



GESTIÓN DE LA CALIDAD

ISO 9000-8783



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Número IRAM-ISO 9001 2811



**SENTENCIA N° 422 /2021**

**Expte. N° 383/926/2020**

En San Miguel de Tucumán, a los **9** días del mes de **DIEMBRE** de 2021 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), en ausencia del Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"NOUGUES ROGEL, ISAIAS JOSE S/Recurso de Apelación"** Expte. N° 383/926/2020 (Expte. DGR N° 50.753/376/D/2017 y agreg. N° 16.430/376/T/2018) y;

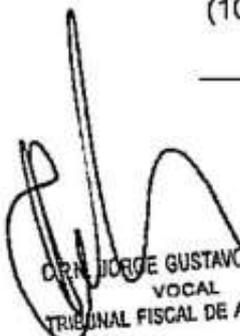
Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El Señor Vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dijo:

I.- A fs. 120/121 del Expediente N° 50.753/376/D/2017, el contribuyente **NOUGUES ROGEL ISAIAS JOSE**, CUIT N° 20-37456380-8, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 1941/20 de la Dirección General de Rentas, de fecha 17/07/2020 (fs. 112). En ella se resuelve **NO HACER LUGAR** al descargo interpuesto y **APLICAR** al contribuyente, una sanción de multa de \$ 11.623,80 (Pesos Once Mil Seiscientos Veintitrés con 80/100), equivalente a Diez (10) veces el importe equivalente al monto del último anticipo devengado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 81° del C.T.P.

II.- A fs. 128/129 del Expediente N° 50.753/376/D/2017, el contribuyente **NOUGUES ROGEL ISAIAS JOSE**, CUIT N° 20-37456380-8, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 1942/20 de la Dirección General de Rentas, de fecha 17/07/2020 (fs. 113). En ella se resuelve **NO HACER LUGAR** al descargo interpuesto y **APLICAR** al contribuyente, una sanción de multa de \$ 11.623,80 (Pesos Once Mil Seiscientos Veintitrés con 80/100), equivalente a Diez (10) veces el importe equivalente al monto del último anticipo devengado del

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

  
**DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ**  
**VOCAL**  
**TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 81° del C.T.P.

III.- A fs. 136/137 del Expediente N° 50.753/376/D/2017, el contribuyente NOUGUES ROGEL ISAIAS JOSE, CUIT N° 20-37456380-8, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 1943/20 de la Dirección General de Rentas, de fecha 17/07/2020 (fs. 114). En ella se resuelve NO HACER LUGAR al descargo interpuesto y APLICAR al contribuyente, una sanción de multa de \$ 11.623,80 (Pesos Once Mil Seiscientos Veintitrés con 80/100), equivalente a Diez (10) veces el importe equivalente al monto del ultimo anticipo devengado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 81° del C.T.P.

IV.- A fs. 144/145 del Expediente N° 50.753/376/D/2017, el contribuyente NOUGUES ROGEL ISAIAS JOSE, CUIT N° 20-37456380-8, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 1944/20 de la Dirección General de Rentas, de fecha 17/07/2020 (fs. 115). En ella se resuelve NO HACER LUGAR al descargo interpuesto y APLICAR al contribuyente, una sanción de multa de \$ 11.623,80 (Pesos Once Mil Seiscientos Veintitrés con 80/100), equivalente a Diez (10) veces el importe equivalente al monto del ultimo anticipo devengado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 81° del C.T.P.

Esgrime el apelante en sus recursos de apelación, que en el periodo de clausura cerró totalmente su actividad y solo se efectuaron tareas habituales para la continuidad de los procesos de elaboración de mercadería y productos de panadería.

Afirma que el local cuenta con una sola puerta de entrada, por lo que el personal de producción necesariamente tuvo que ingresar por la misma. A su vez expresa que en el primer piso funciona un estudio contable que para acceder a su oficina también tiene que ingresar por la misma puerta del bar, siendo una actividad independiente y que no fue clausurada, por lo que no puede suspenderse por este hecho.



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD

ISO 9001:2015



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por ICNet  
Norma ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021 Año del Bicentenario de la Liberación de la  
Provincia Tucumana

Sostiene que los inspectores en ningún momento se apersonaron ni notificaron el contenido del acta de constatación, negando el contenido de la misma.

Alega la falta de razonabilidad de la sanción tributaria, considerando que la multa es desproporcionada e improcedente.

Manifiesta que se aplicaron 4 multas iguales por las resoluciones apeladas, por quebrantamiento de la clausura el día 29 y 30 del mes de Marzo del 2019, resultando una multa de 40 veces el valor del ultimo anticipo devengado de Ingresos Brutos, siendo absolutamente ilegal e improcedente.

Afirma que no existen actas de constatación que acrediten que se hayan colocado nuevamente fajas o que se haya quebrantado la clausura, negando rotundamente la pretensión de la DGR.

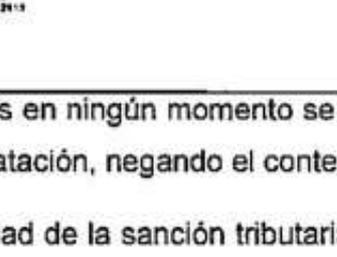
Hace reserva del caso federal, adjunta prueba documental, solicitando se haga lugar al recurso interpuesto y se deje sin efecto las multas impuestas.

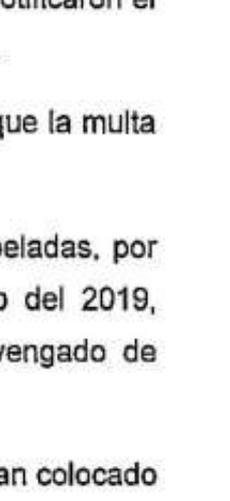
V. A fojas 01/03 del Expte. de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148º del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene la legalidad de las sanciones impuestas, desde el momento que el contribuyente infringió lo normado en el art. 81 del C.T.P., realizar actividad comercial de manera normal, a pesar de la sentencia de clausura que se encontraba firme. Asimismo expresa que los incumplimientos fueron constatados por medio de las Actas que corren glosadas a fojas 66,68,70 y 72.

Reafirma la legalidad de la graduación y cuantificación de las multas impuestas, encontrándose las sanciones, dentro de la escala prevista en el art. 81 del C.T.P. y que las actas son instrumentos públicos que hacen plena fe hasta tanto se demuestre su falsedad. Cita jurisprudencia y doctrina relacionada con su pretensión.

Por último, entiende que corresponde NO HACER LUGAR a los recursos interpuestos en base a las consideraciones que anteceden y confirmar las sanciones de multa impuestas.

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

  
DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

VI. A fs. 10 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 334/20, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

VII. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación de la autoridad de aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde en esta oportunidad que emita mi opinión.

Preliminarmente, cabe mencionar que las presentes actuaciones sumariales tienen como origen el incumplimiento por parte del contribuyente, de lo dispuesto en Sentencia N° 896/2018 de fecha 20/12/2018 emitida por este Tribunal, la cual impone una sanción de clausura en el local del contribuyente situado en calle Salta N° 196, SMT, Tucumán, por el término de 3 días, conforme lo normado en el artículo N° 78 inciso 1) del C.T.P. (fojas 46/55 del expte DGR N° 16.430/376/T/18)

Asimismo, conforme consta en la notificación de días de clausura obrante a fojas 63, la Autoridad de Aplicación comunica al contribuyente que la Sentencia del Tribunal Fiscal N° 896/2018 se encuentra firme y en condiciones de ser ejecutoriada, por lo que la sanción de clausura por el término de 3 días se hará efectiva a partir del día 28/03/2019, en el local comercial situado en calle Salta N° 196, SMT, Tucumán.

Mediante Sumario N° S/280/2020, -notificado el 01/06/2020 (fojas 83) en los términos del art. 123 del C.T.P., la Autoridad de Aplicación acusó al contribuyente la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 81 del mencionado digesto legal, según consta en Formulario F. 6006 N° 0001-00115097 de fecha 29/03/2019, toda vez que la conducta apuntada genera el nacimiento de la infracción de Multa equivalente al importe de 03 a 10 veces el monto del último anticipo devengado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Por medio del Sumario N° S/281/2020, -notificado el 01/06/2020 (fojas 83) en los términos del art. 123 del C.T.P., la Autoridad de Aplicación imputó al contribuyente la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 81 del mencionado digesto legal, según consta en Formulario F. 6006 N° 0001-00115098 de fecha 29/03/2019, toda vez que la conducta apuntada genera el nacimiento de la infracción de Multa equivalente al importe de 03 a 10 veces el monto del último anticipo devengado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD

10-9000-8783



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por ICNet  
Número #GSA-050 9207 2014



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021 Año del Bicentenario de la Fundación de la  
República Argentina

En igual sentido, mediante Sumario N° S/282/2020, -notificado el 01/06/2020 (fojas 83) en los términos del art. 123 del C.T.P., la Autoridad de Aplicación inculpó al contribuyente la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 81 del mencionado digesto legal, según consta en Formulario F. 6006 N° 0001-00114047 de fecha 29/03/2019, toda vez que la conducta apuntada genera el nacimiento de la infracción de Multa equivalente al importe de 03 a 10 veces el monto del ultimo anticipo devengado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

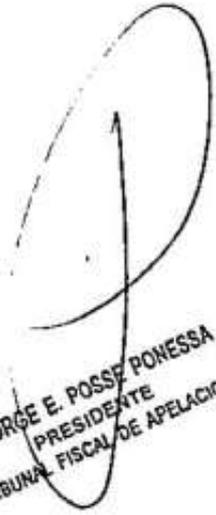
Por idénticos motivos, en base al Sumario N° S/283/2020, -notificado el 01/06/2020 (fojas 83) en los términos del art. 123 del C.T.P., la Autoridad de Aplicación acusó al contribuyente la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 81 del mencionado digesto legal, según consta en Formulario F. 6006 N° 0001-000114048 de fecha 30/03/2019, toda vez que la conducta apuntada genera el nacimiento de la infracción de Multa equivalente al importe de 03 a 10 veces el monto del ultimo anticipo devengado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

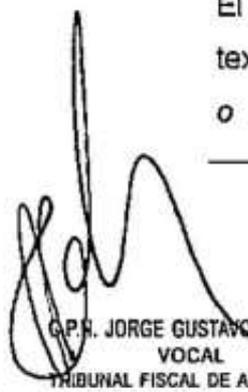
El contribuyente contesta todos los sumarios instruidos (fojas 88/91) y posteriormente la D.G.R. por medio de las Resoluciones N° M 1941/20, 1942/20, 1943/20 y 1944/20 resolvió NO HACER LUGAR a los descargos interpuestos y APLICAR al contribuyente, 4 (Cuatro) sanciones de multa, cada una por \$ 11.623,80 (Pesos Once Mil Seiscientos Veintitrés con 80/100 ), equivalente cada una a Diez (10) veces el importe equivalente al monto del último anticipo devengado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 81° del C.T.P.

Ante estas 4 (Cuatro) sanciones de multa, el contribuyente interpone sus Recursos de Apelación.

VIII.- Efectuado el análisis previo, corresponde hacer referencia al marco normativo que rige el procedimiento sancionatorio iniciado por la DGR, el bien jurídico protegido por la norma, así como la influencia de los principios del Derecho Penal, aplicables a las infracciones tributarias en la faz administrativa.

El hecho punible se encuentra tipificado en el art. 81 del C.T.P., el cual dice textualmente: "(...) *Quién quebrantase una clausura o violase los sellos, precintos o instrumentos que hubieran sido utilizados para hacerla efectiva, será*

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

  
G.P.R. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*sancionado con una multa equivalente al importe de tres (3) a diez (10) veces el monto del último anticipo devengado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, sin perjuicio de que la medida continúe, si fuera procedente, y de que se efectúe la denuncia penal correspondiente. (...)*".

Interpretando el artículo transcrito, se entiende que el bien tutelado por la norma es entorpecer o impedir el cumplimiento de una sanción impuesta por el Estado Provincial, en ejercicio de su poder de policía, en el momento que el apelante incumplió con el mandato de una sentencia que se encontraba firme.

De las constancias de autos, surge que se constató el incumplimiento sancionado por la DGR, por lo que deviene ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada en el artículo 81 del CTP y la aplicación de la sanción correspondiente.

La actividad de control efectuada por los funcionarios de la DGR, quedó plasmada en el contenido de las Actas de Constatación labradas, entendiendo el concepto de Acta como la exteriorización escrita de lo que un funcionario público realizó o percibieron sus sentidos en el ejercicio de sus funciones y con relación a una cuestión determinada, existiendo coincidencia entre la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las mismas son instrumentos públicos que hacen plena fe de su contenido.

Según consta en los Formularios F. 6006 N° 0001-00115097, F. 6006 N° 0001-00115098, F. 6006 N° 0001-00114047 de fecha 29/03/2019 y en el Formulario F. 6006 N° 0001-000114048 de fecha 30/03/2019, los funcionarios actuantes dejaron constancia que: *"(...)Se observa que el contribuyente en cuestión realiza su actividad comercial de una manera normal, por lo tanto se labra la presente acta de quebrantamiento de clausura (...)"*.

Cabe resaltar que en las fechas que se constató que el contribuyente ejercía normalmente su actividad comercial, debía estar cumpliendo la sanción de clausura impuesta por la Sentencia del TFA N° 896/18, infringiendo con su accionar lo normado por el art 81 del CTP, el cual dice que durante el período de clausura cesará totalmente la actividad en los establecimientos afectados, salvo aquella que fuese habitual para la conservación o custodia de los bienes o para la



GESTION  
DE LA CIUDAD

10-000-8769



Sistema de Gestión de la Ciudad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM 430 900- 2014



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMAN  
2021 Año del Bicentenario de la Libertad de la  
Provincia Tucumana

continuidad de los procesos de producción que no pudieran interrumpirse por causas relativas a su naturaleza.

Ante las acusaciones efectuadas por la Autoridad de Aplicación, el contribuyente en sus recursos de apelación solo se limitó a negar las mismas, sin aportar pruebas que sostengan sus argumentos, ya que no aportó elementos idóneos o conducentes a desvirtuar la imputación efectuada.

No obstante ello, el contribuyente reconoció la comisión de la infracción imputada, enunciando textualmente en sus presentaciones que en el local se efectuaron tareas habituales para la continuidad de procesos de elaboración de mercadería y que el local cuenta con una sola puerta de entrada, por lo que el personal de producción necesariamente tuvo que ingresar por la misma y que a su vez en el primer piso funciona un estudio contable.

Por ello, de la interpretación lógica de los dichos del apelante sumado al contenido de las actas de constatación, surge que efectivamente el contribuyente no cesó completamente con su actividad comercial, infringiendo la sanción de clausura impuesta por una sentencia firme.

En consecuencia, entiendo que en la causa no se encuentra controvertida la comisión de la infracción que originó las sanciones de multa, cuya revocación se pretende, siendo acorde a derecho sancionar al contribuyente por el ilícito cometido.

Ello así, conforme el Código Tributario Provincial: *"Toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye una infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en dicho digesto y en las leyes especiales"* (art. 70), por lo que corresponde sancionar al apelante.

**IX.** Ahora bien, corresponde analizar los agravios restantes expuestos con respecto a la comisión del ilícito y la multiplicidad de sanciones impuestas por la DGR, teniendo en cuenta lo dispuesto por la norma sancionatoria y la razonabilidad de las multas impuestas, entendiendo que el marco legal invocado por la DGR, es el correcto, así como la procedencia de la sanción de multa.

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

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

En este caso concreto, los funcionarios de la Autoridad de Aplicación, confeccionaron 4 (Cuatro) actas de comprobación, los Formularios F. 6006 N° 0001-00115097, F. 6006 N° 0001-00115098, F. 6006 N° 0001-00114047 el día 29/03/2019 y el Formulario F. 6006 N° 0001-000114048 de fecha 30/03/2019, dejando constancia en todos los instrumentos que : "(...) Se observa que el contribuyente en cuestión realiza su actividad comercial de una manera normal, por lo tanto se labra la presente acta de quebrantamiento de clausura (...)"

De la lectura de las actas labradas el día 29/03/2019, se aprecia que la primera fue confeccionada a horas 09:30, el segundo instrumento a horas 14:30 y el tercero a horas 18:30. A su vez el Acta del día 30/03/2019 fue redactada a horas 10:45, resaltando que la descripción es la misma para los 4 instrumentos y en ninguna de las Actas, los funcionarios realizan mayor precisión con respecto al quebrantamiento de la faja de clausura o si se volvió a fajar la puerta de entrada o si se puso algún otro sello en el local comercial.

Estos 4 instrumentos derivaron en sendas instrucciones de sumario y por consiguiente en 4 sanciones de multas por \$ 11.623,80 (Pesos Once Mil Seiscientos Veintitrés con 80/100), equivalente a Diez (10) veces el importe equivalente al monto del último anticipo devengado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 81° del C.T.P, conforme se desprende de las Resoluciones DGR N° M 1941/20, N° M 1942/20, N° M 1943/20 y N° M 1944/20, todas de fecha 17/07/2020.

Atento a la naturaleza punitiva de las multas aplicadas por la administración, que ha venido reconociendo en forma concordante la jurisprudencia, se deriva la aplicación supletoria de los principios generales del derecho penal, podemos decir que un sujeto comete una infracción habrá lugar a la aplicación de una pena; si comete varias infracciones podrán aplicársele varias penas, y ello por cuanto de mediar una conducta habrá una transgresión, y cuando haya varias conductas habrá varias transgresiones, por lo que a una conducta corresponde un delito y podrá corresponder una pena, y a varias conductas varios delitos y varias penas.



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD

90-0206-8723



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021 Año del Bicentenario de la fundación de la  
nación Argentina

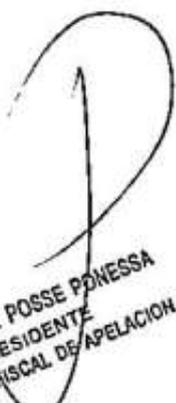
En el caso concreto, para establecer si las sucesivas sanciones impuestas por la Autoridad de Aplicación, transgreden el principio de non bis in ídem alegado por el apelante, resulta necesario determinar si las infracciones imputadas constituyen un único hecho, o si - como postula la administración - cada Acta de Comprobación labrada ha dado lugar a infracciones independientes y por ende la posibilidad de aplicar 4 sanciones de multas, como se analiza en el presente.

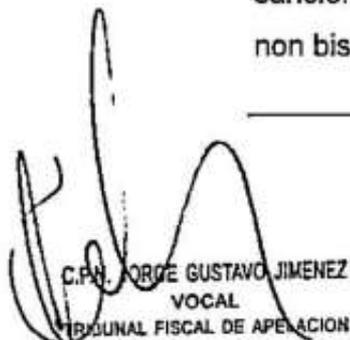
La relevancia de este punto es evidente, pues en caso de tratarse de una única infracción, el agravio deberá ser admitido. En este orden cabe recordar que el principio invocado - que surge del art. 18 de la Constitución Nacional - prohíbe la aplicación de dos sanciones por el mismo hecho, así como en numerosos veredictos de la C.S.J.N. (Fallos: 292:202; 299:221; 308:84 y 1678; 311:1451; 314:377; 319:43; 330:1016, entre muchos otros).

En el orden local, la norma tributaria provincial aplicable al caso se encuentra contenida en el art. 81 del CPT que dice textualmente: "(...) *Durante el período de clausura cesará totalmente la actividad en los establecimientos afectados, salvo aquella que fuese habitual para la conservación o custodia de los bienes o para la continuidad de los procesos de producción que no pudieran interrumpirse por causas relativas a su naturaleza.*

*Quien quebrantase una clausura o violase los sellos, precintos o instrumentos que hubieran sido utilizados para hacerla efectiva, será sancionado con una multa equivalente al importe de tres (3) a diez (10) veces el monto del último anticipo devengado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, sin perjuicio de que la medida continúe, si fuera procedente, y de que se efectúe la denuncia penal correspondiente (...).*

Surge de la reseña expuesta, que en el presente caso no corresponde escindir la conducta de la ejecutada en sucesivas decisiones independientes. A mi juicio, resulta más adecuado sostener que a la letra de la norma sancionatoria en cuestión, art. 81 del CTP, la conducta omisiva bajo análisis responde a un único designio y no constituye distintas infracciones, por lo que al imponer múltiples sanciones por un mismo hecho, la Administración ha transgredido el principio de non bis in ídem.

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

  
C.F. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Esto es así, en el momento que la conducta infraccional descrita por el artículo en cuestión dice: *"Quien quebrantase una clausura o violase los sellos, precintos o instrumentos que hubieran sido utilizados para hacerla efectiva"*, situación que fue efectivamente constatada por los funcionarios actuantes por medio del Acta F. 6006 N° 0001-00115097 y posteriormente sancionada la conducta del contribuyente por medio de la Resolución (DGR) N° M 1941/20 con una sanción de multa por \$ 11.623,80 (Pesos Once Mil Seiscientos Veintitrés con 80/100), equivalente a Diez (10) veces el importe equivalente al monto del último anticipo devengado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Las posteriores Resoluciones Sancionatorias de la Autoridad de Aplicación (N° M 1942/20, N° M 1943/20 y N° M 19444/20, todas de fecha 17/07/2020) que tuvieron por causa inicial las Actas N° F. 6006 N° 0001-00115098, F. 6006 N° 0001-00114047 del día 29/03/2019 y el Formulario F. 6006 N° 0001-000114048 del día 30/03/2019, poseen identidad de sujeto, objeto, causa y la misma redacción para todas, sin efectuar suficientes precisiones con respecto a la conducta infraccional, más precisamente si se procedió a poner nuevamente la faja de clausura o algún medio para asegurar el cumplimiento de la sanción y que el contribuyente en su afán de no cumplir con su pena, volvió a transgredir nuevamente lo dispuesto por el art. 81 del CTP.

Asimismo, el mencionado artículo otorga la posibilidad a los funcionarios de la Autoridad de Aplicación, de usar herramientas legales para asegurar el cumplimiento de la sanción impuesta, expresando textualmente el art. 81: *"(...) sin perjuicio de que la medida continúe, si fuera procedente, y de que se efectúe la denuncia penal correspondiente (...)"*.

Sobre este tópico reconocida doctrina nacional ha dicho: *"[...] Los tipos penales describen las conductas de las que pueden derivarse una pena; se trata de requisitos mínimos para que alguien sea castigado. Este principio veda la consideración de componentes de la figura básica, atenuada o agravada para la medición de la pena o, dicho de otro modo, el juez no puede establecer una pena agravada por haberse realizado aspectos del hecho necesario para el perfeccionamiento del tipo. Si bien no está explicitado en el derecho argentino, ello no impide que se lo derive de motivos de orden constitucional. El*



GESTION  
DE LA CALIDAD

70-9335-8781



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Número 0042230 1601-2014



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMAN

1921-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Nación Argentina

*impedimento de la doble valoración se deriva del principio de división de poderes, ya que es el legislador el depositario de la facultad de definir las infracciones punibles determinando una escala penal aplicable, de manera que el juez no puede introducirse en esa esfera de reserva, haciendo pesar específicamente uno de los diseños legal para intensificar la sanción y del principio non bis in idem, ya que al decidir acerca del marco punitivo aplicable a uno de los tipos penales, la ley ha solucionado de manera general cuáles son los factores que agravan la ilicitud y la culpabilidad. Allí donde un elemento carezca de sentido expresivo del contenido de ilicitud y de culpabilidad del hecho individual, debido a su incorporación general al marco punitivo, es improcedente su consideración en cuanto factor de medición judicial de la pena" (Las Penas. Abel Fleming, Pablo López Viñals, Págs. 369 y 370. Edit. Rubinzal Culzoni. Edic. 2014).- DR.: VELASQUEZ.*

La determinación clara, precisa y detallada, con expresa mención de todas las circunstancias de tiempo, modo y lugar del hecho objeto de la cuestión, no puede prescindirse en la confección del Acta de constatación efectuada por los funcionarios de la DGR, y más aún cuando lo que se intenta probar es un ilícito tributario, ya que la trascendencia de los efectos que produce hacia el futuro en relación con el contribuyente, pues la precisión del suceso constatado interesa a la eficacia de la cosa juzgada con relación a esa materia fáctica, sobre la cual posteriormente, no podrá intentarse una nueva persecución penal a la misma persona.

En el presente caso, considero que, al no existir una determinación precisa de los hechos ilícitos cometidos por el contribuyente, en el momento que las 4 Actas de Comprobación dicen lo mismo: "(...)Se observa que el contribuyente en cuestión realiza su actividad comercial de una manera normal, por lo tanto se labra la presente acta de quebrantamiento de clausura(...)", y siendo la única forma de determinar la materialidad de las infracciones que intenta sancionar con 4 sanciones de multa, la Autoridad de Aplicación, por medio de sus funcionarios tienen el deber de realizar una constatación más clara y precisa, conforme lo marcó la Doctrina y Jurisprudencia aplicable al caso, en reiteradas ocasiones.

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

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Calificada doctrina ha sostenido al respecto: *"Una de las principales derivaciones procesales que tiene el estado de inocencia es el principio in dubio pro reo, o sea, al momento de dictar sentencia el órgano juzgador deberá basarse para su decisión exclusivamente en las pruebas incorporadas al juicio, y si de ellas no logra obtener la certeza sobre la culpabilidad del imputado, deberá resolver la causa a su favor absolviéndolo"* (Cfr. Eduardo M. Jauchen, *Derechos del Imputado*, Rubinzal-Culzoni, pág. 107). La Comisión Interamericana de Derechos Humanos, por su parte, ha afirmado: *la prueba de la culpabilidad del imputado requiere "elementos de convicción contundentes"* (Comisión IDH, informe n° 2/97, del 11-III-97). En tanto, la Corte nacional se ha pronunciado en el leading case "Mattei" otorgándole relevancia constitucional a este principio, señalando que es el *"...fundamento garantizador -como tal de raigambre constitucional- que ha inspirado la consagración legislativa de ciertos pilares básicos del ordenamiento penal vinculados con el problema en debate, cuales son el non bis idem, el del in dubio pro reo y el que prohíbe la simple absolución de la instancia"* (cfr. CSJN, caso "Mattei", L.L. 133-416). A su turno, la Corte Suprema de Justicia de Tucumán pronunció la siguiente doctrina legal: *"Debe descalificarse como acto jurisdiccional válido el pronunciamiento que infringe el deber de adecuada motivación y sostiene una sentencia de condena, a pesar de la existencia de un estado de duda en torno a la participación atribuida al acusado"* CAMARA PENAL CONCLUSIONAL - Sala 3 S/ HOMICIDIO ART. 79, EN GRADO DE TENTATIVA, Expte: 40252/2019, Fecha Sentencia 17/12/2020.

En resumen, considero que en el presente caso se configuran los requisitos generales de la prohibición de la doble persecución penal (Non bis in ídem) conforme lo alega el contribuyente en su recurso. Esto es así ya que la existencia de tres "identidades" se presentan en forma conjunta, a) Identidad personal: El contribuyente NOUGUES ROGEL ISAIAS JOSE, CUIT N° 20-37456380-7, fue sancionado 4 veces por la Autoridad de Aplicación (Resoluciones DGR N° M 1941/20, N° M 1942/20, N° M 1943/20 y N° M 19444/20, todas de fecha 17/07/2020) y se le imputa el mismo hecho, sucesiva y simultáneamente. b) Identidad objetiva: En el caso en análisis, estamos ante la presencia de una identidad fáctica y de calificación jurídica, ya que la motivación y fundamentación de la Resoluciones sancionatorias de la DGR, tiene como base las Actas de



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD  
90-9000-0103



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



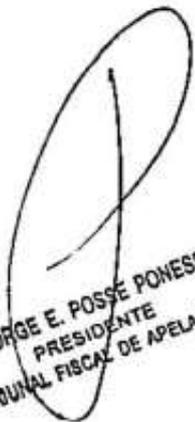
Constatación mencionadas, redactadas de idéntica forma todas, y el hecho punible sancionado por la norma es quebrantar una clausura o violar los sellos, precintos o instrumentos que hubieran sido utilizados para hacer efectiva la misma. De la letra de la norma, entiendo que la Sanción de Clausura es una sola, más allá de los días que se disponga la misma. Lo mismo ocurre con el quebrantamiento de sellos o precintos, salvo que se deje constancia en el Acta que los funcionarios de la DGR procedieron a precintar o sellar nuevamente y en forma posterior, el contribuyente reiteradamente infringe el hecho punible contemplado por la norma. c) Identidad de causa: la pretensión punitiva de la Autoridad de Aplicación es idéntica en las 4 resoluciones sancionatorias, estando vedado al Estado, la posibilidad de perseguir penalmente a una misma persona por un mismo hecho, con pretensiones simultáneas y sucesivas como ocurre en el presente caso.

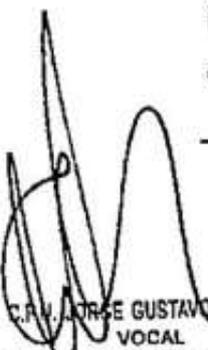
Conforme lo he analizado en las líneas anteriores, la garantía del non bis in idem, con los sustentos normativos, emanan de la Constitución Nacional y de los Tratados Internacionales de Derechos Humanos con jerarquía constitucional, toda vez que no se encuentra explicitado de manera directa, sino que debe ser inferido de la conjunción de dos de los artículos más importantes de su primera parte.

En principio se desprende del contenido del art. 18 de la Constitución Nacional, en el cual se encuentran descriptas las principales garantías penales y procesales que poseen todas las personas que habitan el suelo argentino.

Dentro del mismo encontramos garantías tales como el derecho de defensa en juicio, la inviolabilidad del domicilio, el principio de legalidad, la prohibición de ser juzgado por comisiones especiales y el principio de irretroactividad de la ley penal, entre otras.

No es por demás aclarar que si bien la garantía del non bis in idem se nutre de otras garantías, enunciadas o no textualmente, ésta adquiere independencia per se, ya que su objeto de protección es único, no es alcanzado por otra garantía ni por otro derecho reconocido. En el ámbito del derecho internacional es inexcusable buscar asidero normativo en los más importantes tratados de derechos humanos, los cuales ostentan jerarquía constitucional superior a las

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

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

leyes desde la reforma constitucional de 1994, mediante su inclusión en el art. 75, inciso 22.

Queda más que claro que no es una garantía reconocida únicamente en el ámbito local, sino que es una garantía que es conocida tanto a nivel americano como a nivel global. Este reconocimiento no hace más que reflejar su importancia y su necesidad, pudiendo quedar todo el sistema de derechos y garantías sin sentido si se permitiese la persecución penal doble, triple o hasta indefinidamente.

En el presente caso, considero que la Resolución (DGR) N° M 1941/20 que impone una sanción de multa por \$ 11.623,80 (Pesos Once Mil Seiscientos Veintitrés con 80/100), equivalente a Diez (10) veces el importe equivalente al monto del último anticipo devengado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, es acorde a derecho conforme lo anunciado.

No ocurre lo mismo con las posteriores Resoluciones Sancionatorias de la Autoridad de Aplicación (N° M 1942/20, N° M 1943/20 y N° M 19444/20, todas de fecha 17/07/2020) que tuvieron por causa inicial las Actas N° F. 6006 N° 0001-00115098, F. 6006 N° 0001-00114047 del día 29/03/2019 y el Formulario F. 6006 N° 0001-000114048 del día 30/03/219, en el momento que afectan el principio Non Bis In Idem al contener idéntico sujeto, objeto y causa a la Resolución (DGR) N° M 1941/20.

Es por ello, que estos 3 actos Administrativos sancionatorios, se encuentran viciados por afectar elementos esenciales del mismo, incurriendo en vicios tanto en la causa como en el objeto del Acto. (Artículo 43 inc. 3 y 4 de la Ley N° 4.537 de Procedimientos Administrativos).

En cuanto al vicio en el objeto del acto, al configurarse el "non bis in ídem", principio que no veda únicamente la aplicación de una nueva sanción por la situación anteriormente penada, sino también la exposición al riesgo de que ello ocurra mediante el sometimiento a juicio de quien ya lo ha sufrido por el mismo hecho, se torna jurídicamente imposible volver a reprimir al contribuyente por el mencionado hecho. Con respecto al vicio en la causa normado por el art. 43 inc. 4) de la Ley 4537, con el dictado de la Resolución (DGR) N° M 1941/20, se agotó la pretensión punitiva del estado, volviéndose jurídicamente inadmisibles el



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD

SI-9005-8789



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Número IRAM ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

1921 Año del Bicentenario de la Libertad de la  
Provincia de Tucumán

sometimiento a un nuevo proceso, afectándose los procedimientos sustanciales y adjetivos previstos en el ordenamiento jurídico vigente, invalidando como nulo, de nulidad absoluta e insanable, los actos administrativos de marras; alterando lo dispuesto por el artículo 48 inciso b) de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Dice el Art. 48 de la Ley 4537: "(...) *El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, en los siguientes casos: b) Cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último supuesto, que la delegación, avocación o sustitución estuvieren permitidas; falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocado; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su emisión (...)*".

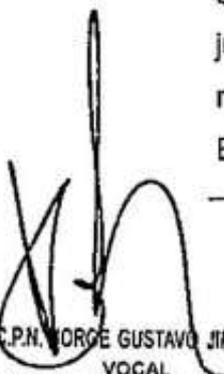
  
Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En igual sentido, la Doctrina en la materia dijo: "(...) *Un acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, cuando carece de alguno de sus elementos esenciales o padece en ellos de un vicio grave (cfr. Comadira, Julio R., Derecho Administrativo: acto administrativo, procedimiento administrativo, otros estudios, 2ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2003, p.59)(...)*".

El sistema diseñado por la normativa específica que regula el procedimiento administrativo en Tucumán, pone en cabeza de la Administración Pública el deber de anular de oficio por razones de ilegitimidad (art. 51 Ley 4.537), aquellos actos administrativos que adolecen de vicios graves en sus elementos esenciales.

Al respecto, cabe recordar que por causa del acto administrativo han de entenderse los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Va de suyo que tales "antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho" deben existir o concurrir al tiempo de emitirse el acto. (cfr. Marienhoff Miguel S., Tratado de Derecho Administrativo Lexis N° 2203/001602).

La causa es, de tal forma, un elemento lógico que comprende el por qué y se compone de las referencias fácticas, circunstancias y normas que se constituyen en fuente creadora del acto administrativo. Se manifiesta desde el punto de vista jurídico, como aquellos antecedentes (hechos, conductas o disposiciones normativas), de los que se deducirá a su vez un consecuente jurídico (cfr. Fiorini Bartolomé A., Derecho Administrativo, T I, Abeledo Perrot, Bs. As, pág. 410 y ss.).

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

Que el Código Tributario de Tucumán en su art. N° 165° dice: "(...) *El recurso de apelación comprende el de nulidad (...)*", por ello y en virtud a las consideraciones hasta aquí vertidas, corresponde declarar la nulidad de las Resoluciones DGR N° N° M 1942/20, N° M 1943/20 y N° M 19444/20, todas de fecha 17/07/2020.

En virtud de todo lo expuesto, voto por: 1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **NOUGUES ROGEL ISAIAS JOSE, CUIT N° 20-37456380-8**, contra la Resolución DGR N° M 1941/20 y en consecuencia confirmar la Sanción de Multa de \$ 11.623,80 (Pesos Once Mil Seiscientos Veintitrés con 80/100), equivalente a Diez (10) veces el importe equivalente al monto del ultimo anticipo devengado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 81° del C.T.P; 2) **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **NOUGUES ROGEL ISAIAS JOSE, CUIT N° 20-37456380-8** y en consecuencia declarar la Nulidad de las Resoluciones de la DGR N° M 1942/20, N° M 1943/20 y N° M 19444/20, todas de fecha 17/07/2020, de acuerdo a las razones expuestas.

El señor vocal **CPN Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo y existiendo votos suficientes:

## **EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

### **RESUELVE:**

**1. NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **NOUGUES ROGEL ISAIAS JOSE, CUIT N° 20-37456380-8**, en contra de la Resolución DGR N° M 1941/20 de fecha 17/07/2020 y en consecuencia confirmar la Sanción de Multa de \$ 11.623,80 (Pesos Once Mil Seiscientos Veintitrés con 80/100), equivalente a Diez (10) veces el importe equivalente al monto del último anticipo devengado del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 81° del C.T.P, conforme lo expuesto en los considerandos que anteceden.



GESTION DE LA CALIDAD

ISO 9000-8723



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Número IRAM 030 3001 2616



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

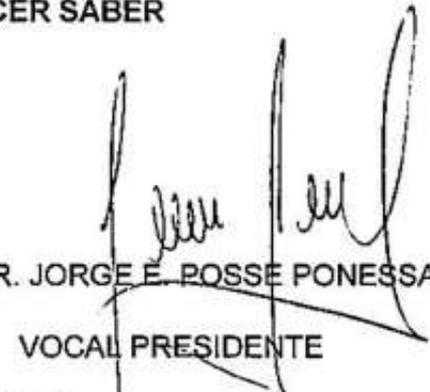
2021 Año del Bicentenario de la Fundación de la  
República Argentina

2 HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por **NOUGUES ROGEL ISAIAS JOSE**, CUIT N° 20-37456380-8 y en consecuencia declarar la Nulidad de las Resoluciones de la DGR N° M 1942/20, N° M 1943/20 y N° M 1944/20, todas de fecha 17/07/2020, dejando sin efecto las sanciones de multas, conforme lo expuesto en los considerandos que anteceden.

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

HACER SABER

ALD

  
DR. JORGE E. ROSSE PONESSA  
VOCAL PRESIDENTE

  
CP. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

ANTE MI

  
DR. JAVIER CRISTÓBAL MULCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION