

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...⁷... días del mes de...~~SEPTIEMBRE~~... de 2022 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como “**DROGUERIA PHARMA CENTER S.R.L S/ RECURSO DE APELACION**”, Expte. N° 175/926/2020 (Expte. D.G.R. N°. 39813/376/D/2018).-

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I. A fojas 88/89 y 96/97 del expediente N° 39813/376/D/2018, la Dra. María Sofía Courel, apoderada de DROGUERIA PHARMA CENTER S.R.L, CUIT N° 30-71065731-5 interpone sendos Recursos de Apelación en contra de las Resoluciones: **A)** N° M 2365/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 03/10/2019 obrante a fs. 83 del mismo expediente, mediante la cual resuelve **APLICAR** al contribuyente una multa de \$348.207,78 (Pesos Trescientos Cuarenta y Ocho Mil Doscientos Siete con 78/100), equivalente al cien por ciento (100%) del monto de las obligaciones tributarias omitidas, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, anticipos 10 a 12/2017, 01 a 04/2018. **B)** N° M 2366/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 03/10/2019 obrante a fs. 85 del mismo expediente, mediante la cual resuelve **APLICAR** al contribuyente una multa de \$431.446,94 (Cuatrocientos Treinta y Un Mil Cuatrocientos Cuarenta y Seis con 94/100), 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.

En primer término, el apelante sostiene respecto de la Resolución N° M 2365/19,

la improcedencia de la multa impuesta, ya que el importe correspondiente al impuesto fue ingresado en un plan de facilidades de pago, el cual se encuentra vigente y con las cuotas al día. Afirma que el cumplimiento de la obligación se hizo sin mediar verificación, inspección, intimación o emplazamiento alguno. Por lo que le corresponde la aplicación del art. 91 del C.T.P.

Cita el art. 59 del Código Penal, y manifiesta que también le corresponde la aplicación supletoria de los principios generales del derecho en materia punitiva.

Expresa que la afectación del bien jurídico y la culpabilidad de su mandante quedan desvirtuadas, ya que ingreso el tributo reclamado con sus respectivos intereses, efectuando de esta manera una reparación integral del daño que podría haber causado a las arcas fiscales. Sostiene que ni la actividad de control, ni aún la de recaudación se vieron afectadas y/o lesionadas, toda vez que la recaudación se practicó en su justa medida.

Manifiesta que la administración fiscal no puede pretender que la supuesta acreditación de los extremos legales para efectuar la imputación, constituya en sí mismo una sanción punible. Arguye que mal puede considerarse antijurídica una conducta que no afecta a ningún bien jurídico y en consecuencia vacía de contenido cualquier pretensión de punición. Cita jurisprudencia al respecto.

Respecto de la Resolución N° M 2366/19, el apelante arguye la improcedencia de la multa impuesta manifestando que no se ha omitido ingresar al fisco las sumas adeudadas. Alega que por un error se ha consignado mal en la declaración jurada del impuesto sobre los Ingresos Brutos del periodo 07/2017 el saldo a favor del periodo anterior, ocasionando que el saldo favorable computado en los periodos siguientes sea improcedente. Sostiene que al advertir tal error, se rectificaron las declaraciones juradas y se abonaron las diferencias.

Plantea la nulidad del acto administrativo, expresando que, la falta de argumentos impide determinar en qué y/o de qué manera se configura la supuesta maniobra evasiva. Cita doctrina al respecto.

Manifiesta que, no existió ocultación sobre la información real en que se sustenta la declaración jurada, y que la intención dolosa que exige el tipo descrito en el art. 86 inc. 1, debe ser probada en forma asertiva y terminante por la Administración, siendo nulo de nulidad absoluta un acto administrativo que formula una imputación dolosa sin siquiera indicar la forma en que se construyó la

maniobra evasiva.

Finalmente, solicita se haga lugar a ambos recursos interpuestos, se revoquen las resoluciones recurridas y se ordene el archivo de las actuaciones.

II. Que a fojas 1/5 de Expte. N° 175/926/2020 la Dirección General de Rentas, contesta traslado de los recursos, conforme lo dispuesto en el art. 148° del Código Tributario Provincial.

Sostiene que las sanciones recurridas corresponden a multas aplicadas en el impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral, mediante Resoluciones N° M 2365/19 y M 2366/19, que incluyen los anticipos 10 a 12/2017, 01 a 04/2018 y el periodo fiscal 2017, respectivamente.

Manifiesta que la conducta descrita en el art 85 del C.T.P., se encuentra configurada en el caso de marras, en razón de haberse determinado crédito a favor del Fisco mediante Orden de Inspección N° 201800476 de fecha 24/10/2018 que se tramita bajo el expediente N° 34157/376/D/2018, correspondiente a los anticipos 10 a 12/2017 y 01 a 04/2018.

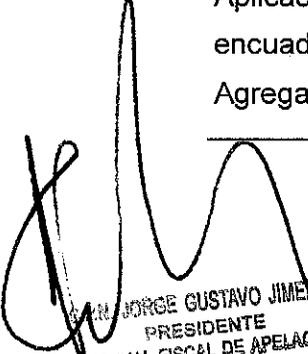
Agrega que como consecuencia de dicha inspección el contribuyente (en fecha 27/11/2018) formalizó el plan de pagos Res. 012/ME Tipo 480 N° 138744 por la deuda determinada, el cual a la fecha se encuentra en estado activo, por lo que no resulta aplicable el pretendido beneficio del art. 91 del Código Tributario Provincial, sino que por el contrario, implica un reconocimiento del incumplimiento endilgado.

Rechaza por improcedente la pretensión del apelante respecto a la aplicación supletoria del art. 59 del Condigo Penal, por cuanto la invocación de normas supletorias solo procede ante la falta de normas tributarias expresas en la materia, lo que no acontece en el caso de marras.

Agrega que, la aplicación del principio de reparación integral del daño tampoco resulta procedente ya que, es condición para la procedencia del mismo que la reparación del daño resulte de una acción unilateral del sujeto, lo cual no aconteció en el caso de marras.

Respecto al periodo fiscal 2017 del impuesto en cuestión, la Autoridad de Aplicación manifiesta que, resulta claro que la conducta del contribuyente encuadra en lo dispuesto por el art. 86 inc. 1 del Código Tributario Provincial.

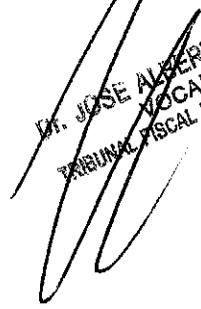
Agrega que el elemento subjetivo se refleja en la "Contradicción evidente entre los



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas, y declaraciones juradas que contengan datos falsos”, conforme lo establecido en los incisos 1 y 2 del art. 88 del C.T.P.

Sostiene que el Código Tributario Provincial otorga la facultad a la D.G.R de hacer uso de las presunciones normadas en el art. 88 del mencionado digesto, por ello, es el propio apelante quien debe demostrar la ausencia del ánimo defraudatorio.

Con respecto a las manifestaciones efectuadas sobre el saldo a favor de las declaraciones juradas, aclara que no es requisito sine qua non para tener por configurada la figura delictual que se irroge un perjuicio patrimonial al erario público, sino que basta la posibilidad de que tal hecho pueda ocasionar un perjuicio futuro al Fisco. Cita jurisprudencia al respecto.

En cuanto al pretendido error excusable, manifiesta que no existe sustento fáctico ni jurídico para hacer lugar a la invocación por el contribuyente del error excusable. Agrega que la rectificación de las declaraciones juradas se efectuó con posteridad al inicio de la inspección, no resultando aplicable lo establecido en el art. 73 del Código Tributario Provincial.

La Dirección General de Rentas entiende que corresponde NO HACER LUGAR a los Recursos de Apelación interpuestos por el contribuyente DROGUERIA PHARMA CENTER S.R.L., en contra de las resoluciones N° M 2365/19 y M 2366/19 de fecha 03 de octubre de 2019, debiendo confirmarse las mismas.

III. A fs. 11 del expediente N° 175/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria N° 148/20 de fecha 28/07/2020 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en las resoluciones atacadas N° M 2365/19 y M 2366/19 ambas de fecha 03/10/19, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta de la firma DROGUERIA PHARMA CENTER S.R.L. en los Artículos 85° y 86° inciso 1 del C.T.P respectivamente.

Comenzaré analizando la Resolución N° M 2365/19 mediante la cual, la DGR dispone aplicar al apelante una multa en concepto del impuesto sobre los

Ingresos Brutos - Régimen de Convenio Multilateral anticipos 10 a 12/17 y 1 a 4/18 por encontrarse su conducta incurso en las causales del art. 85 del CTP.

El Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (consolidado por Ley N° 8240), en su art. 85° establece que: *"El que omitiera el pago de impuestos o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 86 y en tanto no exista error excusable(...)"*

La infracción endilgada al apelante se configura, en la omisión de pago por presentación inexacta de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen Convenio Multilateral, correspondiente a los periodos 10 a 12/2017 y 1 a 4/2018.

El contribuyente manifiesta que le corresponde gozar de los beneficios establecidos por el art. 91 del CTP que establece: *"Los contribuyentes, y/o responsables inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias(...)"*. Y agrega que dicho beneficio le corresponde por haberse acogido en fecha 27/11/18 a un plan de pagos Res. 012/ME Tipo 480 N° 138744 por la deuda determinada.

Sin embargo, cabe aclarar que la Autoridad de aplicación en fecha 24/10/2018, es decir, con anterioridad a la constitución del plan de pagos ha iniciado una verificación impositiva mediante Orden de Inspección N° 201800476 obrante a fs. 2/3 del Expte. N° 39813/376/D/2018.

Debido a ello, no corresponde al contribuyente gozar del beneficio dispuesto por el art. 91 del CTP por cuanto su texto expresa claramente que la regularización de la obligación omitida no debe realizarse a raíz de una verificación, inspección o intimación por parte del Fisco.

En cuanto a la pretensión del apelante que solicita la remisión al Art. 59 del Código Penal, es necesario realizar la siguiente aclaración.

El Código Penal establece causales generales de extinción de la acción penal, entre las que se encuentra la reparación integral del perjuicio. Con fundamento en la naturaleza penal de la infracción tributaria se ha postulado su aplicabilidad como medio extintivo de la sanción de multa. El art. 59 inc. 6 del CP, establece que *"la acción penal se extinguirá... 6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes"*.

Cabe expresar que mediante la sanción de la Ley Nacional N° 27.147, publicada en el Boletín Oficial del 18/06/2015, se modificó el artículo 59° del Código Penal, introduciendo, entre otras, como nueva causal de extinción de la acción penal a la reparación integral del perjuicio. Los nuevos supuestos introducidos en la norma penal mencionada dejan supeditada su aplicabilidad a *"lo previsto en las leyes procesales correspondientes"* (incs. 5°, 6° y 7°), estando más que claro que el codificador ha efectuado una expresa remisión a las normas adjetivas locales.

Sin embargo, la norma general citada por el recurrente no resulta aplicable al caso de autos, por existir una norma específica concerniente a los ilícitos sancionados con multa.

Al respecto, este Tribunal se enrola en la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de Tucumán dictada en el fallo **"AGROPECUARIA EL SAUCE S.A. vs. PROVINCIA DE TUCUMAN – D.G.R. – S/NULIDAD/REVOCAION"**, **Sentencia N° 1108 de fecha 10/11/2021, Expte. N° 531/17**, el cual confirma la postura adoptada por la Cámara Contencioso Administrativo – Sala III - en la causa: **"DAKAR EMPRESA CONSTRUCTORA S.R.L. c/ PROVINCIA DE TUCUMAN - D.G.R.- s/NULIDAD / REVOCAION"**, **Sentencia N° 553 de fecha 30/08/2019, Expte. N° 786/17**.

Dice expresamente la Corte Local: *"(...) Coincido con el Tribunal a-quo en la conclusión a la que arriba respecto a que, en autos, no resulta aplicable el art. 59, inc. 6° del C. Penal, aunque no por las razones allí expuestas, sino por las que sobre el punto desarrollara la sentencia N° 553 de fecha 30 de agosto de 2019, pronunciada por la Sala III de la misma Excma. Cámara, a las que me remito en homenaje a la brevedad. En otras palabras, coincido con aquella sentencia citada en que, en casos como el de autos, resulta de aplicación el art. 64 del C. Penal (...)"*.

El contribuyente, en abono a su postura, citó el artículo 59, inciso 6º, del Código Penal (CP), que dispone "La acción penal se extinguirá: (...) 6º. Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes".

Sin embargo, nada dice respecto de otro artículo que se ajusta más al caso de autos: el artículo 64 del Código Penal. En efecto, este último artículo es el que, en rigor de verdad, prevé los casos de extinción de la acción penal para los delitos reprimidos con multa, situación asimilable a la aquí debatida.

Dice el art. 64 del Código Penal: "*La acción penal por delito reprimido con multa se extinguirá en cualquier estado de la instrucción y mientras no se haya iniciado el juicio, por el pago voluntario del mínimo de la multa correspondiente y la reparación de los daños causados por el delito. Si se hubiese iniciado el juicio deberá pagarse el máximo de la multa correspondiente, además de repararse los daños causados por el delito.*"

Sin lugar a dudas el caso bajo examen se asemeja más a la acción penal por delito reprimido con multa del artículo 64 del CP, que a la otra acción penal, más genérica, contenida en el artículo 59 inc. 6º del CP.

Sin perjuicio de lo expuesto, a la luz del principio *iura novit curia* y a fin de agotar todos los caminos para arribar a una justa decisión, es facultad del Tribunal aplicar el derecho que estime ajustado al caso, encuadrando la plataforma fáctica presentada por las partes dentro de la categoría o concepto jurídico correspondiente.

Esta labor de subsunción debe realizarse sobre la materia fáctica oportunamente introducida y debidamente sustanciada en el juicio: el planteo de extinción de la acción penal por haber ingresado las percepciones realizadas, (y no pagadas oportunamente), con los intereses respectivos a través de un plan de facilidades de pago.

El juzgamiento de esta cuestión se hará más allá de la calificación jurídica propuesta por el contribuyente (entiende que se aplica el artículo 59, inciso 6º, del CP), pero siempre con arreglo a las circunstancias fácticas del procedimiento.

Respecto de la extinción de la acción prevista por el art. 64 CP, la doctrina ha dicho "*No se trata de una causa de extinción de la acción sino de una modalidad especial de extinción de la acción penal para los delitos reprimidos por multa*"

Dr. JORGE E. POSSE POMESHA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

como pena única, sujeta a una serie de condiciones: a) que no se haya iniciado el juicio (...). b) Que el imputado abone voluntariamente al menos el mínimo de la multa correspondiente, esto es, respecto de la multa conminada en abstracto para el delito atribuido. El pago tiene que ser voluntario (...). c) Pagar la indemnización de los daños y perjuicios causados por el delito (...). El monto de la reparación debe ser por el total de la suma reclamada; o en su caso, de la suma que surja de una transacción de las partes (art. 1641 CCC). (...) Sin duda que esta modalidad de extinción de la acción penal está sujeta a la libre elección del imputado, siendo una opción que la ley le brinda por razones puramente prácticas. Optar por esta solución trae para el imputado el beneficio de la extinción de la acción con todos sus efectos (...) (Alberto Pravia (Dir), "Código Penal de la Nación Argentina", Bibliotex, Tº I, pg.453).-

Es decir que la norma penal específica para los ilícitos sancionados por multa exige no solo la reparación de los daños y perjuicios causados por el hecho, sino también el pago del mínimo de la multa legalmente fijada, con carácter previo a la iniciación del proceso judicial.-

En virtud de lo apuntado, y atendiendo a las mentadas disposiciones del artículo 64 del CP, de las constancias de autos no surge acreditado que la acción penal por hechos reprimidos con multa se haya extinguido por el cumplimiento de los requisitos exigidos por el citado artículo 64 del CP, puesto que no consta, por ejemplo, que el contribuyente haya pagado voluntariamente el mínimo de la multa correspondiente durante el procedimiento administrativo.

Como consecuencia de esta omisión, mal podría predicarse que en el *sub examine* ha operado la extinción de la acción penal.

Para mayor abundamiento, interpreto que no corresponde aplicar el art. 59, inciso 6º del Código Penal. Recordemos que esta disposición tiene por extinguida la acción penal cuando se haya configurado una "reparación integral del perjuicio", de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes.

Al respecto corresponde señalar que no podría entenderse que el hecho de adherirse a un plan de facilidades de pagos, e ingresar parcialmente con diferimiento en el tiempo los montos oportunamente percibidos y no depositados, con los intereses correspondientes, implicaría una reparación integral del perjuicio.

Esta postura significaría omitir la vigencia de principios básicos del derecho penal y tributario, en tanto el bien jurídico protegido por el artículo 86 del CTP (defraudación) **excede al de integridad de la renta fiscal**, al aparecer como una herramienta eficaz para evitar que las personas que actúen como agentes de retención, percepción o recaudación dispongan de dinero ajeno –y perteneciente nada menos que al Estado- durante el tiempo que ellos estimen conveniente para luego ingresarlos con los intereses previstos legalmente, a fin que su conducta quede impune.

En materia de interpretación de normas impositivas la CSJN viene sosteniendo que la Ley N° 11.683 (Ley de Procedimiento Fiscal) no persigue como única finalidad la recaudación fiscal; sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes (“García Pinto, José p/ Mickey S.A. s/ infracción art. 44, inciso 1, Ley 11.683”; Sentencia del 05/11/1991, Fallos 314:1376).

En esa misma línea de pensamiento tenemos que enmarcar a nuestro Código Tributario Provincial; otra manera, se avalarían conductas –no quiere decirse que este sea el caso- que posibiliten el financiamiento de las personas con dinero que pertenece al Fisco.

No debe perderse de vista que la CSJT ha sostenido que: “las sanciones pecuniarias de referencia establecidas por leyes fiscales y administrativas son de naturaleza penal, dado que *no tienen por objeto reparar un posible daño causado*, sino que tienden prevenir y castigar la violación de las disposiciones pertinentes y que, dicho carácter represivo, no se altera por la existencia de un interés fiscal accesorio en su percepción” (“Azucarera del Sur S.R.L. vs. Provincia de Tucumán -D.G.R.- s/ nulidad/ revocación”, Sentencia n° 324 del 22/03/2018).

Desde esa perspectiva, entiendo que no puede sostenerse válidamente que por haberse adherido a un plan de facilidades pago, e ingresar el dinero percibido más sus intereses, el agente ha reparado integralmente el perjuicio producido con su conducta, ya que si se avala esta postura, la equidad tributaria se convertiría en una ilusión, afectando directamente al principio de igualdad consagrado por la Constitución Nacional, con respecto a los contribuyentes que cumplen

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

efectivamente con su carga. Asimismo se afectaría directamente el correcto funcionamiento del sistema impositivo provincial en el momento que las conductas de los contribuyentes cambiarían, poniendo en riesgo la estructura normativa por los incumplimientos y retardos en el ingreso del tributo ajeno, por parte de los agentes.

En efecto, el mero hecho de haberse adherido a un plan de facilidades de pago, y haber abonado parcialmente y diferido en el tiempo el capital adeudado junto con los intereses correspondientes no es suficiente para que el daño ocasionado se considere debida o integralmente reparado. Es que en estos casos –en los que el contribuyente ostenta en su poder dinero de propiedad del Estado- el bien jurídico tutelado y el objetivo buscado por el régimen sancionador contenido en el ordenamiento local excede claramente el de la integridad de la renta fiscal, y se encamina también a evitar de parte de los contribuyentes conductas disvaliosas que puedan poner en riesgo el funcionamiento mismo del Estado, conductas éstas que deben ser disuadidas por el ordenamiento jurídico de manera eficiente. A mayor abundamiento, mal puede hablarse de reparación integral del daño, como pretende el apelante, cuando aún no ha sido satisfecho íntegramente el crédito a favor del Fisco, y los consecuentes perjuicios irrogados, toda vez que entre la omisión de los periodos 10 a 12/2017 y 1 a 4/2018, y el primer pago realizado el 11/12/2018, ha transcurrido un lapso de tiempo considerable, en el cual el Fisco dejó de percibir los fondos rectificandos.

En conclusión, y conforme lo expresado anteriormente, la extinción de la acción penal por reparación integral del daño, no es operativa en el presente caso, como tampoco existe sustento en la vía interpretativa que nos lleve a afirmar que las multas cuestionadas, se encuentran extintas, ni por aplicación del art. 64 del C.P. ni del artículo 59, inciso 6 del Código Penal.

A continuación corresponde el análisis de la Resolución N° M 2366/19 mediante la cual, la DGR dispone aplicar al apelante una multa en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral periodo fiscal 2017 por encontrarse su conducta incurso en las causales del art. 86 inciso 1 del CTP.

El apelante manifiesta que por error ha consignado incorrectamente el saldo a favor del periodo anterior en la DJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del periodo 7/2017 lo que ocasionó que el saldo favorable imputado en los periodos

siguientes resulte improcedente. Agrega que ante dicha situación, procedió a rectificar las DDJJ correspondientes.

El Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (LEY N° 9155 – BO (Tucumán): 21/1/2019) en su artículo 86° inciso 1, establece que: *"Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: 1) Los contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, aserción, simulación o, en general, cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias que les incumban a ellos o a otros sujetos (...)"*.

Cabe aclarar al contribuyente, que si bien la infracción se cometió en el 2017, al momento de dictarse las Resoluciones que apela (03/10/2019), se aplica el art. 86 inc. 1 citado, que reduce el margen de graduación de la multa de 2 a 6 veces el importe del tributo que se defraude o se intente defraudar al Fisco, en virtud del Art. 68 C.T.P el cual establece: *"Las normas tributarias punitivas solo regirán para el futuro, no obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves"*, y la aplicación del principio de la Ley penal más benigna, dada la naturaleza penal de la sanción.

El Código Tributario Provincial además otorga a la DGR la facultad de hacer uso de las presunciones establecidas en art. 88 del CTP. El mismo establece en sus incisos 1 y 2: *"Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concurra alguna de las causas siguientes: 1. Contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas. 2. Declaraciones juradas que contengan datos falsos (...)"*.

Las presunciones del art. 88 del CTP son presunciones "iuris tantum", es decir, admiten prueba en contrario, correspondiendo al apelante demostrar su inocencia y que no ha poseído un ánimo defraudatorio. Para que exista la figura delictual no es requisito indispensable el perjuicio patrimonial al erario público sino que basta con que pueda generar perjuicios en el futuro.

Tal es el caso que acontece pues el contribuyente mediante sus declaraciones juradas rectificativas realizadas con posterioridad a la inspección iniciada por la DGR no solo ha disminuido su saldo a favor sino que mediante ellas, se ha determinado un monto a ingresar al fisco durante el periodo fiscal 2017.

Es por ello que considero que el contribuyente no ha logrado probar su inocencia y que las razones manifestadas en las constancias obrantes en el expediente de marras resultan insuficientes para justificar su conducta. Por el contrario, su actuar queda encuadrado dentro de las disposiciones del art. 86 inciso 1 y de las presunciones del art 88 del CTP.

Por último, a pesar de no haber realizado el apelante planteo en relación a la aplicación de dos sanciones por un mismo hecho, corresponde realizar el análisis oportuno, atento a la naturaleza penal de las infracciones tributarias.

Para que se verifique la violación al principio del non bis in ídem, deben concurrir los siguientes requisitos: 1) Identidad de sujeto, es decir, la persona autora de la infracción debería ser la misma. Esto se verifica en la resolución apelada, en la que resulta sancionado el mismo sujeto.

2) Identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron las sanciones sean los mismos. En el presente caso esa identidad se encuentra constatada, por cuanto el impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto anual conforme lo establece el art. 229 del C.T.P y los anticipos ingresados a cuenta de la obligación final del periodo fiscal en cuestión se encuentran comprendidos en la determinación anual del tributo; ya que este último es en definitiva el resultado de la sumatoria de las bases imponibles y las alícuotas aplicadas en cada uno de los citados anticipos.

3) Identidad de causa, o sea la naturaleza de la sanción debe ser idéntica. Esto también se verifica ya que las sanciones impuestas tienen la naturaleza de "multa".

Atento al análisis realizado, corresponde dejar sin efecto la sanción de multa aplicada en virtud a lo normado en el art. 85 del CTP, correspondiente a los anticipos 10 a 12/2017 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, quedando vigente únicamente la multa aplicada en virtud del art. 86 inc. 1 del C.T.P, del citado periodo fiscal. Respecto de los anticipos 1 a 4 de 2018, la multa aplicada en virtud del art. 85 del C.T.P, queda firme por no existir doble sanción respecto de ellos.

En este caso, la aplicación de la sanción se encuentra justificada, 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 de las actuaciones surge que el contribuyente no ha desvirtuado las presunciones existentes en su contra.

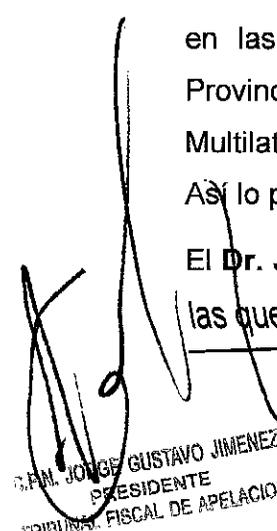
En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 incisos 1 y 2 del C.T.P., lo que ha sido comprobado en el caso bajo análisis.

En conclusión la aplicación de la sanción de multa en virtud a la normativa establecida en el art. 86 inciso 1 del C.T.P resulta procedente.

Teniendo en cuenta lo expuesto, considero que corresponde: 1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente DROGUERIA PHARMA CENTER S.R.L, CUIT N° 30-71065731-5, en contra de la Resolución N° M 2365/19 de fecha 03/10/2019 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia, DEJAR SIN EFECTO la sanción de multa impuesta en virtud del artículo 85° del Código Tributario Provincial, en relación a la defensa de violación al principio constitucional non bis in ídem, respecto de los anticipos 10 a 12 de 2017, y CONFIRMAR la sanción de multa establecida en el artículo citado ut supra respecto de los periodos 01 a 04 de 2018. 2) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente DROGUERIA PHARMA CENTER S.R.L, CUIT N° 30-71065731-5, en contra de la Resolución N° M 2366/19 de fecha 03/10/2019 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta por \$431.446,94 (Cuatrocientos Treinta y Un Mil Cuatrocientos Cuarenta y Seis con 94/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral – Periodo Fiscal 2017.

Así lo propongo.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.



Dr. JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El Dr. José Alberto León dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

En merito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

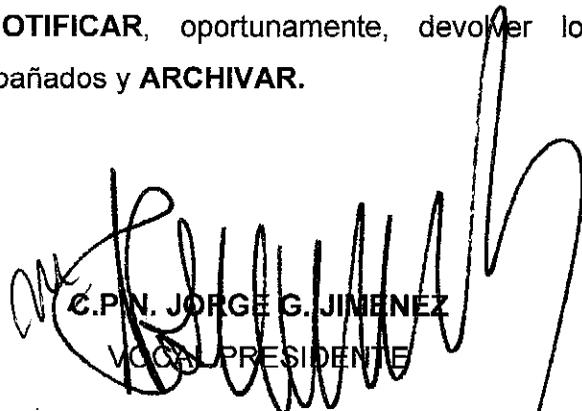
1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente DROGUERIA PHARMA CENTER S.R.L, CUIT N° 30-71065731-5, en contra de la Resolución N° M 2365/19 de fecha 03/10/2019 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** la sanción de multa impuesta en virtud del artículo 85° del Código Tributario Provincial, en relación a la defensa de violación al principio constitucional non bis in ídem, respecto de los anticipos 10 a 12 de 2017 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, y **CONFIRMAR** la sanción de multa establecida en el artículo citado ut supra respecto de los periodos 01 a 04 de 2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral.

2) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente DROGUERIA PHARMA CENTER S.R.L, CUIT N° 30-71065731-5, en contra de la Resolución N° M 2366/19 de fecha 03/10/2019 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por \$431.446,94 (Cuatrocientos Treinta y Un Mil Cuatrocientos Cuarenta y Seis con 94/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral – Periodo Fiscal 2017.

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

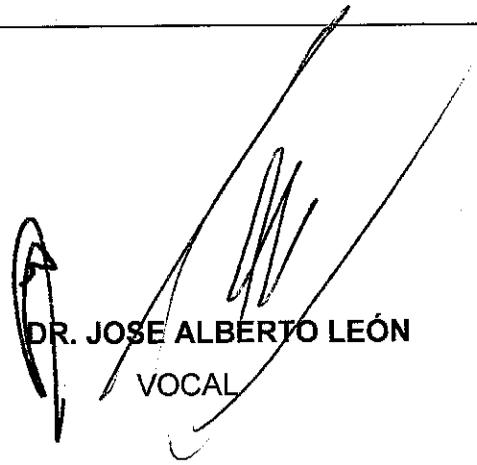
HACER SABER

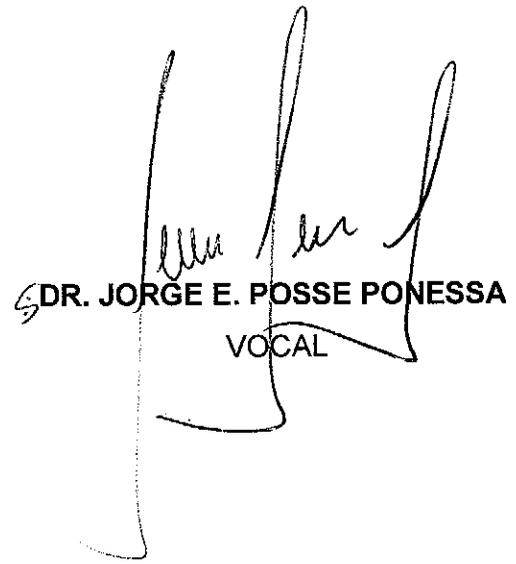
A.S.B



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCA PRESIDENTE




DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

