



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-9769



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



SENTENCIA N°: 35/2022

Expte. N°: 325/926/2021

En San Miguel de Tucumán, a los 4 días del mes de Marzo de 2022, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **“FRIGORÍFICO CALCHAQUI S.A. s/RECURSO DE APELACIÓN**, Expte. Nro. 325/926/2021 y Nro. 10465/376-D-2020 (DGR) y;

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

Por ello,

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

I. A fojas 01/15 de estas actuaciones, el C.P.N. Luis Alberto Gonzalez, apoderado de la firma recurrente, interpone Recurso de Apelación contra las Resoluciones N° M 3631/21 y M 3632/21, ambas de fecha 01.09.2021, emitidas por la Dirección General de Rentas (fs. 91 y 92 del Expte. DGR). En la primera de ellas (M 3631/21) se dispone aplicar a FRIGORÍFICO CALCHAQUI S.A. CUIT N° 30-51770024-6 una multa de \$ 22.925.060,06 (Pesos veintidós millones novecientos veinticinco mil sesenta con 06/100) equivalente a dos (2) veces el monto del impuesto omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° inciso 1° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, Período Fiscal 2018. En la restante Resolución (M 3632/21) se dispone aplicar a FRIGORÍFICO CALCHAQUI S.A. CUIT N° 30-51770024-6 una multa de \$ 15.577.629,95 (Pesos quince millones quinientos setenta y siete mil seiscientos veintinueve con 95/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 85° del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, anticipos 01 a 12/2018 y 01 a 12/2019.

El apelante basamenta sus agravios en mérito a las siguientes consideraciones:

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

IR-9006-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

- Se agravia de que por los mismos hechos la D.G.R. procedió a instruir dos Sumarios y luego emitió dos Resoluciones de Multas materiales con distinto encuadre de la conducta del mismo contribuyente responsable.
- Este proceder de la D.G.R. constituye una doble investigación e importa una irregularidad grave ya que genera confusión conculcando el derecho de defensa en juicio.
- Solicita se declare la nulidad de los procedimientos sumariales y de las Resoluciones apeladas.
- Destaca que los sumarios fueron emitidos en la misma fecha, notificados el mismo día, las Resoluciones recurridas fueron emitidas en igual fecha y notificadas el mismo día. Que estas circunstancias generan una situación confusa que afecta el derecho de defensa.
- Considera que hay una violación del principio non bis in ídem, por el cual nadie podrá ser perseguido penalmente más de una vez por el mismo hecho.
- Expresa que este principio no solo se aplica en materia penal, sino también en materia contencioso administrativa ya que el fundamento del mismo se basa en la "certeza del derecho" y garantiza que una persona que haya sido imputada o investigada en un procedimiento, no vuelva a serlo en otro procedimiento por el mismo hecho.
- Que todas las decisiones que adopta la D.G.R. en materia sancionatoria deben resultar compatibles con el principio non bis in ídem, atento a la naturaleza penal que revisten las multas.
- Que los sumarios y las resoluciones recurridas demuestran que ha existido una doble persecución y un doble castigo por el mismo hecho, y que fuera calificado en forma contradictoria (defraudación – omisión), cuyas circunstancias fácticas configuran una flagrante violación del principio non bis in ídem.
- Cita jurisprudencia aplicable, ofrece prueba instrumental y solicita se haga lugar al recurso.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

II. Que a fojas 24/26 de estas actuaciones, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

Luego de citar la normativa aplicable al presente caso y las fundamentar las sanciones que surgen de los arts 85 y 86 del C.T.P.; con relación a la violación del principio non bis in ídem, lo cual constituye el agravio fundamental del recurrente, sostiene que para la procedencia del principio mencionado, se requiere la concurrencia de los siguientes requisitos: 1) identidad de sujeto, 2) identidad de objeto y 3) Identidad de causa.

Que en el presente caso se advierte que si bien existe identidad de sujeto, no así de objeto por cuanto se sancionan hechos diferentes; en el presente caso se configura la infracción prevista en el art. 86 inc. 1º del C.T.P., por defraudación fiscal que es un tipo infraccional doloso, mientras que la tipificación en el art. 85º del mismo Digesto prevé una conducta culposa. Tampoco existe identidad de monto en las sanciones aplicadas.

En mérito a ello, concluye que no ha existido violación alguna al principio non bis in ídem y por lo tanto dicho agravio debe ser rechazado por improcedente.

Sostiene que debe rechazarse el planteo de nulidad interpuesto, citando jurisprudencia que considera aplicable al caso.

Ofrece prueba y solicita se rechace el recurso en su totalidad.

III. A fs. 36 del Expte. de cabecera obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 417/2021 de fecha 01.12.2021, notificada el 16/12/2021, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso, se declara la cuestión de puro derecho y se dispone poner los autos para sentencia.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ROSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-8768



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con las respectivas contestaciones efectuadas por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en las resoluciones atacadas, corresponde emitir opinión.

En el caso de marras, la D.G.R. instruyó dos sumarios, el primero de ellos por defraudación fiscal en el pago del Impuesto a los Ingresos Brutos correspondientes al Período Fiscal 2018 (Resolución N° M 3631/21) en base a la aplicación del artículo 86° del Código Tributario Provincial, y el segundo por omisión de pago originada en la presentación inexacta de las declaraciones juradas a sus respectivos vencimientos, correspondientes al Impuesto a los Ingresos Brutos - Períodos 01 a 12/2018 y 01 a 12/2019 (Resolución N° M 3632/21), conforme lo dispuesto en el art. 85° del mencionado digesto normativo.

El recurrente manifiesta que los sumarios instruidos devienen improcedentes por cuanto los mismos fueron determinados tomando como base el mismo hecho material. Alega que no puede el Organismo Fiscal contravenir el principio de "non bis in idem", ya que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo hecho

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, por lo que podemos decir que cuando 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.

En el caso concreto, resulta necesario establecer si las sanciones impuestas por la Autoridad de Aplicación mediante las Resoluciones N° M 3631/21 y M 3632/21, transgreden el principio de "non bis in idem", para ello resulta necesario determinar si las omisiones imputadas constituyen un único hecho.

La relevancia de este punto es evidente, pues en caso de tratarse de una única infracción, corresponde la aplicación de una multa. En este orden cabe recordar



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-0789



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

que el art. 18 de la Constitución Nacional prohíbe la aplicación de dos sanciones por el mismo hecho.

El análisis de la aplicación del principio de “non bis in idem” debe hacerse en cada caso en concreto y corroborar que se den tres identidades: de sujeto imputado, de hechos motivadores y causa de la sanción.

La primera identidad, es que la persona que haya sido sometida a un proceso sea la misma. Este tema no suele plantear grandes problemas en el ámbito penal pero si se genera en el derecho tributario sancionador.

En segundo lugar, hemos de comprobar que se trate del mismo hecho material en ambos procesos. Es decir, verificar que se trate del mismo suceso ocurrido en un tiempo y lugar, debemos dejar de lado las calificaciones legales que podamos ponerle a ese hecho pues no es en ese punto donde se debe dar la identidad.

Y en tercera instancia, al hablar de la causa de la sanción, deberemos atenernos al hecho de que nos encontremos ante dos sanciones de naturaleza penal. Lo que se busca es evitar la doble persecución penal de una persona por un mismo hecho; lo que define que se trate de una persecución penal no es el cuerpo normativo invocado sino la naturaleza penal de la sanción que se pretende obtener.

Considero que en el presente caso, solo con relación al período 2018 – Impuesto a los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, se configuran los requisitos generales de la prohibición de la doble persecución penal (Non bis in idem). Esto es así ya que la existencia de tres “identidades” se presentan en forma conjunta:

a) Identidad personal, ya que FRIGORÍFICO CALCHAQUI S.A. CUIT N° 30-51770024-6, fue sancionado 2 (dos) veces por la Autoridad de Aplicación en la Resolución N° M 3631/21 y M 3632/21 (en ésta última solo en lo que se refiere al período 01 a 12/2018) y se le imputa el mismo hecho punible;

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9900-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

b) Identidad objetiva, debido a que en el caso en análisis, estamos ante la presencia de una identidad fáctica, ya que la motivación y fundamentación de la resolución sancionatoria de la D.G.R., tiene como base las rectificaciones a las declaraciones juradas correspondientes al impuesto a los Ingresos Brutos – Período fiscal 2018. 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;

c) Identidad de causa, por cuanto la pretensión punitiva de la Autoridad de Aplicación es idéntica en los artículos 1º de las Resoluciones Nº M 3631/21 y M 3632/21 (en lo que se refiere al período fiscal 2018), estando vedado al Estado, la posibilidad de perseguir penalmente a una misma persona por un mismo hecho, con pretensiones simultáneas como ocurre en el presente caso.

La garantía del “non bis in idem” se desprende del contenido del artículo 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 leyes desde la reforma constitucional de 1994, mediante su inclusión en el artículo 75, inciso 22.

No es una garantía reconocida únicamente en el ámbito local, sino que es una garantía que es reconocida a nivel global. Este reconocimiento no hace más que



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9763



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

reflejar su importancia y su necesidad, pudiendo quedar todo el sistema de derechos y garantías sin sentido si se permitiese la persecución indefinidamente.

En el presente caso, las Resoluciones (DGR) N° M 3631/21 y M 3632/21 (ésta última, solo en lo que respecta al Período Fiscal: 01 a 12/2018) impone dos sanciones respecto al periodo fiscal 2018: la primera aplica una multa por \$22.925.060,06 (Pesos veintidós millones novecientos veinticinco mil sesenta con 06/100) equivalente a dos (2) veces el monto del impuesto omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86° inciso 1° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, Período Fiscal 2018.

D. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En la restante Resolución (M 3632/21) se dispone aplicar a FRIGORÍFICO CALCHAQUI S.A. CUIT N° 30-51770024-6 una multa de \$ 15.577.629,95 (Pesos quince millones quinientos setenta y siete mil seiscientos veintinueve con 95/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 85° del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, graduándose en un 50% del gravamen omitido respecto de los anticipos 01 a 12/2018 y en un 100% respecto de los anticipos 01 a 12/2019.

D. JORGE E. POSSE BONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En base a lo expuesto, considero que la primera de las sanciones impuestas, que fueron referenciadas, resulta acorde a derecho. No ocurre lo mismo con la segunda (solo en lo que se refiere a los anticipos 1 a 12/2018; la otra parte de la Resolución referida al período fiscal 01 a 12/2019 no resulta objeto de este análisis, por cuanto no hay doble imposición de multa), en el momento que afectan el principio “non bis in idem” al contener idéntico sujeto, objeto y causa.

Por lo dicho, corresponde que continúe vigente la sanción establecida mediante el art. 86, inc. 1, del Código Tributario Provincial. Ello a razón de que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un tributo anual, conforme lo establece el art. 229 del C.T.P., por lo cual la infracción cometida por el recurrente se encuentra relacionada con la discordancia entre la declaración jurada anual del tributo presentada por el apelante, y luego rectificadas con motivo de la verificación

G.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-6000-8763



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

efectuado por la D.G.R. sobre la misma, conforme surge de las constancias de autos, mediante la aplicación de lo dispuesto en el art. 86 del C.T.P.

Las sanción aplicada mediante la Resolución N° M 3631/21, en este caso se encuentran 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 inciso 3° del C.T.P. el cual presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: "Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias", supuesto que ha sido comprobado en el caso bajo análisis, atento a que efectivamente los datos de las declaraciones juradas no se condicen con la normativa aplicable para la liquidación del tributo, hecho reconocido por el propio recurrente al efectuar las rectificaciones pertinentes.

En mérito a lo analizado, considero que la Resolución N° M 3631/21 se encuentra ajustada a derecho. En lo que respecta a la Res. N° M 3632/21, la multa aplicada en su art. N° 1, debe quedar sin efecto solo en lo que respecta al período fiscal 01 a 12/2018, equivalente al 50% del impuesto omitido, el cual asciende a la suma de \$5.731.265,01 (Pesos cinco millones setecientos treinta y uno doscientos sesenta y cinco con 01/100).

La Resolución N° M 3632/21 que aplica también una multa, en lo que refiere al período 01 a 12/2019, equivalente al 100% del impuesto omitido, el cual asciende a la suma de \$ 9.846.364,94 (Pesos nueve millones ochocientos cuarenta y seis mil trescientos sesenta y cuatro con 94/100), resulta ajustada a derecho en cuanto no existe doble imposición, sobre tal período.



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM 450 2001:2015



V. En mérito a lo expuesto, considero que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por FRIGORÍFICO CALCHAQUI S.A. CUIT N° 30-51770024-6 contra la Resolución N° M 3631/21, de fecha 01.09.2021, emitida por la Dirección General de Rentas, confirmándose la sanción impuesta, por los motivos expuestos precedentemente.

Por otra parte, corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por la firma FRIGORÍFICO CALCHAQUI S.A. CUIT N° 30-51770024-6 contra la Resolución N° M 3632/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 01.09.2021, y por ello, DEJAR SIN EFECTO la sanción impuesta en su art 1°, únicamente respecto a los anticipos 01 a 12/2018 por la suma de \$5.731.265,01 (Pesos cinco millones setecientos treinta y uno doscientos sesenta y cinco con 01/100). En consecuencia, CONFIRMAR la sanción aplicada por dicha Resolución en su art. 1° por la suma de \$ 9.846.364,94 (Pesos nueve millones ochocientos cuarenta y seis mil trescientos sesenta y cuatro con 94/100), respecto a los anticipos 01 a 12/2019 por aplicación del art. 85° del C.T.P. Impuesto a los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, por los motivos consignados anteriormente. Así voto.

El señor vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en igual sentido.

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

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

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



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



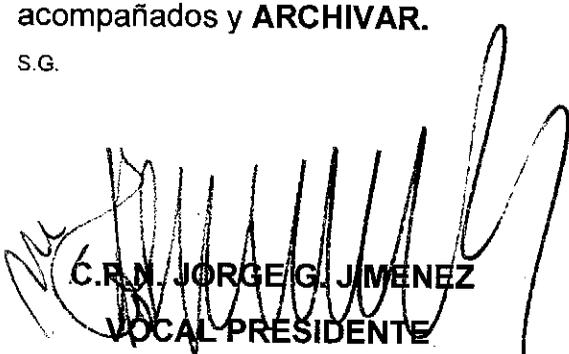
TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

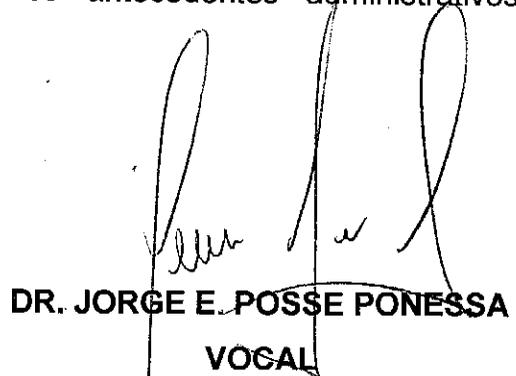
1. NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por FRIGORÍFICO CALCHAQUI S.A. CUIT N° 30-51770024-6 contra la Resolución N° M 3631/21, de fecha 01.09.2021, emitida por la Dirección General de Rentas, confirmándose la sanción impuesta, por los motivos expuestos precedentemente.

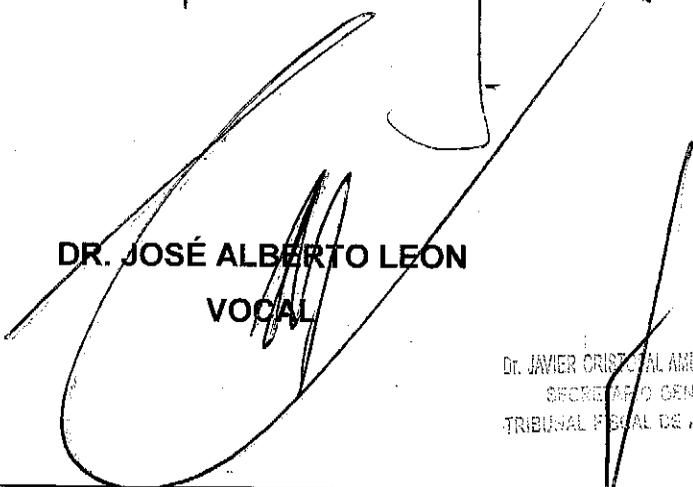
2. HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por la firma FRIGORÍFICO CALCHAQUI S.A. CUIT N° 30-51770024-6 contra la Resolución N° M 3632/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 01.09.2021, y por ello, **DEJAR SIN EFECTO** la sanción impuesta en su art 1º, únicamente respecto a los anticipos 01 a 12/2018 por la suma de \$5.731.265,01 (Pesos cinco millones setecientos treinta y uno doscientos sesenta y cinco con 01/100). En consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción aplicada por dicha Resolución en su art. 1º por la suma de \$ 9.846.364,94 (Pesos nueve millones ochocientos cuarenta y seis mil trescientos sesenta y cuatro con 94/100), respecto a los anticipos 01 a 12/2019 por aplicación del art. 85º del C.T.P. Impuesto a los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, por los motivos consignados anteriormente.

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

S.G.


C.R.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL

Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

ANTE MI