

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...12... días del mes de.....SEPTIEMBRE..... de 2023 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal); a fin de resolver la causa caratulada: “**DI BACCO Y CIA S.A. SI RECURSO DE APELACION**”, Expte. N° 460/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 11092/376/DO/2021) y;

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

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

I. A fojas 109/110 del Expediente N° 11092/376/DO/2021, se presenta el Sr. Leandro Stok, en carácter de abogado de **DI BACCO Y CIA S.A.**, CUIT N° 33-56421712-9, interpone Recurso de Apelación en contra de las Resoluciones N° M 4513/21 y M 4514/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 04/10/2021 obrante a fs. 105/106 del mismo expediente, y mediante las cuales resuelve: I) En la Resolución N° M 4513/21 **APLICAR** al contribuyente multa de \$3.257.948,81 (Pesos Tres Millones Doscientos Cincuenta y Siete Mil Novecientos Cuarenta y Ocho con 81/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, anticipos 02, 05 a 12/2020; II) En la Resolución N° M 4514/21 **APLICAR** al contribuyente multa de \$1.111.820,92 (Pesos Un Millón Ciento Once Mil Ochocientos Veinte con 92/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, anticipos 01 a 02/2021.

II. El apelante, en primer término, plantea que el monto declarado en las declaraciones juradas del impuesto no respondió a una decisión arbitraria de su

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

mandante sino a una interpretación de la posición adoptada por el Poder Judicial de la Provincia de Tucumán en los autos caratulados "Di Bacco y Cia S.A. c/ Gobierno de la Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad", Expediente 428/02, de la Sala III de la Excma. Cámara Contencioso Administrativo. Afirma que una vez que la C.S.J. de Tucumán cambió su postura, su mandante procedió a rectificar sus declaraciones juradas, por lo tanto, considera que se trata de un error excusable.

Sostiene que la multa aplicada en base a los anticipos 02, 05 a 12/2020 se sustenta en una diferencia de anticipos, sin embargo señala que la misma no considera el término general del gravamen, el cual se encontraba vencido. En este sentido considera que los anticipos son inexigibles y por lo tanto no puede aplicar una multa por ellos. De allí, insiste en que debe declararse la nulidad de dicha sanción.

III. A fojas 01/02 del Expte. N° 460/926/2021 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Sostiene que la conducta descrita por el artículo 85° del Código Tributario Provincial se verifica al haberse determinado crédito a favor del Fisco mediante Actas de Deuda N° A 355-2021 y A 356-2021, correspondiente a los anticipos 02, 05 a 12/2020 y 01 a 02/2021 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral. Considera que la rectificación de las declaraciones juradas por parte del contribuyente implica un reconocimiento del incumplimiento endilgado.

Destaca que el contribuyente regularizo su situación con posterioridad a su vencimiento y a la determinación de oficio practicada por la D.G.R., razón por la cual afirma que el encuadramiento legal resulta ajustado a derecho.

En cuanto al planteo de error excusable, afirma que dicho error debe surgir de una situación en la cual quien lo invoca procedió con la prudencia debida que se exige en el caso particular y pese a ello incurre en error.

Señala que se debe tener en cuenta el Informe emitido por la División Determinaciones de Oficio, del cual surge que el Sumario N° 355-2021 instruido respecto del Período Fiscal 2020 por presunta configuración de la infracción

prevista en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P., que tramita por Expte. N° 8266/376/D/2021.

Menciona la Sentencia N° 390/21 de fecha 25/10/2021 dictada por el Tribunal Fiscal de Apelación de Tucumán en el Expediente N° 182/926/2021. Y agrega que teniendo en cuenta dicha jurisprudencia, considera que corresponde dejar sin efecto la Resolución N° M 4513/21.

La D.G.R. entiende que corresponde en primer lugar HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la firma DI BACCO Y CIA S.A., en contra de la Resolución N° M 4513/21, dejando sin efecto la misma; y en segundo lugar NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la firma DI BACCO Y CIA S.A., en contra de la Resolución N° M 4514/21, debiendo confirmarse la misma.

IV. A fs. 09 del Expediente N° 460/926/2021 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 45/22 de fecha 14/03/2022 donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

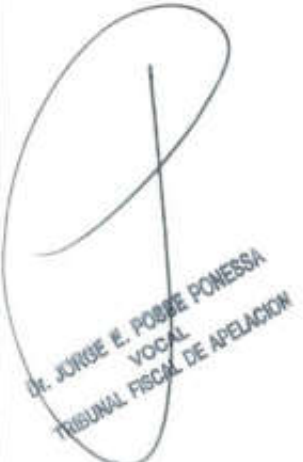
V. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la Resoluciones atacada, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta de DI BACCO Y CIA S.A., en el artículo 85° del C.T.P.

Antes de abordar el fondo de la cuestión, cabe destacar que la Dirección General de Rentas en su contestación de traslado informa que emitió un Informe (obrante a fs. 90 en autos), del cual surge que el Sumario N° 355-2021 instruido respecto del Período Fiscal 2020 por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial, se tramita por Expediente N° 8266/376/D/2021.

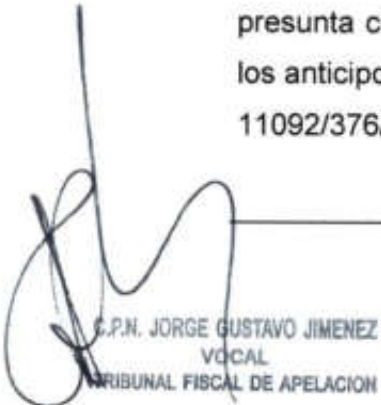
Es decir, la D.G.R. impuso sanción por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 86° inc. 1 del C.T.P. por el Período Fiscal 2020 y la misma tramita en el Expediente N° 8266/376/D/2021. Mientras que la sanción por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 85° del C.T.P. para los anticipos 02, 05 a 12/2020, fue impuesta mediante el Expediente de marras N° 11092/376/DO/2021.



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

Atento a lo mencionado precedentemente, corresponde la aplicación en el presente caso del principio constitucional "*non bis in Idem*", ya que se trata de una sanción con dos multas por un mismo hecho. Para que resulte aplicable dicho principio, teniendo en cuenta la naturaleza penal de las infracciones tributarias, se requiere la concurrencia de los siguientes requisitos:

1) identidad de sujeto, esto es, la persona autora de la infracción debería ser la misma. Esto se verifica en la resolución apelada, en la que resulta sancionado el mismo sujeto.

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

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

En consecuencia, corresponde la aplicación en el presente caso del citado principio, y cabe dejar sin efecto la sanción de multa aplicada en la Resolución N° M 4513/21, en virtud a lo normado en el art. 85° del Código Tributario Provincial.

Respecto a los anticipos contenidos en la Resolución N° 4514/21, la infracción endilgada al apelante se configura en la determinación de crédito a favor del fisco por omisión de pago originado en la presentación inexacta de las declaraciones juradas correspondiente a los anticipos 01 a 02/2021 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, que surge de Acta de Deuda N° A 356-2021.

Razón por la cual la D.G.R. aplica a DI BACCO Y CIA S.A. la sanción establecida en art. 85° del Código Tributario Provincial, y dado que se comprobó la omisión del impuesto reclamado, dicho encuadre legal resulta acertado.

En cuanto a la ausencia de fundamentación o motivación de la resolución recurrida al momento de graduarse la sanción, cabe recalcar que las actuaciones

poseen una unidad ideal y material, dentro de la cual cada etapa o paso procedimental se encuentra concatenado con el anterior, razón por la cual cada acto debe ser analizado dentro del contexto de las actuaciones, tomadas en forma integral.

Por ello mal puede decir el responsable que no se hizo una relación concreta de la conducta en que incurrió y de la sanción aplicada, cuando dicha conducta surge sin hesitación alguna del presente expediente, a la vez que se ha expresado en la resolución recurrida que la graduación de la sanción es una consecuencia de las constancias de hecho y de las circunstancias merituadas.

*"No puede plantearse la falta de motivación del acto cuando de la resolución surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir, la descripción de los hechos que dan origen al ajuste fiscal, la conducta que se le imputa al contribuyente y la normativa aplicable al caso según el criterio del juzgador. Según doctrina de esta Sala "el acto puede afirmarse que se encuentra fundado en las circunstancias del hecho y de derecho que el juez administrativo invoca y, como reiteradamente tiene dicho este tribunal, solo la ausencia de este requisito del acto administrativo ameritaría su nulidad cuando el derecho de defensa en juicio se encontrare fatalmente afectado; pero no así, cuando tal elemento está presente a pesar de su discutible corrección." (vide "Cooperativa de Trabajo Integral – Coop. Ltda. s/ apelación IVA", sentencia del 09/12/02, entre otros)". (TFN- Sala B, "O' REILLY JUAN FELIPE" Expte. N° 22.345-I, 03.08.05).*

La multa impuesta fue aplicada como consecuencia de que el responsable no dio cumplimiento con las obligaciones materiales que le competen en tal carácter. Podrá el recurrente estar de acuerdo o no con los fundamentos expuestos, pero ello no significa que el acto carezca de motivación, y bajo este pretexto intente dejar inmune su accionar ilegítimo y que incluso perjudica las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos abarcativo del Bien Común de toda la sociedad.

A los fines de la resolución del presente caso, considero de importancia destacar que en fecha 01/01/2012 entró en vigencia la Ley Impositiva N° 8.467, la cual derogó la Ley N° 5.636 (texto consolidado por Ley N° 8.240) y su modificatoria. La norma referida establece las alícuotas, importes fijos, impuestos mínimos y

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

valores correspondientes a los tributos contenidos en el Código Tributario de la Provincia.

De este modo, resulta relevante destacar que, si bien el Decreto N° 1.961/3 derogó el beneficio de alícuota 0% correspondiente a los Impuestos sobre los Ingresos Brutos y para la Salud Pública, es menester verificar si dicha norma rige los Períodos Fiscales objeto de análisis.

En efecto, en el caso bajo estudio se discute respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, correspondiente a los anticipos 01 a 02/2021, y para dichos periodos resulta de aplicación la Ley Provincial N° 8.467, norma publicada en el Boletín Oficial el día 30/12/2011, la cual mediante su artículo 1° prevé: *"Las alícuotas, importes fijos, impuestos mínimos, y valores correspondientes a los tributos contenidos en el Código Tributario de la Provincia que se establecen en la presente Ley Impositiva, regirán a partir del 1° de enero de 2012, excepto los casos en que expresamente se fije una vigencia especial"*.

De lo expuesto podemos colegir que las alícuotas correspondientes a los períodos debatidos en autos, se encuentran reguladas por Ley N° 8.467 y no por el Decreto N° 1.961/3. Es oportuno dicho análisis puesto que el apelante aduce como error excusable la interpretación de la posición adoptada por el Poder Judicial de la Provincia de Tucumán respecto al Decreto N° 1.961/3, en los autos caratulados "Di Bacco y Cia S.A. c/ Gobierno de la Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad", Expediente 428/02, de la Sala III de la Excma. Cámara Contencioso Administrativo; como así también la posterior rectificación de sus Declaraciones Juradas debido al criterio adoptado por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán, respecto al Decreto antes mencionado.

Es así que, en referencia a la invocación de error efectuada por el recurrente, corresponde determinar si el error de que se trata, proviene de la culpa, imprudencia o ignorancia del contribuyente. Si hay culpa, imprudencia o ignorancia del mismo, su error será inexcusable; y, por el contrario, si ninguna de dichas circunstancias se presenta, será excusable.

En otras palabras, el error es excusable cuando normalmente, y según las circunstancias del caso concreto, no ha podido ser evitado por quien lo sufre, no obstante haber actuado diligentemente. Esta diligencia debiese ser la estándar o

del ciudadano común y corriente y debe analizarse en base a un juicio de responsabilidad donde se valorará la previsión del sujeto y la conducta hipotética esperada a partir de dicha previsión, confrontándose con la conducta finalmente desplegada en la realidad material.

Cabe considerar que para que el mismo sea considerado error excusable debe apreciarse el caso en particular considerando sus características relevantes, la conducta del infractor y la verosimilitud de los argumentos expuestos. En orden a evaluar la existencia de error excusable eximente de sanción, deberán valorarse, entre otros elementos de juicio, la norma incumplida, la condición del contribuyente y la reiteración de la conducta en anteriores oportunidades.


Respecto a lo expresado, es importante señalar que el error excusable debe surgir de una situación en la cual, si quien lo invoca procedió con la prudencia debida que se exige en el caso particular, y pese a ello incurre en error.

Ello es así, por cuanto cuando la norma en cuestión acepta el error excusable, está refiriéndose a un error de derecho "extrapenal", más precisamente, al error sobre la obligación tributaria sustantiva, es decir, sobre el derecho tributario material. Por ello este eximente de responsabilidad debe ser aplicado con criterio restrictivo (Sala III, causa "Electromecánica Vic SA", Pronunciamiento del 29/11/12) y sólo en la medida en que se acredite fehacientemente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no se tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de la conducta, es decir, de ajustar su conducta a los mandatos de las normas jurídicas (cfr. CSJN, Fallos: 303:1548; 312:19 y 312:447). Por tal motivo, para su viabilidad, se requiere que dicho error sea esencial, decisivo e inculpable, extremos éstos que deben ser analizados en consonancia con las circunstancias que rodearon la conducta de aquél a quien se le atribuye la infracción tributaria (Conf. CSJN, "Morixe Hnos S.A.C.I.", Pronunciamiento del 20/08/96, fallos, 319:1524).

De allí que, en atención al planteo sobre el error efectuado por el apelante, es menester advertir que en materia tributaria para que el error sea excusable deben darse "... una serie de circunstancias atendibles que han acompañado o procedido el hecho ilícito tributario, y que por una u otra causa han impedido la debida comprensión de que la acción u omisión contrariaban el precepto jurídico



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

*tributario, perjudicando consiguientemente al Fisco*". ("Tratado de Tributación" Tomo I, vol. 2, Parte IV "Derecho Tributario Penal", pág. 468 – Ed. Astrea 2003).

Por consiguiente, es pertinente destacar que no existe sustento fáctico ni tampoco sustento jurídico para hacer lugar al mismo, debido a que no se verifica la existencia de normas aplicables que admitieran diversas interpretaciones que impidieran al contribuyente o responsable comprender su significado, aun actuando con la debida diligencia, como consecuencia de la complejidad, oscuridad o novedad de la norma.

Asimismo, el artículo 70 del Código Tributario Provincial establece que: "*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.*"

Surge de la norma transcrita que es procedente y ajustado a derecho aplicar la sanción prevista en la normativa vigente.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: 1) HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente DI BACCO Y CIA S.A., C.U.I.T. N° 33-56421712-9, en contra de la Resolución N° M 4513/21, dictada con fecha 04/10/2021 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, DEJAR SIN EFECTO la sanción de multa impuesta por \$3.257.948,81 (Pesos Tres Millones Doscientos Cincuenta y Siete Mil Novecientos Cuarenta y Ocho con 81/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, anticipos 02, 05 a 12/2020, en relación a la aplicación del principio constitucional non bis in ídem; 2) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente DI BACCO Y CIA S.A., C.U.I.T. N° 33-56421712-9, en contra de la Resolución N° M 4514/21, dictada con fecha 04/10/2021 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta por \$1.111.820,92 (Pesos Un Millón Ciento Once Mil Ochocientos Veinte con 92/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio



Multilateral, anticipos 01 a 02/2021, en virtud de lo expresado en los considerandos que anteceden.

Así lo propongo.

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

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

En mérito a ello,

### EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

#### RESUELVE:

1) **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **DI BACCO Y CIA S.A.**, C.U.I.T. N° 33-56421712-9, en contra de la Resolución N° M 4513/21, dictada con fecha 04/10/2021 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** la sanción de multa impuesta por **\$3.257.948,81** (Pesos Tres Millones Doscientos Cincuenta y Siete Mil Novecientos Cuarenta y Ocho con 81/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, anticipos 02, 05 a 12/2020, en relación a la aplicación del principio constitucional non bis in ídem.

2) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **DI BACCO Y CIA S.A.**, C.U.I.T. N° 33-56421712-9, en contra de la Resolución N° M 4514/21, dictada con fecha 04/10/2021 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por **\$1.111.820,92** (Pesos Un Millón Ciento Once Mil Ochocientos Veinte con 92/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, anticipos 01 a 02/2021, en virtud de lo expresado en los considerandos que anteceden.

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

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

M.R.J.


**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