

SENTENCIA N° 236 /2023

Expte. N° 179/926/2021

En San Miguel de Tucumán, a los 3 días del mes de OCTUBRE 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: "**SAGRA ROBERTO JOSE EMILIO S/Recurso de Apelación**" Expte. N° 179/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 17.616/376/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:

Que a fojas 80/82 del Expediente N° 17.616/376/D/2020, el contribuyente ROBERTO JOSE EMILIO SAGRA C.U.I.T. N° 20-17268004-7, interpone Recurso de Apelación contra las Resoluciones N° M 1556/21 y N° M 1557/21 dictadas por la Dirección General de Rentas en fecha 13/05/2021 obrante a fs. 76 y 77/78 de dicho expediente. En ellas se resuelve:

-Resolución N° M 1556/21: 1° **NO HACER LUGAR** al descargo interpuesto por el contribuyente respecto del Sumario N° S/556/2021 instruido a fs. 46; 2° **APLICAR** al contribuyente una multa de \$291.841,57 (Pesos Doscientos Noventa y Un Mil Ochocientos Cuarenta y Uno c/57/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial Impuesto sobre los Ingresos Brutos anticipos 02 a 12/2018.

- Resolución N° M 1557/21: 1° **NO HACER LUGAR** al descargo interpuesto por el contribuyente respecto del Sumario N° S/557/2021 instruido a fs. 45; 2° **APLICAR** al contribuyente una multa por un monto de \$ 1.056.465,34 (Pesos Un Millón Cincuenta y Seis Mil Cuatrocientos Sesenta y Cinco con 34/100), equivalente a dos veces el monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inc. 1 del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos, periodo fiscal 2018.

En su recurso, el contribuyente se queja:

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

-En primer lugar porque la D.G.R instruyó dos Sumarios por exactamente un único y mismo hecho, por la supuesta omisión en el pago de anticipos de Ingresos Brutos 02 a 12/2018 y por un reajuste en el mismo impuesto por el periodo fiscal 2018. En el primer supuesto imputa la conducta prevista en el Art. 85° C.T.P y en el segundo la descripta por el Art. 86° inc. 1 C.T.P, ambos tramitan por idéntico expediente administrativo.

Insiste en que la Autoridad de Aplicación contraviene las garantías del Art. 18 de la C.N y el principio Non bis in ídem según el cual nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo hecho.

Por otra parte, agrega que el tipo doloso del Art. 86 demanda inexcusablemente una ocultación que debe ser maliciosa, comportamiento que entiende mal puede reconocerse en quien exhibe su documentación de la cual surge la diferencia que pretende asegurar la inspección.

-En segundo lugar se agravia porque entiende que la acción penal del fisco se encuentra extinta.

Expresa que antes de que se dictara la resolución que impone la sanción de multa, procedió al acogimiento de un plan de facilidades de pago en el mes de Diciembre de 2020, habiendo sido cancelado en su totalidad. Entiende que bajo la premisa que toda infracción y sanción tributaria forma parte del derecho penal, debe aplicarse el principio de reparación integral o plena del daño injustamente causado.

Solicita la aplicación del Art. 59° inc. 6 del C.P y por tanto la extinción de la acción por reparación integral del hecho dañoso. Alega que el bien jurídico protegido por el Art. 86° ley 5121 no es otro que la recaudación del Fisco. Entiende que tanto la afectación del bien jurídico protegido, como la culpabilidad quedan desvirtuados por haber ingresado los importes conforme a la ley de moratoria. Por tanto sostiene que ni la actividad de control ni la de recaudación se vieron afectadas.

-En tercer lugar se agravia porque en la Resolución N° M 1557/20 de la D.G.R la imputación realizada no contiene descripción del comportamiento doloso. Sostiene que la Administración no puede extraer el dolo de los hechos a la espera que el administrado demuestre su inocencia. Alega que la presunción de inocencia debe ser vencida por quien formula la imputación y en el marco de un

verdadero procedimiento con todas las garantías, lo que entiende no ocurre en autos.

II. A fojas 1/6 del expediente 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.

En primer lugar, se refiere a que en la Resolución N° M 1556/21 se aplica el Artículo 85° del C.T.P, donde se verifica la determinación de un crédito a favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes a los anticipos 02 a 12/18, constatada por verificación llevada a cabo mediante Orden de Inspección N° 201901567 del 16/09/2019 y que la Resolución N° M 1557/21 dispone que la conducta del contribuyente encuadra en el Art. 86° inc. 1 C.T.P que se materializa por la determinación de un crédito a favor del Fisco en el impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al periodo fiscal 2018 efectuada mediante Orden de Inspección N° 201901567 del 16/09/2019.

Con respecto a que la garantía constitucional "*non bis in idem*" se encuentra afectado por la imposición de doble sanción, considera debe rechazarse el planteo dada la naturaleza distinta que revisten las obligaciones cuyo cumplimiento se sanciona en autos, el anticipo como pago adelantado del impuesto que se determina en forma mensual y el tributo que en definitiva corresponda abonar en el periodo fiscal anual. Prueba de que el anticipo es una obligación autónoma e independiente del tributo final, lo constituiría el hecho de que el mismo genera intereses como multas. Cita Jurisprudencia. Expresa que si bien existe identidad de sujeto, no así de causa y objeto.

En cuanto al planteo de la falta de acción penal del fisco, sostiene que el hecho de que la Administración recepte el carácter represivo de las sanciones tributarias y en consecuencia la aplicación de los principios generales en materia punitiva, no significa de modo alguno que resulten operativas "per se" las disposiciones del Art. 59 inc. 6 del Código penal, por cuanto su aplicación colisiona justamente con lo previsto por el Art. 69 del C.T.P, respecto a la aplicación subsidiaria de tales principios en cuanto no exista una norma tributaria expresa que establezca lo contrario. Expresa que corresponde rechazar la pretensión del apelante de aplicar el Art. 59° inc. 6, ya que en virtud del principio de especialidad debe estarse a lo previsto por el C.T.P, en el caso particular Art. 69.

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

Considera que si bien el Art. 86 presupone un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al Fisco, a diferencia con lo que ocurre en el derecho Penal ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad; en las infracciones tributarias se produce una inversión de la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia.

En el caso en autos, se verificó la concurrencia de la presunción de defraudación prevista por el artículo 88 del CTP. Supuesto que se encuentra debidamente acreditado en autos toda vez que de los antecedentes de la inspección y de la documentación recabada en autos se detectó diferencias de bases imponibles, lo que revela una incorrecta aplicación que el contribuyente realiza en cuanto a las normas que regulan las obligaciones tributarias a su cargo. Indica que el artículo 88 incorpora presunciones *iuris tantum* tendientes a invertir la carga de la prueba del elemento subjetivo de la defraudación tributaria. Defiende la utilización de este procedimiento presuntivo y cita jurisprudencia al respecto.

Aclara que la consecuencia de la existencia de estas presunciones es que una vez que el fisco probó que se configura alguno de los casos previstos en los cinco incisos que contiene la norma, se presume que el infractor ha tenido dolo de realizar la defraudación y será este quien deberá probar la inexistencia de dicha intención dolosa.

Hace referencia nuevamente a la inversión de carga de la prueba e indica que el contribuyente no arrió elementos de prueba que permitan desvirtuar la presunción en su contra.

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

III. A fojas 22 del expte N° 179/926/2021, obra Sentencia N° 88/23 dictada por este Tribunal el 23/06/2023, donde se tiene por presentado el recurso de apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se dispone autos para sentencia. A fs. 24 y 25, 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 las Resoluciones N° M 1556/21 y N° M 1557/21 se encuentran ajustadas a derecho.

De las constancias de autos surge que la DGR establece la instrucción de dos sumarios correspondientes al mismo período fiscal. El primero de ellos derivado de la falta de pago de los anticipos correspondientes al Impuesto sobre los ingresos brutos, 02 a 12/2018 (Sumario N° S 556/2021), 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 período fiscal 2018 (Sumario N° S 557/2021), 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).

El contribuyente se agravia porque la D.G.R instruyó dos sumarios por exactamente por un único y mismo hecho.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Resulta necesario establecer entonces si las sanciones impuesta mediante la Resolución N° M 1556-21 por los anticipos 02 a 12/2018 y la Resolución N° M 1557, correspondiente al impuesto anual del periodo fiscal 2018 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 1556-21 y N° M 1557-21 aplican a SAGRA, ROBERTO JOSE EMILIO, CUIT N° 20-17268004-7, dos sanciones de multa.
- 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 periodo fiscal 2018. 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 1556-21 y N° M 1557-21, consistente en la aplicación de dos sanciones de multa en forma simultanea derivadas del incumplimiento de sus obligaciones tributarias materiales correspondientes al mencionado periodo 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/ querella", sentencia del 06/02/1996 (Fallos: 319:43).

En el presente caso, las Resoluciones (DGR) N° M 1556-21 y N° M 1557-21, imponen dos sanciones respecto al período fiscal 2018, 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 descrita 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 ardidosas 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: 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 1556/21, aplicó al contribuyente SAGRA ROBERTO JOSE EMILIO, una multa por un monto de \$291.841,57 (Pesos Doscientos Noventa y Un Mil Ochocientos Cuarenta y Uno c/57/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85 del CTP Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 02 a 12/2018. Asimismo, por el mismo período fiscal 2018, la Resolución N° M 1557/21 aplicó una sanción de multa por \$1.056.465,34 (Pesos Un Millón CienTreinta Y Ocho Mil Trescientos Treinta y Cinco con 14/100), 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 2018 corresponde que continúe vigente solo la sanción establecida en el art. 2 de la Resolución N° M 1557/21 por aplicación del art. 86 inciso 1 del Código Tributario Provincial.

Es correcta la tipificación del ilícito tributario endilgado al apelante, encuadrado por la D.G.R. en las disposiciones del artículo 86° inciso 1) y en la 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..."*.

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 tipificada en el Art. 86 inc. 1 C.T.P.

2-Respecto del segundo agravio expuesto, el apelante postula que antes que se dictara la resolución que impone la sanción de multa, procedió al acogimiento de un plan de facilidades de pago en el mes de Diciembre de 2020, habiendo sido cancelado en su totalidad.

Pretende que en virtud de ello se aplique el principio de reparación integral o plena del daño injustamente causado, plasmado en el Art. 59 inc. 6 del Código Penal y tener por extinguida la acción penal.

Por su parte, la Autoridad de Aplicación a fs. 15 del expediente de cabecera informa que el Plan de Pago Tipo 1232 N° 231584 formalizado y cancelado en virtud del Régimen Excepcional de Facilidades de Pago Ley N° 8.873 e invocado por el contribuyente en su recurso de apelación, corresponde a la deuda por los anticipos 02 a 12/2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Expresa que dicho plan de pago fue liquidado por el impuesto sobre los Ingresos Brutos, pero no por las dos multas aplicadas mediante Resoluciones Nros. M 1556/21 y M 1557/21.

Más allá de entender que el Acogimiento a un Régimen de Facilidades de Pago e incluso su cancelación, corresponde a la deuda por los anticipos 02 a 12/2018 del Impuesto sobre Ingresos Brutos, y no a las multas impuestas por las Resoluciones apeladas, cabe rechazar el agravio esgrimido por el contribuyente en virtud de los siguientes fundamentos.

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.

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".

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

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 cancelado íntegramente el plan de pago al que se acogió por el impuesto sobre los Ingresos Brutos, 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 cancelado el plan de pago por el impuesto sobre los ingresos Brutos, 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.

3) En su tercer agravio el contribuyente esgrime que la imputación realizada en la Resolución N° M 1557/21 de la D.G.R no contiene descripción del comportamiento doloso. Alega que la presunción de inocencia que pesa sobre él debe ser vencida por quien formula la imputación, y que la declaración de culpabilidad debe ser resultado de un procedimiento con todas las garantías reconocidas por el derecho vigente, y que ello no resulta suficiente con el plazo para formalizar descargo o interponer recursos.

Como puede observarse en autos, en la Resolución N° M 1557/21, la tipificación del ilícito tributario endilgado al apelante fue encuadrado por la D.G.R. en las 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 concorra 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.

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 tercer argumento expuesto por el apelante.

Por lo tanto, voto por:

- **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **SAGRA ROBERTO JOSE EMILIO, CUIT N° 20-17268004-7** contra la Resolución N° M 1556/21 y en consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** la multa de \$ 291.841,57 (Pesos Doscientos Noventa y Un Mil Ochocientos Cuarenta y Uno c/57/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85 del CTP. Impuesto sobre los Ingresos Brutos anticipos 02 a 12/2018, Sumario N° S 556/2021, por los motivos expuestos.

- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **SAGRA ROBERTO JOSE EMILIO, CUIT N° 20-17268004-7** contra la Resolución N° M 1557/21 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa por \$1.056.465,34 (Pesos Un Millón Cincuenta y Seis Mil Cuatrocientos Sesenta y Cinco c/34/100), 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, periodo fiscal 2018, Sumario N° S 557/2021, por los motivos expuestos.

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.- - **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **SAGRA ROBERTO JOSE EMILIO, CUIT N° 20-17268004-7** contra la Resolución N° M 1556/21 y en consecuencia, **DEJAR SIN EFECTO** la multa de \$ 291.841,57 (Pesos Doscientos Noventa y Un Mil Ochocientos Cuarenta y Uno c/57/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85 del CTP. Impuesto sobre los Ingresos Brutos anticipos 02 a 12/2018, Sumario N° S 556/2021, por los motivos expuestos.

2.- - **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **SAGRA ROBERTO JOSE EMILIO, CUIT N° 20-17268004-7** contra la Resolución N° M 1557/21 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa por \$1.056.465,34 (Pesos Un Millón Cincuenta y Seis Mil Cuatrocientos Sesenta y Cinco c/34/100), 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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



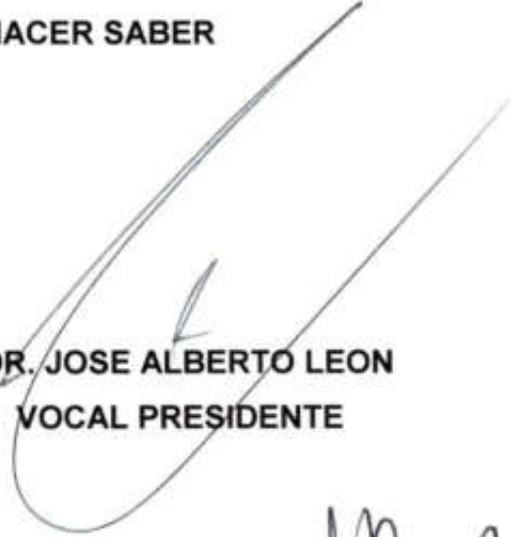
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

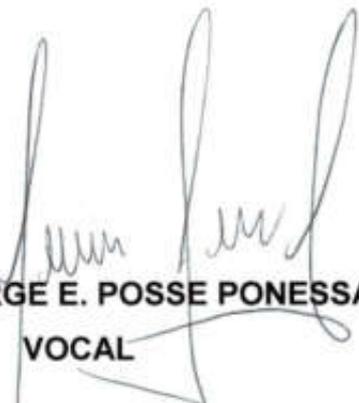
1 del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos, periodo fiscal 2018, Sumario N° S 557/2021, por los motivos expuestos.

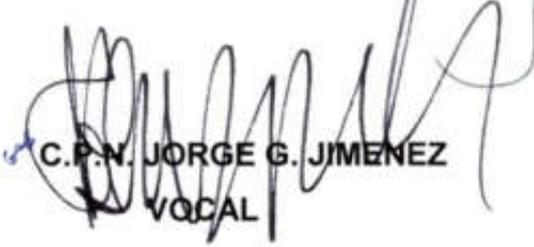
**3.- REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente devolver los antecedentes administrativos y **ARCHIVAR.**

L.M.A

**HACER SABER**

  
**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
**VOCAL PRESIDENTE**

  
**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
**VOCAL**

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

**ANTE MÍ**

  
**Dr. JAVIER CRISTOBAL MUCHASTEGUI**  
**SECRETARIO GENERAL**  
**TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**