

SENTENCIA N°: 94/2024

Expte. N°: 44/926/2022

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 2 días del mes..... AGOSTO de 2024, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**AGRO LAJITAS SA S/ RECURSO DE APELACIÓN**", Exptes. N° 44/926/2022 (Expte. DGR Nro. 9464/376/DO/2021) y;

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. Que a fs. 621/624 del Expte. DGR Nro9464/376/D/2021, Leandro Stock, en carácter de apoderado de la firma AGRO LAJITAS SA, CUIT N° 30-70797695-7, interpone recurso de apelación contra la Resolución N° M 5619/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 29/11/2021 obrante a fs. 618/619 del mencionado expediente. En ella se resuelve:

ARTICULO 1: NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por el contribuyente respecto del sumario instruido N° S/3046/2021 a fs. 576, en virtud de las razones expuestas en los considerandos de la presente Resolución.

ARTICULO 2°: APLICAR al contribuyente AGRO LAJITAS S.A., C.U.I.T. N° 30-70797695-7, una multa de \$4.145.001,90 (Pesos Cuatro Millones Ciento Cuarenta y Cinco Mil Uno con 90/100), 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° inciso 1. del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Régimen de Convenio Multilateral, en el Período Fiscal 2017.-

El contribuyente funda su recurso en los siguientes agravios:

I.1) Plantea la improcedencia de la multa por violación al principio non bis in idem. Sostiene que en la Resolución N° D92-21 del expediente 19440/376-D-2018 ya se había resuelto dejar sin efecto los sumarios instruidos por el art. 86 para el período fiscal 2017, por lo que no corresponde sancionar nuevamente por el mismo hecho. Además, argumenta que la DGR ya había emitido un juicio sosteniendo la imposibilidad de sancionar esa conducta, lo cual impide que sea sancionado de nuevo.

I.2) Afirma que la DGR utilizó un fundamento falso al desestimar la nulidad planteada. Señala que, a pesar de que la DGR indica que no hay sumarios instruidos, en realidad hubo dos sumarios por la misma causa que fueron dejados sin efecto. Esto constituye un obstáculo para que la DGR, por sus propios medios, intente juzgar de nuevo los mismos hechos por los cuales se anularon los sumarios.

I.3) Alega la violación a la ley de procedimiento administrativo (art. 52 ley 4.537). Argumenta que al dejar sin efecto los sumarios en la resolución N° D92-21, la DGR anuló los sumarios y reconoció un derecho subjetivo al notificarlos. Por lo tanto, no pueden revocarse e introducir un nuevo juzgamiento mediante un nuevo sumario. La DGR debería demandar judicialmente la anulación del acto que dejó sin efecto los sumarios.

I.4) Sostiene la ausencia de dolo en la conducta sancionada. Afirma que la resolución no explica cómo se materializó la acción ardidosa, engañosa o maliciosa para evadir el impuesto. Señala que no se probó la intención dolosa por medio de hechos externos y concretos, y que la multa carece de motivación sobre el elemento subjetivo requerido para configurar la infracción. Considera que la DGR se limitó a mencionar el resultado omisivo (aspecto objetivo) sin describir el iter criminis.

I.5) Por todo lo expuesto, solicita se deje sin efecto la resolución apelada.

II. La Dirección General de Rentas, a fs. 1/4 del Expte. N° 44/926/2022, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

II.1) Sobre la nulidad de la multa aplicada argumenta que la jurisprudencia establece que para que una nulidad sea procedente, debe haber un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que cause indefensión.

Las nulidades procedimentales son inadmisibles si no se indican las defensas de las que el sumariado se habría visto privado y deben ser fundadas en un interés jurídico.

En este caso, la multa no adolece de nulidad ya que el procedimiento administrativo seguido fue correcto y sin vicio alguno. El contribuyente tuvo la posibilidad de ejercer su derecho de defensa sin impedimentos. Aclara que no se ha violado el principio de "non bis in idem" (no ser juzgado dos veces por la misma causa) porque los sumarios a los que se refiere el recurrente fueron dejados sin efecto mediante la Resolución N° D 92/21.

II.2) En relación a la defraudación fiscal y los sumarios, expresa que el recurrente no ha negado la infracción de defraudación fiscal detectada en el periodo fiscal 2017 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

La infracción fue constatada por la fiscalización llevada a cabo mediante Orden de Inspección N° 201800114 de fecha 14/06/2018. Los sumarios instruidos a los que el recurrente se refiere no influyen en las presentes actuaciones, ya que fueron dejados sin efecto por un acto administrativo. La aplicación de la multa se dispuso después de un procedimiento de instrucción sumarial correcto.

II.3) Sobre la aplicación del principio "non bis in idem", sostiene que este principio requiere la concurrencia de tres requisitos: identidad de sujeto, identidad de objeto e identidad de causa. En este caso, no concurren los requisitos de identidad de objeto y causa porque los sumarios mencionados fueron dejados sin efecto y no se juzga la misma causa.

II.4) Sobre la naturaleza de las infracciones tributarias, expresa que estas poseen características particulares y especiales, delineadas por su categoría. El artículo 69° del Código Tributario Provincial establece que las disposiciones del Código se aplican a todas las infracciones tributarias salvo disposición legal expresa en contrario. En este caso concreto, no existe un vacío legal que requiera la aplicación de los principios generales del Derecho Penal.

II.5) Sobre la presunción de defraudación fiscal, señala que el artículo 88 del Código Tributario Provincial prevé una presunción "iuris tantum" de defraudación cuando exista contradicción evidente entre los libros y documentos con las declaraciones juradas, y cuando las declaraciones juradas contengan datos falsos. En este caso, el contribuyente no ha cumplido con sus obligaciones

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

fiscales y no ha opuesto defensa alguna durante el procedimiento sumarial, por lo que no pudo desvirtuar las presunciones de defraudación.

II.6) Sobre la inversión de la carga de la prueba, indica que en las infracciones tributarias, se produce una inversión de la carga de la prueba, siendo el imputado quien debe probar su inocencia. La sala de la Cámara de Apelación en fallo del 29/03/1999 sostuvo que una vez que el Fisco prueba que se configura alguno de los casos de presunción de defraudación, se presume que el infractor tuvo la intención dolosa de defraudar y será éste quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa.

II.7) En el petitorio, solicita al Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia que no haga lugar al recurso de apelación interpuesto y confirme la resolución mencionada.

III. A fs. 11 del Expte. 44/926/2022 obra Sentencia Interlocutoria N° 107/2023 dictada por este Tribunal, donde se tienen por presentadas las actuaciones, y se declara la cuestión de puro derecho, quedando los autos en condiciones de ser resueltos.

IV.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir opinión:

IV.1) Sobre la improcedencia de la nulidad de la multa aplicada, cabe aclarar que para que una nulidad procesal sea procedente, debe existir un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que cause indefensión al imputado. Esta postura se encuentra respaldada por la doctrina de Bianchi (2002), quien establece que "la nulidad procesal solo puede ser invocada si la irregularidad afecta el derecho de defensa en juicio".

En el presente caso, considero que no se ha vulnerado el derecho de defensa del contribuyente, ya que tuvo la posibilidad de ejercerlo en el procedimiento administrativo. Además el principio de formalidad y debido proceso ha sido observado en todo momento durante el procedimiento llevado a cabo por la Dirección General de Rentas (DGR).

El contribuyente fue debidamente notificado de las actuaciones y tuvo la oportunidad de presentar su defensa y prueba pertinente, cumpliendo así con el

artículo 18 de la Constitución Nacional, que garantiza el derecho de defensa en juicio.

Por lo tanto, no se configura la nulidad invocada por el recurrente. La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reiterado en diversas ocasiones que "las nulidades procesales deben ser interpretadas restrictivamente y solo proceden cuando la irregularidad procesal afecta sustancialmente el derecho de defensa" (Fallos: 306:1754).

En consecuencia, concluyo que no existe fundamento válido para declarar la nulidad de la multa aplicada, ya que el procedimiento administrativo seguido fue correcto y sin vicio alguno. La defensa del contribuyente no fue impedida en ningún momento, cumpliéndose con las garantías constitucionales y legales vigentes.

IV.2) En relación a la alegada violación del principio de "non bis in idem", considero que este principio requiere la concurrencia de tres elementos: identidad de sujeto, identidad de objeto e identidad de causa. En este caso, no se configuran estos requisitos.

El principio de "non bis in idem" impide que una persona sea juzgada o sancionada dos veces por el mismo hecho, bajo el mismo fundamento. Sin embargo, la Resolución N° D 92/21 que dejó sin efecto los sumarios previos no constituye una sanción definitiva ni una resolución de fondo que impida nuevas actuaciones sobre el mismo hecho.

Bielsa (2018) establece que "el principio de non bis in idem no es absoluto y debe ser analizado en el contexto específico de cada caso, considerando las particularidades del procedimiento administrativo tributario". Además, los sumarios dejados sin efecto fueron anulados por razones formales, no por la inexistencia de infracción, por lo que no hay identidad de objeto ni de causa en relación a la sanción actual.

La Corte Suprema ha señalado que "no se configura la vulneración del principio de non bis in idem cuando las actuaciones administrativas son anuladas por cuestiones procedimentales, permitiendo la reapertura del caso bajo nuevas circunstancias" (Fallos: 318:518).

Por lo tanto, concluyo que no existe una violación del principio de "non bis in idem" en este caso, ya que no se cumplen los requisitos necesarios para su

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

aplicación. La sanción impuesta es legítima y se basa en un procedimiento administrativo válido y distinto a los sumarios previos anulados.

IV.3) Sobre la legalidad de la sanción y la falta de dolo en la conducta, considero que la imposición de la sanción se ajusta a derecho y que no se ha violado la presunción de inocencia del contribuyente.

El artículo 88 del Código Tributario Provincial prevé una presunción "iuris tantum" de defraudación fiscal cuando existen contradicciones evidentes entre los libros y documentos con las declaraciones juradas, y estas contienen datos falsos.

En este caso, se ha constatado que el contribuyente no cumplió con sus obligaciones fiscales y no presentó una defensa adecuada durante el procedimiento sumarial, lo que refuerza la presunción de defraudación. García Vizcaíno (2017) sostiene que "la presunción de defraudación fiscal es válida y legítima cuando se basa en elementos objetivos y verificables que indican una intención de evadir el pago de tributos".

Además, la Corte Suprema ha afirmado que "la inversión de la carga de la prueba en materia tributaria no vulnera el derecho de defensa ni la presunción de inocencia, siempre que el contribuyente tenga la oportunidad de desvirtuar las presunciones en su contra" (Fallos: 331:2935).

En este sentido, la conducta del contribuyente se encuadra en la figura prevista por el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial, ya que se ha demostrado la existencia de elementos objetivos que sustentan la presunción de defraudación.

No es necesario probar la intención dolosa mediante hechos externos y concretos, sino que basta con la constatación de las irregularidades y contradicciones en la documentación presentada. Por lo tanto, considero que la sanción impuesta es legal y justificada, y que el contribuyente no ha logrado desvirtuar la presunción de defraudación fiscal establecida por la normativa vigente.

IV.4) Sobre la validez del procedimiento administrativo seguido por la Dirección General de Rentas (DGR), debemos expresar que el mismo se ajustó a derecho y respetó todas las garantías procesales. Cassagne (2006) sostiene que "la validez del procedimiento administrativo se basa en el cumplimiento de los principios de legalidad, debido proceso y transparencia".

En este caso, la DGR actuó conforme a las disposiciones del Código Tributario Provincial y demás normativa aplicable, notificando al contribuyente en todas las etapas del procedimiento y brindándole la oportunidad de presentar su defensa y prueba correspondiente.

El artículo 18 de la Constitución Nacional garantiza el derecho de defensa en juicio, y en el presente caso, dicho derecho no fue vulnerado. El contribuyente tuvo acceso a las actuaciones administrativas y pudo ejercer su defensa en tiempo y forma. La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reiterado que "la validez de un acto administrativo depende del respeto al debido proceso y a las garantías constitucionales del administrado" (Fallos: 314:1293).

En este sentido, considero que el procedimiento seguido por la DGR fue correcto y no adolece de vicios que puedan afectar su validez. El contribuyente fue notificado de las actuaciones, tuvo oportunidad de presentar sus descargos y pruebas, y no se le impidió en ningún momento el ejercicio de su derecho de defensa.

La anulación de los sumarios previos por razones formales no afecta la validez del procedimiento actual ni impide la imposición de la sanción, ya que se trata de actos administrativos distintos y separados. Por lo tanto, concluyo que el procedimiento administrativo seguido por la DGR es válido y se ajusta a derecho, habiéndose respetado todas las garantías procesales y constitucionales del contribuyente.

IV.5) En base a los fundamentos expuestos, concluyo que no existen elementos que justifiquen la nulidad de la multa aplicada ni la violación del principio de "non bis in idem".

La sanción impuesta por la Dirección General de Rentas (DGR) es legítima y se basa en un procedimiento administrativo válido y ajustado a derecho. Se ha demostrado que el contribuyente no cumplió con sus obligaciones fiscales y que existen presunciones válidas de defraudación fiscal que no han sido desvirtuadas.

La doctrina y jurisprudencia respaldan la validez de las presunciones en materia tributaria y la inversión de la carga de la prueba, siempre que se respeten las garantías procesales y el derecho de defensa del contribuyente. En este caso, el procedimiento seguido por la DGR fue correcto y no adolece de vicios que puedan afectar su validez.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

CPA. NORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El contribuyente tuvo oportunidad de ejercer su defensa en todo momento y no se le impidió presentar sus descargos y pruebas. En consecuencia, decido rechazar el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente y confirmar la Resolución N° M 5619/21, que impone la multa por defraudación fiscal.

La conducta del contribuyente se encuadra en la figura prevista por el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial y se ha demostrado la existencia de elementos objetivos que sustentan la presunción de defraudación. Por lo tanto, considero que la sanción es legal y justificada.

V.- Por ello, corresponde: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **AGRO LAJITAS SA, CUIT N° 30-70797695-7**, contra la Resolución N° M 5619/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 29/11/2021, y **CONFIRMAR** la sanción de **MULTA** por un importe de \$ 4.145.001,90 (Pesos Cuatro Millones Ciento Cuarenta y Cinco Mil Uno con 90/100) en virtud de la aplicación del Art. 86° inc. 1 del Código Tributario Provincial, en atención a lo considerado.

la misma en todos sus términos.

El señor vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

El señor vocal Dr. José Alberto León hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:

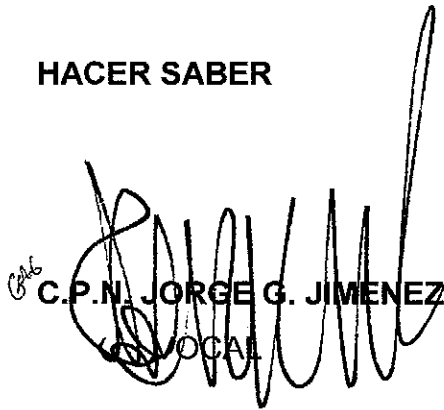
1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **AGRO LAJITAS SA, CUIT N° 30-70797695-7**, contra la Resolución N° M 5619/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 29/11/2021, y **CONFIRMAR** la sanción de **MULTA** por un importe de \$ 4.145.001,90(Pesos Cuatro Millones

Ciento Cuarenta y Cinco Mil Uno con 90/100) en virtud de la aplicación del Art. 86° inc. 1 del Código Tributario Provincial, en atención a lo considerado.

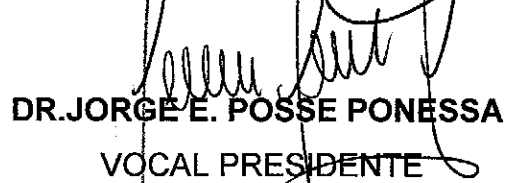
2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

L.M.A

HACER SABER


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ


DR. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION