

SENTENCIA N° 173 /2023

Expte. N° 283/926/2022

En San Miguel de Tucumán, a los 1 días del mes de AGOSTO 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: "**GOANE MARCOS LEONARDO S/Recurso de Apelación**" Expte. N° 283/926/2022 (Expte. D.G.R. N° 8127/376/D/2020).

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 111/113 del Expediente N° 8127/376/D/2020, el contribuyente **MARCOS LEONARDO GOANE CUIT 23-27371080-9**, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 1013/22 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 31/05/2022 obrante a fs. 103 de dicho expediente. En ella se resuelve: **APLICAR** al contribuyente una multa de \$788.601,92 (Pesos Setecientos Ochenta y Ocho Mil Seiscientos Uno c/92/100), equivalente a dos veces el monto del impuesto omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inc. 1 del CTP. Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Periodo Fiscal 2017.

En su recurso, el contribuyente se queja que en la resolución atacada lucen ausentes los fundamentos para aplicar sanción encuadrando la conducta en una infracción dolosa. Aduce que la resolución no explica cómo se desarrolló la acción ardida, engañosa o maliciosa por la cual supuestamente se evadió el pago del impuesto. Sostiene que no es posible hablar de obrar doloso por la orfandad de prueba clara y suficiente de su supuesta intención defraudatoria, y por ello entiende que la multa del Art. 86 inc. 1 del CTP se encuentra desprovista de toda motivación acerca del elemento subjetivo que requiere la infracción.

Por otro lado, considera que toda infracción y sanción tributaria forma parte del derecho penal, y por lo tanto le son aplicables los principios que nutren esa rama

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

del derecho, entre los cuales, está el de la "reparación integral o plena del daño injustamente causado". Dicho principio se encuentra consagrado en el Art. 59 del Código Penal.

Entiende que tanto la afectación del bien jurídico, como la culpabilidad del contribuyente queda desvirtuada en el presente caso, ya que se ingresó el impuesto con sus respectivos intereses, es decir efectuó una reparación integral del daño que podía haber causado a las arcas fiscales. Por ello, entiende que ni la actividad de control, ni aun la de recaudación se vieron afectadas y/o lesionadas, toda vez que la recaudación se practicó en justa medida.

Por todo lo expuesto solicita se haga lugar al recurso de apelación interpuesto y se deje sin efecto la multa aplicada.

Asimismo cabe destacar que en el marco Expte. D.G.R N° 8127/376/D/2020 se dictaron las siguientes Resoluciones que No fueron apeladas por el contribuyente:

-Resolución N° M 1014/22 (fs. 104), dictada por la D.G.R en fecha 31/05/22 que dispone: 1°- TENER POR CANCELADA LA MULTA correspondiente a los anticipos 03 a 10/2017, 03 a 12/2018; 2°- APLICAR al contribuyente GOANE MARCOS LEONARDO C.U.I.T N° 23-27371080-9, UNA MULTA DE \$ 29.796 (Pesos Veintinueve mil Setecientos Noventa y Seis), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el Art. 85° del CTP, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 01 a 12/2019. 3° DEJAR EN SUSPENSO el cobro de esta multa mientras no se detectare el incumplimiento y/o caducidad del Plan de Facilidades de Pago Tipo 1533 N° 251958 del Decreto N° 1243/3(ME)-2021, en cuyo caso se procederá al cobro de la multa a través del procedimiento de ejecución fiscal previsto en el Art. 172 del C.T.P.-

-Resolución N° M 1015/22 ( fs. 105), dictada por la D.G.R en fecha 31/05/2022 que dispone: 1°- APLICAR al contribuyente, una multa de \$ 135.810,88 (Pesos Ciento Treinta y Cinco Mil Ochocientos Diez c/88/100) equivalente a dos veces el monto del impuesto omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el Art. 86° inc. 1 del C.T.P. Impuesto Ingresos Brutos, Periodo Fiscal 2018. 2°- DEJAR EN SUSPENSO el cobro de esta multa mientras no se detectare el incumplimiento y/o caducidad del Plan de Facilidades de Pago Tipo 1533 N° 251958 del Decreto N°1243/3 (ME)- 2021, en cuyo caso se procederá al cobro de

la multa a través del procedimiento de ejecución fiscal previsto en el Art. 172° del C.T.P.

-Resolución N° M 1016/22 (fs. 106) dictada por la D.G.R, el 31/05/2022 que dispone: 1° APLICAR al contribuyente, una multa de \$ 552.751,10 (Pesos Quinientos Cincuenta y Dos Mil Setecientos Cincuenta y Uno c/10/100) equivalente a dos veces el monto del impuesto omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el Art. 86° inc. 1 del C.T.P. Impuesto Ingresos Brutos, Periodo Fiscal 2016. 2° DEJAR EN SUSPENSO el cobro de esta multa mientras no se detectare el incumplimiento y/o caducidad del Plan de Facilidades de Pago Tipo 1533 N° 251958 del Decreto N°1243 (ME) 2021, en cuyo caso se procederá al cobro de la multa a través del procedimiento de ejecución fiscal previsto en el Art. 172° del C.T.P.

- Resolución N° M 1314/22 dictada por la D.G.R el 12/07/2022, que dispone: 1°- DEJAR SIN EFECTO la Resolución N° M 1014/22 de fecha 31/05/2022; 2°- APLICAR al contribuyente, una multa de \$ 398.187,49 (Pesos Trescientos Noventa y Ocho Mil Ciento Ochenta y Siete c/49/100) , por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el Art. 85 ° del C.T.P. impuesto Ingresos Brutos, anticipos 03 a 10/2017, 03 a 12/2018 y 01 a 12/2019; 3° DEJAR EN SUSPENSO el cobro de esta multa mientras no se detectare el incumplimiento y/o caducidad del Plan de Facilidades de Pago Tipo 1533 N° 251958 del Decreto N°1243 (ME) 2021, en cuyo caso se procederá al cobro de la multa a través del procedimiento de ejecución fiscal previsto en el Art. 172° del C.T.P.

II. A fojas 1/2 del Expte. de cabecera, 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 ha surgido un hecho nuevo que incide en las presentes actuaciones, toda vez que con anterioridad al dictado de la Resolución cuestionada el contribuyente ha reconocido la infracción cometida descripta en el Art. 85 del C.T.P, como así también, de la consulta efectuada al sistema informático de esa Repartición de fs. 90/92, surge que por la mencionada multa, el contribuyente formalizó en fecha 30/09/2021 Plan de Pagos Tipo 1536 N° 270030

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

del Régimen de regularización de Deudas Fiscales Decreto 1243/3 (ME)-2021, el cual se encuentra cancelado.

Refiere que también ingresó, el saldo resultante de los anticipos 03 a 10/2017 y 03 a 12/2018, en fecha 23/07/2021 en el Régimen de Regularización de Deudas Fiscales Plan de Pagos Tipo 1533 N° 251958 (fs. 86 a 89) del Decreto N° 1243/3 (ME) -2021, habiendo abonado a la fecha, 10 de los 36 pagos parciales pactados. Indica que habiendo ingresado al mencionado Régimen, el contribuyente se encuentra alcanzado por el beneficio previsto por el Dcto. N° 1243/3 (ME)-2021, Art. 7, inc. b).

Explica que estando aplicada la multa dispuesta por el Art. 85 del C.T.P que incluye los anticipos 03 a 10 del Periodo Fiscal 2017, que se encuentra suspendida su cobro de acuerdo a la Resolución N° M 1314/222 notificada en fecha 12/07/2022, considera de aplicación lo dispuesto en Sentencia N° 390/21 de fecha 25/10/2021 dictada por este Tribunal Fiscal de Apelación en el Expte. N° 182/926/2021. En mérito a ello, La Autoridad de Aplicación solicita se DECLAREN ABSTRACTAS las cuestiones planteadas en el Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente Goane Marcos Leonardo contra la Resolución N° M 1013/2022 de fecha 31/05/2022, dejando sin efecto la misma.

III. A fojas 7 del Expte N° 283/926/2021, obra Sentencia N° 73/2023 dictada por este Tribunal el 16/06/2023, donde se tiene por presentado el recurso de apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se dispone autos para sentencia. A fs. 9 y 10, 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 1013/2022 del 31/05/2022 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 jurimizan 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 y, por último, el principio general por el cual no puede aplicarse, por un mismo hecho, dos o más sanciones disciplinarias (non bis in idem).

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 dos agravios específicos con respecto a la sanción apelada. El primero de ellos y en relación a la Sanción de multa impuesta, esgrime la ausencia de dolo en su accionar, ya que su conducta no se tipifica en las presunciones descriptas por la norma. Como segundo agravio, alega la aplicación del principio de la reparación integral o plena del daño injustamente causado.

En relación al primer agravio, como puede observarse en autos, la tipificación del ilícito tributario endilgado al apelante fue encuadrado por la D.G.R. en las

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. PORRÉ POMESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

disposiciones del artículo 86° inciso 1) y en las presunción establecida por Ley, en el artículo 88° inciso 1) y 2) del Código Tributario Provincial, el cual establece que: *"...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..."*.

Sin perjuicio de ello, y en lo referente a la aplicación del art. 88 inc. 1° y 2° del C.T.P., debe destacarse que la Autoridad de Aplicación cuenta, en la normativa tributaria, con una serie de presunciones que permiten acreditar, en principio, la conducta dolosa.

Se entiende por "presunción" a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

Como ya se expresó anteriormente, el artículo 88° del C.T.P., enumera las presunciones que permiten determinar que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas. Estas presunciones admiten prueba en contrario (*iuris tantum*), correspondiendo al representante liberarse de las mismas, mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido, situación que no acontece en los presentes actuados.

Es por ello, que corresponde confirmar lo actuado por la Autoridad de Aplicación, así como el uso de las presunciones del artículo 88° inciso 1) y 2) para acreditar la conducta del agente, 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 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.

Se debe tener en cuenta lo expresado por la Autoridad de Aplicación en su responde, en donde sostiene que el contribuyente se adhirió al régimen de regularización de deudas fiscales del Decreto 1243/3 (ME)-2021, Plan de Pagos

tipo 1539 N° 251958 (fs. 86/87), por la acción fiscalizadora del organismo, con respecto a los montos omitidos del tributo en cuestión, situación que confirma lo actuado en el presente expediente.

Considero que de acuerdo a las normas citadas, no resulta atendible lo alegado por el recurrente, ya que su pretensión no ha sido acreditada. Su planteo se reduce a una simple manifestación sin prueba alguna que la justifique, por lo que corresponde desestimar el primer argumento expuesto por el apelante.

V.- Con respecto al segundo de los agravios expuestos, 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 invoca 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".

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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 (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.

Reza 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 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.

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 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.

DR. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. POSSE DOMESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 percibidos con sus intereses correspondientes, entonces existió una reparación integral del perjuicio. 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 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° 11.863 (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 ("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, 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 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 haber ingresado 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 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 haber abonado 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.

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.

VI. La Autoridad de Aplicación en oportunidad de contestar los agravios, menciona que ha surgido un hecho nuevo que incide en las presentes actuaciones, toda vez que con anterioridad al dictado de la Resolución M 1013/2022 atacada por el contribuyente, este ha reconocido la infracción cometida descripta en el Art. 85 del C.T.P, y que de la consulta efectuada al sistema informático fs. 90/92, surge que por la mencionada multa, el contribuyente formalizó en fecha 30/09/2021 un Plan de Pagos Tipo 1536 N° 270030 del

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Régimen de Regularización de Deudas Fiscales Decreto N° 1243/3 (ME) -2021, el cual se encuentra cancelado.

Que también surge que ingresó el saldo resultante de los anticipos 03 a 10/2017 y 03 a 12/2018, en fecha 23/07/2021 en el Régimen de Regularización de Deudas Fiscales Plan de Pagos Tipo 1533 N° 251958 del Decreto N° 1243/(ME)-2021.

En consecuencia entiende se encuentra alcanzado por el beneficio establecido por el Dcto. N° 1243/3 (ME)-2021, cuyo Art. 7 inc. b). Expresa que la Resolución N° M 1314/22 aplica la multa dispuesta por infracción al Art. 85 C.T.P, donde se encuentran incluidos los anticipos del periodo Fiscal 2017, entre otros, y deja en suspenso su cobro mientras no se declare el incumplimiento y/o caducidad del Plan de Facilidades de Pago.

Apelando al criterio adoptado por este Tribunal, en numerosos fallos, relacionados con la afectación de la garantía "non bis in ídem", según la cual el contribuyente se vería perseguido dos veces por un mismo hecho, es que entiende debe declararse abstracta la cuestión planteada en autos y dejar sin efecto la sanción aplicada por la Resolución atacada. Si bien este Tribunal mantiene dicho criterio a fin de salvaguardar la garantía invocada, no lo es en el sentido expuesto por la Autoridad de aplicación. Veamos porque:

De las constancias de autos surge que la DGR establece la instrucción de dos sumarios correspondientes al mismo periodo fiscal. El primero de ellos derivado de la falta de pago de los anticipos correspondientes al Impuesto sobre los ingresos brutos, 03 a 10/2017 (Sumario N° S/477/2021), para investigar la configuración de la infracción establecida por el art. 85 CTP. El segundo sumario se origina en la falta de pago de dicho impuesto, correspondiente al periodo fiscal 2017 (Sumario N° S 479/2021), para verificar la configuración de la infracción contenida en el art. 86, inc. 1° del mencionado digesto.

La naturaleza punitiva de las multas discernidas por la administración es pacíficamente aceptada por la doctrina y la jurisprudencia; de lo que se deriva la aplicación supletoria de los principios generales del derecho penal.

Respecto del carácter penal de las multas se ha decidido "*Deben estimarse penales las multas aplicables a los infractores cuando ellas, en vez de poseer carácter retributivo del daño causado, tienden a prevenir y reprimir la violación de*

las pertinentes obligaciones legales, no resultando válido en consecuencia controvertir la naturaleza penal de la multa impuesta". Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Dowell Schlumberger S.A. de Minería s/ Resolución Subsecretaría de Transporte Fluvial y Marítimo", Sentencia del 16/03/1989 (Fallos: 312:303).

La doctrina conceptualiza al principio de *non bis in idem* afirmando que implica dos reglas intrínsecamente vinculadas. La primera, de carácter procesal, supone que nadie puede ser sometido dos veces a un mismo proceso por el mismo hecho y que opera, aunque no haya punición. La segunda prohíbe que se castigue a alguien dos veces por el mismo hecho, y actúa también en los casos en los cuales el principio procesal no esté en entredicho. Es decir que no sólo se veda la posibilidad de ser castigado dos veces por un mismo hecho, sino también de ser sometido nuevamente a proceso por ese mismo hecho. Su fundamento constitucional está en el art. 18 CN y en las normas internacionales, tales como el art. 8.4 CADH. (Naveira de Casanova, Gustavo J., "Derecho tributario", (3ª ed.) Editorial Estudio, Buenos Aires, 2017, pg. 379).

Resulta necesario establecer si las sanciones impuesta mediante la Resolución N° M 1314/22 por los anticipos 03 a 10/2017 y la Resolución N° M 1013/22, correspondiente al impuesto anual del periodo 2017 transgreden el mencionado principio. Para ello resulta necesario determinar si las omisiones imputadas constituyen un único hecho, ya que, en caso de tratarse de una sola infracción, solo podrá aplicarse una única sanción.

Para analizar la existencia de doble punición, debe verificarse en el caso concreto la concurrencia de las tres identidades requeridas para la aplicación del principio: de sujeto imputado, de hechos motivadores y causa de la sanción.

En el presente caso, considero que se configuran los requisitos para la aplicación del principio que prohíbe la doble persecución penal o *non bis in idem*. Ello es así por cuanto se verifica la existencia de tres identidades antes mencionadas en forma conjunta:

a) Identidad personal, ya que las Resoluciones N° M 1013/2022 y N° M 1314/22 aplican a GOANE MARCOS LEONARDO, CUIT N° 23-27371080-9, dos sanciones de multa.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

b) Identidad objetiva, en el caso en análisis existe una identidad fáctica, ya que la motivación y fundamentación de las resoluciones sancionatorias tiene como base la conducta del contribuyente en infracción a sus obligaciones tributarias materiales del impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes al período fiscal 2017. El hecho en cuestión, consistente en la falta de pago total o parcial del impuesto, es sustancialmente el mismo.

c) Identidad de causa, por cuanto la pretensión punitiva de la Autoridad de Aplicación es idéntica en el artículo 2 de las Resoluciones N° M 1013/22 y N° M 1314/22, consistente en la aplicación de dos sanciones de multa en forma simultánea derivadas del incumplimiento de sus obligaciones tributarias materiales correspondientes al mencionado período fiscal.

La garantía del *non bis in idem* se desprende del contenido del artículo 18 de la Constitución Nacional, en el cual se encuentran descriptas las principales garantías penales y procesales que amparan a personas físicas y jurídicas. Surge igualmente de los Tratados Internacionales de Derechos Humanos con jerarquía constitucional establecidos por el art. 75 inc. 22 de la norma suprema.

En relación a la prohibición de la doble persecución penal se ha decidido "*Que la garantía constitucional examinada protege a los individuos contra la doble persecución por un mismo hecho sin importar los diversos encuadramientos que se pueden efectuar respecto de aquél (...) la garantía contra el doble juzgamiento también protege contra la mera exposición al riesgo de que ello ocurra mediante un nuevo sometimiento a juicio de quien ya lo ha sufrido.*" Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* "Peluffo, Diego Pedro s/ querrela", sentencia del 06/02/1996 (Fallos: 319:43).

En el presente caso, las Resoluciones (DGR) N° M 1013-22 y N° M 1314-22, imponen dos sanciones respecto al período fiscal 2017, teniendo en cuenta que tanto en el art. 85, como en el art. 86 inc. 1 del CTP, el hecho punible sancionado por la norma es la falta de ingreso del tributo, y la diferencia marcada entre estos artículos es la conducta que tipifican a cada uno de ellos.

La conducta jurídica esperada del contribuyente, es el cumplimiento del deber de determinación del tributo, la conducta punible es la falta o la incorrecta determinación del tributo apartándose de las normas vigentes y se encuentra descripta en los artículos mencionados del Digesto Provincial.

El perjuicio fiscal surge cuando la omisión en cuestión, perfeccione un ocultamiento de la existencia de la materia imponible sea parcial o totalmente. En función a dicho comportamiento las infracciones materiales se clasifican en: culposas u omisivas (art. 85 del CTP) y dolosas o defraudatorias (art. 86 CTP), así, el contribuyente podrá haber obrado con culpa — que puede asumir las formas de negligencia, imprudencia o impericia— o dolo – ardid o engaño. En el primer caso se aplicará multa del art. 85° por omisión de impuestos, en tanto que en el segundo se estará frente a la multa del art. 86° por defraudación.

En este sentido, el bien jurídico protegido por el art. 85 del Código Tributario Provincial, es la renta fiscal, protegiendo los ingresos fiscales reprimiendo conductas que han llevado a una insuficiente determinación del tributo y, como corolario, una omisión de impuesto, exigiendo la presencia del elemento subjetivo que en este caso es la culpa.

Asimismo, la figura infraccional descrita en el art. 85 del CTP, requiere para su perfeccionamiento, además de los presupuestos de culpa o negligencia, la concurrencia de dos situaciones objetivas: la omisión de pago de impuestos y el medio comisivo que se traduce ya sea en la falta de presentación de declaraciones juradas o en su presentación inexacta.

El art. 86 del Código Tributario, tipifica y reprime los comportamientos dolosos, en cuanto a la intencionalidad de defraudar al fisco provincial, mediante conductas ardidasas o engañosas. Las maniobras dolosas tienen que ser aptas para lograr el resultado del perjuicio fiscal.

Para la aplicación de dicha norma debe acreditarse además de la verificación objetiva de la omisión de impuestos, la efectiva intención de fraude respecto del sujeto al cual le es atribuible la conducta reprochada a título culpable. En tal sentido, el art. 88 del CTP, enumera una serie de circunstancias de hecho, cuya verificación habilita a presumir iuris tantum la existencia de dolo, siendo a cargo del contribuyente la demostración de su inexistencia.

La conducta reprimida por el art. 86 en cuestión, se configura cuando mediante la presentación de declaraciones juradas engañosas u ocultación maliciosa, se perjudicare al fisco con liquidaciones de impuestos que no corresponden a la realidad. De dichas definiciones podemos extraer tres elementos caracterizantes:

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

la existencia de una conducta dolosa, que se manifieste a través de maniobras u ocultación, y que exista un perjuicio al estado.

En el presente caso, la Resolución DGR N° M 1314/22, aplicó al contribuyente GOANE MARCOS LEONARDO, una multa por un monto de \$398.187,49 (Pesos Trescientos Noventa y Ocho Mil Ciento Ochenta y Siete c/49/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85 del CTP Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 03 a 10/2017, 03 a 12/2018 y 01 a 12/2019. Estableciéndose en el Pto. 3° de la resolución que se deja en suspenso el cobro de la multa mientras no se detectare el incumplimiento y/o caducidad del Plan de Pago Tipo 1533 N° 251958. Asimismo, por el mismo período fiscal 2017, la Resolución N° M 1013/22 aplicó una sanción de multa por \$788.601,52 (Pesos Setecientos Ochenta y Ocho Mil Seiscientos Uno c/52/100), equivalente a dos 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.

Del análisis de los autos, considero que en el presente caso se configuran los requisitos generales de la prohibición de la doble persecución penal (Non bis in idem). Esto es así debido a la existencia de tres "identidades" que se presentan en forma conjunta, a) Identidad personal; b) Identidad objetiva e c) Identidad de causa, por lo que corresponde en este punto decidir si alguna de las sanciones debe subsistir, y en tal caso cuál de ellas. Ello resultará del encuadre de la conducta típica y de la naturaleza de la obligación material transgredida.

En primer lugar, resulta relevante el carácter anual del impuesto, establecido por el art. 344 CPT. En segundo lugar, de acuerdo art. 1 de la RG N° 140/2012, la obligación de ingresar los anticipos del tributo solo podrá exigirse hasta la fecha del plazo general para la presentación de la declaración jurada anual del gravamen o hasta la fecha de presentación de la misma, cuando ésta fuera posterior. Ello implica que una vez vencido dicho plazo, ya no será exigible el cumplimiento de la obligación material del anticipo, como tampoco será punible su omisión. La falta de pago del impuesto y las sanciones aplicables, luego de atravesado el límite temporal mencionado; se trasladan a la consideración del período anual.

En este sentido se ha señalado que "Dado que la autonomía de los anticipos no es absoluta, la ley señala un límite a su exigibilidad: el vencimiento general o la presentación de la declaración jurada, el que fuere posterior, situación que marca la caducidad del derecho de exigir el pago de los anticipos del impuesto al que correspondan. De esta manera la AFIP se encuentra habilitada a exigirlos hasta dicho plazo o, eventualmente, a exigir los accesorios que se hayan devengado por causa de su incumplimiento en término" (Bertazza (Dir.), "Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada", La Ley, Buenos Aires, 2019, Pg. 231).

Por lo expuesto, considero que para el período fiscal 2017 corresponde que continúe vigente solo la sanción establecida en el art. 2 de la Resolución N° M 1013/22 por aplicación del art. 86 inciso 1 del Código Tributario Provincial.

No obstante y conforme las constancias de autos, la Resolución N° M 1314 de fecha 12/07/2022 la cual aplica la Sanción de multa por los anticipos 03 a 10/2017, entre otros, Art. 85° del C.T.P., no fue recurrida por el contribuyente y se encuentra firme y consentida, por lo que este Tribunal no posee facultades para dejar sin efecto un Acto Administrativo firme, teniendo en cuenta que el presentante solo atacó la Resolución N° M 1013/22 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 31/05/2022. Por ello, corresponde confirmar la misma.

Por lo tanto, voto por **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **GOANE MARCOS LEONARDO, CUIT N° 23-27371080-9** contra la Resolución N° M 1013/22 y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de multa por \$ 788.601,92 (Pesos Setecientos Ochenta y Ocho Mil Seiscientos Uno c/92/100) equivalente a dos (2) veces el importe del gravamen omitido, por la infracción prevista en el art. 86 inc. 1) del C.T.P., Sumario N° S/479/2021, Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Período Fiscal 2017, en mérito a lo considerado.

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.

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

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

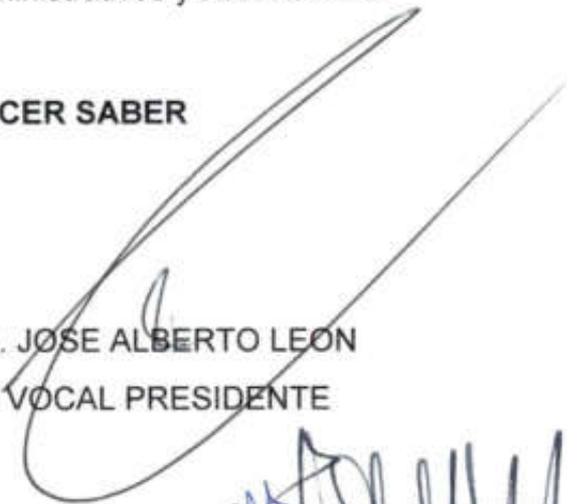
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

**RESUELVE:**

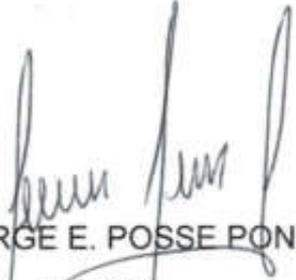
- 1.- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **GOANE MARCOS LEONARDO**, CUIT N° 23-27371080-9 contra la Resolución N° M 1013/22 y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de multa por \$ 788.601,92 (Pesos Setecientos Ochenta y Ocho Mil Seiscientos Uno c/92/100) equivalente a dos (2) veces el importe del gravamen omitido, por la infracción prevista en el art. 86 inc. 1) del C.T.P., Sumario N° S/479/2021, Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Período Fiscal 2017, en mérito a lo considerado.
- 2.- **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente devolver los antecedentes administrativos y **ARCHIVAR**.

LMA

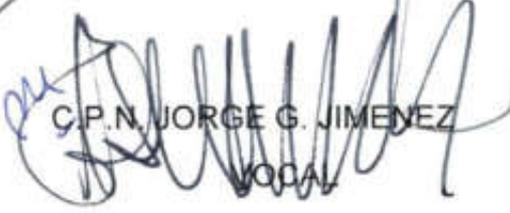
**HACER SABER**



DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION