos por el contribuyente FLORES SERVICIOS SOCIALES S.A, en contra de las Resoluciones N° M 1115/21 y M 1116/21 ambas de fecha 23/04/2021, debiendo confirmarse las mismas.

III. A fs. 23/24 del expediente N° 150/926/2021 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal donde se ordena la acumulación de los expedientes 150/926/2021 y 151/926/2021 en los presentes autos, a los fines de resolver los mismos conjuntamente, se tienen por presentados en tiempo y forma los recursos interpuestos, se declara la cuestión de puro de derecho y se informa que la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.-

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 N° M 1115/21 y M 1116/21, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta de FLORES SERVICIOS SOCIALES S.A, en los artículos 85° y 86° inciso 1 del C.T.P. respectivamente.

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 en las Resoluciones dictadas.

En primer lugar, analizaré la Resolución N° M 1115/21, mediante la cual, la D.G.R. resuelve aplicar al contribuyente una multa de \$525.534,67 (Pesos Quinientos Veinticinco Mil Quinientos Treinta y Cuatro con 67/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 03 a 12/2017, 01 a 12/2018 y 01 a 03/2019

El Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (LEY N° 9660 – BO (Tucumán): 02/01/2023) 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 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. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención, percepción o recaudación que omitieran actuar como tales”.*

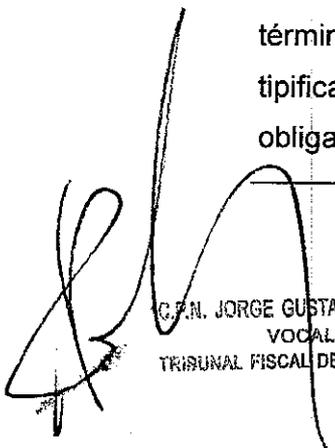
Cabe aclarar al contribuyente que si bien la infracción se cometió con anterioridad a la entrada en vigencia de la normativa transcripta ut supra, se aplicará la misma con la modificación introducida por la Ley 9.660 (B.O. 02/01/2023), es decir, aquella que establece el margen de graduación de la multa entre el 10% y el 100% del gravamen, en virtud de la aplicación, para este caso, del principio contenido en el artículo 68 del Código Tributario Provincial, dada la naturaleza penal de la sanción.

La infracción endilgada al apelante se configura, en la omisión de pago por presentación inexacta de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a los anticipos 03 a 12/2017, 01 a 12/2018 y 01 a 03/2019.

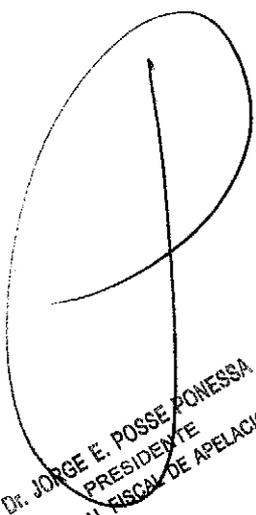
El elemento subjetivo de la omisión de pago, se encuentra dado por el accionar culposo o negligente del contribuyente, en la presentación inexacta de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a sus respectivos términos. Dicha omisión se encuentra debidamente acreditada y la conducta tipificada por el art. 85 del C.T.P, perfectamente exteriorizada respecto de las obligaciones tributarias omitidas.

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

7



C.F.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

Ahora bien, conforme surge del expediente 14236/376/D/2019, la D.G.R verificó a través de Orden de Inspección F. 6002 N° 201900850, de fecha 06/06/2019, que el contribuyente FLORES SERVICIOS SOCIALES S.A, CUIT N° 33-65814729-9, presentó las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingreso Brutos correspondiente a los anticipos 03 a 12/2017, 01 a 12/2018 y 01 a 03/2019, en el transcurso de la verificación impositiva, ingresando los saldos resultantes de las mismas en dos Planes de Facilidades de Pago, los cuales se detallan a continuación: 1) Tipo de Plan 472 N° de Plan 143027 (Plan Liberado – Ley 8.873), por una deuda total de \$1.548.892,66, en donde se encuentran comprendidos los anticipos antes mencionados, emitido en fecha 28/02/2020. 2) Tipo de Plan 1323 N° de Plan 191714, emitido en fecha 29/06/2020, en donde también se encuentran comprendidos los anticipos antes mencionados, con la diferencia indicada por la D.G.R, dicho plan se encuentra cancelado.

Por ello, puedo decir que de las constancias de autos surge que la conducta tipificada en el artículo 85 del C.T.P, se encuentra comprobada y el encuadre legal efectuado por la D.G.R es acertado. Máxime cuando es el propio apelante quien al haberse acogido a los Planes de Facilidades de Pago antes descriptos reconoce la imputación efectuada por la Autoridad de Aplicación.

Aclarado el marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación respecto de la Resolución N° M 1115/21, continuaré analizando la Resolución N° M 1116/21, para luego pronunciarme sobre las pretensiones del apelante y el fondo de las cuestiones planteadas.

Al respecto, la Resolución N° M 1116/21, mediante la cual aplica al contribuyente una multa de \$387.439,64 (Pesos Trescientos Ochenta y Siete Mil Cuatrocientos Treinta y Nueve con 64/100), 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, periodo fiscal 2016.

Al igual que se expresó al analizar la Resolución N° M 1115/21, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación al dictar la Resolución N° M 1116/21. Cito al respecto el Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (LEY N° 9660 – BO (Tucumán): 02/01/2023), en su art. 86° inc.1), que 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. (...)"

Se debe tener presente que 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 éste caso en la determinación del crédito a favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente al periodo fiscal 2016, mediante verificación impositiva llevada a cabo bajo Orden de Inspección N° 201900850, de fecha 06/06/2019

En consecuencia, el elemento objetivo para confirmar la imputabilidad del apelante, se encuentra acreditado y motiva la aplicación al contribuyente de la multa del art. 86 inc.1 del C.T.P dispuesta mediante Resolución bajo análisis.

Una vez efectuado el análisis objetivo del hecho (cuya demostración incumbe al ente fiscal) se debe acreditar la imputabilidad del autor a fin de ser viable la calificación legal atribuida al contribuyente, es decir, la defraudación fiscal.

A tal efecto, la norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes que con su conducta afecten el bien jurídico protegido. Para ello cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar este extremo; entendiéndose por "presunción" a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede. Por lo cual, una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.

La "manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias" es una de las diversas presunciones existentes en el art. 88° del Código y a través de la cual la Autoridad de Aplicación puede presumir en este caso que existe defraudación fiscal. No obstante, se tratan de presunciones "iuris tantum", es decir, admiten prueba en contrario, correspondiendo al contribuyente

liberarse de tales actos mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

Es decir que en este tipo de infracciones, el autor del ilícito imputado es aquel sujeto que tenga el dominio del hecho, es decir, quien maneje la acción. Al tener tal poder de decisión, puede decidir entre consumar el hecho o desistir, pues, al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal. Por ello, la imputación efectuada por la D.G.R. se basa en que los contribuyentes se encuentran en "mejores condiciones imputativas" de demostrar que su conducta no se debe a un obrar malicioso.

Cabe aclarar al contribuyente, que el Código Tributario Provincial otorga a la D.G.R. la facultad de hacer uso de las presunciones establecidas en art. 88° del C.T.P. El mismo establece en sus incisos 1 y 2: "*Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concurra 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.

La jurisprudencia nacional ha sostenido en reiteradas ocasiones que: "*(...) con las presentaciones de las declaraciones juradas rectificativas en concordancia con los ajustes practicados durante la inspección, ha quedado perfectamente acreditado el aspecto material de la infracción que se le imputa, ... circunstancia objetiva que no ha sido desvirtuada en estos obrados por prueba alguna*". (Poland S.R.L s/ Apelación, 20/02/01, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B).

En el caso de FLORES SERVICIOS SOCIALES S.A, los argumentos y pruebas utilizados por el apelante, no logran neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta; en tal sentido, su actuar encuadra dentro de las disposiciones del artículo 86° inciso 1 y las presunciones del artículo 88° del Código Tributario Provincial.

Habiendo analizado ambas Resoluciones dictadas por la D.G.R (M 1115/21 y M 11161/21), me abocare responder los agravios y pretensiones esgrimidos por el apelante.

En primer lugar, respecto al principio constitucional "non bis in ídem", el apelante manifiesta que se lo estaría sancionando dos veces por un mismo hecho. Al

respecto cabe aclarar, que del análisis de las Resoluciones en crisis surge que por la Resolución N° M 1115/21, se le aplica una multa por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 03 a 12/2017, 01 a 12/2018 y 01 a 03/2019. Mientras que por la Resolución N° M 1116/21, se le aplica una multa, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inc. 1 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, periodo fiscal 2016. Por ello, para que resulte aplicable el citado principio, se requiere la concurrencia de los siguientes requisitos: 1) identidad de sujeto, esto es, la persona autora de la infracción debería ser la misma. Esto se verifica en las resoluciones apeladas, en la que resulta sancionado el mismo sujeto. 2) identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. En el presente caso, no se da esa identidad, debido a que se trata de periodos fiscales distintos, por los cuales se aplican las multas de los artículos 85 y 86 inc.1 del C.T.P. 3) identidad de causa, es decir, la naturaleza de la sanción debe ser idéntica. Esto no se verifica ya que las sanciones impuestas si bien tienen la naturaleza de "multa" son impuestas por obligaciones distintas de periodos distintos.

En consecuencia, considero que no es procedente la aplicación en el presente caso del citado principio constitucional "non bis in ídem".

Ahora bien, con respecto a los agravios articulados por el apelante en ambos recursos, teniendo en cuenta que se tratan expresiones idénticas, las analizaré y contestaré de manera conjunta.

Sobre los antecedentes formulados por el apelante, de los mismos surge en primer lugar que pudo ejercer su derecho de defensa a través de la presentación de los descargos e impugnaciones por él realizadas, y que fueron rechazadas por el Fisco. También surge que desarrolla una actividad adicional y/o extra a la que se encuentra dada de alta, pese a negar que desarrolle actividades de obra social, medicina prepaga y/o seguro. Concluye manifestando que para dar por finalizado el proceso administrativo se buscó un ajuste en la determinación impositiva, con lo cual si bien expresa que no hay un reconocimiento, al haberse acogido a los Planes de Facilidades de Pago (Tipo 472 N° 143027 y Tipo 1323 N° 191714), por la diferencia detectada por la D.G.R, (lo que origina la

presentación inexacta de las DDJJ y la posterior sanción de multa), el mismo reconoce esas diferencias y las ingresa posteriormente.

Respecto a la fundamentación de las Resoluciones en crisis y su nulidad, cabe tener en cuenta que, como bien afirma la D.G.R., las actuaciones poseen una unidad ideal y material, dentro de la cual cada etapa o paso procedimental se encuentra concatenado con el anterior, razón por la cual cada acto debe ser analizado dentro del contexto de las actuaciones, tomadas en forma integral.

Por ello mal puede sostener el apelante que no se hizo una relación concreta de la conducta en que incurrió y de las sanciones aplicadas, máxime cuando dicha conducta surge del cotejo del expediente, a la vez que se ha expresado en la resolución recurrida que la graduación de la sanción es una consecuencia de las constancias de hecho y de las circunstancias merituadas.

“No puede plantearse la falta de motivación del acto cuando de la resolución surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir, la descripción de los hechos que dan origen al ajuste fiscal, la conducta que se le imputa al contribuyente y la normativa aplicable al caso según el criterio del juzgador. Según doctrina de esta Sala “el acto puede afirmarse que se encuentra fundado en las circunstancias del hecho y de derecho que el juez administrativo invoca y, como reiteradamente tiene dicho este tribunal, solo la ausencia de este requisito del acto administrativo ameritaría su nulidad cuando el derecho de defensa en juicio se encontrare fatalmente afectado; pero no así, cuando tal elemento está presente a pesar de su discutible corrección.” (vide “Cooperativa de Trabajo Integral – Coop. Ltda. s/ apelación IVA”, sentencia del 09/12/02, entre otros). (TFN- Sala B, “O’ REILLY JUAN FELIPE” Expte. N° 22.345-I, 03.08.05).

Las multas impuestas fueron aplicadas como consecuencia de que el contribuyente no dio cumplimiento en tiempo y forma con las obligaciones materiales que le competen en tal carácter, sino que fue a instancia de la Orden de Inspección cursada, y la posterior adhesión a los Planes de Facilidades de Pago mencionados. Por lo que el recurrente podrá estar de acuerdo o no con los fundamentos expuestos, lo cual no significa que el acto carezca de motivación, y bajo este argumento intente dejar inmune su accionar ilegítimo y que incluso perjudica las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos abarcativo del Bien Común de toda la sociedad.

Por último, y respecto a los beneficios de reducción de sanción que otorgan los citados Planes de Facilidades de pago, cabe destacar que la Ley 8.873 restablecida por la Ley 9.236, en su art. 7 otorga diversos beneficios a los contribuyentes que se adhieren a Planes de Facilidades de Pago, sin embargo dichos beneficios se encuentran sujeto a diferentes condiciones y formalidades. Por lo tanto, es necesario saber, el momento en el que el contribuyente se adhirió, si ha cumplido la obligación omitida, y si ha cumplido con las condiciones y requisitos establecido por la ley.

De autos surge que el contribuyente se adhirió a dos Planes de Facilidades de Pago, los cuales se detallan a continuación: 1) Tipo de Plan 472 N° de Plan 143027 (Plan Liberado – Ley 8.873), en fecha 28/02/2020, incluyendo los periodos 01 a 09 de 2016, 01 a 12/2017, 01 a 12/2018, 01 a 12/2019, y 2) la reformulación del plan anterior a través de otro plan identificado bajo los siguientes datos, Tipo de Plan 1323 N° de Plan 191714, en fecha 29/06/2020, incluyendo una diferencia de \$4224,19 respecto del periodo 06/2016, y los anticipos de los periodos 07 a 09 de 2016, 01 a 12/2017, 01 a 12/2018, 01 a 12/2019. Cabe destacar que ambos planes, fueron conformados con anterioridad a la Instrucción de los Sumarios N° S-523-2021 y S-524-2021, que se notificaron en fecha 08/03/2021.

Ahora bien, a los efectos de establecer los beneficios de los que pudiera gozar el contribuyente solo se toma en cuenta el Plan N° 191714, debido a que el plan anterior (143027), fue reformulado. Habiendo aclarado ello, destaco que a la fecha del dictado de la presente sentencia, conforme se desprende del Sistema Informático de la página de internet de la D.G.R., el Plan N° 191714, se encuentra cancelado por el contribuyente, por lo que la obligación material omitida se encuentra regularizada. Por lo tanto, en el presente caso, el contribuyente cumple con los requisitos para gozar del beneficio establecido por el art. 7 inc. C. de la Ley N° 8.873 Modificado por Ley N° 9.236 de fecha, 24/04/2020, que dispone: *"En los casos en que el sujeto haya incurrido en alguna de las conductas tipificadas en los Artículos 82, 85 Y 86 del Código Tributario Provincial y, al momento del acogimiento al presente régimen, no se le hubiese notificado la instrucción sumarial correspondiente, las sanciones de multas respectivas quedarán reducidas -siempre que cumplimente la obligación formal o material omitida,*

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

13

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

susceptible de cumplimiento- de la siguiente manera. 1) Artículo 82: al 35% (treinta y cinco por ciento) de su mínimo legal. 2) Artículo 85: al 25% (veinticinco por ciento) de su mínimo legal. 3) Artículo 86: al 15% (quince por ciento) de su mínimo legal (...)"

Debido a lo manifestado ut supra, resulta procedente en primer lugar, la reducción de sanción del art. 85 del C.T.P, al 25% de su mínimo legal, y en segundo lugar, la reducción de sanción del art. 86 del C.T.P, al 15% de su mínimo legal, de acuerdo a lo normado por el art. 7º Inc. c) punto 3) de la Ley Nº 8.873 con la modificación introducida por la Ley Nº 9.236.

En el presente caso, (si bien se aclaró que la infracción se cometió con anterioridad a la entrada en vigencia de la Ley 9.660 B.O 02/01/2023, esta será la normativa aplicable, en virtud de la aplicación, para este caso, del principio contenido en el artículo 68 del Código Tributario Provincial, dada la naturaleza penal de la sanción.

Teniendo en cuenta que la nueva escala de graduación de la multa introducida por la Ley 9.660 (B.O. 02/01/2023), para el art. 85 del C.P.T oscila entre el 10% y el 100% del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, y que conforme se desprende de fs. 520 del Expte. Nº 14236/376/D/2019, que para los anticipos 03 a 12/2017 y 01 a 11/2018, se determinó un importe de \$376.178,73, que surge del siguiente cálculo:  $\$752.357,47 * 50\% = \$376.178,73$ , es decir basado en el 50% del gravamen.

Por otro lado, para los anticipos 12/2018 y 01 a 03/2019, se determinó un monto de \$149.355,94, que surge del siguiente cálculo:  $\$149.355,94 * 100\% = \$149.355,94$ , es decir basado en el 100% del gravamen.

Ahora bien, la sumatoria de dichos importes arroja el monto total de la multa aplicada a través de la Resolución Nº M 1115/21, la que asciende a \$ 525.534,76.

Por las consideraciones expuestas, cabe reducir la misma de la siguiente manera:

A) Respecto de los anticipos 03 a 12/2017 y 01 a 11/2018, cuyo importe de base de cálculo para multa se determinó por la suma \$752.357,47, corresponde aplicar la reducción del 25% de su mínimo legal (10%), lo que arroja el siguiente resultado,  $\$752.357,47 * 10\% = \$75.235,14$ , y a dicho monto reducirlo a su 25% conforme el art. 7º Inc. c) punto 3) de la Ley Nº 8.873 con la modificación introducida por la Ley Nº 9.236, por lo que la nueva base de cálculo para la multa

respecto a estos anticipos asciende a la suma de \$18.808,78.

B) Respecto de los anticipos 12/2018 y 01 a 03/2019, cuyo importe de base de cálculo para la multa se determinó por la suma de \$149.355,94, corresponde aplicar la reducción del 25% de su mínimo legal (10%), lo que arroja el siguiente resultado,  $\$149.355,94 * 10\% = \$14.935,59$ , y a dicho monto reducirlo a su 25% conforme el art. 7° Inc. c) punto 3) de la Ley N° 8.873 con la modificación introducida por la Ley N° 9.236, por lo que la nueva base de cálculo para la multa respecto a estos anticipos asciende a la suma de \$3.733,89.

Por lo expuesto, la multa establecida en la Resolución N° M 1115/21 para estos anticipos queda reducida en la suma de \$22.542,67

De igual forma, y sobre la multa interpuesta por la Resolución N° M 1116/21, resulta procedente la reducción de sanción del art. 86 inc. 1 del C.T.P, al 15% de su mínimo legal de acuerdo a lo normado por el art. 7° Inc. c) punto 3) de la Ley N° 8.873 con la modificación introducida por la Ley N° 9.236.

De fs. 485 y 520 del Expte. N° 14236/376/D/2019, se determinó un importe a favor del Fisco, por el periodo fiscal 2016 de \$193.719,82, monto que se multiplico por 02 veces, es decir, su mínimo legal, arrojando como resultado una multa de \$387.439,64. Por las consideraciones expuestas, cabe reducir la misma al 15% de su mínimo legal, es decir,  $\$387.439,64 * 15\% = \$58.115,94$ .

Por lo expuesto, la multa establecida en la Resolución N° M 1116/21 para el periodo fiscal 2016 queda reducida en la suma de \$58.115,94.

Por las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: 1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente FLORES SERVICIOS SOCIALES S.A, CUIT N° 33-65814729-9, en contra de la Resolución N° M 1115/21, de fecha 23/04/2021 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia, REDUCIR la sanción de multa impuesta por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 03 a 12/2017, 01 a 12/2018 y 01 a 03/2019 al 25% del mínimo legal conforme lo establecido por el artículo 7 inciso c) de la Ley N° 8.873 restablecida por la Ley N° 9.236, CONFIRMANDO la sanción de multa por un importe de \$22.542,67 (Pesos Veintidós Mil Quinientos Cuarenta y Dos con 67/100).

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

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

II) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente FLORES SERVICIOS SOCIALES S.A, CUIT N° 33-65814729-9, en contra de la Resolución N° M 1116/21, de fecha 23/04/2021 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia, REDUCIR la sanción de multa impuesta por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inc. 1 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, período fiscal 2016 al 15% del mínimo legal conforme lo establecido por el artículo 7 inciso c) de la Ley N° 8.873 restablecida por la Ley N° 9.236, CONFIRMANDO la sanción de multa por un importe de \$58.115,94 (Pesos Cincuenta y Ocho Mil Ciento Quince con 94/100).

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo: Que adhiera 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 FLORES SERVICIOS SOCIALES S.A, CUIT N° 33-65814729-9, en contra de la Resolución N° M 1115/21, de fecha 23/04/2021 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia, REDUCIR la sanción de multa impuesta por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 03 a 12/2017, 01 a 12/2018 y 01 a 03/2019 al 25% del mínimo legal conforme lo establecido por el artículo 7 inciso c) de la Ley N° 8.873 restablecida por la Ley N° 9.236, CONFIRMANDO la sanción de multa por un importe de \$22.542,67 (Pesos Veintidós Mil Quinientos Cuarenta y Dos con 67/100).

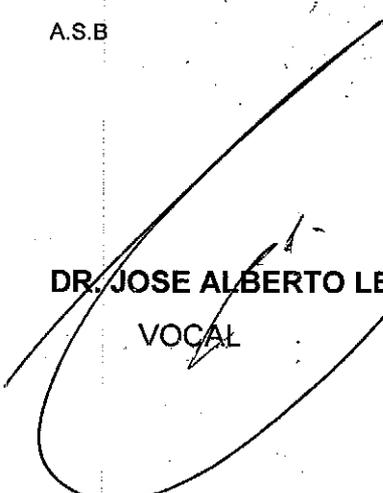
2) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente FLORES SERVICIOS SOCIALES S.A, CUIT N° 33-65814729-9, en contra de la Resolución N° M 1116/21, de fecha 23/04/2021 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia, REDUCIR la

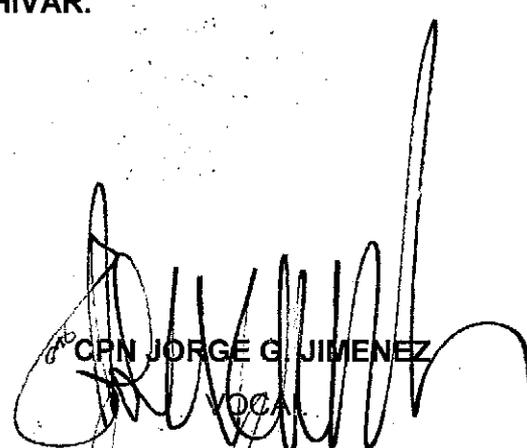
sanción de multa impuesta por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inc. 1 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, periodo fiscal 2016 al 15% del mínimo legal conforme lo establecido por el artículo 7 inciso c) de la Ley N° 8.873 restablecida por la Ley N° 9.236, CONFIRMANDO la sanción de multa por un importe de \$58.115,94 (Pesos Cincuenta y Ocho Mil Ciento Quince con 94/100).

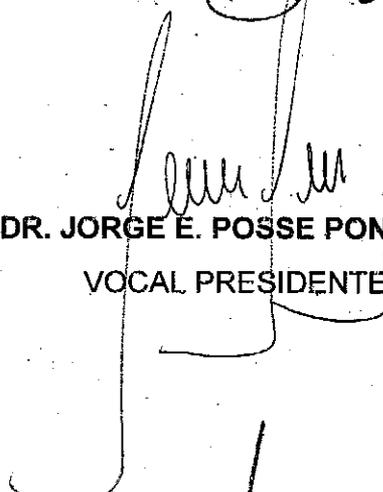
3) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

**HACER SABER**

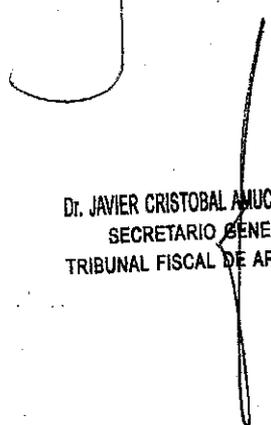
A.S.B

  
**DR. JOSE ALBERTO LEÓN**  
VOCAL

  
**DR. CPN JORGE G. JIMENEZ**  
VOCAL

  
**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL PRESIDENTE

**ANTE MÍ**

  
**Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION