

SENTENCIA N° 90 /2024

Expte. N° 423/926/2023

En San Miguel de Tucumán, a los....30..... días del mes de.....Julio.....de 2024 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, Dr. Jorge Estéban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge G. Jiménez, (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada “**ABASTECEDORA DEL NORTE S.R.L S/ RECURSO DE APELACIÓN**” – Expte. N° 423/926/2023 (Expte. DGR Nro. 8836/376/D/2019)” y;

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.- Que a fs. 615/627, el contribuyente **ABASTECEDORA DEL NORTE S.R.L**, CUIT. N° 30-70234741-2, a través de su apoderado, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resoluciones N° M 1960/23 y N° M 1961/23 emitidas por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán en fecha 16/06/2023 (fs. 610/611).

En ellas, la Autoridad de Aplicación resuelve:

En la Resolución N° M 1960/23: **1) APLICAR** al contribuyente una multa de \$5.313.060,52 equivalente a 2 veces el monto de impuesto omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86 inc.1 del C.T.P, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Periodo Fiscal 2017;

En la Resolución N° M 1961/23: **1) APLICAR** al contribuyente una multa de \$14.255.343,71 por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 85 del C.T.P. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen Convenio Multilateral, anticipos 01 a 09/2018.

En primer lugar, el apelante plantea la prescripción de la acción de la D.G.R para aplicar tanto la multa del art. 85 por los anticipos 01 a 09/2018, como para aplicar la multa del art. 86 por el periodo fiscal 2017, basándose en el fallo “Alpha Shipping” donde la C.S.J.N resolvió que las provincias carecen de potestades para regular el instituto de la prescripción, motivo por el cual, a las multas

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

tributarias de autos, debían aplicarse el Código Penal de la Nación. En este sentido, sostiene que el art. 62 del mencionado digesto establece que la acción penal se prescribirá a los 2 años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa. A su vez, el art. 63 indica que la prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si este fuese continuo, en que cesó de cometerse.

Seguidamente, analiza la última posición sumariada, 09/2018, concluyendo que la acción para aplicar la multa del art. 85 ha prescripto, pues transcurrieron más de 2 años hasta que se notificó la multa en fecha 28/06/2023.

De igual manera, sostiene que la prescripción de la acción para aplicar la sanción del art. 86 al periodo fiscal 2017 se configuró en el mes de Julio del año 2020, luego de transcurrir 2 años desde la fecha de vencimiento de la DDJJ anual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Por ello, solicita se deje sin efecto las multas aplicadas en las Resoluciones N° M 1960-23 y M 1961-23.

Por otro lado, sostiene que la multa del art. 85 aplicada sobre los periodos 01 a 09/2018 tiene otro vicio insubsanable que nulifica la sanción, pues a través de la Resolución N° D 73/22 se aplicó otra multa al periodo fiscal 2018, penalizándose dos veces al contribuyente por el mismo hecho, contraviniendo las garantías del art. 18 de la C.N y el principio non bis in ídem.

Punto siguiente, se agravia de la conducta dolosa imputada al contribuyente en virtud de las presunciones establecidas en los incisos 1 y 2 del art. 88 del C.T.P, agotando todo el razonamiento en la mera descripción de la presunción sin tener por acreditada aquella, pues no explica cómo se desarrolló la acción ardidosa, engañosa o maliciosa. Cita jurisprudencia.

Expresa que contrariamente a ello, la resolución apela a la retórica sin poder mencionar ningún elemento indiciario de la maniobra o ardid que habría desplegado el contribuyente ni requirió de ningún otro esfuerzo intelectual que el de coleccionar la información brindada por el contribuyente. Por ello, considera que la multa del art. 86 inc. 1 del periodo 2017 se encuentra desprovista de toda motivación acerca del elemento subjetivo que requiere la infracción, concluyendo que, en razón de su arbitrariedad, el acto deviene nulo.

Finalmente, cuestiona que el Fisco haya calificado la conducta como "omisión" para el periodo fiscal 2018, y "defraudación" en el periodo fiscal 2017 denotando una ausencia de motivación en la resolución.

En consecuencia, solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se ordene el archivo de las actuaciones.

II.- A fs. 630/645 la Dirección General de Rentas contestó oportunamente los recursos en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

En relación al primer planteo efectuado en materia de prescripción cuestionando las facultades provinciales para legislar al respecto, expresa que los artículos del C.T.P que cuestiona el apelante son los actualmente vigentes, cuyo texto fue establecido por la Ley N° 8.964 (29/12/2016). En este sentido, transcribe los artículos 54, 56 y 58 que en resumidas cuentas establecen que las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir el pago de obligaciones tributarias y sus accesorios, y para aplicar y hacer efectivas las multas prescriben por el transcurso de 5 años comenzando a correr desde el 1° de enero del año siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales.

Menciona que hoy se encuentra ampliamente reconocido en la jurisprudencia de la CSJN y de los cimeros Tribunales provinciales que estas poseen autonomía los fines de legislar y establecer sus normas en materia de derecho público local la que comprende las facultades para establecer impuestos provinciales, infracciones y sanciones tributarias y sus plazos de prescripción. Transcribe jurisprudencia que sostiene la validez constitucional de las normas que regulan el instituto de la prescripción en el C.T.P y que le permiten concluir que no media en el caso prescripción de la acción de la Autoridad de Aplicación para la aplicación de multa por omisión de pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos teniendo en cuenta que la prescripción de la acción del Fisco para aplicar multas es de cinco años de acuerdo al art. 54 del C.T.P.

En cuanto al principio Non bis in ídem respecto de la sanción aplicada a los anticipos 01 a 09/2018 con la aplicada mediante Resolución N° D 73/22 al periodo fiscal 2018, explica en fecha 16/11/2018 a raíz de la verificación iniciada se confeccionó el Acta de Deuda N° A 528/19 (que tramita en el presente expediente y que dio origen a la Resolución N° M 1961/23). Por otro lado, en fecha 17/05/2021

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
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

se inició una nueva verificación de la que surgen nuevos elementos de juicio por lo que la D.G.R modificó la determinación de oficio oportunamente realizada respecto del periodo fiscal 2018 (anticipos 01 a 09) la que concluyó con el dictado de la Resolución N° D 73/22. Que esta Resolución en su parte pertinente expresa: *“efectivamente por los anticipos 01 a 09/2018, se practicó una determinación de oficio del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral mediante Acta de Deuda N° A 528-2019, tramita bajo expediente N° 8836/376/D/2019, la cual se encuentra en instancia judicial. Que sin perjuicio de lo expuesto ut supra, corresponde aclarar que las cifras incluidas en dichas actuaciones administrativas y judiciales fueron debidamente descontadas de las presentes actuaciones, de forma tal que no existe una duplicación en la pretensión del fisco (...)”*

Continúa sosteniendo que para la procedencia del principio “non bis in ídem” se requiere identidad de sujeto, objeto y causa. Que si bien existe identidad de sujeto, no hay identidad de objeto por cuanto se está en presencia de hechos diferentes. Ello así en virtud de la distinta naturaleza que revisten las obligaciones cuyo incumplimiento se sanciona en autos, esto es, el anticipo como pago adelantado del impuesto y del tributo que en definitiva corresponde abonar y que se determina por periodo fiscal anual.

Tampoco existe identidad de causa o fundamento de la sanción por cuanto para la configuración de la infracción de omisión de impuestos no se requiere la concurrencia de maniobra ardida o engañosa alguna por parte del contribuyente, sino que se configura en su faz objetiva por el solo hecho de omitir en ingreso de gravámenes al Fisco sea mediante falta de presentación de las DDJJs mensuales o por ser inexactas las presentadas.

En consecuencia, comprobada la omisión del impuesto reclamado, resulta acertado el encuadramiento legal en el artículo 85 del C.T.P respecto de los anticipos 01 a 09/2018, el encuadramiento legal previsto permanece inalterado.

Por otro lado, respecto a la sanción del art. 86 inc.1 aplicada al periodo fiscal 2017 mediante Resolución N° M 1960/23 expresa que su conducta se materializa en la determinación del crédito a favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – CM en el periodo mencionado atento a que existieron diferencias entre los ingresos registrados en el Libro IVA Ventas aportado por la firma y los ingresos exteriorizados en las DDJJs del Impuesto presentadas ante la D.G.R en

los anticipos 02 a 12/2017, así como también acreditaciones improcedentes en concepto de percepciones.

Considera que es notorio el comportamiento doloso por parte del contribuyente toda vez que las DDJJs presentadas oportunamente eran inexactas, fueron impugnadas con determinación de saldo a favor del fisco sin que el contribuyente rectifique las mismas o acredite alguna causal exculpativa válida que desestime la imputación efectuada ni que desvirtúe la presunción defraudatoria endilgada.

Por lo expresado, solicita se resuelva no hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto.

III.- A fs. 18 obra Sentencia Interlocutoria N° 269/2023 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

Atento a ello, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el art. 151 del C.T.P.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si las Resoluciones N° M 1960/23 y N° M 1961/23 resultan ajustadas a derecho.

En primer lugar, el apelante se agravia respecto a la prescripción de las sanciones aplicadas en ambas Resoluciones atento a que considera aplicable al caso lo resuelto por el Tribunal Superior de la provincia de Tierra del Fuego en los autos "Alpha Shipping" en cuanto a que para el cómputo del plazo de extinción de la acción debe aplicarse el establecido por el Código Penal.

Al respecto corresponde expresar que el art. 54 del C.T.P con vigencia al momento de la comisión de las infracciones objeto de la Litis establece: *"Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios regidos por este Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años"*.

No existe pronunciamiento alguno del Superior Tribunal de la Nación o de la Provincia que declare la inconstitucionalidad de la norma citada, por lo que este Tribunal se encuentra limitado en su jurisdicción por el art. 161 C.T.P que solo autoriza la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias cuando

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

exista jurisprudencia en tal sentido, emanada de los mencionados órganos judiciales; situación que no se presenta en el caso de autos.

En cuanto a la multa por omisión prevista en el art. 85 del C.T.P aplicada a los anticipos 01 a 09/2018 en la Resolución N° M 1961/23, el apelante sostiene que existiría una violación al principio "non bis in ídem" atento que mediante Resolución N° D 73/22 la D.G.R aplicó al periodo fiscal 2018 la sanción por defraudación prevista en el art. 86 inc.1 del C.T.P.

Sin embargo, corresponde aclarar que se procedió a efectuar una revisión de dichas actuaciones que ya cuentan con Sentencia definitiva emanada de este Tribunal en donde se expresó: *"(...) resulta oportuno mencionar que en la presente determinación impositiva incluida en el Acta de Deuda N° A 699-2021 se dedujeron los importes correspondientes a la determinación incluida en el Acta de Deuda N° A 528-2019. Prueba fehaciente de ello es el "Papel de Trabajo Determinativo del Impuesto sobre los Ingresos Brutos" de fs.1810 el cual fue puesto a disposición del contribuyente por el equipo fiscalizador; donde se puede advertir la columna titulada "Acta de Deuda N° A 528-2019" restando de la determinación actual.*

Por ello el contribuyente puede tener la plena seguridad de que la deuda determinada en las presentes actuaciones no incluye la ejecutada por vía judicial correspondiente al Acta de Deuda N° A 528-2019 – Expte N° 8836-376-D-2019; por lo que considero que corresponde el rechazo del agravio detallado".

Así también lo manifiesta la Autoridad de Aplicación en su escrito de contestación en el momento que cita la Resolución N° D 73/22 en la que se sostuvo: *"Que sin perjuicio de lo expuesto supra, corresponde aclarar que las cifras incluidas en dichas actuaciones administrativas y judiciales fueron debidamente descontadas en las presentes actuaciones, de forma tal que no existe una duplicación en la pretensión del Fisco respecto del crédito fiscal determinado en los anticipos 01 a 09/2018 y que tramitan conforme se expuso, en sede judicial. Que en las presentes actuaciones se tramita en Acta de Deuda N° A 699/2021 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen Convenio Multilateral, la cual no incluye los importes reclamados oportunamente".*

En consecuencia, teniendo en cuenta que conforme el art. 229° del C.T.P el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto de naturaleza anual; que los

anticipos son ingresados a cuenta de la obligación final del período fiscal en cuestión; y que las diferencias detectadas sobre los anticipos 01 a 09/2018 fueron efectivamente descontadas del Acta de Deuda N° A 699-2021 (Expte. N° 7176/376/D/2021) y por consiguiente de la base para la determinación de la sanción aplicada al período fiscal 2018 mediante Resolución N° D 73/22, no existe identidad de objeto entre dicha sanción y la que se encuentra en discusión en las presentes actuaciones.

Por lo cual, el principio constitucional del "non bis in idem" se encuentra garantizado y la sanción del art. 85 aplicada a los periodos 01 a 09/2018 devienen procedentes.

Por otro lado, respecto del período fiscal 2017, el contribuyente es sancionado por presunta defraudación, infracción que se encuentra prevista en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P.

El mencionado artículo establece: *"Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) 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 poder 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 ingresado en tiempo y forma al Fisco, la totalidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente al Período Fiscal 2017. En el caso de autos, se encuentra fuera de controversia que "Abastecedora del Norte S.R.L" hizo presentaciones inexactas de la declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el Período Fiscal reclamado; razón por la que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del agente, se encuentra acreditado.

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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

A tal efecto, el digesto tributario local enumera una serie de presunciones a utilizarse a la hora de sancionar a aquellos sujetos que con su conducta afecten el bien jurídico protegido. El término "presunción" debe entenderse como 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.

Dichas presunciones se encuentran establecidas en art. 88° del C.T.P, el cual en sus incisos 1 y 2 expresa: "*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.

Ahora bien, si bien es cierto que la norma autoriza la utilización de estas herramientas, se trata 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.

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 autos, el recurrente no expresa argumento o prueba alguna que neutralice la consideración negativa y deliberada de su conducta.

No puede sostener el apelante que la multa fue aplicada de forma automática mediante las mencionadas presunciones, por cuanto considero que del análisis del expediente desde el origen de la inspección surge evidente que la omisión de Impuesto por parte del contribuyente deviene de un accionar deliberado de éste.

En conclusión, por las consideraciones que anteceden corresponde dictar la siguiente Resolución **1.- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación deducido por el contribuyente **ABASTECEDORA DEL NORTE S.R.L, CUIT N° 30-**

70234741-2, contra las Resoluciones N° M 1960/23 y N° M 1961/23 emitidas por la Dirección General de Rentas en fecha 16/06/2023 y en consecuencia: **I.- CONFIRMAR** la multa de \$5.313.060,52 (Pesos cinco millones trescientos trece mil sesenta con 52/100) equivalente a dos veces el monto del Impuesto omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales del art. 86 inc. 1) del C.T.P en el periodo Fiscal 2017 ; **II.- CONFIRMAR** la multa de \$14.255.343,17 (Pesos catorce millones doscientos cincuenta y cinco mil trescientos cuarenta y tres con 17/100) por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 85° del C.T.P, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Convenio Multilateral, anticipos 01 a 09/2018.

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 adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

En mérito a ello;

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación deducido por el contribuyente **"ABASTECEDORA DEL NORTE S.R.L"**, CUIT N° 30-70234741-2, contra las Resoluciones N° M 1960/23 y N° M 1961/23 emitidas por la Dirección General de Rentas en fecha 16/06/2023 y en consecuencia: **I.- CONFIRMAR** la multa de \$5.313.060,52 (Pesos cinco millones trescientos trece mil sesenta con 52/100) equivalente a dos veces el monto del Impuesto omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales del art. 86 inc. 1) del C.T.P en el periodo Fiscal 2017 ; **II.- CONFIRMAR** la multa de \$14.255.343,17 (Pesos catorce millones doscientos cincuenta y cinco mil trescientos cuarenta y tres con 17/100) por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 85° del C.T.P, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Convenio Multilateral, anticipos 01 a 09/2018.

Dr. **JOSE ALBERTO LEON**
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

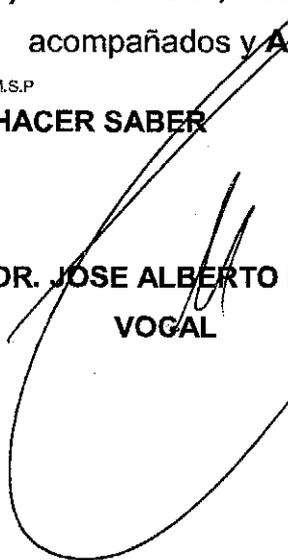
Dr. **JORGE E. POSSE PONESSA**
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

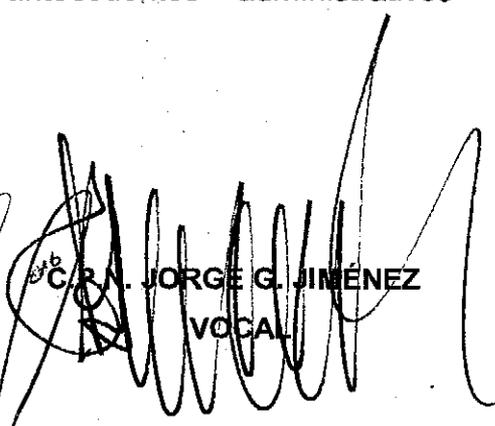
C.P.N. **JORGE GUSTAVO JIMENEZ**
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

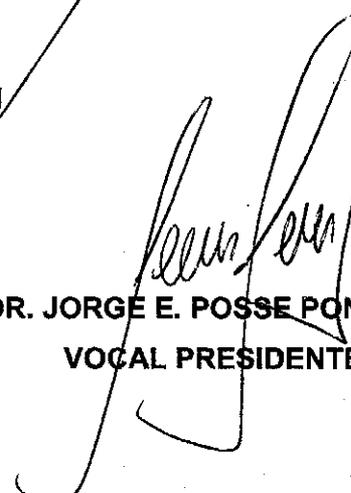
2) REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos
acompañados y ARCHIVAR.

M.S.P

HACER SABER


DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOGAL


DR. JORGE G. JIMÉNEZ
VOGAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOGAL PRESIDENTE

ANTE MÍ