

SENTENCIA N°: 150/2024

Expte. N°: 355/926/2023

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...../1.....
días del mes de.....NOVIEMBRE.....de 2024, se reúnen los
Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA
DE TUCUMAN**, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), Dr. José
Alberto León (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de tratar el
expediente caratulado: "**FEBEMA S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION**", Expte.
N° 355/926/2023 y Expte. N° 21229/376/D/2019 (DGR) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio
como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 01/11 de estos autos se presenta la Sra. María Beatriz Fuentes en
carácter de socia gerente del contribuyente FEBEMA S.R.L. e interpone Recurso
de Apelación en contra de la Resolución N° D 77/21 de fecha 12/07/2021, emitida
por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs.
343/349 del expte DGR N° 21229/376/D/2019.

En la Resolución se resuelve, en su art. 1° rechazar la impugnación efectuada por
el mencionado contribuyente en contra de las Actas de deuda N° A 320-2020 y A
321-2020 confeccionadas en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos-
períodos fiscales 2018 y 2019 respectivamente, en su art. 2° rechazar el descargo
interpuesto contra el sumario N° A 320-2020 e imponer una multa de \$323.762,20
por los anticipos 01 a 11/2018 del impuesto sobre los Ingresos Brutos y
\$71.814,27 por el anticipo 12/2018 del mismo impuesto por configuración de la
infracción del artículo 85 del C.T.P; en su art. 3° rechazar el descargo interpuesto
contra el sumario N° A 321-2020 (anticipos 01 a 12/2019) e imponer una multa de
\$954.046,11, por configuración de la infracción del artículo 85 del CTP; en su art.
4° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 320-2020 (período
2018) e imponer una multa de \$1.438.677,32, por configuración de la infracción

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

del artículo 86 del CTP; y en su art. 5° rechazar el descargo interpuesto contra el sumario N° M 321-2020 (período 2019) e imponer una multa de \$1.907.722,96, por configuración de la infracción del artículo 86 del CTP.

En su exposición de agravios el apelante manifiesta que la DGR en el procedimiento administrativo de determinación parte de la errónea hipótesis que al momento de realizarse los requerimientos, estaban en circunstancias normales. Parece no considerar que las circunstancias eran extremadamente gravosas para empresas dedicadas al turismo.

Relata que ante cada requerimiento formulado por el Fisco, cumplió cabalmente; salvo el de fecha 25/06/2020 que pretendía la presentación de la documentación al día siguiente. En esa fecha el estudio contable también estaba cerrado, debiendo cumplir indicaciones específicas de su colegio profesional en relación con la atención al público. La Autoridad de aplicación manifiesta que este protocolo para atención de los estudios contables no le fue notificado, responsabilidad que el apelante considera no puede serle endilgada.

Considera que a partir de este requerimiento incumplido, la DGR aceleró el procedimiento determinativo perdiendo objetividad.

Otro agravio del recurrente es que el Fisco incurrió en el gravísimo error de desestimar su carácter de intermediario que factura por cuenta y orden de las empresas prestadoras de servicios turísticos. Ello es fácilmente verificable a través de su facturación. Pretender lo contrario, implica considerar que la apelante es la dueña de todas las aerolíneas, todos los hoteles, los mayoristas como Despegar o Trivago.

La razón de la DGR para no considerar la prueba documental aportada es que no lleva firma de escribano o autoridad competente; lo que resulta falso. Incluso su carácter de intermediario quedó demostrado a través de la prueba pericial realizada en los autos "Provincia de Tucumán- DGR c/ Febema SRL s/ Ejecución Fiscal" expte 8404/21., de la que surge que su única actividad es la de servicios de intermediación turísticos y que realiza las facturaciones a nombre y cuenta de terceros, obteniendo sus ingresos reales de las comisiones que percibe en ese carácter de intermediario.

Se agravia también el recurrente de que el criterio sostenido por el Fisco supone una doble recaudación ya que el impuesto fue declarado y abonado por los

efectivos prestadores del servicio; resultando de esa manera afectado el principio constitucional de no confiscatoriedad.

Manifiesta que la posición jurídica fue analizada en sede judicial y reproduce el informe pericial contable; el cual es idéntico al realizado en la instancia de impugnación del Acta de Deuda.

Considera que resulta vulnerado el principio del "non bis in ídem", porque sanciona dos veces por el mismo hecho, considerando que el apelante incurrió en su accionar mediando culpa o negligencia y al mismo tiempo con dolo. Cita una sentencia de este Tribunal en que se expidió haciendo lugar parcialmente al planteo en relación a la defensa de violación al principio non bis in ídem.

También en relación con las multas, considera que no se verifica el elemento subjetivo, ni a título de culpa ni a título de dolo. El Fisco no habría hecho aplicación del principio de inocencia consagrado en la CN, ya que el dolo no se presume. Cita jurisprudencia dictada en este sentido.

Por último plantea la prescripción de las multas impuestas, atento a que transcurrió el plazo legal de dos años previstos en el art. 65 inciso 4 del Código Penal; el que resulta aplicable en virtud de la naturaleza penal de las mismas. Cita un fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Ofrece prueba documental e informativa y solicita el archivo de las actuaciones.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el agente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad.

Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 61/62 obra Sentencia Interlocutoria N° 34/2024 del 15/03/2024 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación y se dispone la apertura a prueba por veinte días.

Dicha sentencia fue debidamente notificada a ambas partes, sin perjuicio de lo que la prueba informativa no fue producida por el apelante.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Encontrándose vencido el plazo probatorio, se ordenó en fecha 06/06/2024: Tener presente el informe actuarial que antecede. En su mérito se provee: Pasen los autos a despacho para resolver.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° D 77/21 resulta ajustada a derecho.

El agravio sobre el que basa su recurso gira en torno a que el Fisco no considera que la actividad que desarrolla es la de intermediación en la venta de paquetes turísticos. El recurrente argumenta en favor de esta intermediación y de que el tributo en cuestión debe ser determinado tomando como base imponible la comisión percibida y no la totalidad del monto facturado. Por su parte la Autoridad de Aplicación considera que la actividad que desarrolla debe tributar conforme a la norma general del art. 221, resultando la base formada por los ingresos brutos devengados durante el período fiscal en cuestión.

Adelanto mi opinión que comparte el criterio sostenido por la DGR, en base a los argumentos que seguidamente expongo.

El apelante pretende que se considere su actividad como de intermediación y que el Fisco debe considerar la realidad económica; por lo que entiende que la empresa no es propietaria de aerolíneas ni de hoteles de primer nivel; sino solo vende esos servicios turísticos y percibe una comisión por dicha actividad.

Sin embargo, el hecho sujeto a tributación en el caso de marras no es más que el de una persona jurídica comprando a determinados proveedores y posteriormente vendiendo a consumidores finales.

El apelante pretende esta relación de intermediación pero no existe prueba de quienes serían los comitentes, cuanto es la comisión que percibe en cada caso. El fisco realiza un análisis de la situación completa y de la significación financiera en función social.

Si bien durante la etapa impugnatoria, se produjo una prueba pericial contable; la misma no arrojó resultados contundentes en referencia a su actividad de intermediación; ya que los puntos de pericia fueron contestados sin manifestar el respaldo documental que le permitiera arribar a dichas conclusiones.

Si bien en esta instancia apelatoria se abrió a prueba, el apelante no la produjo.

Pasando al análisis de las sanciones de multa aplicadas, en atención al planteo realizado por el apelante respecto a la afectación del principio del "non bis in

ídem" respecto de los sumarios N° A 320-2020 y M 320-2020 por un lado y A 321-2020 y M 321-2020 por el otro; corresponde hacer lugar al mismo, atento a que, como bien expone el Fisco en su contestación al traslado, para que se verifique este principio deben concurrir los siguientes requisitos:

- 1) identidad de sujeto, esto es, la persona autora de la infracción debería ser la misma. Esto se verifica en la resolución apelada, en la que resulta sancionada la misma persona.
- 2) identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. En este punto la DGR pretende que no se trataría del mismo hecho; sin embargo, considero que sin perjuicio de poder atribuirse a una conducta elementos subjetivos diferentes, sea a título de culpa o dolo, el hecho en cuestión, falta de pago total o parcial del impuesto, es el mismo.
- 3) identidad de causa, o sea la naturaleza de la sanción debe ser idéntica. Esto también se verifica ya que las sanciones impuestas en cada resolución tiene la naturaleza de "multa".

Atento al análisis realizado, corresponde hacer lugar parcialmente al recurso de apelación y dejar sin efecto las sanciones de multa aplicadas en la Resolución N° D 77/21 en virtud a lo normado en el art. 85 del CTP, quedando vigente las multas aplicadas en virtud del art. 86 inc. 1 del mismo Digesto.

La razón por la que corresponde que continúe vigente la sanción del art. 86 inc. 1, es porque, el impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto anual, conforme lo establece el art. 229 del CTP.

Ahora bien, la aplicación de la sanción en este caso se encuentra justificada, ya que si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el contribuyente no ha desvirtuado las presunciones existentes en su contra.

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 incisos 1, 2 y 3 del C.T.P. el que presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: "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. 3. Manifiesta desconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributaria.”, supuestos que han sido comprobados en el caso bajo análisis, atento a que efectivamente los datos de las declaraciones juradas no se condicen con los que están contenidos en sus libros y demás documentación contable y no contable. Ello demuestra que dichas declaraciones juradas contienen datos falsos, además de que no aplica las normas que establecen la manera en qué debe tributarse el impuesto en cuestión.

En conclusión, la aplicación de las sanciones de multa en los arts. 4° y 5° de la Resolución N° D 77/21 en virtud a la normativa establecida en el art. 86 inciso 1 del CTP resultan procedentes.

En relación al planteo efectuado en materia de prescripción de las multas aplicadas, el apelante 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 exista jurisprudencia en tal sentido, emanada de los mencionados órganos judiciales; situación que no se presenta en el caso de autos.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución:

I) HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por FEBEMA S.R.L., C.U.I.T. 30-68001706-5, en contra de la Resolución N° D 77/21 de fecha 12/07/2021 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en relación a la defensa de violación al principio non bis in idem. En consecuencia DEJAR SIN EFECTO los artículos 2° y 3° de la Resolución N° D 77/21 de fecha 12/07/2021 que aplicó las multas de \$323.762,20 y \$71.814,27 (en el art. 2°) y \$954.046,11 (en el art. 3°) respectivamente, por configuración de la infracción del artículo 85 del C.T.P y CONFIRMAR los arts. 1°, 4° y 5° de la Resolución N° D 77/21 de fecha 12/07/2021 referidos a la determinación de oficio realizada por medio de las Actas de deuda N° A 320-2020 y A 321-2020 confeccionadas en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- períodos fiscales 2018 y 2019 y las multas de \$1.438.677,32 y \$1.907.722,96, por configuración de la infracción del artículo 86 inciso 1 del CTP.

II) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. José A. León, vota en idéntico sentido.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José A. León, vota en igual sentido.

Por ello:

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1- HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por FEBEMA S.R.L., C.U.I.T. 30-68001706-5, en contra de la Resolución N° D 77/21 de fecha 12/07/2021 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en relación a la defensa de violación al principio non bis in idem. En consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** los artículos 2° y 3° de la Resolución N° D 77/21 de fecha 12/07/2021 que aplicó las multas de \$323.762,20 y \$71.814,27 (en el art. 2°) y \$954.046,11 (en el art. 3°)

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

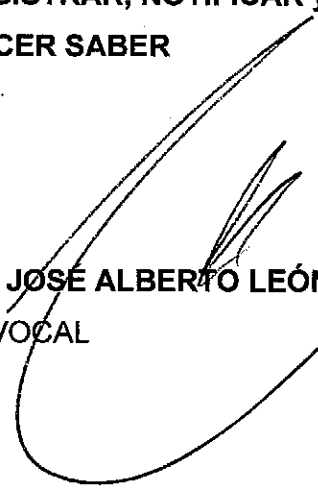
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

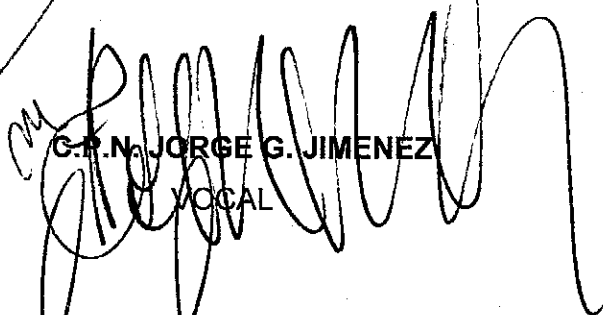
respectivamente, por configuración de la infracción del artículo 85 del C.T.P y **CONFIRMAR** los arts. 1°, 4° y 5° de la Resolución N° D 77/21 de fecha 12/07/2021 referidos a la determinación de oficio realizada por medio de las Actas de deuda N° A 320-2020 y A 321-2020 confeccionadas en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- períodos fiscales 2018 y 2019 y las multas de \$1.438.677,32 y \$1.907.722,96, por configuración de la infracción del artículo 86 inciso 1 del CTP.

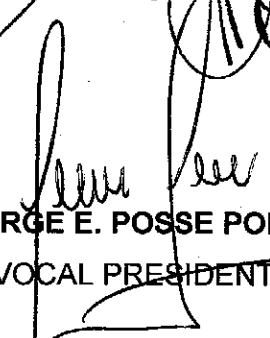
2- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

HACER SABER

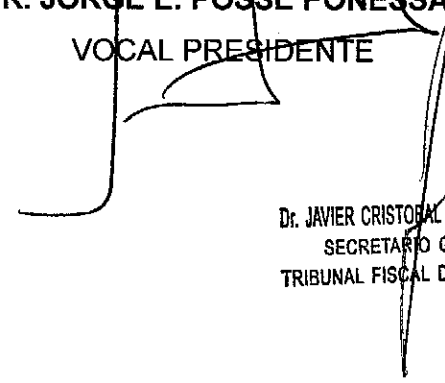
M.F.L.


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL


C.F.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION