

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los... 18... días del mes de... DICIEMBRE... de 2023, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**CHABAN HNOS S.H DE RODOLFO PAULINO CHABAN Y AMERICO ALFREDO CHABAN S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 403/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 15819/376/D/2020);

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 64/69 del expediente N° 15819/376/D/2020, Rodolfo Paulino Chaban, socio de CHABAN HNOS S.H, CUIT N° 30-70238835-6, interpone Recurso de Apelación en contra de las Resoluciones: **A)** N° M 3167/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 13/08/2021 obrante a fs. 59 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al contribuyente una multa de \$232.828,50 (Pesos Doscientos Treinta y Dos Mil Ochocientos Veintiocho con 50/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, anticipos 01, 02, 06, 08 a 10/2019 Impuesto sobre los Ingresos Brutos. **B)** N° M 3168/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 13/08/2021 obrante a fs. 60/61 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al contribuyente una multa de \$465.657,00 (Pesos Cuatrocientos Sesenta y Cinco Mil Seiscientos Cincuenta y Siete), equivalente a dos (2) 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 2019.

El apelante sostiene que la D.G.R instruyo dos sumarios por un mismo y único hecho, la supuesta omisión en el pago de los anticipos de Ingresos Brutos periodos 01, 02, 06, 08 a 10 de 2019, y por el periodo fiscal 2019, imputando al

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

contribuyente las conductas descriptas en los artículos 85 y 86 inc.1 del C.T.P.

Invoca el artículo 18 de la Constitución Nacional, y argumenta que a raíz del principio non bis in ídem, nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo hecho. Exterioriza que el tipo doloso descripto por el art. 86 del C.T.P debe estar provisto de al menos un indicio de intención para inducir al engaño, situación que no se presenta en autos.

Manifiesta que antes del dictado de las Resoluciones la firma se acogió a un plan de facilidades de pago, el que fue cancelado en su totalidad. Cita el artículo 59 del Código Penal, y declara haber efectuado una reparación integral el daño.

Sostiene que la Resolución N° M 3168/21 no describe el comportamiento doloso de la firma, y que la sola retención del impuesto al vencimiento del plazo para su ingreso solo habla de un hecho inerte. Cita el art. 69 del C.T.P y explica que la D.G.R no puede extraer el dolo de los hechos a la espera que el administrado demuestre su inocencia.

Por último, solicita que se haga lugar al recurso interpuesto, revocando las resoluciones apeladas.

II. Que a fojas 77/79 del Expte. N° 15819/376/D/2020, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el art. 148° del Código Tributario Provincial.-

Cita y transcribe el art. 85 del C.T.P, manifiesta que de la conducta descripta en dicha norma se verifica en el caso de marras, es decir, la determinación del crédito a favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a los anticipos 01, 02, 06, 08 a 10/2019 efectuada mediante Orden de Inspección N° 202000660 de fecha 14/09/2020.

Sostiene que de autos surge a fs. 74/76 que en fecha 29/10/2020, como consecuencia de la Orden de Inspección, el recurrente procedió a regularizar su situación tributaria respecto de los anticipos requeridos, por lo que cabe concluir que la imputación efectuada ha sido reconocida por el apelante. Cita jurisprudencia al respecto.

Respecto al periodo fiscal 2019 del impuesto en cuestión, sostiene que la conducta del contribuyente encuadra en lo dispuesto por el art. 86 inc. 1 del C.T.P. Transcribe dicho artículo, y manifiesta que el elemento subjetivo requerido en la figura se refleja en lo establecido en el art. 88 del C.T.P. incisos 1 y 2.

Sostiene que para la procedencia del principio "non bis in ídem" se requiere la concurrencia de los siguientes requisitos: 1) Identidad de sujeto, esto es, la persona autora de la infracción debe ser la misma, 2) Identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos, y 3) Identidad de causa, ósea que la naturaleza de la sanción debe ser idéntica. En el caso de marras se advierte que si bien existe identidad de sujeto, no así de objeto, por cuanto se sancionan en las presentes actuaciones hechos diferentes, y tampoco existe identidad de monto en las sanciones aplicadas. Por lo expuesto, entiende que puede arribarse a la conclusión de que no se ha vulnerado el principio non bis in ídem, por lo que el argumento intentado por el apelante debe ser rechazado por improcedente.

Cabe rechazar también por improcedente la pretensión del apelante de la aplicación supletoria del art. 59 del Código Penal, y la aplicación del principio de reparación integral del daño.

Por lo que conforme a las consideraciones que anteceden, la D.G.R. entiende que corresponde **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente CHABAN HNOS. S.H, en contra de las Resoluciones N° M 3167/21 y M 3168/21, debiendo confirmarse las mismas.

III. A fs. 11/12 del expediente N° 403/926/2021 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal donde se abre la causa a prueba por 20 días.

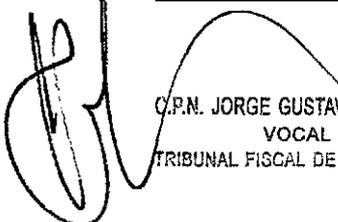
IV. A fs. 19 del expediente N° 403/926/2021 obra informe actuarial de Secretaria General de este Tribunal en donde se informa que la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.-

V. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en las resoluciones atacadas, corresponde resolver si las Resoluciones N° M 3167/21 y M 3168/21, de fecha 13/08/2021, resultan ajustadas a derecho.

En primer lugar, analizaré la Resolución N° M 3167/21, mediante la cual, la D.G.R resuelve aplicar al contribuyente una multa de \$232.828,50 (Pesos Doscientos Treinta y Dos Mil Ochocientos Veintiocho con 50/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, anticipos 01, 02, 06, 08 a 10/2019 Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Para una mejor comprensión de la problemática con respecto al caso en análisis, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación.

El Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (LEY N° 9155 – BO (Tucumán): 21/1/19 ) en su artículo 85 establece: *“El que omitiera el pago de impuestos o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa del ciento por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del art. 86 y en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención, percepción o recaudación que omitieran actuar como tales”.*

La infracción endilgada al apelante se configura, en la omisión de pago por presentación inexacta de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a los anticipos 01, 02, 06, 08 a 10/2019.

El elemento subjetivo requerido para la configuración de la conducta tipificada en el art. 85 del C.T.P, se encuentra dado por el accionar culposo o negligente del contribuyente, que incumplió la obligación de presentación de las DDJJs en cuestión en forma exacta. Dicho incumplimiento se encuentra debidamente acreditado y la conducta tipificada por el art. 85 del C.T.P, perfectamente exteriorizada.

Ahora bien, conforme surge del expediente 15819/376/D/2020, la D.G.R verificó a través de Orden de Inspección F. 6004/E N° 202000660, de fecha 14/09/2020, que el contribuyente CHABAN HERMANOS S.H, CUIT N° 30-70238835-6, presentó DDJJs rectificativas en el Impuesto sobre los Ingreso Brutos correspondiente a los anticipos 01, 02, 06, 08 a 10/2019, reconociendo los ajustes determinados por las diferencias detectadas con respecto a las bases imponibles declaradas ante la D.G.R, y las expuestas según información de AFIP respecto a la facturación emitida, resultando un saldo a favor de la D.G.R en la suma de \$232.828,50 (Pesos Doscientos Treinta y Dos Mil Ochocientos Veintiocho con 50/100). Por dicho saldo se adhirió en fecha 29/10/2020, a un Plan de Facilidades de Pago, 1323 - N° 219188, bajo el régimen de la Ley 9.236 que restablecía la vigencia de la Ley 8.873, el que se encuentra cancelado, conforme contestación de oficio efectuada por la D.G.R que obra a fs. 17 del Expte. de cabecera.

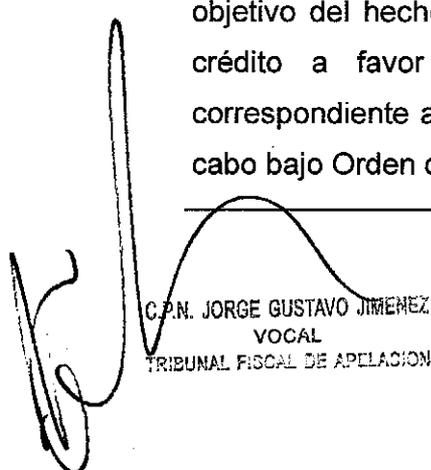
Por lo expuesto, puedo decir que de las constancias de autos surge que la conducta tipificada en el artículo 85 del C.T.P, se encuentra comprobada y el encuadre legal efectuado por la D.G.R es acertado. Máxime cuando es el propio apelante quien al haberse acogido al Plan de Facilidades de Pago antes descripto reconoce la imputación efectuada por la Autoridad de Aplicación.

Aclarado el marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación respecto de la Resolución N° M 3167/21, continuare analizando la Resolución N° M 3168/21, para luego pronunciarme sobre las pretensiones del apelante y el fondo de las cuestiones planteadas.

Al respecto, la Resolución N° M 3168/21, mediante la cual la D.G.R aplica al contribuyente una multa de \$465.657,00 (Pesos Cuatrocientos Sesenta y Cinco Mil Seiscientos Cincuenta y Siete), equivalente a dos (2) 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 2019.

Al igual que se expresó al analizar la Resolución N° M 3167/21, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación. Cito al respecto el Código Tributario Provincial Ley N° El Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (LEY N° 9155 – BO (Tucumán): 21/1/19 ), en su art. 86° inc.1), que establece: *“Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: 1. Los contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, aserción, simulación o, en general cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias que les incumban a ellos o a otros sujetos. (...)”*

Se debe tener presente que para confirmar la existencia de defraudación fiscal por parte del contribuyente, es necesario comprobar en primer lugar el aspecto objetivo del hecho punible, el cual reside en éste caso en la determinación del crédito a favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente al periodo fiscal 2019, mediante verificación impositiva llevada a cabo bajo Orden de Inspección N° 202000660 de fecha 14/092020.



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

En consecuencia, el elemento objetivo para confirmar la imputabilidad del apelante, se encuentra acreditado y motiva la aplicación al contribuyente de la multa del art. 86 inc.1 del C.T.P dispuesta mediante Resolución bajo análisis.

Una vez efectuado el análisis objetivo del hecho (cuya demostración incumbe al ente fiscal) se debe acreditar la imputabilidad del autor a fin de ser viable la calificación legal atribuida al contribuyente, es decir, la defraudación fiscal.

A tal efecto, la norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes que con su conducta afecten el bien jurídico protegido. Para ello cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar este extremo; entendiéndose por "presunción" a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede. Por lo cual, una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.

La "*manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias*" es una de las diversas presunciones existentes en el art. 88° del Código y a través de la cual la Autoridad de Aplicación puede presumir en este caso que existe defraudación fiscal. No obstante, se tratan de presunciones "iuris tantum", es decir, admiten prueba en contrario, correspondiendo al contribuyente liberarse de tales actos mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

Es decir que en este tipo de infracciones, el autor del ilícito imputado es aquel sujeto que tenga el dominio del hecho, es decir, quien maneje la acción. Al tener tal poder de decisión, puede decidir entre consumar el hecho o desistir, pues, al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal. Por ello, la imputación efectuada por la D.G.R. se basa en que los contribuyentes se encuentran en "mejores condiciones imputativas" de demostrar que su conducta no se debe a un obrar malicioso.

Cabe aclarar al contribuyente, que el Código Tributario Provincial otorga a la D.G.R. la facultad de hacer uso de las presunciones establecidas en art. 88° del C.T.P. El mismo establece en sus incisos 1 y 2: "*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 (...)*". Supuestos debidamente acreditados en autos.

La jurisprudencia nacional ha sostenido en reiteradas ocasiones que: "(...) *con las presentaciones de las declaraciones juradas rectificativas en concordancia con los ajustes practicados durante la inspección, ha quedado perfectamente acreditado el aspecto material de la infracción que se le imputa, ... circunstancia objetiva que no ha sido desvirtuada en estos obrados por prueba alguna*". (Poland S.R.L s/ Apelación, 20/02/01, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B).

En el caso de CHABAN HNOS. S.H, los argumentos y pruebas utilizados por el apelante, no logran neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta; en tal sentido, su actuar encuadra dentro de las disposiciones del artículo 86° inciso 1 y las presunciones del artículo 88° del Código Tributario Provincial.

Habiendo analizado ambas Resoluciones dictadas por la D.G.R (M 3167/21 y M 3168/21), advierto que la Autoridad de Aplicación sanciona al contribuyente con dos multas por un mismo hecho, ello por cuanto la Resolución M 3167/21, aplica una multa por la omisión de pago por presentación inexacta de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a los anticipos 01, 02, 06, 08 a 10/2019, mientras que la Resolución M 3168/21 aplica una multa por la determinación del crédito a favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente al periodo fiscal 2019. Teniendo en cuenta la naturaleza penal de las infracciones tributarias, corresponde en primer lugar, realizar un análisis del principio constitucional non bis in ídem, referido a la sanción con dos multas por un mismo hecho.

Para que resulte aplicable, 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 las resoluciones apeladas, 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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, considero procedente la aplicación en el presente caso del citado principio constitucional "non bis in ídem", y corresponde dejar sin efecto la sanción de multa aplicada en Resolución N° M 3167/21, en virtud de lo normado por el art. 85 del C.T.P, respecto a los anticipos 01, 02, 06, 08 a 10/2019 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y confirmar la Resolución N° M 3168/21 en virtud de lo normado por el art. 86 inc. 1 del C.T.P, para el período fiscal 2019.

Por otro lado, con respecto de la aplicación del principio de reparación integral del daño invocado por el apelante, cabe destacar que el Código Penal establece causales generales de extinción de la acción penal, entre las que se encuentra la reparación integral del perjuicio. Con fundamento en la naturaleza penal de la infracción tributaria se ha postulado su aplicabilidad como medio extintivo de la sanción de multa. El art. 59 inc. 6 del CP, establece que *"la acción penal se extinguirá... 6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes"*.

Cabe expresar que mediante la sanción de la Ley Nacional N° 27.147, publicada en el Boletín Oficial del 18/06/2015, se modificó el artículo 59° del Código Penal, introduciendo, entre otras, como nueva causal de extinción de la acción penal a la reparación integral del perjuicio. Los nuevos supuestos introducidos en la norma penal mencionada dejan supeditada su aplicabilidad a *"lo previsto en las leyes procesales correspondientes"* (incs. 5°, 6° y 7°), estando más que claro que el codificador ha efectuado una expresa remisión a las normas adjetivas locales.

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.

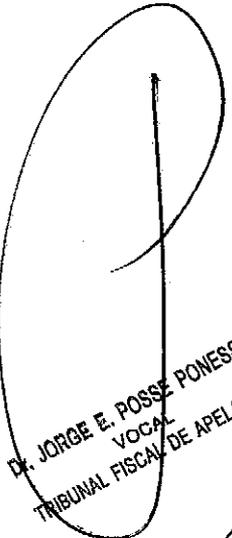
Dice expresamente la Corte Local: “(...) Coincido con el Tribunal a-quo en la conclusión a la que arriba respecto a que, en autos, no resulta aplicable el art. 59, inc. 6° del C. Penal, aunque no por las razones allí expuestas, sino por las que sobre el punto desarrollara la sentencia N° 553 de fecha 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 apelante, 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.

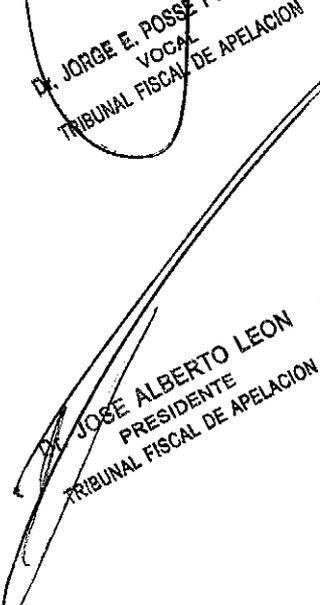
Dice el art. 64 del Código Penal: “La acción penal por delito reprimido con multa se extinguirá en cualquier estado de la instrucción y mientras no se haya iniciado el juicio, por el pago voluntario del mínimo de la multa correspondiente y la reparación de los daños causados por el delito. Si se hubiese iniciado el juicio deberá pagarse el máximo de la multa correspondiente, además de repararse los daños causados por el delito”.

Sin lugar a dudas el caso bajo examen se asemeja más a la acción penal por delito reprimido con multa del artículo 64 del CP, que a la otra acción penal, más genérica, contenida en el artículo 59 inc. 6° del CP.

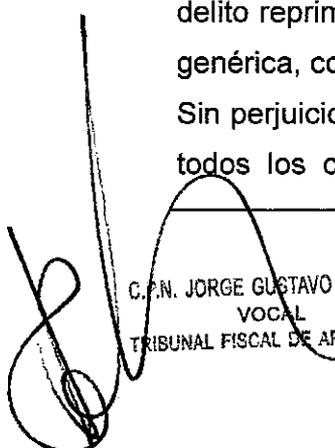
Sin perjuicio de lo expuesto, a la luz del principio *iura novit curia* y a fin de agotar todos los caminos para arribar a una justa decisión, es facultad del Tribunal



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



DR. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

aplicar el derecho que estime ajustado al caso, encuadrando la plataforma fáctica presentada por las partes dentro de la categoría o concepto jurídico correspondiente.

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 6º, 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.

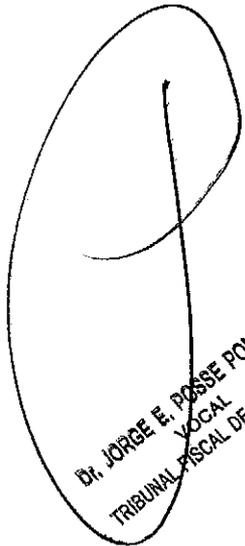
Para mayor abundamiento, interpreto que no corresponde aplicar el art. 59, inciso 6° del Código Penal. Recordemos que esta disposición tiene por extinguida la acción penal cuando se haya configurado una "reparación integral del perjuicio", de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes.

Al respecto corresponde señalar que no podría entenderse que se ha reparado integralmente el perjuicio producido con su conducta, por el hecho de haberse acogido a un plan de facilidades de pagos por las diferencias detectadas por el organismo fiscal respecto al impuesto sobre los Ingresos Brutos, 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.

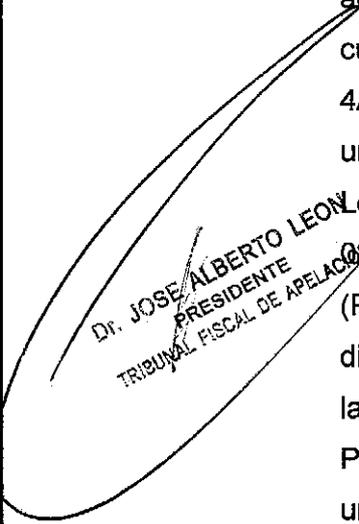
En conclusión, y conforme lo expresado anteriormente, la extinción de la acción penal por reparación integral del daño, no es operativa en el presente caso, como tampoco existe sustento en la vía interpretativa que nos lleve a afirmar que las multas cuestionadas, se encuentran extintas, ni por aplicación del art. 64 del C.P. ni del artículo 59, inciso 6 del Código Penal.

Ahora bien, sobre la Resolución N° M 3168/21, es necesario efectuar la siguiente aclaración, teniendo en cuenta el informe sobre el contribuyente del impuesto en cuestión de los periodos 01 a 12 de 2019. Al respecto, conforme se expresó en fs. 4/5 de la presente sentencia, el contribuyente se adhirió en fecha 29/10/2020, a un Plan de Facilidades de Pago, Tipo 1323 - N° 219188, bajo el régimen de la Ley 9.236 que restablecía la vigencia de la Ley 8.873, por los anticipos 01, 02, 06, 08 a 10/2019, del Impuesto sobre los Ingreso Brutos, por la suma de \$232.828,50 (Pesos Doscientos Treinta y Dos Mil Ochocientos Veintiocho con 50/100), y que dicho Plan se encuentra cancelado, conforme contestación de oficio efectuada por la D.G.R que obra a fs. 17 del Expte. de cabecera.

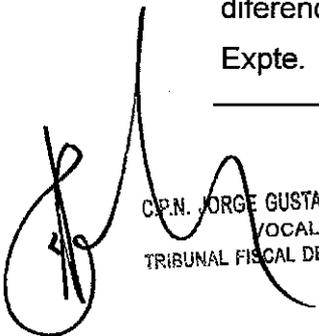
Por ello, teniendo en cuenta que la Resolución en cuestión aplica al contribuyente una multa de 02 veces el monto de la obligación tributaria omitida, por el Periodo Fiscal 2019, considerando solo los periodos del 2019 en los que se detectaron diferencias (01, 02, 06, 08, 09 y 10/2019), conforme planilla obrante a fs. 6 del Expte. D.G.R. N° 15819/376/D/2020, resta aclarar lo referido a los periodos que



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

no fueron incluidos en dicho Plan de Pago; el periodo 03/2019 fue pagado en término, el 04/2019 otorga saldo a favor al contribuyente, 05/2019 si bien paga fuera de término, ingresa el capital con los intereses resarcitorios, respecto al periodo 07/2019 el contribuyente poseía saldo a favor, mientras que en los periodos 11 y 12 de 2019 el contribuyente pago en término, es decir observo que no hubo incumplimiento respecto de ellos.

Debido a la adhesión del contribuyente al Plan de Facilidades de Pago, 1323 - N° 219188, bajo el régimen de la Ley 9.236 que restablecía la vigencia de la Ley 8.873, en fecha 29/10/2020, es decir con anterioridad a la instrucción de los Sumarios N° S/1437/2021 y S/1434/2021 (notificados ambos en fecha 17/05/2021), corresponde aplicar sobre la sanción de multa del art. 86 inc. 2) dispuesta por la Resolución N° M 3168/21 de fecha 13/08/2021 la reducción establecida por el art. 7 inc. C de la Ley 8.873 restablecida en su vigencia por la Ley 9.236, que establece: *"En los casos en que el sujeto haya incurrido en alguna de las conductas tipificadas en los arts. 82, 85 y 86 del Código Tributario provincial y, al momento del acogimiento al presente régimen, no se le hubiese notificado la instrucción sumarial correspondiente, las sanciones de multas respectivas quedarán reducidas –siempre que cumplimente la obligación formal o material omitida, susceptible de cumplimiento de la siguiente manera: (...). 3. Art. 86: al quince por ciento (15%) de su mínimo legal"*.

Dicha ley otorga un beneficio de reducción de sanciones condicionado al cumplimiento de ciertos requisitos, siendo el principal, que la obligación material omitida en este caso se encuentre cancelada.

Teniendo en cuenta lo normado por el art. 7 Inc. C, punto 3 de la Ley 8.873, resulta procedente la reducción de la sanción del art. 86 inc. 1 del C.T.P al 15% de su mínimo legal. En este caso, el mínimo legal de 02 veces el monto de la obligación tributaria omitida, establecido por la norma asciende a \$465.657,00, que surge del siguiente calculo ( $\$232.828,50 * 2 = \$465.657,00$ ), y el monto de la sanción reducida es de \$69.848,55 ( $465.657,00 * 15\% = \$69.848,55$ ), por lo que corresponde confirmar la misma por dicho importe.

Por todo lo expuesto, considero que corresponde: 1) HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente CHABAN HNOS S.H DE RODOLFO PAULINO CHABAN Y AMERICO ALFREDO CHABAN, CUIT N° 30-70238835-6,

en contra de la Resolución N° M 3167/21, de fecha 13/08/2021 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia DEJAR SIN EFECTO la sanción de multa impuesta en virtud del artículo 85° del Código Tributario Provincial, respecto de los anticipos 01, 02, 06, 08 a 10 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos periodo fiscal 2019, en relación a la defensa de violación al principio constitucional non bis in ídem. II) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente CHABAN HNOS S.H DE RODOLFO PAULINO CHABAN Y AMERICO ALFREDO CHABAN, CUIT N° 30-70238835-6, en contra de la Resolución N° M 3168/21, de fecha 13/08/2021 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia REDUCIR la sanción de multa del art. 86 inc. 1 del C.T.P, al 15% del mínimo legal conforme establecido por el art. 7 inc. C de la Ley 8.873 restablecida por la Ley 9.236, CONFIRMANDO la sanción por un monto de \$69.848,55 (Pesos Sesenta y Nueve Mil Ochocientos Cuarenta y Ocho con 55/100).

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.

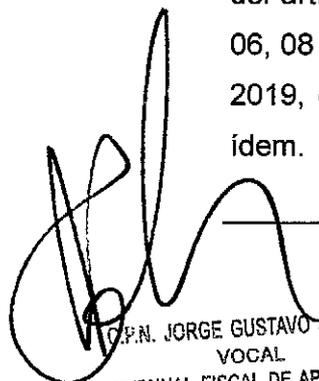
El Dr. José Alberto León dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

En mérito a ello,

#### EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

#### RESUELVE:

1) HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente CHABAN HNOS S.H DE RODOLFO PAULINO CHABAN Y AMERICO ALFREDO CHABAN, CUIT N° 30-70238835-6, en contra de la Resolución N° M 3167/21, de fecha 13/08/2021 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** la sanción de multa impuesta en virtud del artículo 85° del Código Tributario Provincial, respecto de los anticipos 01, 02, 06, 08 a 10 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos periodo fiscal 2019, en relación a la defensa de violación al principio constitucional non bis in ídem.



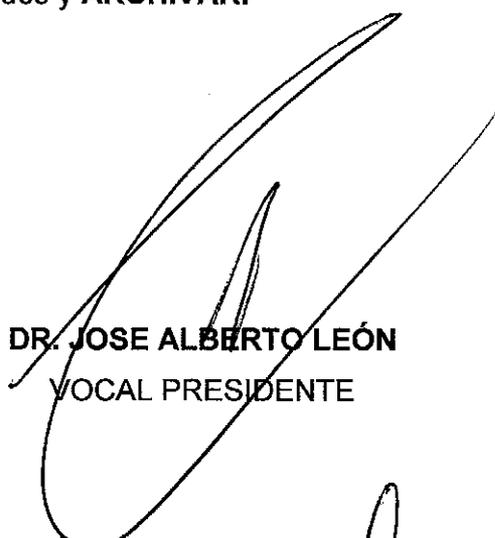
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

**2) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente CHABAN HNOS S.H DE RODOLFO PAULINO CHABAN Y AMERICO ALFREDO CHABAN, CUIT N° 30-70238835-6, en contra de la Resolución N° M 3168/21, de fecha 13/08/2021 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia **REDUCIR** la sanción de multa del art. 86 inc. 1 del C.T.P, al 15% del mínimo legal conforme establecido por el art. 7 inc. C de la Ley 8.873 restablecida por la Ley 9.236, **CONFIRMANDO** la sanción por un monto de \$69.848,55 (Pesos Sesenta y Nueve Mil Ochocientos Cuarenta y Ocho con 55/100).

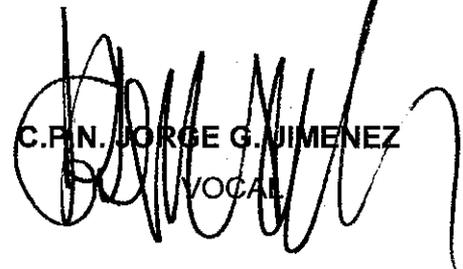
**3) REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

**HACER SABER**

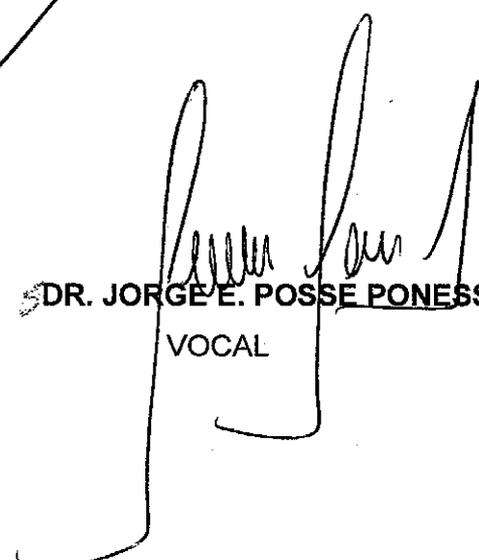
A.S.B



**DR. JOSE ALBERTO LEÓN**  
VOCAL PRESIDENTE



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



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

**ANTE MÍ**



**Dr. CARLOS FEDERICO CUOZZO**  
PROSECUUTOR  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES