

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 28 días del mes de DICIEMBRE de 2022, se reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), el Dr. José Alberto León (Vocal), el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "LA FRAGUA S.A. S/ RECURSO DE APELACION", Expte. N° 7/926-2022 (Expte. DGR N° 93-271-A-2020) y

CONSIDERANDO:

Que el contribuyente presentó Recurso de Apelación, a fs. 60/65 del expte DGR 93/271-A-2020, en contra de la Resolución N° MA 268/21, y constituyó domicilio especial (art. 114° C.T.P.).

La Autoridad de Aplicación contestó los fundamentos del apelante (art. 148° C.T.P.), tal como surge en autos.

En el presente caso corresponde meritar las pruebas ofrecidas por el contribuyente y proceder a su análisis.

Sin perjuicio de su valoración en definitiva, adelantamos opinión sobre la procedencia de la prueba ofrecida. En este sentido el art. 121 de la Ley N° 5121 (t.v.) consagra la amplitud probatoria señalando expresamente las limitaciones. De allí que existiendo hechos contradichos y pruebas ofrecidas por el interesado corresponde la Apertura a Causa de la prueba.

Dispone el art. 300 del CPCCT de aplicación supletoria respecto a la pertinencia y admisibilidad de la prueba que la misma deberá recaer sobre los hechos contradichos o de justificación necesaria, y que fuesen conducentes para la resolución de la causa. La prueba pertinente es la que acredita los hechos alegados, controvertidos, y conducentes. La pertinencia hace a la congruencia que debe existir entre el relato fáctico y el objeto de la prueba. Consiste en la correspondencia entre los datos que la prueba tiende a proporcionar y los hechos sobre los que versa el objeto probatorio. Es una noción relacionada con la idoneidad de la prueba. La pertinencia del hecho por probar se refiere a la existencia de alguna relación lógica o jurídica entre éste y el expediente. Parece

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

obvio que sólo los hechos que constituyen el fundamento de la pretensión o excepción deben ser probados. Se trata ello de la aplicación de los principios del objeto de la prueba. (Couture E. Fundamentos del Derecho Procesal Civil, p. 238).-

En el caso particular LA FRAGUA S.A. ofreció prueba documental: 1) A la prueba Documental en poder de terceros: Líbrese oficio a la Sala II de la Excmá. Cámara Contencioso Administrativo a fin de que remita copia certificada de la causa "LA FRAGUA S.A. C/PROVINCIA DE TUCUMAN -DGR-S/INCONSTITUCIONALIDAD.- EXPTE. 32/2015". 2) En lo que respecta a las actuaciones administrativas en las cuales tuvo intervención el Tribunal Fiscal: Expte. 2458/271/A/2015, 2457/271/A/2015, 2456/271/A/2015, EXPTE. 2455/271/A/2015, 2454/271/A/2015, 1139/271/A/2015, entre otros, tener presente. En afán de garantizar al contribuyente su pleno derecho de defensa y conjugando esta garantía con las facultades con que cuenta el Tribunal de indagar en busca de la verdad objetiva indicada precedentemente, concluimos que las pruebas propuestas resultan admisibles.

En consecuencia, este Tribunal, en procura de obtener la verdad objetiva material, dispondrá abrir a prueba el presente acogiendo las pruebas ofrecidas por LA FRAGUA S.A. (art. 12 inc. B RPTFA).

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1º: TENER por presentado, en tiempo y forma, recurso de apelación en contra de la Resolución N° MA 268/21 dictada por la autoridad de aplicación, por constituido el domicilio y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación.

2º: DIPONER LA APERTURA A PRUEBA DE LA PRESENTE por el término de veinte días.

3º: A LAS PRUEBAS DE LA FRAGUA S.A.: A) Prueba Documental en poder de terceros: Líbrese oficio a la Sala II de la Excmá. Cámara Contencioso Administrativo a fin de que remita copia certificada de la causa "LA FRAGUA S.A.

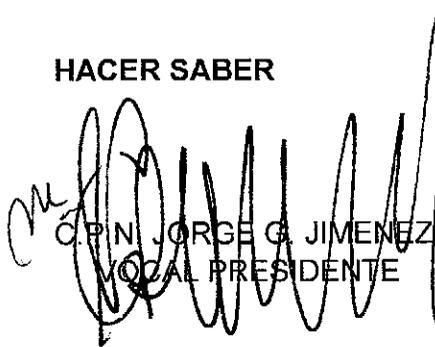
C/PROVINCIA DE TUCUMAN -DGR- S/INCONSTITUCIONALIDAD.- EXPTE. 32/2015". Los oficios deberán ser confeccionados, presentados y diligenciados por el interesado. B) Prueba Documental: Téngase presente para definitiva.

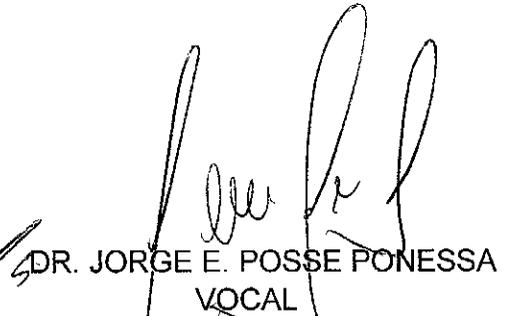
4° A LA PRUEBA DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS: Prueba Instrumental: Téngase presente para definitiva.

5°- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

M.F.B.

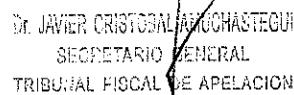
HACER SABER


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


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTÓBAL ASTICHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

SENTENCIA N° 290/2022

Expte. N° 184/926-2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 28 días del mes de **NOVIEMBRE** de 2022, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), el Dr. José Alberto León (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "**GRAMAJO CARLOS DANIEL S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 184/926-2020 (Expte. DGR N° 20723/376-D-2019) y;

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

El Dr. José Alberto León dijo:

I. Que a fojas 156/161 del Expte. DGR N° 20723/376/D/2019 el contribuyente **GRAMAJO CARLOS DANIEL**, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 886/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 19.03.2020 obrante a fs. 146 del expte. mencionado. La Resolución N° M 886/20 resuelve: "**1°.- APLICAR** al contribuyente **GRAMAJO CARLOS DANIEL, C.U.I.T. N° 20-16769095-6, una multa de \$ 915.614,02 (Pesos Novecientos Quince Mil Seiscientos Catorce con 02/100)** equivalente a dos (02) 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. Periodo fiscal 2018..."

El contribuyente en su Recurso presentado el 16.06.2020 a fs. 01/07 del Expte. N° 20723-376-D-2019 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

El contribuyente se agravia manifestando que la falta de pago del impuesto determinado a través del Acta de Deuda N° A 1743-2019, no fue ingresada debido a la grave situación económica por la que atraviesa el país y que es de público conocimiento y que para demostrar la inexistencia de la presunta conducta fraudulenta regularizó la deuda en cuestión y la multa establecida en la Resolución N° M 885-20, incluyéndolas en el Régimen Excepcional de Facilidades de Pagos prevista por la Ley N° 8873 reestablecida por Ley 9236.

Afirma que ambas resoluciones resultan contradictorias al encuadrar un mismo incumplimiento como conducta culposa y dolosa a la vez.

Esgrime que toda infracción y sanción tributaria forma parte del derecho penal y que por ello le resulta aplicable el principio de reparación integral o plena del daño injustamente causado.

Afirma que dicho principio se encuentra consagrado en el artículo 59° del Código Penal y transcribe el inciso 6° del mismo.

Agrega que teniendo en cuenta lo que establece el artículo 69° del Código Tributario Provincial, según el cual es de aplicación supletoria los principios generales del derecho en materia punitiva, resulta de aplicación la normativa mencionada en el párrafo precedente.

Sostiene que como presupuesto de toda sanción de naturaleza penal debe existir la afectación a un bien jurídico tutelado así como culpa o intencionalidad en el accionar del responsable, y que en el artículo 86 del Código Tributario Provincial el verdadero bien jurídico tutelado es la recaudación fiscal.

Asevera que la afectación a dicho bien jurídico como la culpabilidad de la firma queda desvirtuada en el presente caso al ingresar el impuesto con sus respectivos intereses, es decir, que efectuó una reparación integral del daño que pudo haber causado a las arcas fiscales.

Sostiene que para que proceda la calificación dolosa de la infracción imputada, no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el sujeto, que la defraudación requiere un acto doloso donde la acción subjetiva e intencionalidad es fundamental, debiendo siempre tener presente el principio de personalidad de la pena, mediante el cual solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente.

Asevera que en esas condiciones se estaría pretendiendo asignar a dicha figura un carácter de defraudación objetiva, posición causalística abandonada tanto por la doctrina como por la jurisprudencia, que no basta con la mera causación del resultado, sino que se requiere la ponderación de la acción como obra de un autor determinado, esto es, del fin de que el autor asignó al hecho, la actitud en que lo cometió, los deberes que lo obligaban a este respecto, factores que determinarán lo injusto del hecho junto a la eventual lesión del bien jurídico, y que solo así se respetara el principio de personalidad de la pena.

Esgrime que podrá existir una presunción del elemento intencional pero a los fines de la calificación del hecho debe el *a quo* ponderar la conducta del sancionado a través de un examen minucioso de las distintas circunstancias de hecho que rodearon su accionar.

Afirma que la conducta material de la firma se encuentra desprovista del elemento defraudatorio que exige la figura del artículo 86° del Código Tributario Provincial.

Agrega que en el caso concreto, al haber regularizado el impuesto omitido reafirman la ausencia de una acción encaminada a defraudar al Fisco.

También asevera que la intención dolosa debió ser probada por esta Administración, que solo se encuentra probada la existencia de un accionar objetivo y que el dolo no se presume.

Se agravia el recurrente de la graduación de la sanción aplicada, considerándola desproporcionada e irrazonable al haber aplicado dos veces multa por el mismo periodo. Añade que no solo no existió culpa imputable sino que la resolución ni siquiera menciona la forma en que se configuró el dolo que demanda el tipo del artículo 86 del Código Tributario Provincial.

Expresa que adjunta como prueba copia del Acta de Deuda N° A 1743-2019, de las Resoluciones N° M 885/20 y N° M 886/20 y de la presentación al Régimen Excepcional de Facilidades de Pagos prevista por la Ley N° 8873 restablecida en su vigencia por Ley 9236 por el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de la multa, y solicita se deje sin efecto la multa impuesta.

ii. La Dirección General de Rentas, en fojas 28/34 del Expte. N° 184/926-2020, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Considera que si bien en la referencia y objeto de su presentación el recurrente manifiesta apelar solo la citada Resolución N° M 886-20, de la lectura integral del recurso en análisis, surge que en sus argumentos expresa agravios respecto de esta resolución así como de la resolución N° M 885-20, por lo que da a esta última también por recurrida.

Con respecto a la Resolución N° M 886-20, considera que la conducta del contribuyente encuadra en el art. 86 inc. 1. Si bien el artículo 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 recurrente no ha desvirtuado la presunción existente en su contra. Dicha conducta se materializa en la determinación de oficio de la deuda que mantiene con el fisco en el Impuesto para los Ingresos Brutos correspondiente al periodo fiscal 2018 que surge del Acta de Deuda N° A 1743-2019, notificada en fecha 26/12/2019. La DGR considera que se debe tener en cuenta lo establecido por el artículo 88° inciso 1 y 4 del Código Tributario Provincial, supuestos que han sido comprobados en el caso bajo análisis.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Considera que se debe rechazar por improcedente la pretensión del apelante, de la aplicación supletoria del artículo 59° del Código Penal, toda vez que resultan normas específicas aplicables al caso en cuestión las disposiciones contenidas en el Código Tributario Provincial, por referirse a las infracciones y delitos tributarios y no las del Código Penal por referirse a los delitos y penas en general del Derecho de especialidad de las leyes, en el sentido de que la norma especial prevalece sobre la norma general. A todo evento, destaca que aún en la hipótesis de admitir su procedencia y en virtud del principio de eventualidad procesal, si bien es cierto que el art. 59° inc. 6) del Código Penal prevé la extinción de la acción penal por reparación integral del perjuicio, dicha previsión resulta aplicable a los delitos y penas en general, y su operatividad cede ante las previsiones del artículo 64° del mismo Código Penal que contempla específicamente la extinción de la acción penal en delitos reprimidos con multa.

El argumento de contradicción entre las resoluciones atacadas y de encuadrar por un mismo incumplimiento una conducta dolosa y culposa a la vez, debe ser rechazado *in limine* debido a que mediante Resolución N°M 885/20 sanciona la conducta culposa cometida por el contribuyente al omitir presentar e ingresar a sus respectivos vencimientos las declaraciones juradas mensuales de los anticipos 11 y 12/2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y de eso forma ocultar al fisco los saldos resultantes de las mismas, en tanto que mediante la Resolución N° M 886/20 se sanciona la conducta dolosa del contribuyente al haberse detectado diferencias de impuesto en periodo anual 2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Ello es así dada la naturaleza que revisten las obligaciones cuyo incumplimiento se sanciona en autos, esto es, el anticipo como pago adelantado del impuesto (que se determina en forma mensual) y del tributo que en definitiva corresponda abonar (y que se determina por periodo fiscal anual), receptada unánimemente tanto por la doctrina como por la jurisprudencia.

Prueba de que el anticipo es una obligación autónoma e independiente del tributo final, lo constituye el hecho de que el mismo genera tanto intereses como multas.

Por otro lado, la graduación de la sanción, realizada dentro de los parámetros que la misma ley permite, no convierte al acto que la impone en desproporcionado e irrazonable, como mal pretende el recurrente, porque ello implica el ejercicio de una facultad legal conferida a la Autoridad de Aplicación.

Con respecto a la apelación interpuesta respecto a la Resolución N° M 885/20 de fecha 19 de Marzo de 2020, debe ser desechada de plano por las razones expresadas en los párrafos que anteceden y por las que se exponen a continuación. Cita el art. 85° del CTP. Considera que la imputación efectuada en autos ha sido reconocida por el contribuyente

al presentar y/o rectificar las citadas declaraciones juradas y haber formalizado en fecha 24/06/2020, el Plan de Pagos tipo 1323 N° 190202 (fs. 168/169) ajustándose en consecuencia por los periodos 10 a 12/2018 los importes determinados mediante el Acta de Deuda N° A 1743-2019.

Por último, aclara que en el marco de estas actuaciones, también se dictó la Resolución N° M 887/20 de fecha 19 de Marzo de 2020 notificada en fecha 14/05/2020, en la cual la DGR resolvió aplicarle una multa de \$159.809,77 (Pesos: Ciento Cincuenta y Nueve Mil Ochocientos Nueve con 77/100) equivalente al cine por ciento (100%) del monto del Impuesto Omitido, correspondiente a los anticipos 01 a 04/2019 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por encuadrar su conducta en el supuesto de hecho tipificado en el artículo 85 del Código Tributario Provincial. Dicha Resolución no fue recurrida por el apelante, por lo tanto al encontrarse firme fue debidamente remitida a la Sección Emisión de Títulos Ejecutivos de la DGR, para el cobro judicial de la misma.

III. A fojas 40 del Expte. N° 184/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria N° 208/2021 de fecha 02.08.2021 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, por constituido el domicilio y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

Atento a lo expuesto, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° M 886/20 de fecha 19.03.2020, resulta ajustada a derecho y si corresponde el tratamiento de la Resolución N° M 885/20, también de fecha 19.03.2020.

En forma preliminar, cabe aclarar que el Recurso de Apelación interpuesto se agravia solo de la Resolución N° M 886/20, tal como surge del punto Objeto del citado Recurso. Si bien en el desarrollo del mismo también cuestiona la sanción contenida en la Resolución N° M 885/20 (debido a la contradicción entre ambas Resoluciones que encuadran por un mismo incumplimiento una conducta dolosa y culposa a la vez), y la DGR, en virtud del principio de informalismo, la considera como recurrida también en su contestación, cabe aclarar que de la consulta efectuada al sistema de la DGR obrante a fs. 163/167, se observa que en fecha 12/06/2020 y como consecuencia de la notificación del Acta de Deuda N° A 1743-2019, del Sumario instruido N° M 1743-2019 y de las resoluciones apeladas, el contribuyente procedió a rectificar y/o presentar las declaraciones juradas correspondiente a los anticipos 11 y 12/2018.

Cabe tener en consideración que la imputación efectuada ha sido reconocida por el contribuyente al presentar y/o rectificar las citadas declaraciones juradas y haber

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE BONESA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

formalizado en fecha 24/06/2020, es decir con posterioridad al inicio del sumario y a la resolución atacada, el Plan de Pagos Tipo 1323 N° 190202 (fs. 168/169) ajustándose en consecuencia por los periodos 10 a 12/2018 los importes determinados mediante la citada Acta de Deuda N° A 1743-2019, incluyendo en el mencionado Plan de Pagos la multa impuesta por la Resolución N° M 885/20 en virtud de la aplicación del Art. 85 del Código Tributario Provincial.

Por lo expuesto, todo planteo correspondiente a la Resolución N° M 885/20 deviene abstracto, ya que la multa fue abonada por el recurrente con anterioridad a la fecha de presentación del Recurso en crisis.

Con respecto a la Resolución N° M 886/20, en cuanto al marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación, 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. (...)".

La conducta se materializa en el caso de marras, en la determinación del crédito a favor del fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente al periodo fiscal 2018, que surge del Acta de Deuda N° A 1743-2019, notificada en fecha 26/12/2019.

Si bien el artículo citado presupone 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 se produce una inversión de la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia.

En el caso de marras, se debe tener en cuenta lo establecido por el artículo 88° inciso 1. y 4. Del Código Tributario Provincial, el cual presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista *"Contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas..."* y en *"...No llevar o no exhibir libros, contabilidad o documentos de comprobación suficiente, ni los libros especiales que disponga la autoridad de aplicación, cuando la naturaleza o el volumen de las operaciones desarrolladas no justifique esa omisión..."*, supuestos que han sido comprobados en el caso bajo análisis. No obstante, se tratan de presunciones *"iuris tantum"*, es decir, admiten prueba en contrario,

correspondiendo al agente liberarse de tales actos mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

Es decir que en este tipo de infracciones, el autor del ilícito imputado es aquel sujeto que tenga el dominio del hecho, es decir, quien maneje la acción. Al tener tal poder de decisión, puede decidir entre consumir el hecho o desistir, pues, al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal. Por ello, la imputación efectuada por la D.G.R. es de carácter *iuris tantum*, que se basa en que los contribuyentes se encuentran en “mejores condiciones imputativas” de demostrar que su conducta no se debe a un obrar malicioso. Por lo expuesto, y teniendo en cuenta que el apelante no presentó elementos que desvirtúen la presunción defraudatoria endilgada, cabe tener por configurada su conducta en la figura prevista por el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial.

En relación a lo manifestado por el apelante acerca de que habría una contradicción entre las Resoluciones N° M 885/20 y N° M 886/20, teniendo en cuenta que la DGR encuadra un mismo incumplimiento como conducta culposa y dolosa a la vez, lo que resultaría improcedente, cabe aclarar al contribuyente que al haber abonado la multa a través de la formalización del Plan de pagos citado anteriormente, cualquier planteo con respecto a la misma deviene en abstracto. Ahora bien, cabe recordar al contribuyente que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto cuyo periodo fiscal es anual, conforme lo establece el art. 229 del CTP 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, por ello queda vigente la multa aplicada en virtud del art. 86 inc. 1 del Código Tributario Provincial.

Finalmente, con relación a la pretensión del apelante referida a que en este caso se aplique el llamado “principio de reparación integral del daño” contenido en el art. 59 inciso 6) del Código Penal –por haber abonado el capital adeudado junto con sus intereses–, no puede haber otra solución que su rechazo; y ello, por las siguientes razones.

En primer lugar, por cuanto en este caso la norma aplicable sería, en todo caso, la contenida en el art. 64 del Código Penal (referida a las infracciones penales reprimidas con multas), que se muestra como mucho más ajustada que la norma contenida en el art. 59 inciso 6) (referida a los delitos en general).

En segundo lugar, por cuanto en esa tónica la operatividad del llamado “principio de reparación integral del daño” está expresamente condicionada al hecho de haber pagado voluntariamente el mínimo de la multa correspondiente, nada de lo cual ha sucedido y/o se encuentra acreditado en estos actuados.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

En tercer lugar, por cuanto el mero hecho de haber abonado el capital adeudado junto con los intereses correspondientes no es suficiente para que el daño ocasionado se considere debida o integralmente reparado. En efecto, en estos casos, 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 y que deben ser disuadidas por el ordenamiento normativa de manera eficiente.

Respecto al monto de la multa aplicada, cabe destacar que la normativa citada otorga la posibilidad de graduar la sanción de dos (2) a seis (6) veces el importe del tributo en que se defraude o se intente defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes. En tal sentido, el artículo 75 del Código Tributario Provincial dispone: *“Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas...la graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con la culpa o dolo del infractor.”*

Teniendo en cuenta la naturaleza y la gravedad de la infracción cometida y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al Director General de Rentas, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada que fue establecida dentro de los límites legales vigentes.

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

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: 1°: DECLARAR ABSTRACTAS las cuestiones planteadas en relación a la Resolución N° M 885/20 de fecha 19.03.2020, por haber regularizado la multa incluyéndola en el Plan de Pagos Tipo 1323 N° 190202 (fs. 168/169) en fecha 24/06/2020, en atención a lo considerado; 2°: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente GRAMAJO CARLOS DANIEL, C.U.I.T. N° 20-16769095-6, en contra de la Resolución N° M 886/20 de fecha 19.03.2020, y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$915.614,02 (Pesos Novecientos Quince Mil Seiscientos Catorce con 02/100), equivalente a dos (2) veces el monto de las obligaciones tributarias omitidas, correspondientes al periodo fiscal 2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1. Código Tributario Provincial.

Así lo propongo.

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

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

I. Comparto y adhiero a las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, Dr. José Alberto León, en lo que refiere a los antecedentes de autos y la solución adoptada con respecto a la Resolución DGR N° M 886/20 de fecha 19.03.2020. Asimismo disiento con lo resuelto en relación a la Resolución DGR N° M 885/20 de fecha 19.03.2020, emitiendo mi opinión y la solución adoptada, atento a la configuración del principio jurídico del "Non Bis in Idem" alegado por el apelante, en merito a los fundamentos que se expondrán en el apartado siguiente de éste voto.-

II. Conforme lo descripto en los considerandos N° 1,2 y 3 del vocal pre opinante, la cuestión traída a debate ante este Tribunal por el contribuyente GRAMAJO CARLOS DANIEL, CUIT N° 20-16769095-6, son las sanciones de Multa aplicadas por la Autoridad de Aplicación en las Resoluciones N° M 885/20 y N° M 886/20 dictadas en fecha 19/03/20.-

III. Entrando puntualmente a los fundamentos de mi disidencia, con respecto a lo resuelto en el voto que tengo a mi vista en el artículo N° 1, punto b), considero que debe acogerse favorablemente el Recurso de Apelación con respecto al agravio referido a la afectación del principio de Non Bis In Idem, alegado por el contribuyente y dejar sin efecto la Resolución DGR N° M 885/20.-

IV. De las constancias del expediente administrativo resulta que:

A fojas 81/89 obra Acta de Deuda N° A 1743-2019 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el año 2018. En el mismo acto y conforme lo dispuesto por el art. 123 del C.T.P., se inicia la instrucción de sumario N° A 1743-2019 con respecto a los anticipos 10 a 12/2018 e instrucción de Sumario N° M 1743-2019 por el período fiscal 2018, por encuadrarse las causales comprendidas en el art. 85° y 86 inc. 1) del C.T.P. respectivamente.

A fojas 142/143 rola dictamen jurídico de la DGR, considerando procedente la continuación de los sumarios enunciados, con respecto al periodo fiscal 2018 y los anticipos 10 a 12/2018, exponiendo la base de cálculo de la multa correspondiente para cada sumario iniciado, en donde se evidencia que los montos del tributo omitido en las posiciones 10 a 12/2018, también se encuentran incluidos en el cómputo de la sanción del período fiscal 2018, con respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos.-

A fojas 144/147 se encuentran las Resoluciones DGR N° M 885/20 y N° M 886/20 en donde se imponen las sanciones de Multas en los términos del art. 85° y 86 inc. 1) del C.T.P. respectivamente, que son apeladas por el contribuyente, agravándose de una duplicidad de sanciones por parte de los actos atacados, ya que existe identidad de sujeto, hecho y causa.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

V. 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 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.

En el caso concreto, resulta necesario establecer si las sanciones impuestas por la Autoridad de Aplicación respecto al Periodo Fiscal 2018, transgreden el principio de *non bis in ídem*. Para ello resulta necesario determinar si las omisiones imputadas constituyen un único hecho, teniendo en cuenta que el hecho punible contemplado por el artículo 85° y 86° del CTP, es la omisión del Tributo, en el momento el bien jurídico tutelado está dado por la renta fiscal, dado que los mismos artículos sancionan el incumplimiento total o parcial, ya sea que medie o no intencionalidad, de la obligación de pago del impuesto en tiempo y forma, lo cual ocasiona un perjuicio económico a las arcas públicas.

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

En el presente caso se configuran los requisitos generales de la prohibición de la doble sanción penal (Non bis in ídem). Esto es así ya que la existencia de tres "identidades" se presentan en forma conjunta: a) Identidad personal, ya que el contribuyente, GRAMAJO CARLOS DANIEL, CUIT N° 20-16769095-6, fue sancionado 2 (dos) veces por la Autoridad de Aplicación en las Resoluciones N° M 885/20 y N° M 886/20 –mediante Sumarios N° M 1743-2019 y N° A 1743-2019 –, siendo que ambos casos se le imputan los mismos hechos punibles; 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 las resoluciones sancionatorias de la D.G.R., tienen como base las determinaciones impositivas correspondientes al 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 el artículo 1 de la Resolución N° M 885/20 y en el artículo 1 de la Resolución N° M 886/20, 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.

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 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 N° M 885/20 y N° M 886/20 imponen sanciones respecto al periodo fiscal 2018 –mediante Sumarios N° M 1743-2019 y N° A 1743-2019-.

El artículo 1° de Resolución N° M 885/20 aplica una multa por \$ 72.401,62 (pesos Setenta y Dos Mil Cuatrocientos Uno con 62/100), equivalente al 50% (cincuenta por ciento) del gravamen omitido en los anticipos 10 a 12/2018, por encontrarse su conducta incurso en las casuales previstas en el art. 85 del Código Tributario Provincial

Por otra parte, el artículo 1° Resolución N° M 886/20 establece una multa por \$ 915.614,02 (Pesos Novecientos Quince Mil Seiscientos Catorce con 02/100),. equivalente a 2 (dos) veces el monto de las obligaciones tributarias omitidas por el periodo fiscal 2018, por encontrarse su conducta incurso en las casuales previstas en el art. 86, inciso 1) del Código Tributario Provincial.

En base a lo expuesto, considero que la sanción impuesta en el art. 1° de la Resolución N° M 885/20 y en el art. 1° de la Resolución N° M 886/20 afectan el principio “non bis in idem” al contener idéntico sujeto, objeto y causa.

Por lo expuesto, considero corresponde que continúe vigente la sanción establecida en el art. 1° de la Resolución N° M 886/20 por aplicación del art. 86, inciso 1) del Código Tributario Provincial.

Ello en razón que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un tributo anual, conforme lo establece el art. 229 del C.T.P., por lo cual las infracciones cometidas por el recurrente se encuentran relacionadas con la discordancia entre la declaraciones juradas anuales del tributo presentadas por el apelante, y lo determinado por el Organismo Fiscal – materializado en el Sumario N° M 1743-2019- mediante la aplicación de lo dispuesto en el art. 86, inciso 1) del C.T.P. y la posterior sanción determinada por el art. 1° de la Resolución N° M 886/20.

VI. En conclusión, propongo el siguiente voto: 1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente GRAMAJO CARLOS DANIEL, CUIT N° 20-16769095-6 contra la Resolución N° M 886/20 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 19/03/20 y en consecuencia confirmar la Sanción de Multa de \$ 915.614,02 (Pesos Novecientos Quince Mil Seiscientos Catorce con 02/100), equivalente a 2 (dos) veces el monto de las obligaciones tributarias omitidas por el periodo fiscal 2018, por encontrarse su conducta incurso en las casuales previstas en el art. 86, inciso 1) del Código Tributario Provincial, por los motivos expuestos en los considerandos que

antecedentes. 2) HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente GRAMAJO CARLOS DANIEL, CUIT N° 20-16769095-6 contra la Resolución N° M 885/20 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 19/03/20 y en consecuencia DEJAR SIN EFECTO la Sanción de Multa de \$ 72.401,62 (pesos Setenta y Dos Mil Cuatrocientos Uno con 62/100), equivalente al 50% (cincuenta por ciento) del gravamen omitido en los anticipos 10 a 12/2018, por encontrarse su conducta incurso en las casuales previstas en el art. 85 del Código Tributario Provincial, por los motivos expuestos en los considerandos que anteceden

Por ello,

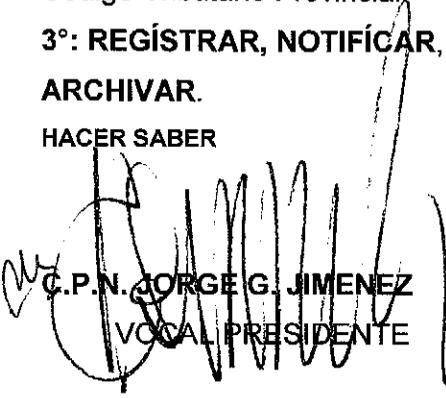
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:

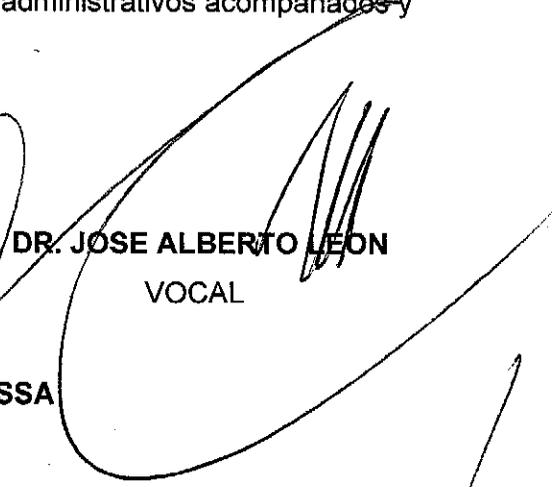
1°: DECLARAR ABSTRACTAS las cuestiones planteadas en relación a la Resolución N° M 885/20 de fecha 19.03.2020, por haber regularizado la multa incluyéndola en el Plan de Pagos Tipo 1323 N° 190202 (fs. 168/169) en fecha 24/06/2020, en atención a lo considerado.

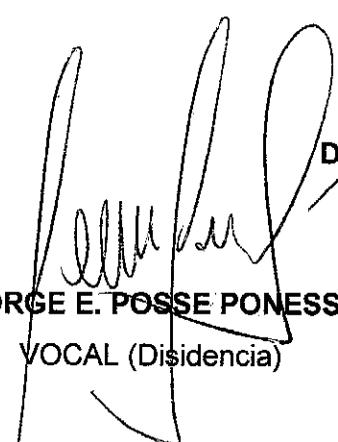
2°: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente GRAMAJO CARLOS DANIEL, C.U.I.T. N° 20-16769095-6, en contra de la Resolución N° M 886/20 de fecha 19.03.2020, y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$915.614,02 (Pesos Novecientos Quince Mil Seiscientos Catorce con 02/100), equivalente a dos (2) veces el monto de las obligaciones tributarias omitidas, correspondientes al periodo fiscal 2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1. Código Tributario Provincial

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

HACER SABER


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


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (Disidencia)

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION