

SENTENCIA N° 140/2023

Expte. N° 288/926/2021

En San Miguel de Tucumán, a los 5 días del mes de *JULIO* de 2023 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**CAMPOQUIM S.A. S/Recurso de Apelación**" Expte. N° 288/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 25.270/376/D/2019).

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. Que a fojas 51/54 del Expediente N° 25.270/376/D/2019, el apoderado del contribuyente CAMPOQUIM S.A., CUIT N° 30-70804518-3, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 2344/21 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 06/07/2021 obrante a fs. 49 de dicho expediente. En ella se resuelve **APLICAR** al contribuyente una multa por un monto de \$ 529.626,74 (Pesos Quinientos Veintinueve Mil Seiscientos Veintiséis con 74/100), equivalente al 100 % (Cien por Cien) del gravamen omitido en los anticipos 03 y 04/2019, art. 85° del CTP, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral.

El apelante manifiesta la improcedencia de la sanción por falta de configuración de la infracción, en el momento que los anticipos reclamados son inexigibles ya que el gravamen se encontraba vencido.

Esgrime el principio de reparación integral del daño normado en el Código Penal en su art. 59 inc 6), en el momento que solventó el impuesto sobre los ingresos brutos, con los respectivos intereses resarcitorios, no viéndose afectada la actividad recaudatoria de la administración, solicitando se deje sin efecto la multa.

Por último y en caso de ser procedentes los agravios anteriores, solicita la reducción de la sanción de multa, conforme lo establecido en la Ley N° 8.873 restablecida por Ley N° 9.236.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

II. A fojas 66/69 del expte N° 25.270-376-D-2019, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que el Recurso de Apelación fue presentado en legal término y debida forma por lo que resulta procedente su tratamiento.

En cuanto a los agravios planteados expresa que la sanción surge como corolario de haberse verificado las causales normadas en el art. 85 del CTP, constatada por la verificación llevada a cabo mediante orden de inspección N° 201901393 de fecha 23/08/2018, correspondiente a los anticipos 03 y 04/2019 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, siendo la imputación efectuada reconocida por el contribuyente. Transcribe jurisprudencia en la materia.

Manifiesta como improcedente la solicitud de la reparación integral del daño normada en el Código Penal, ya que en el presente proceso se debe aplicar el código tributario de Tucumán, en aras al principio de especialidad de las leyes.

Con respecto a la solicitud de reducción de la sanción, expresa que el presente caso, no encuadra en los supuestos de hechos descripto por la norma, como tampoco existe constancia del acogimiento al régimen de facilidades de pagos de la Ley N° 8.873 restablecida por Ley N° 9.236.

Ofrece prueba y hace reserva federal del caso y sostiene que el recurso debe ser rechazado en su totalidad.

III. A fojas 11 del expte N° 288/926/2021, obra Sentencia N° 348/21 dictada por este Tribunal el 22.09.21, donde se tiene por presentado el recurso de apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se dispone autos para sentencia. A fs. 13 y 14, se adjuntan cédulas de notificación correspondientes a las partes, quedando la causa en condiciones de dictar sentencia definitiva.

IV. Corresponde a continuación, entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° M 2344/21 se encuentra ajustada a derecho.

Preliminarmente cabe mencionar que el ejercicio del poder disciplinario por parte de la administración tributaria, se encuentra sujeto a límites o condiciones de ejercicio que resultan de observancia ineludible.

En tal sentido, este Tribunal, ha tenido ocasión de sentar en reiteradas sentencias, que el procedimiento disciplinario debe sujetarse a diversos principios que lo juridizan como ser, la garantía del debido proceso; la competencia discrecional de la administración pública para valorar los hechos y el quantum de la sanción; la motivación del acto sancionatorio, debiéndose consignar circunstancialmente los hechos probados y las disposiciones normativas aplicables al caso.

De lo expresado, fácil es advertir que el ejercicio de la potestad disciplinaria se encuentra precedido de un procedimiento que debe observarse previamente para la constatación y, en su caso, sanción de una falta disciplinaria, pues "la garantía del debido proceso legal implica, en su aspecto substancial o material, que los órganos o departamentos esenciales del Estado ejerzan sus respectivas competencias y atribuciones en forma razonable y con una razón axiológica suficiente; en su aspecto formal o adjetivo, significa que nadie puede ser privado de su libertad (en sentido lato), judicialmente o administrativamente, sin que se cumplan ciertos procedimientos que den a los contribuyentes la posibilidad de defensa y de aportar las pruebas que la sustenten.

Asimismo cabe recordar el pronunciamiento –CSJT 324/2018-, nuestro alto Tribunal local consideró 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 (Fallos: 202:293; 287:76; 289:336; 290:202; 308:1224).- DRES.: MOVSOVICH - COSSIO*

El contribuyente expresa tres agravios específicos con respecto a la sanción apelada. El primero de ellos, esgrime la improcedencia de la sanción de multa por la inexigibilidad de los anticipos al momento de dictada la resolución. Como



DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

segundo agravio considera que su conducta y posterior pago del Tributo, mas sus intereses, encuadran con la reparación integral del daño del art. 59 inc. 6 del Código Penal y como defensa final, solicita se reduzca la multa conforme lo establecido en la Ley N° 8.873 restablecida por Ley N° 9.236.

Preliminarmente, cabe resaltar que las presentes actuaciones tienen su génesis en la fiscalización llevada a cabo mediante orden de inspección N° 201901393 de fecha 23/08/2018 y durante el transcurso de la verificación el contribuyente presentó las declaraciones juradas rectificativas correspondientes a los anticipos 03 y 04/2019, correspondiente al impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Posteriormente la Autoridad de Aplicación, inicia instrucción de sumario N° S/1801/2019, notificada el 05/02/2020, por infringir el contribuyente con lo dispuesto en el art. 85 del C.T.P., por los anticipos 03 y 04/2019 del Impuesto mencionado.

En fecha 06/07/21 y ante la falta de contestación por parte del contribuyente del sumario comunicado, la DGR dicta la Resolución N° M 2344-21, imponiendo la sanción de multa por \$ 529.626,74 equivalente al 100 % del monto omitido en las posiciones 03 y 04/2019, del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, art. 85° del C.T.P.

Como hecho relevante en el procedimiento, cabe mencionar lo expresado por el contribuyente en su recurso de apelación, que las posiciones por las cuales se inició el sumario que derivó en la sanción de multa, fueron pagadas en su totalidad con los intereses correspondientes, situación que no fue negada por la Autoridad de Aplicación.

V.- En relación al primero de los agravios expuestos, resulta válido destacar que la discusión versa sobre considerar si el contribuyente actuó con negligencia o impericia, verificándose así una conducta omisiva culposa (art. 85), conforme la imputación efectuada por la Autoridad de Aplicación.

Dice el art. 85 del C.T.P. *"...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 graduable entre el 10% (diez por ciento) y el 100% (ciento por ciento) del gravamen dejado*

de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, en tanto no exista error excusable..."

Ahora bien, considero que el elemento objetivo requerido en el art. transcripto, se encuentra acreditado en el expediente y no fue desvirtuado por el contribuyente, en el momento que procedió a rectificar las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos 03 y 04/2019, en relación al impuesto sobre los Ingresos Brutos, teniendo en cuenta que la razón por la cual Campoquim S.A. procedió a rectificar las mismas, fue la actividad fiscalizadora iniciada por la DGR por medio de la Orden de Inspección N° 201901393 de fecha 23/08/2018.

Que la conducta desplegada por el contribuyente, generó una grave incidencia en la materia imponible, y, no obstante tener conocimiento de esa circunstancia, omitió cumplir con las correspondientes obligaciones sustanciales, consciente de su incorrección y falsedad, razón por la cual procedió a la rectificación de las DDJJ correspondientes.

Siendo el bien jurídico tutelado la verificación y fiscalización del órgano recaudador, el incumplimiento del contribuyente con dichos deberes, configura en plenitud el hecho punible contemplado en el art. 85° del CTP, sumado a la presentación de las declaraciones juradas rectificativas, contradiciéndose así en su accionar.

Asimismo y con respecto a la improcedencia de la sanción de multa por la inexigibilidad de los anticipos, cabe mencionar que en este proceso se está juzgando la aplicación de la multa y no el origen de la diferencia del Tributo, que posteriormente fue ingresado con los intereses correspondientes, discusión que quedó agotada (en función de la teoría de los actos propios), con la presentación de la declaración jurada rectificativa, dándose así por cumplidos los presupuestos para tener por materializada la infracción del art. 85° del C.T.P.

Habiendo analizado el agravio expuesto por el contribuyente, corresponde desestimar el mismo y confirmar lo actuado por la Autoridad de Aplicación, para acreditar la conducta de la firma presentante, ya que según se desprende de las constancias de autos, el mismo no ha logrado probar la inexistencia del elemento subjetivo propio del tipo infraccional imputado, es decir, no aporta ningún

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

elemento probatorio que permita eximir su responsabilidad, máxime cuando el acto administrativo por medio del cual se aplica la sanción, en su condición de tal goza de presunción de legitimidad.

Que en igual sentido se expidió El Tribunal Fiscal de Buenos Aires, en el caso "Cooperativa Agrícola Ltda. de Conesa, de fecha 02/09/1981", establece en el considerando nº 3: "(...)Que sobre la base de lo expuesto, este Cuerpo ha estimado prudente repensar el tema, llegando a la conclusión de que el ilícito en tratamiento requiere para su configuración, además de la materialidad del hecho, la existencia de un elemento subjetivo intencional, tal como lo señalan los autores y fallos antes citados. Sin perjuicio de ello el Tribunal entiende, siguiendo en este aspecto la doctrina preconizada por Carlos M. Giuliani Fonrouge ("Derecho Financiero", 3ª ed. -t. II. ps. 602 y 603) y Héctor B. Villegas. ("Los Agentes de Retención y de Percepción en el Derecho Tributario", Ed. Depalma, 1976, p. 170), que el ingreso fuera de término de los tributos retenidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional propio de la figura; presunción que puede ser desvirtuada por las pruebas que aporte el imputado o, en su caso, por las constancias obrantes en la causa (...)"

VI.- Por otro lado, el apelante postula que toda infracción y sanción tributaria forma parte del derecho penal y por tanto le son aplicables los principios que nutren esa rama del derecho, entre los cuales encontramos el principio de reparación integral o injustamente causado consagrado en el art. 59, inc. 6 del CP, que establece que "(l)a acción penal se extinguirá... 6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes".

Con respecto a la resolución del presente agravio, 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 – 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. 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 6, del Código Penal, que dispone "La acción penal se extinguirá: () 6. 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. 6) 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 autos: el planteo de extinción de la acción penal por haber ingresado con los intereses respectivos los anticipos 03 y 04/2019 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, con la rectificación de las DDJJ.

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 6, del CP), pero siempre con arreglo a las circunstancias fácticas del procedimiento.

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 corresponde rechazar el argumento del contribuyente, aun cuando se entendiese que en el presente caso, efectivamente se debe aplicar el artículo 59, inciso 6, del Código Penal, y no el art. 64 del C.P. 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.

El contribuyente entiende que al haber ingresado los montos rectificadas en las DDJJ presentadas, con sus intereses correspondientes, entonces existió una reparación integral del perjuicio causado al Estado Provincial.

No obstante, sostener esto implicaría omitir la vigencia de principios básicos del derecho penal y tributario, en tanto el bien jurídico protegido por el artículo 85° del CTP, **excede al de integridad de la renta fiscal**.

En materia de interpretación de normas impositivas la CSJN viene sosteniendo que la Ley N° 11.863 (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 (cfr. Fallos: 314:1.376, "Mickey S.A.").

En esa misma línea de pensamiento tenemos que enmarcar a nuestro Código Tributario Provincial, de otra manera, se avalarían conductas -no quiere decirse que este sea el caso- que posibiliten el incumplimiento de las normas tributarias.

No debe perderse de vista que la CSJT ha sostenido en el citado precedente "Azucarera del Sur S.R.L.", sentencia N° 324/18, 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..."*

Desde esa perspectiva, entiendo que no puede sostenerse válidamente que por haber ingresado el dinero correspondiente más sus intereses, el contribuyente 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 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.

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 la multa cuestionadas, se encuentran extintas, ni por aplicación del art. 64 del C.P. ni del artículo 59, inciso 6 del Código Penal.

VI.- En cuanto al pedido de reducción de la sanción, si bien es cierto que el contribuyente canceló la obligación tributaria por cuya omisión se inició el presente proceso infraccional, con anterioridad a la vigencia de la Ley N° 9.236, dicha circunstancia no lo hace acreedor "per se" del beneficio de reducción de

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JESSICA PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO NIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

sanción previsto en el art. 7 inc. b) de la Ley N° 8.873 reestablecida por Ley N° 9.236,

No obstante no se constató ni tampoco surge de las constancias de autos que el responsable haya presentado acogimiento en los términos de la Ley 8.873 reestablecida por la Ley 9.236 en las formas y procedimientos previstos, para acceder al beneficio de reducción de sanción previsto por el art. 7 inc. a) de dicha norma, teniendo en cuenta que el acogimiento a tales leyes no opera de oficio sino a solicitud de parte, dado los efectos jurídicos que el mismo acarrea para el solicitante, entre ellos el allanamiento y reconocimiento de la multa en cuestión.

De tal forma se advierte que la actora no puede pretender en esta instancia la reducción de sanción fundándose en las circunstancias detalladas ut supra, ya que la Autoridad de Aplicación hizo una correcta aplicación de la normativa vigente, constituyendo una circunstancia ajena a la misma el hecho de que el responsable no cumpla con los presupuestos legales previstos para acceder a los beneficios de reducción de sanción previstos por el art. 7 inc. c) de la Ley 8.873 reestablecida en su vigencia por la Ley 9.236.

Por lo tanto, voto por **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **CAMPOQUIM S.A., CUIT N° 30-70804518-3**, contra la Resolución N° M 2344/21 de fecha 06/07/2021.

El señor vocal Dr. José Alberto León dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El señor vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo: Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1.- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **CAMPOQUIM S.A., CUIT N° 30-70804518-3** contra la Resolución N° M 2344/21 y en

consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de multa por un monto de \$ 529.626,74 (Pesos Quinientos Veintinueve Mil Seiscientos Veintiséis con 74/100), equivalente al 100 % (Cien por Ciento) del gravamen omitido en los anticipos 03 y 04/2019, art. 85° del CTP, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, por los motivos expuestos en los considerandos que anteceden.

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente devolver los antecedentes administrativos y **ARCHIVAR.**

AL D.

HACER SABER

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION