

SENTENCIA N° 167 /2023

Expte. N° 516/926/2022

En San Miguel de Tucumán, a los 27 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: "**CHIMALE S.R.L. S/Recurso de Apelación**" expte. N° 516/926/22 (expte. D.G.R. N° 6125/376/D/22).

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 115/117 del Expediente N° 6125/376/D/22, el apoderado del contribuyente CHIMALE S.R.L., CUIT N° 30-63689804-6, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 2172/22 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 27/10/2022, obrante a fs. 112/113 de dicho expediente. En ella se resuelve **NO HACER LUGAR** al descargo interpuesto por el contribuyente respecto del Sumario N° S/1196/2022; **APLICAR** a CHIMALE S.R.L. una multa por un monto de \$6.461.187,24 (Pesos Seis Millones Cuatrocientos Sesenta y Un Mil Ciento Ochenta y Siete con 24/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 85° del C.T.P., anticipos 01 a 06, 08 a 12/2021 del Impuesto a sobre los Ingresos Brutos; y **DEJAR EN SUSPENSO** el cobro de esta multa mientras no se detectare el incumplimiento y/o caducidad del Plan de Pagos Tipo 1533 N° 328445 del Decreto N° 1243/3 (ME) -2021.

II. El contribuyente funda su Recurso de Apelación en tres aspectos esenciales, a saber:

En primer lugar y bajo el acápite "Inexistente lesión al bien jurídico protegido", manifiesta que los elementos que tipifican a la infracción de omisión, surgen por la simultanea falta de cumplimiento de dos obligaciones: una de hacer (mediante la determinación de la obligación del obligado), y la otra de dar (a través del pago de la deuda determinada).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Afirma que la ausencia simultánea de esos dos elementos es indispensable para poder tipificar la infracción como omisión, y por ende no correspondería su encuadramiento dentro de la misma.

Agrega que, conforme surge del expediente, su mandante presentó las declaraciones juradas rectificativas y que se acogió al Plan de Pagos Tipo 1533 N° 328445, del Régimen de Regularización de Deudas Fiscales – Decreto 1243/3 (ME).

Sostiene que la multa deviene improcedente, toda vez que la misma depende inexorablemente de la supuesta omisión del pago del impuesto, respecto del cual, reitera, su mandante se acogió a un Plan de Pagos.

Alega que atento la naturaleza penal de la sanción, debe existir afectación a un bien jurídico protegido, además de culpa o intencionalidad en el accionar del responsable.

Finaliza su exposición, manifestando que en el presente caso, no existe ni existió lesión alguna al fisco, toda vez que la recaudación se practicó en su justa medida.

En segundo término y bajo el título "Reparación integral", explica que su mandante ingresó el importe del impuesto a través de su adhesión al plan de pagos, produciendo de esta manera la extinción de la acción penal. El bien jurídico protegido en las infracciones materiales, agrega, es la renta fiscal.

Deduce que al haberse pagado totalmente el impuesto, no se afectó a la renta fiscal y en consecuencia no hay perjuicio fiscal que la D.G.R. pueda alegar.

Concluye considerando que si ante la evidencia de la reparación integral de la infracción se persiste en la intención sancionatoria, es porque para la D.G.R. la multa no tiene carácter retributivo, sino meramente represivo.

Por último y para finalizar su exposición de agravios, sostiene la "imposibilidad de aplicar multas por anticipos", ya que los mismos, dice, son inexigibles una vez que se vence la fecha o se presenta la declaración jurada anual.

Concluye que la multa sanciona una conducta atípica, puesto que no hay causa jurídica que sirva de antecedente y sustente la sanción aplicada, situación esta

que trae aparejada la nulidad del acto administrativo por ser el único remedio para sanear el vicio manifiesto.

III. A fojas 01/03 del expte. N° 516/926/22, 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.

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

Con el objeto de refutar el primero de los agravios del apelante, afirma que la conducta descrita por el art. 85 del C.T.P., se verifica en el caso de marras, en la determinación del crédito a favor del fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a los períodos 01 a 06 y 08 a 12/2021, constatada por la verificación llevada a cabo mediante Orden de Inspección N° 202200062 en fecha 12/01/22.

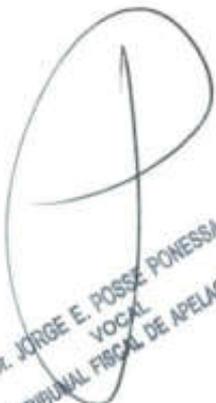
Agrega que la regularización de la situación del contribuyente no es óbice para la aplicación de la sanción prevista en la norma legal, toda vez que resulta de relevancia, el momento en que se produjo dicha regularización (con posterioridad a la verificación iniciada).

Sostiene que en fecha 29/06/22 la firma procedió a rectificar las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos 01 a 06 y 08 a 12/2021, adhiriéndose al Régimen de Regularización de Deudas el día 30/06/22, todo ello con posterioridad al inicio de la verificación (12/01/22).

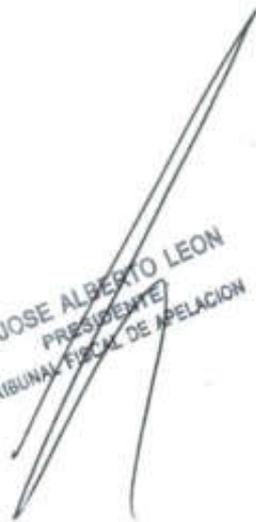
Concluye que dicho reconocimiento efectuado por el contribuyente, demuestra que los reclamos e imputaciones efectuados por esa autoridad de aplicación resultan ajustados a derecho.

En segundo término y para refutar los agravios de CHIMALE S.R.L. respecto a la reparación integral, considera que la pretensión de aplicar supletoriamente el art. 59 del Código Penal, debe ser rechazada por improcedente.

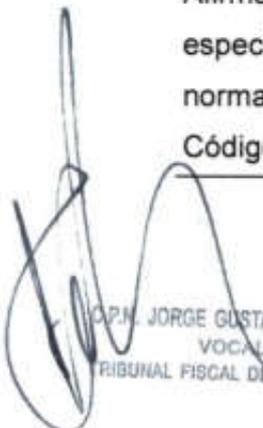
Afirma que por aplicación del principio de especialidad de las leyes, la norma especial predomina sobre la norma general, prevaleciendo en consecuencia las normas del Código Tributario Provincial, por sobre las normas generales del Código Penal..



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Para finalizar su exposición, agrega que aun cuando por hipótesis se admitiera la aplicación supletoria del art 59° inc. 6) del Código Penal, su operatividad cede ante las previsiones del art. 64° del mentado cuerpo legal,, por ser esta última la norma específica aplicable en la materia.

Por último y respecto al agravio referido a la "imposibilidad de aplicar multa por anticipos", considera que el apelante se limita a reiterar lo ya expresado oportunamente en su descargo.

Reitera, por ello, que en las presentes actuaciones lo que se imputa es la "infracción" originada en la presentación inexacta de las declaraciones juradas correspondientes a esos anticipos, lo cual tiene origen en una orden de inspección; es decir, no se reclaman anticipos propiamente dichos, sino lo que se discute es la aplicación una sanción por omisión, tipificada en el art. 85° del C.T.P.

Finaliza su escrito de contestación aclarando que el contribuyente se acogió al Plan de Regularización en fecha 30.06.22 (con anterioridad a la notificación de la instrucción sumarial), debiendo en consecuencia suspenderse el cobro de la multa aplicada hasta tanto se verifique el cumplimiento de la cancelación total del plan.

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

IV. A fojas 10 del expte N° 516/926/22, obra Sentencia N° 61/23 dictada por este Tribunal el 13.06.2023, donde se tiene por presentado el recurso de apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se dispone autos para sentencia. A fs. 11 y 12, se adjuntan cédulas de notificación correspondientes a las partes, quedando la causa en condiciones de dictar sentencia definitiva.

V. Confrontados los agravios expuestos por la apelante, con la respectiva contestación de la D.G.R, corresponde adentrarnos al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° M 2172/22 se encuentra ajustada a derecho.

La Dirección General de Rentas inicia en fecha 12/01/22 una Verificación Impositiva a CHIMALE S.R.L., mediante Orden de Inspección N° 202200062. Como resultado de dicha verificación, y luego de la presentación de las

declaraciones rectificativas por parte del verificado, la D.G.R. determina un Importe a Ingresar por la suma de \$6.461.187,24 (Pesos Seis Millones Cuatrocientos Sesenta y Un Mil Ciento Ochenta y Siete con 24/100)

En fecha 30/06/22 el contribuyente se adhiere al Régimen de Regularización de Deudas Fiscales Dcto. 1243/3 (ME), mediante suscripción del Plan Tipo 1533 N° 328445.

En fecha 20/07/22 la autoridad de aplicación notifica al contribuyente la Disposición de Instrucción de Sumario N° S/1196/2022, en los términos del art. 123° del C.T.P., por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 85° del mencionado digesto legal, al haberse detectado la omisión de pago originada en la presentación inexacta de las declaraciones juradas para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes a los anticipos 01 a 06 y 08 a 12 del año 2021, por la suma de \$6.461.187,24 (Pesos Seis Millones Cuatrocientos Sesenta y Un Mil Ciento Ochenta y Siete con 24/100).

Formulado el correspondiente Descargo por parte del contribuyente, la D.G.R, por medio de la Resolución N° M 2172/22 de fecha 27/10/2022, rechaza la defensa del recurrente y le aplica una sanción de multa por \$6.461.187,24 (Pesos Seis Millones Cuatrocientos Sesenta y Un Mil Ciento Ochenta y Siete con 24/100), por encuadrar su conducta incurso en las causales previstas en el art. 85° del Código Tributario Provincial - Impuesto sobre los Ingresos Brutos-, anticipos 01 a 06 y 08 a 12 del año 2021.

El art. 85 del CTP dice: *"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 misma sanción se aplicará a los agentes de retención, percepción o recaudación que omitieran actuar como tales (...)"*

En tal sentido, considero que el contribuyente no logra enervar la imputación efectuada por la Dirección General de Rentas. De las propias constancias de autos, surge como prueba cabal de su incumplimiento, la adhesión voluntaria al

Régimen de Facilidades dispuesto por Dcto. 1243/3, el cual acredita por sí mismo, la existencia de crédito a favor de la D.G.R. por la inexactitud de las declaraciones presentadas oportunamente por el contribuyente.

CHIMALE S.R.L. no puede librarse de responsabilidad por el hecho imputado, pretendiendo fundar su defensa en la supuesta ausencia del bien jurídico tutelado, toda vez que de su propia conducta en autos (presentación de declaraciones juradas rectificativas), evidencia de modo inequívoco el incumplimiento incurrido; más aún, cuando su accionar fue consecuencia de la Verificación Impositiva iniciada por la Autoridad de Aplicación en fecha 12/01/2022.

En igual sentido, y referido al planteo de reparación el apelante postula que por aplicación del art. 4 del Código Penal, las multas forman parte de dicho género. En consecuencia le son aplicables los principios que nutren esa rama del derecho, entre los cuales encontramos el principio de reparación integral consagrado en el art. 59, inc. 6 del CP, que 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. Teniendo presentes estos conceptos, es propicio revelar que en nuestra Provincia existe un ordenamiento que establece normas aplicables a la cuestión, habiendo receptado la remisión normativa a la que el CP se refiere en su art. 59 inc. 6). Ello se advierte en atención a la facultad originaria de la Provincia de reservarse para sí la potestad de regulación del derecho de forma así como también lo relativo al derecho tributario local, en virtud de su autonomía originaria expresada en nuestra Constitución Nacional y Provincial.

Específicamente y por aplicación del principio de especialidad de las normas, la reparación integral del daño que alega el contribuyente, esta normado en el ámbito provincial por el art. 33° del Código Procesal Penal vigente en la Provincia (01/09/2020), el cual especifica el supuesto de reparación integral y suficiente del daño.

El contribuyente, en abono a su postura, cita el artículo 59, inciso 6, del Código Penal (CP), 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 el juicio: el planteo de extinción de la acción penal por haber ingresado con los intereses respectivos las percepciones realizadas y no pagadas oportunamente.

El juzgamiento de esta cuestión se realiza 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 la reparación integral consiste en el cumplimiento unilateral de las prestaciones comprendidas en la obligación de resarcir satisfactorias todas las consecuencias indebidas producidas por el hecho ilícito. 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 (omisión) 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 financiamiento de las personas con dinero que pertenece al Fisco.

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 accesorio en su percepción".

Desde esa perspectiva, entiendo que no puede sostenerse válidamente que por haber ingresado el importe del impuesto por medio de la adhesión al plan de pagos, el agente haya 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 de los tributos, por parte de los agentes.

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.

Finalmente, referido a la imposibilidad de aplicar multa por anticipos, es evidente en el caso de marras que la imputación direccionada por el art. 85°, sanciona la infracción originada por la presentación inexacta de las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos 01 a 06 y 08 a 12/2021. Si bien se encuentra acreditado que el recurrente presentó e ingresó oportunamente los saldos correspondientes por los anticipos mencionados, no es menos cierto que los mismos fueron rectificadas con motivo de la verificación iniciada por la D.G.R.

La Resolución atacada no condena al contribuyente al pago de los anticipos mencionados, sino que se limita a sancionarlo por una conducta específicamente tipificada en el art. 85° del cuerpo normativo, que en este caso puntual, es la inexactitud en la presentación de declaraciones juradas originales.

En conclusión y conforme lo dispuesto por el art. 70 del C.T.P. el cual dispone: *(...) Toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en este Código y en las leyes especiales (...), es acorde a derecho sancionar al contribuyente por la omisión constatada por la Autoridad de Aplicación.*

Finalmente, el art. 3° de la Resolución N° M 2172/22, dispone la suspensión del cobro de la multa aplicada mientras no se detecte el incumplimiento y/ caducidad del plan de pagos suscripto por el contribuyente.

El art. 7° inc. c), del Dcto. 1243/3 (ME) – 2021, específicamente establece: "Respecto a las sanciones y recargos previstos en el Código Tributario Provincial, se establecen los beneficios que se indican a continuación: (...) c) En los casos en que el sujeto haya incurrido en alguna de las conductas tipificadas en los Artículos 82, 85 y 86 del Código Tributario Provincial y, al momento del acogimiento al presente régimen, no se le hubiese notificado la instrucción sumarial correspondiente, las sanciones de multas respectivas tendrán los siguientes beneficios, siempre que se cumplimente la obligación formal y/o material omitida, susceptible de cumplimiento: (...) 2) Artículo 85: remisión total".

Teniendo en cuenta que CHIMALE S.R.L. pactó su plan de regularización en 36 (treinta y seis) cuotas de pagos parciales, y que la condición para gozar del beneficio del art. 7° inc. c) se cumplirá recién con la cancelación total del plan acordado, corresponde dejar en suspenso el cobro de la multa aplicada, hasta tanto se verifique su cumplimiento total por parte del contribuyente.

Analizados entonces los agravios expuestos por el contribuyente, concluyo que corresponde: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **CHIMALE S.R.L. C.U.I.T. N° 30-63689804-6**, contra la Resolución N° M 2172/22 de fecha 27/10/2022 emitida por la Dirección General de Rentas y en

consecuencia confirmar en todos sus términos la misma, por encuadrar su conducta en las causales previstas en el art. 85° del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 01 a 06 y 08 a 12/2021, conforme lo expuesto en los considerandos que anteceden; Así voto.

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

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

Visto el resultado del precedente acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por CHIMALE S.R.L. C.U.I.T. N° 30-63689804-6, contra la Resolución N° M 2172/22 de fecha 27/10/2022 emitida por la Dirección General de Rentas y en consecuencia **CONFIRMAR** en todos sus términos la misma, por encuadrar la conducta del contribuyente en las causales previstas en el art. 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 01 a 06 y 08 a 12/2021, conforme lo expuesto en los considerandos que anteceden.

2. REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

CFC

HACER SABER

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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