

SENTENCIA N° 67 /2024

Expte. N° 98/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 28 días del mes de Mayo de 2024 se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, el CPN Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como “**INGEMA SRL – TECNO CONSTRUCCIONES SRL S/ RECURSO DE APELACIÓN**”, Expte. N° 98/926/2021 (Expte. DGR N° 13355/376/D/2019); y

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

El CPN Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I.- El contribuyente INGEMA SRL CUIT N° 36-61552713-7, por medio de apoderado, a fs. 126/130 del Expte. DGR N° 13355/376/D/2019, deduce Recurso de Apelación contra de la Resolución N° D 11/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 29/01/2021, obrante a fs. 123 del mencionado expediente.-

En ella se resuelve: 1° Rechazar por extemporánea la impugnación presentada por la firma, al Acta de Deuda N° A 1389-2019, practicada en concepto de Impuesto de Sellos. 2° Liberar a la firma del pago de la determinación practicada en el acta mencionada. 3° Rechazar por extemporáneo el descargo interpuesto contra el Sumario N° M 1389-2019 y 4° Aplicar al contribuyente una multa por encuadrar su conducta en la infracción prevista por el art. 286 inc. 1) CTP, fijándose el monto de la misma en \$571.316,64, equivalente al 100% del gravamen omitido en la obligación consignada en el Acta de Deuda N° A 1389-2019.-

El apelante afirma que la multa resulta improcedente. Manifiesta que no hubo omisión de impuesto, atento a que la deuda reclamada fue ingresada por el obligado solidario Tecno Construcciones SRL mediante plan de pagos N° 211610, extinguiendo la deuda.-

CPN JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

“2024 – Año de Conmemoración del fallecimiento del General Dn. Bernabé Araoz”

Sostiene que la Autoridad de Aplicación le aplica la multa a pesar de encontrarse beneficiado por la franquicia de la alícuota 0% respecto del instrumento en cuestión. Cita un antecedente administrativo donde la DGR le restituye el impuesto ingresado en virtud de encontrarse el documento incluido en el beneficio establecido por el Decreto (ME) N° 1250/3-2018. La norma establece la alícuota mencionada para los instrumentos que se celebran como consecuencia directa de obras ejecutadas en el marco del "Plan Nacional de Vivienda" creado mediante Resolución N° 122-E-2017 del Ministerio del Interior, Obras Públicas y Vivienda de la Nación.-

Expresa que, además, goza de la exención del 99,96% en el impuesto de sellos; de acuerdo a lo establecido por el art. 1 de la Ley 8262. Indica que dicha norma beneficia a las operaciones financieras activas y sus accesorios destinadas en forma exclusiva y específica al financiamiento de actividades agropecuaria, industrial, minera y de la construcción, desarrolladas en la Provincia de Tucumán.-

Subsidiariamente solicita que -en caso de considerarse procedente la sanción- la multa sea reducida al 40% del tributo en virtud de la Ley 8873 reestablecida por la Ley 9236. Explica que el art. 7 inc. e) de la norma establece para el caso de que la infracción cometida por los contribuyentes y responsables alcanzados, se encuentre reprimida con la sanción de multa prevista por el art. 286 CTP; la misma quedará reducida al 40% del tributo que corresponda abonar. Manifiesta que la resolución es nula por haber omitido reducir la multa de acuerdo a la norma aplicable al caso.-

No ofrece prueba en esta instancia y solicita que se haga lugar al recuso y se ordene el archivo de las actuaciones.-

Por otro lado, el contribuyente TECNO CONSTRUCCIONES SRL CUIT 30-63413379-4 por medio de su representante legal, a fs.132/148 del Expte. DGR, deduce Recurso de Apelación contra de la Resolución N° D 10/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 29/01/2021, obrante a fs. 122 del mencionado expediente.-

En ella se resuelve: 1° Declarar abstracta la impugnación interpuesta por la firma, al Acta de Deuda N° A 1390-2019, confeccionada en concepto de Impuesto

de Sellos. 2º Tener por reconocida las obligaciones fiscales que surgen del Acta de Deuda N° A 1390-2019 conforme se exponen en “planilla determinativa Acta de Deuda N° A 1390-2019 Impuesto de Sellos – Etapa Impugnatoria”. 3º Rechazar el descargo deducido por la firma contra el Sumario N° M 1390-2019 y Aplicar en consecuencia una multa, por encuadrar su conducta en la infracción prevista por el art. 286 inc. 1) CTP, fijándose el monto de la misma en \$571.316,64, equivalente al 100% del gravamen omitido en la obligación consignada en el Acta de Deuda N° A 1390-2019.-

El apelante realiza una exposición de los antecedentes. Relata que la Autoridad de Aplicación aplica una multa tanto al recurrente, en carácter de cesionaria, como también a la empresa cedente de un contrato de cesión parcial de contrato de obra pública. La sanción se origina en la omisión de abonar el impuesto de sellos prevista en el art. 286 inc. 1 CTP.-

Afirma que ambos contratantes, compelidos por la necesidad de contar con el “certificado de cumplimiento fiscal” para poder participar en licitaciones públicas, adhieren a la moratoria para cancelar la deuda determinada por el sellado del contrato en cuestión.-

Manifiesta que el organismo fiscal sanciona en forma independiente a ambos contratantes, aplicando a cada uno de ellos una multa por la misma infracción. Sostiene que ello implica una violación al principio “*non bis in idem*”, ya que en todo caso solo existiría solidaridad entre ellos. Argumenta que tal situación genera la nulidad de las sanciones aplicadas.-

Expresa que, inicialmente, los contratantes abonaron un sellado de \$3.000 en el convencimiento de que tal monto es el que corresponde tributar; pues equivale al 1% sobre el monto de la cesión celebrada. Indica que la propia administración calcula el aforo del instrumento, tomando como base el monto del contrato. Argumenta que las circunstancias señaladas configuran una clara aplicación del “error excusable” previsto por el art. 85 CPT.-

Realiza una enumeración de los supuestos en los que se considera que se configura la excusabilidad del error y cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso. Sostiene que las multas no deben ser aplicadas en forma automática, sino

“2024 – Año de Conmemoración del fallecimiento del General Dn. Bernabé Araoz”

solo cuando se pruebe el dolo o la culpa del contribuyente; siendo este elemento desplazado por el error excusable.-

Afirma que –aun en el supuesto de que se considere a la empresa incurso en la infracción prevista en el art. 286 del CTP- la resolución recurrida resulta nula. Argumenta que la multa impuesta se superpone con la dispuesta por la Resolución D 11/21 de fecha 29/01/2021 que aplica a Ingema SRL (cedente) idéntica sanción por el mismo hecho, lo que supone una duplicación de penalidades.-

Sostiene que la Administración incurre en una grosera irregularidad al sancionar de manera independiente y mediante resoluciones separadas a ambos contratantes; a pesar de revestir el del carácter de codeudores solidarios de la deuda.-

Con cita del art. 286 inc. 1) afirma que la infracción es única, a pesar de que sea imputable ambos contratantes; pues la omisión del impuesto es conjunta y reviste carácter solidario. Indica que la aplicación de multas independientes implica una violación flagrante de la ley, por sancionar la infracción con dos multas que en total representan el 200% del impuesto omitido.-

Manifiesta que la aplicación de dos multas separadas equivalentes al 100% del impuesto omitido a cada cocontratante, constituye un acto de doble implosión que viola el principio constitucional que impide sancionar dos veces un mismo hecho. Afirma que tal vicio determina la nulidad absoluta e insanable de ambas resoluciones sancionatorias.-

Requiere que se otorgue al caso un trámite urgente, y solicita habilitación de días y horas.-

No ofrece prueba en esta instancia y solicita que se haga lugar al recuso y se deje sin efecto la multa aplicada por la resolución recurrida.-

II.- La Dirección General de Rentas contesta el traslado del recurso deducido por Ingema SRL (fs. 01/08 del Expte. de cabecera), conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.-

La Autoridad de Aplicación sostiene que el contribuyente no impugna en tiempo oportuno el Acta de Deuda N° A 1389-2019, por lo que la misma se

encuentra firme y consentida en los términos del art. 99 CTP, resultando improcedente en esta instancia discutir la determinación practicada.-

Manifiesta que la firma Tecno Construcciones SRL -responsable solidario- reconoce e ingresa la obligación tributaria resultante de la determinación de oficio del impuesto de sellos, originada en el instrumento de cesión. El pago se realiza mediante el acogimiento al Régimen Excepcional de Facilidades de Pago Ley 8873 reestablecida por la Ley 9236, por lo que se resuelve liberar de la deuda al recurrente.-

Afirma que la pretendida exención del impuesto de Sellos a la que hace referencia el recurrente, tampoco resulta procedente. Argumenta que la franquicia establecida por el art. 1 de la Ley 8262, está destinada a toda operación financiera activa y sus accesorios, efectuada por la Caja Popular de Ahorros de la Provincia de Tucumán y por las entidades financieras comprendidas en el régimen de la Ley Nacional 21526, en el marco de la operatoria normal de las líneas crediticias aprobadas por dichas instituciones. Indica que no corresponde aplicar la exención al contrato de cesión de obra pública, toda vez que no se condice con la naturaleza de la operatoria beneficiada con la dispensa.-

Con respecto al encuadramiento del contrato en las disposiciones del Decreto N° 1250/3 ME-18, afirma que los beneficios de la norma se aplican a los instrumentos que se celebren como consecuencia directa de las obras que se ejecuten en el marco del "Plan Nacional de Viviendas" y solo se refiere a contratos de "Obra Pública", siendo que el instrumento en cuestión posee en objeto diverso. Indica que el contrato de "Cesión de Obra Pública" no resulta alcanzado por la exención que se pretende hacer valer.-

En relación a la pretensión de graduar la sanción con una reducción al 40% sostiene que no resulta aplicable, ya que el beneficio opera siempre y cuando el contribuyente -al reconocer la deuda- se acoja a los beneficios de Régimen Excepcional de Facilidades de Pago Ley 8873 reestablecido por la Ley 9236. Indica que tal situación que no se verifica en el presente caso.-

Transcribe la parte pertinente de la Ley 8873 reestablecida por la Ley 9236 y de la Resolución General (DGR) N° 80/2020, que establece los requisitos,

"2024 – Año de Conmemoración del fallecimiento del General Dn. Bernabé Araoz"

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

condiciones y formalidades para acogerse a los beneficios establecidos en las leyes mencionadas. Explica que para obtener la reducción de la multa al 40%, correspondía que el contribuyente se acogiera los beneficios de aquellas normas, también respecto de la multa. Indica que tal adhesión no se verifica en este caso, ya que del informe del Departamento de Revisión y Recursos no surge que el recurrente haya reconocido o regularizado la multa correspondiente al Sumario N° M 1389-2019 instruido conjuntamente con el Acta de Deuda N° A 1389-2019.-

Ofrece prueba instrumental, consistente en los antecedentes administrativos que tramitan por expediente N° 13355/376/D/2019.-

Concluye solicitando se rechace el recurso de apelación, y se confirme la resolución apelada.-

Por otro lado, la Dirección General de Rentas contesta el traslado del recurso deducido por Tecno Construcciones SRL (fs. 09/16 del Expte. de cabecera), conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.-

La Autoridad de Aplicación sostiene que la obligación determinada mediante Acta de Deuda N° A 1390-2019, se encuentra reconocida e ingresada mediante el Régimen Excepcional de Facilidades de Pago – Ley 8873 reestablecido por Ley 9236, mediante Plan de Pagos Tipo 1389 N° 211610, en fecha 15/09/2020, por la totalidad de las obligaciones tributarias determinadas en el periodo 05/2019, correspondiente al Impuesto de Sellos, que se encuentra cancelado.-

Explica que según el art. art. 14 inc. 8 de la Ley 8873 reestablecida por Ley 9236, el acogimiento al régimen excepcional de facilidades de pago implica -de pleno derecho- el allanamiento incondicional del contribuyente y responsable y, en su caso, el desistimiento y expresa renuncia a toda acción y derecho, incluso el de repetición y el de prescripción, respecto de toda actuación administrativa o judicial y a todo planteo acerca de la falta de validez constitucional de las normas de carácter tributario dictadas o sancionadas con anterioridad a la entrada en vigencia de la presente ley, independientemente por lo cual se formule el citado acogimiento.-

Manifiesta que la adhesión al plan de pagos efectuado voluntariamente por el recurrente, implica un reconocimiento expreso de la conducta sancionada con la multa aplicada; razón por la cual deviene abstracta la discusión acerca de si se

configura o no el error excusable, o si se considera ajustada a derecho la sanción aplicada por encuadrar su conducta en las previsiones del art. 286 inc. 1 CTP. Indica que el propio contribuyente reconoce la omisión del impuesto de Sellos e ingresa el tributo.-

Sin perjuicio de ello procede con la contestación de agravios.-

Respecto de la invocación del error excusable sostiene que no resulta eximente para justificar la conducta del contribuyente. Afirma que no se presentan las causales de exclusión de responsabilidad, ya que no se verifica complejidad en la cuestión debatida; diferencia de criterios interpretativos de la administración, doctrina o jurisprudencia; ni la existencia de normas poco claras o de interpretación dudosa.-

Aclara que este eximente de culpabilidad se admite con criterio restrictivo, y solo se configura cuando se acredita 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, y que dicho error reviste el carácter de esencial, decisivo e inculpable; examinados de acuerdo a las circunstancias que rodean la conducta del contribuyente. Manifiesta que la mera alegación de error excusable no libera al infractor de las consecuencias de su conducta antijurídica; por lo que corresponde el rechazo del planteo.-

Con cita del art. 286 inc. 1 CTP sostiene que -sin perjuicio de la solidaridad establecida respecto de la obligación tributaria- existe también responsabilidad por la omisión del impuesto para cada uno de los intervinientes en el hecho infraccional.-

Explica que corresponde diferenciar la deuda derivada de la falta de pago de la obligación impositiva, de la responsabilidad por las sanciones tributarias. Indica que la participación en la infracción, por parte del responsable, se sanciona con total independencia de la responsabilidad que le pudiera caber por la obligación tributaria incumplida. Aclara que se trata de una responsabilidad que nace por la violación a un deber fiscal atribuible como responsable, a título de dolo o de culpa. En consecuencia el contribuyente que hubiera incumplido con su deber fiscal responderá por la obligación cuyo objeto coincide con la obligación tributaria, y

"2024 – Año de Conmemoración del fallecimiento del General Dn. Bernabé Araoz"

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

además responderá con la sanción derivada de su propia conducta ilícita. Afirma que la finalidad que se presenta respecto de la responsabilidad solidaria es diferente, pues en un caso se castiga la transgresión al orden jurídico, y en el otro se garantiza el cobro del crédito fiscal.-

Resalta que se confeccionan dos Actas de Deuda –Nº A 1389-2019 y Nº A 1390-2019- una en cabeza de cada uno de los responsables solidarios; y conjuntamente con ellas se instruyen sendos Sumarios Nº M 1389-2019 y Nº M 1390-2019, los cuales son tramitados en forma paralela en el expediente; cumplimentándose todos los trámites y procedimientos que garantizan el debido proceso y el derecho de defensa de los contribuyentes.-

Alega que el trámite resulta ajustado a derecho, por cuanto se instruyen dos sumarios tendientes a determinar la responsabilidad personal de cada uno de los infractores, y -en consecuencia- se dictan dos resoluciones conclusivas de los procedimientos sumariales. Aclara que en el ámbito administrativo rige el principio de responsabilidad personal que impide que alguien pueda ser sancionado por hechos ajenos. Afirma que no puede haber culpabilidad si no hay participación en la infracción, y que tal elemento se encuentra acreditado en autos.-

Remarca que resulta improcedente el planteo referido a la existencia de doble sanción o violación del principio *non bis in idem*, ya que este principio impide que un mismo sujeto sea sancionado en más de una ocasión con el mismo fundamento y por los mismos hechos. Indica que en el caso no se configura la identidad de sujeto, hecho y fundamento requerida para que exista la doble punición, ya que se dispone una sanción para cada uno de los infractores.-

Ofrece prueba instrumental consistente en los antecedentes administrativos que tramitan por expediente Nº 13355/376/D/2019 y formula reserva del Caso Federal.-

Solicita que se rechace el recurso de apelación, y se confirme la resolución apelada en todas sus partes.-

III.- A fs. 22/23 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal Nº 109/22, que subsana cuestiones de trámite, ordena la acumulación de

los recursos deducidos por Ingema SRL y Tecno Construcciones SRL, declara la cuestión de puro derecho y llama autos para sentencia.-

En consecuencia, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del CTP.-

IV.- Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 10/21 y la Resolución N° D 11/21, ambas de fecha 29/01/2021, resultan ajustadas a derecho.-

Por medio de Actas de Deuda N° A 1389-2019 y N° A 1390-2019 (fs. 23/26 y 27/30 Expte. DGR), la Autoridad de Aplicación determina la obligación tributaria correspondiente al Impuesto de Sellos, posición 5/2019 respecto de los contribuyentes Ingema SRL y Tecno Construcciones SRL derivada del "Contrato de Cesión Parcial de Contrato de Obra Pública", celebrado en fecha 08/05/2019 por aquellas, en calidad de cedente y cesionario respectivamente. La determinación del tributo asciende a la suma de \$ 571.316,64; dejándose constancia del carácter solidario de la deuda.-

De igual modo, instruye los sumarios N° M 1389-2019 y N° M 1390-2019 por la presunta configuración de la infracción prevista en el art. 286 inc. 1) CTP, reprimida con multa del 100% del monto de la obligación fiscal determinada.-

El contribuyente Ingema SRL es notificado del Acta de Deuda e instrucción de Sumario en fecha 11/09/2019 (fs. 34 Expte DGR); presentando la impugnación y descargo en forma extemporánea en fecha 04/10/2019 (fs. 46/50 Expte DGR).-

En fecha 09/09/2019 se notifica el Acta de Deuda e Instrucción de Sumario al contribuyente Tecno Construcciones SRL (fs. 36 Expte. DGR), que deduce tempestivamente la correspondiente impugnación y descargo (fs. 38/44 Expte. DGR).-

Posteriormente, el Departamento de Revisión y Recursos informa que el contribuyente Tecno Construcciones SRL se acoge al Régimen Excepcional de Facilidades de Pago establecido por Ley 8873 reestablecida por Ley 9236, identificado como Plan de Pago tipo 1389 N° 211610, de fecha 15/09/2020, reconociendo en su totalidad las obligaciones impositivas determinadas en el

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

periodo 05/2019, correspondiente al Impuesto de Sellos, que se encuentra cancelado al momento del informe (fs. 104/105 Expte. DGR). De igual modo, se informa que los contribuyentes no han reconocido ni regularizado la multa correspondientes a los sumarios N° M 1389-2019 y N° M 1390-2019 (fs. 107 Expte. DGR).-

Mediante Resolución N° D 10/21 emitida por la Autoridad de Aplicación el 29/01/2021 (fs. 122 Expte. DGR) se declara abstracta la impugnación interpuesta por la firma Tecno Construcciones SRL, se tienen por reconocidas las obligaciones fiscales que surgen del Acta de Deuda N° A 1390-2019, se rechaza el descargo deducido por el contribuyente contra el Sumario N° M 1390-2019 y se le aplica una multa de \$ 571.316,64 por encuadrar su conducta en la infracción en el art. 286 inc. 1) CTP, equivalente al 100% del gravamen omitido.-

De igual modo, mediante Resolución N° D 11/21 dictada por la DGR en idéntica fecha (fs. 123 Expte DGR) se rechaza por extemporánea la impugnación presentada por Ingema SRL al Acta de Deuda N° A 1389-2019, se libera del pago del tributo a la firma en virtud de la cancelación realizada por el obligado solidario Tecno Construcciones SRL, se rechaza por extemporáneo el descargo interpuesto por el contribuyente contra el Sumario N° M 1389-2019 y se le aplica una multa de \$ 571.316,64 por encuadrar su conducta en la infracción en el art. 286 inc. 1) CTP, equivalente al 100% del gravamen omitido.-

V.- De las resoluciones apeladas surge que la conducta imputada a los contribuyentes consiste en la omisión parcial de ingresar el impuesto de sellos correspondiente al contrato de cesión parcial de obra pública celebrado entre las partes.-

El acogimiento por parte del cocontrante Tecno Construcciones SRL al Régimen Excepcional de Facilidades de Pago establecido por Ley 8873 reestablecida por Ley 9236 torna abstracta la cuestión referida a la determinación tributaria; subsistiendo únicamente el debate referido a la sanción de multa aplicada a ambos contribuyentes.-

Tradicionalmente se ha sostenido el carácter penal de las infracciones tributarias. En este sentido se ha dicho que *“La idea de pena no es exclusiva del*

Código Penal, sino que los casos de su existencia se hallan abundantemente esparcidos en todo el derecho y también, pues, en el Derecho Tributario. Las penas pecuniarias que se encuentran habitualmente en todo el Derecho Tributario y no sólo de nuestro país, no son suficientes para caracterizar el Derecho Tributario Penal. Tampoco las penas pecuniarias son extrañas al derecho penal propiamente dicho, ni las penas privativas de la libertad personal son exclusivas de éste. En conclusión, el derecho tributario penal es derecho penal que no se ha separado del derecho tributario" (Dino Jarach; "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", (3ª ed), Abeledo Perrot, 1999, Buenos Aires, pg. 403).-

El carácter claramente punitivo de las sanciones tributarias implica la identidad ontológica del ilícito tributario con el penal. La equivalencia cualitativa es indudable, sin perjuicio de que puedan aparecer ciertos matices cuantitativos que provoquen un grado de particularismo en lo represivo fiscal, que sin embargo no conmueve su naturaleza penal. En consecuencia, los principios generales de este último son directamente aplicables a aquel.-

Al respecto el Superior Tribunal de la Provincia ha decidido "No resulta controvertido el carácter punitivo de las multas y clausuras que la Administración aplica a los ilícitos tributarios. Es jurisprudencia reiterada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que las sanciones pecuniarias de referencia establecidas por leyes fiscales y administrativas son de naturaleza penal, dado que no tienen por objeto reparar un posible daño causado, sino que tienden prevenir y castigar la violación de las disposiciones pertinentes y que, dicho carácter represivo, no se altera por la existencia de un interés fiscal accesorio en su percepción (Fallos: 202:293; 287:76; 289:336; 290:202; 308:1224). En la doctrina especializada se ha dicho que 'el derecho penal tributario, desde el punto de vista de las sanciones que aplica a los infractores a sus normas, es de carácter penal en cuanto impone verdaderas penas que son consecuencia jurídicas consistentes en una disminución de bienes jurídicos tendientes a reprimir la trasgresión cometida y a evitar infracciones futuras' (...). Más allá de las divergencias existentes en torno a la naturaleza jurídica de la infracción tributaria y a la rama del derecho a la que pertenecen las disposiciones que regulan dicho ilícito, los autores, en general, coinciden en cuanto al carácter punitivo de las sanciones de marras". Excma. Corte

"2024 - Año de Conmemoración del fallecimiento del General Dn. Bernabé Araoz"

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

Suprema de Justicia - Sala Laboral y Contencioso Administrativo, in re "Ahualli Jorge Roberto vs. Provincia De Tucumán s/ inconstitucionalidad", Sentencia N° 894 del 16/08/2016.-

Las resoluciones impugnadas encuadran la conducta de los contribuyentes en el artículo 286 inciso 1) CTP según el cual "Se considerará infracción y serán pasibles de multas equivalentes al cien por ciento (100%) del tributo que corresponda abonar en cada caso: 1. Los contribuyentes y/o responsables que omitan total o parcialmente el pago del Impuesto de Sellos...".-

Corresponde pasar al tratamiento de los agravios expuestos en cada uno de los recursos.-

1) Recurso deducido por Ingema SRL contra la Resolución N° D 11/21.-

Con carácter liminar, corresponde señalar que la resolución impugnada rechaza por extemporáneos la impugnación y descargo deducidos contra el Acta de Deuda N° A 1389-2019 y el Sumario N° M 1389-2019. Sin perjuicio de liberar al contribuyente de la determinación practicada, le impone la sanción de multa.-

Al deducir el recurso de apelación, el impugnante no expone agravio ni realiza manifestación alguna respecto del carácter extemporáneo de su presentación.-

De las constancias de autos surge que la Autoridad de Aplicación notifica al contribuyente la determinación tributaria e instrucción del sumario en fecha 11/09/2019 (fs. 34 Expte. DGR), mientras que el escrito de impugnación y descargo es presentado en fecha 04/10/2019 (fs. 46/49 Expte. DGR). Ello implica que la presentación se realiza luego de vencido el plazo de 15 días establecido por el art. 98 y 123 CTP, para la realización de los actos procedimentales respectivos.-

El art. 99 CTP establece "Si en el plazo previsto en el artículo anterior se omite impugnar o manifestar disconformidad, o no se paga y/o regulariza la deuda determinada e intimada, acreditándolo ante la Autoridad de Aplicación, ésta quedará consentida y firme sin necesidad de dictar resolución alguna, dando lugar a la emisión del título al que se refiere el artículo 172 y a la ejecución fiscal pertinente...". Por su parte, el art. 123 CTP dispone "...Si el sumariado no

compareciera en el término fijado en el párrafo anterior, la Autoridad de Aplicación considerará que se encuentran consentidos el o los hechos imputados y dictará resolución sin más trámite”.-

Corresponde señalar que los plazos del procedimiento tributario poseen carácter perentorio, por lo que su vencimiento implica la pérdida de la facultad procedimental dejada de ejercitar, de forma automática y sin requerimiento de parte.-

El carácter perentorio de los plazos se encuentra expresamente contemplado por el Art. 119 CTP que establece “Los términos establecidos en este Código son perentorios, y solamente se computarán los días hábiles administrativos”. A su turno, el Art. 39 LPA establece los efectos de la perentoriedad: “Una vez vencido los plazos establecidos para interponer recursos administrativos, se perderá el derecho para articularlos. En ningún caso, la presentación extemporánea de recursos administrativos será considerada como denuncia de ilegitimidad...”.-

En relación al carácter perentorio de los plazos se ha decidido *“La doctrina es coincidente en cuanto a las consecuencias de la perentoriedad de los plazos: una vez vencidos, opera automáticamente la caducidad de la facultad procesal para cuyo ejercicio se concedió (cfr. Palacio Lino, E.: “Derecho Procesal Civil”, Ed. Abeledo Perrot, 1.983, Tomo I, página 364). Perentorio - agrega el autor citado, significa que por esencia es improrrogable por acuerdo de las partes; no admitiendo una prolongación tácita, en el sentido de que pueda cumplirse después de su vencimiento, pero antes de que la otra parte pida el decaimiento del derecho o se produzca la declaración judicial pertinente. Así estos efectos se producen de manera automática, sin necesidad de que el otro litigante lo pida ni de que medie declaración judicial alguna”*. Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán *in re* “Amado Mariano Adolfo vs. Empresa de Transporte de Pasajeros Florida s/ Daños y Perjuicios”, Sentencia N° 457 del 01/12/1993.-

La situación expuesta resulta fundamento suficiente para el rechazo de la pretensión recursiva deducida por el contribuyente. Sin embargo atento a la contestación de los agravios realizada por la Autoridad de Aplicación y al solo

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

efecto de garantizar el derecho de defensa de aquel, se procederá al análisis de la cuestión de fondo.-

A) Inexistencia de Infracción por Beneficio de Alícuota Cero %: En su primer agravio, el recurrente sostiene que no corresponde el ingreso del impuesto, por cuanto el instrumento estaría gravado con alícuota cero % prevista por el Decreto (ME) N° 1250/3-2018, para los documentos suscritos como consecuencia directa de las obras ejecutadas en el marco del "Plan Nacional de Vivienda", creada mediante Resolución N° 122-E-2017 del Ministerio del Interior, Obras Públicas y Vivienda de la Nación. A partir de tal premisa, afirma que al no corresponder el ingreso del gravamen, tampoco existe omisión del mismo y no procede la imposición de multa.-

Según el art. 1 del Decreto (ME) N° 1250/3-2018 "Establécese en el Impuesto de Sellos, la alícuota del cero por ciento (0%) para los instrumentos que se celebren a partir de la entrada en vigencia del presente Decreto, como consecuencia directa de las obras que se ejecuten en el marco del "Plan Nacional de Vivienda" creado mediante Resolución N° 122- E/2017".-

De acuerdo al Plan Nacional de Vivienda, contenido en la Resolución N° 122- E/2017, son partes intervinientes en los convenios regulados por el régimen, los organismos de derecho público nacional, provincial y municipal, a saber: el Ministerio del Interior, Obras Públicas y Vivienda de la Nación y sus organismos dependientes: la Secretaría de Vivienda y Hábitat; la Subsecretaría de Desarrollo Urbano y Vivienda; y la Unidad de Gestión. Se contemplan como solicitantes a organismos Provinciales, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o Municipales, responsables de la ejecución de proyectos urbanísticos y/o de vivienda, organismos e instituciones públicas financieras, nacionales, provinciales y/o municipales, organizaciones no gubernamentales de reconocida trayectoria, fondos fiduciarios o entes del sector público nacional (art. 1.2 Anexo I, Resolución N° 122- E/2017).-

De lo dicho surge que solo se encuentran gravados con alícuota cero % los convenios celebrados entre los organismos públicos e instituciones antes mencionadas, como consecuencia directa de la ejecución de obras contempladas en el Plan Nacional de Vivienda.-

Se puede verificar que el contrato objeto de la litis, denominado Cesión Parcial de Contrato de Obra Pública (fs. 7/8 Expte. DGR), no encuadra en el

mencionado beneficio, ya que es celebrado entre dos particulares y el instrumento no resulta consecuencia directa de las obras ejecutadas en el marco del Plan Nacional de Vivienda. Por ello corresponde rechazar el agravio.-

B) Exención del Impuesto de Sellos: El apelante sostiene que goza de una exención del 99,96% en el impuesto de sellos, establecido por el art. 1 de la Ley 8262, y que ello consta en copia del certificado 0001-00007018 (fs. 50 Expte. DGR). Afirma que en virtud de la exención, no resulta pasible de sanción por no configurarse la omisión del impuesto.-

Según el art. 1° de la Ley 8262 "Establécese que, a partir del 30 de Abril de 2010, fecha de entrada en vigencia del texto consolidado de la Ley N° 5121, según lo dispuesto por Ley N° 8240, se exime del pago del Impuesto de Sellos a toda operación financiera activa y sus accesorios, efectuada por la Caja Popular de Ahorros de la Provincia de Tucumán y por las entidades financieras comprendidas en el régimen de la Ley Nacional N° 21526 y modificatorias en el marco de la operatoria normal de las líneas crediticias aprobadas por dichas instituciones, que estén destinadas en forma exclusiva y específica al financiamiento de actividades productivas de los sectores agropecuario, industrial, minero y de la construcción, desarrolladas en la Provincia por quienes se encuentren inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por tales actividades...".-

De las cláusulas del contrato de Cesión Parcial de Contrato de Obra Pública surge claramente que el mismo no encuadra subjetiva ni objetivamente en la exención prevista en la norma. En cuanto a los sujetos, el contrato se celebra entre dos particulares, sin que intervengan la Caja Popular de Ahorros o las entidades financieras reguladas por la Ley 21526. En cuanto a su objeto, el acuerdo se refiere a la cesión parcial de un contrato de obra pública, sin relación alguna con operatorias crediticias destinadas exclusivamente al financiamiento de las actividades productivas mencionadas en la norma.-

En consecuencia, el recurrente no encuadra en la pretendida exención del impuesto de sellos, por lo que el agravio será rechazado.-

C) Reducción al 40% de la multa: en tercer término, el contribuyente se agravia al sostener que se encuentra alcanzado por el beneficio establecido por la Ley 8873 reestablecida por la Ley 9236 que contempla la reducción de la multa al

"2024 - Año de Conmemoración del fallecimiento del General Dn. Bernabé Araoz"

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

40% del monto que correspondía abonar. Entiende que la falta de aplicación del beneficio genera la nulidad de la resolución sancionatoria.-

El art. 7 de la Ley 8873 reestablecida por la Ley 9236 dispone: "Respecto a las sanciones y recargos previstos en el Código Tributario Provincial, se establecen los beneficios que se indican a continuación: (...) e) Para el supuesto que la infracción cometida por los contribuyentes y responsables alcanzados por la norma, se encuentre reprimida con la sanción de multa prevista en el Artículo 286 del Código Tributario Provincial, la misma quedará reducida al 40% (cuarenta por ciento) del tributo que corresponda abonar en cada caso (...) Lo dispuesto en los puntos precedentes, salvo lo establecido en el inciso d), opera siempre que los sujetos comprendidos procedan a la cancelación de las multas y/o recargos en las formas, condiciones y con los requisitos establecidos en la presente Ley, implicando su acogimiento el desistimiento y renuncia a toda acción o derecho (...)"-.

De la literalidad de la norma surge que es condición para obtener el beneficio de reducción de la sanción que el infractor proceda a la cancelación de la multa mediante el acogimiento al mencionado régimen; de acuerdo a las modalidades establecidas Resolución General N° 80/2020 dictada por la DGR con carácter reglamentario de aquella.-

Del análisis de las constancias de autos se verifica que el impugnante no procedió a la regularización de la multa, sea mediante el acogimiento al régimen de facilidades de pago o mediante su cancelación al contado (fs. 161/162 Expte. DGR).-

En consecuencia, no corresponde la reducción pretendida por el contribuyente, por lo que se rechaza el agravio deducido.-

La configuración del elemento objetivo del tipo infraccional se encuentra acreditada en autos, donde consta la omisión parcial del impuesto de sellos, por haber tributado sobre una base diversa a la establecida por el art. 256 CTP. Se verifica que los contratantes liquidaron el impuesto sobre el precio convenido en el contrato de cesión parcial de obra pública y no sobre el valor proporcional del

objeto del contrato efectivamente cedido, siendo este último el que correspondía tomar como base.-

A su turno, el elemento subjetivo del tipo infraccional omisivo se configura por el incumplimiento culpable o negligente del deber material del contribuyente de ingresar el impuesto en tiempo y forma. A diferencia de la figura dolosa, donde el elemento subjetivo requiere la acreditación directa o por medio de indicios presuncionales; en el campo infraccional culposo, la liberación de responsabilidad solo puede justificarse por la existencia de una concreta causal de excusación legal, cuya acreditación se encuentra a cargo del infractor.-

De las constancias de autos no surge que el apelante haya acreditado la existencia de una causal subjetiva de eximición de responsabilidad por la omisión del pago del sellado.-

Respecto de la liberación de la responsabilidad infraccional se ha resuelto *“Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente. Si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente”*. Corte Suprema de Justicia de la Nación in re “Casa Elen Valmi de Claret y Garello c/ DGI”, Sentencia del 31/03/1999, (Fallos 322:519).-

En virtud de lo expuesto, y sin perjuicio de resultar extemporáneos la impugnación y descargo deducidos contra el Acta de Deuda N° A 1389-2019 y el Sumario N° M 1389-2019; los planteos realizados respecto del fondo de la cuestión tampoco resultan atendibles, por lo que corresponde no hacer lugar al recurso deducido contra la Resolución N° D 11/21, sin perjuicio del alcance de la condena que se expondrá *infra*.-

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

2) Recurso deducido por Tecno Construcciones SRL contra la Resolución Nº D 10/21.-

A) Existencia de error excusable: el apelante sostiene que ninguno de los cocontratantes tuvo la intención de defraudar al fisco, y que ello se encuentra acreditado por haber abonado la suma de \$3.000, correspondiente al 1% del monto de la sesión. Manifiesta que la propia administración aforó el instrumento por dicha suma y que ello demuestra la existencia de un error excusable previsto por el art. 85 CTP.-

Argumenta que existen extremos que habilitan la exclusión de responsabilidad tales como la consulta realizada a la autoridad fiscal, la exposición del criterio de interpretación de la norma sin observaciones del Fisco y la acreditación de un comportamiento normal, razonable, prudente, adecuado y diligente por parte del contribuyente.-

Según se dijo, el carácter punitivo de las sanciones tributarias implica que las mismas solo pueden aplicarse en caso de verificarse conjuntamente el elemento objetivo y subjetivo del tipo infraccional.-

Respecto del elemento objetivo del tipo diremos que se encuentra expresamente reconocido por el contribuyente. Según surge de las constancias de autos, el recurrente reconoce y cancela la obligación tributaria determinada, mediante adhesión al Régimen Excepcional de Facilidades de Pago, Ley 8873 reestablecido por Ley 9236, instrumentado en Plan de Pagos Tipo 1389 Nº 211610, de fecha 15/09/2020, por la totalidad del impuesto de sellos omitido, correspondiente al periodo 05/2019.-

Las consecuencias jurídicas de la adhesión al plan de pagos, respecto de la obligación tributaria, se encuentran contempladas en el art. 14 inc. 8 de la Ley 8873 reestablecida por la ley 9236 en los siguientes términos "El acogimiento al presente régimen, implica de pleno derecho el allanamiento incondicional del contribuyente y responsable y, en su caso, el desistimiento y expresa renuncia a toda acción y derecho, incluso el de repetición y el de prescripción, respecto a toda actuación administrativa o judicial y a todo planteo acerca de la falta de validez constitucional de las normas de carácter tributario dictadas o sancionadas con anterioridad a la

entrada en vigencia de la presente Ley, independientemente por lo cual se formule el citado acogimiento...”.-

En relación al elemento subjetivo del tipo infraccional –según se dijo- la figura contemplada por el art. 286 inc. 1) CTP consiste en la omisión del impuesto de sellos.-

El recurrente afirma que existe una causal de exclusión de responsabilidad, consistente en error excusable en la omisión del pago del impuesto.-

Al respecto la doctrina ha dicho que *“La excusabilidad con fundamento en el error requiere que circunstancias de envergadura coloquen al contribuyente en una situación en la que actúe con el convencimiento de que su acción no es contraria al derecho. El error; para que funcione como causa de excusabilidad de la culpabilidad, requiere que el contribuyente haya desarrollado un comportamiento normal y razonable frente al evento que se le cuestiona, que haya actuado con la prudencia que exigía la situación y pese a ello incurrió en omisión. En otros términos, debe comprobarse la inevitabilidad del daño, la con correncia de un comportamiento usual, normal y razonable, esencial e inculpable”* (Alejandro C. Altamirano; “Derecho Tributaria – Teoría General”, Marcial Pons, Buenos Aires, 2012, pg. 687).-

El contrato objeto de la litis instrumenta una cesión parcial de contrato de obra pública. La base imponible establecida para el cálculo del impuesto correspondiente a dicha categoría de negocio jurídico se encuentra en el art. 256 CTP, que dispone “En las cesiones de acciones o derechos que no versen sobre bienes inmuebles, deberá liquidarse el impuesto sobre el precio convenido o el monto efectivamente cedido, el que fuere mayor...”.-

Del análisis del contrato de obra pública, surge que el precio pactado asciende a la suma de \$117.231.401,59 (fs.9/11 Expte. DGR). A su turno el contrato de cesión parcial transfiere el 48,99% del objeto del contrato originario, sin perjuicio de fijar el precio de la transferencia en la suma de \$300.000.-

La norma que fija la base imponible del impuesto resulta clara en el sentido de que el impuesto debió calcularse sobre el monto efectivamente cedido que

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

asciende a la suma de \$57.431.663,3 (48,99% de \$117.231.401,59) y no sobre el monto pactado, por resultar este último inferior.-

No se verifica oscuridad, complejidad o ambigüedad en la norma ni circunstancias que pudieran inducir a duda o error respecto de la liquidación del impuesto. Es particularmente relevante verificar el carácter de los contribuyentes en cuestión, que resultan ser personas jurídicas, dedicados a la realización de obras públicas, en las que se requieren altos niveles de especialización jurídica, contable y técnica en virtud de la envergadura material y económica de tales contratos.-

Respecto de los requisitos para la invocación del error excusable se ha decidido: *“Quien pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta, deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta”*. Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* “Morixe Hnos S.A.C.I. (TF N°10460-I) s/Apelación resolución de la DGI”, Sentencia del 20/08/1996 (Fallos: 319:1524).-

Como consecuencia de lo dicho, no resulta atendible la invocación del error excusable, ya que no se verifican los requisitos legales de excepción para liberar al contribuyente de su responsabilidad infraccional.-

Como ya se dijera al analizar el recurso deducido por el primer cocontratante, en el tipo infraccional omisivo la conducta penada consiste en el incumplimiento culpable o negligente del deber material de ingresar el impuesto.-

En esta orbita, la liberación de responsabilidad solo puede justificarse por la existencia de una concreta causal de excusación legal, cuya acreditación se encuentra a cargo del infractor, carga que el recurrente no ha cumplido en autos; según ya fuera analizado.-

En consecuencia, se verifica la concurrencia del elemento subjetivo del tipo; por lo que se rechaza el agravio referido a la ausencia de culpa.-

B) Doble Imposición: el recurrente sostiene que la Administración sanciona dos veces por una única infracción, ya que impone a cada cocontratante

una multa independiente y por actos administrativos separados. Entiende que ello implica incurrir en doble imposición por cuanto el total de las multas representan el 200% del impuesto omitido. Afirma que tal proceder viola el principio constitucional que impide sancionar dos veces un mismo hecho, lo que determina la nulidad de las Resoluciones N° D 10/21 y N° D 11/21.-

Al respecto corresponde diferenciar la responsabilidad de los cocontratantes por la deuda tributaria, de su responsabilidad infraccional derivada de la omisión del impuesto. La distinción e independencia de ambas responsabilidades se encuentra expresamente contemplada por el art. 77 CTP, que establece "El pago de las sanciones impuestas por infracciones tributarias es independiente del pago de las demás obligaciones tributarias".-

No cabe duda que la responsabilidad por el pago del impuesto de sellos es solidaria respecto de las partes que intervienen en el contrato. Ello surge en forma expresa del art. 243 CTP que establece "Están obligados al pago del impuesto todos aquellos que realicen las operaciones o formalicen los actos y contratos a que se refiere el presente título...".-

Sin embargo, en las presentes actuaciones no se debate la responsabilidad patrimonial derivada del tributo, ya que el mismo se encuentra cancelado por el recurrente mediante la adhesión al Régimen Excepcional de Facilidades de Pago, Ley 8873 reestablecido por Ley 9236. Solo corresponde a este Tribunal pronunciarse respecto de la responsabilidad por las multas impuestas por la Autoridad de Aplicación derivada de los sumarios N° M 1389-2019 y N° 1390-2019.-

La cuestión a desentrañar consiste en determinar si la Autoridad de Aplicación puede imponer la sanción de multa en forma personal e independiente a cada una de las partes que omitieron el pago del impuesto, o si por el contrario la sanción es única y los cocontratantes son responsables por la misma en forma solidaria.-

De la literalidad del art. 286 inc. 1 no surge en forma clara la solución al interrogante. La norma establece que los contribuyentes –partes del contrato- que omitan el impuesto serán pasibles de multas –en plural-, lo que implicaría la posibilidad de imponer sanciones a cada una de las partes. Sin embargo el

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

precepto establece que la sanción tiene el límite del 100% del tributo omitido, por lo que la multa reclamada a cada infractor no podría exceder dicho monto.-

Sin embargo, la cuestión resulta legalmente zanjada por el art. 243 segundo párrafo CTP que establece “Los que otorguen, endosen, autoricen o conserven en su poder, por cualquier título o razón, instrumentos sujetos al impuesto son *solidariamente responsables* del gravamen omitido parcial o totalmente y *de las sanciones aplicables*”. La norma es clara en el sentido de que los otorgantes responden en forma solidaria por las sanciones derivadas de la omisión del impuesto.-

La interpretación armónica de los arts. 286 inc. 1 y 243 segundo párrafo dan por resultado que la Autoridad de Aplicación solo puede imponer una multa igual a 100% del impuesto total o parcialmente omitido y que los otorgantes del instrumento responden en forma solidaria por la sanción aplicada.-

La tramitación independiente de los procedimientos sumariales y el dictado de resoluciones sancionatorias individuales no resulta reprochable. Ello se encuentra justificado por el principio de personalidad de la responsabilidad infraccional, en virtud del cual cada contribuyente podrá acreditar causales individuales de atenuación o liberación de responsabilidad, y el fisco podrá verificar individualmente la culpabilidad en la conducta de cada uno de ellos.-

Sin embargo, los efectos de las resoluciones sancionatorias N° D 10/21 N° D 11/21 no podrán exceder los alcances del régimen de solidaridad establecido por el art. 25 CTP, por expresa imposición del art. 243 segundo párrafo. Ello implica que la Autoridad de Aplicación podrá exigir el pago de la multa total o parcialmente a cualquiera de los infractores, y que el pago –total o parcial- efectuado por uno de ellos libera a los demás en la medida del mismo. Ello sin perjuicio de las acciones de reembolso que pudieran corresponder entre los infractores sancionados.-

La solución a la que se llega deriva de la interpretación sistemática del régimen específico de los sujetos pasivos del impuesto de sellos, del sistema infraccional del tributo y de las normas que regulan la solidaridad en materia tributaria.-

Respecto de la interpretación sistemática de las normas fiscales se ha decidido *“La primera fuente de exégesis de la ley es su letra, que ellas deben entenderse teniendo en cuenta el contexto general y los fines que las informan y en esa tarea no se le debe dar un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, sino el que las concilie y conduzca a una integral armonización de sus preceptos”*. Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* “Vidal, Matías Fernando Cristóbal y Otros s/Infracción Ley 24.769. Denunciante: Afip – DGI”, sentencia del 28/10/2021 (Fallos: 344:3156).-

La resolución a la que se arriba en relación al carácter solidario de la sanción tiene consecuencias expansivas, ya que no solo compete al recurso deducido por Tecno Construcciones SRL, sino que impacta en las condiciones de ejecución de la multa respecto de ambos cocontratantes.-

El principio de legalidad establecido por el art. 18 CN y art. 9 CIDH tiene especial relevancia en materia punitiva, ya que requiere de una ley formal de carácter previo que describa la infracción punible y la sanción aplicable. Ello implica que el órgano administrativo –en ejercicio de la potestad sancionatoria- se encuentra impedido de variar el régimen de la multa aplicable.-

La correcta aplicación de las sanciones penales es una cuestión de orden público que debe ser verificada de oficio por este Tribunal. El caso será resuelto conforme al derecho aplicable y con independencia de lo alegado por las partes, de acuerdo a lo establecido por el art. 18 CTP.-

En consecuencia, el régimen sancionatorio establecido por los arts. 286 inc. 1 y 243 segundo párrafo CTP, será también aplicado a Ingema SRL, a pesar del carácter extemporáneo del descargo deducido contra el Sumario N° M 1389-2019. La solución contraria implicaría aplicar la sanción en condiciones diversas a las establecidas por la ley, con agravio al principio de legalidad de raigambre constitucional y convencional.-

Con relación al principio de legalidad en materia de sanciones administrativas y a la aplicación oficiosa del régimen, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha decidido: *“En relación con lo anterior, conviene analizar si el artículo 9 de la Convención es aplicable a la materia sancionatoria administrativa,*

además de serlo, evidentemente, a la penal (...) es preciso tomar en cuenta que las sanciones administrativas son, como las penales, una expresión del poder punitivo del Estado y que tienen, en ocasiones, naturaleza similar a la de éstas. Unas y otras implican menoscabo, privación o alteración de los derechos de las personas, como consecuencia de una conducta ilícita. Por lo tanto, en un sistema democrático es preciso extremar las precauciones para que dichas medidas se adopten con estricto respeto a los derechos básicos de las personas y previa una cuidadosa verificación de la efectiva existencia de la conducta ilícita. Asimismo, en aras de la seguridad jurídica es indispensable que la norma punitiva, sea penal o administrativa, exista y resulte conocida, o pueda serlo, antes de que ocurran la acción o la omisión que la contravienen y que se pretende sancionar. La calificación de un hecho como ilícito y la fijación de sus efectos jurídicos deben ser preexistentes a la conducta del sujeto al que se considera infractor. De lo contrario, los particulares no podrían orientar su comportamiento conforme a un orden jurídico vigente y cierto, en el que se expresan el reproche social y las consecuencias de éste. Estos son los fundamentos de los principios de legalidad y de irretroactividad desfavorable de una norma punitiva". CIDH in re "Baena Ricardo y otros Vs. Panamá", Sentencia del 02/02/2001(Serie C N° 72).-

VI.- Por las consideraciones que anteceden propongo HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación deducido por el contribuyente TECNO CONSTRUCCIONES SRL CUIT 30-63413379-4, contra Resolución N° D 10/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 29/01/2021. En consecuencia CONFIRMAR la sanción de multa aplicada por el art. 3° de la resolución recurrida, por la suma de Quinientos Setenta y Un Mil Trescientos Dieciséis con 64/100 (\$571.316,64) derivada del Sumario N° M 1390-2019, equivalente al 100% del gravamen omitido, por encuadrar su conducta en la infracción prevista por el art. 286 inc. 1) CTP. ESTABLECER que la condena corresponde a una única multa y se aplica en forma solidaria con el contribuyente INGEMA SRL CUIT N° 36-61552713-7, con los efectos establecidos por el art. 25 CTP. Asimismo NO HACER LUGAR al recurso deducido por contribuyente INGEMA SRL CUIT N° 36-61552713-7, contra Resolución N° D 11/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 29/01/2021. En consecuencia CONFIRMAR la sanción de multa aplicada por el art. 4° de la resolución recurrida, por la suma de Quinientos Setenta y Un Mil

Trescientos Dieciséis con 64/100 (\$571.316,64) derivada del Sumario N° M 1389-2019, equivalente al 100% del gravamen omitido, por encuadrar su conducta en la infracción prevista por el art. 286 inc. 1) CTP. DECLARAR DE OFICIO que la condena corresponde a una única multa y se aplica en forma solidaria con el contribuyente TECNO CONSTRUCCIONES SRL CUIT 30-63413379-4, con los efectos establecidos por el art. 25 CTP. Así voto.-

El señor Vocal Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo que comparte las razones dadas por el Sr. Vocal preopinante en el voto que antecede.-

El señor Vocal Dr. José Alberto León dijo que comparte los fundamentos expuestos por el señor Vocal CPN Jorge G. Jimenez y vota en igual sentido.-

En mérito a ello, y visto el resultado del presente acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación deducido por el contribuyente TECNO CONSTRUCCIONES SRL CUIT 30-63413379-4, contra Resolución N° D 10/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 29/01/2021. En consecuencia CONFIRMAR la sanción de multa aplicada por el art. 3° de la resolución recurrida, por la suma de Quinientos Setenta y Un Mil Trescientos Dieciséis con 64/100 (\$571.316,64) derivada del Sumario N° M 1390-2019, equivalente al 100% del gravamen omitido, por encuadrar su conducta en la infracción prevista por el art. 286 inc. 1) CTP. ESTABLECER que la condena corresponde a una única multa y se aplica en forma solidaria con el contribuyente INGEMA SRL CUIT N° 36-61552713-7, con los efectos establecidos por el art. 25 CTP.-

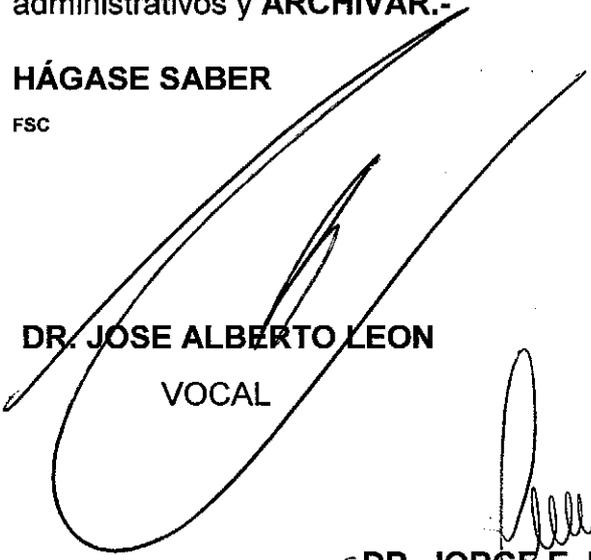
2.- NO HACER LUGAR al recurso deducido por contribuyente INGEMA SRL CUIT N° 36-61552713-7, contra Resolución N° D 11/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 29/01/2021. En consecuencia CONFIRMAR la sanción de multa aplicada por el art. 4° de la resolución recurrida, por la suma de Quinientos Setenta y Un Mil Trescientos Dieciséis con 64/100 (\$571.316,64) derivada del Sumario N° M

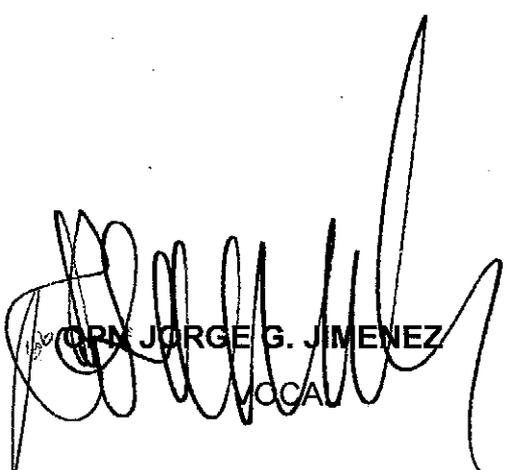
1389-2019, equivalente al 100% del gravamen omitido, por encuadrar su conducta en la infracción prevista por el art. 286 inc. 1) CTP. **DECLARAR DE OFICIO** que la condena corresponde a una única multa y se aplica en forma solidaria con el contribuyente TECNO CONSTRUCCIONES SRL CUIT 30-63413379-4, con los efectos establecidos por el art. 25 CTP.-

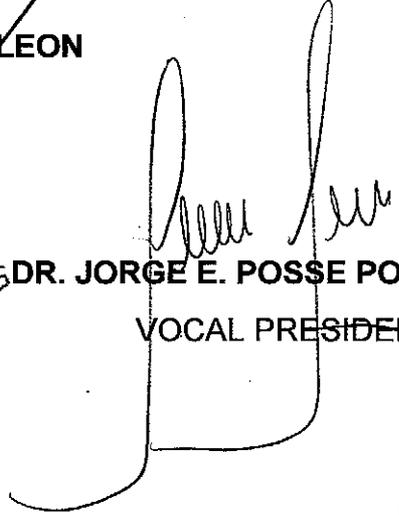
3.- REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente devolver los antecedentes administrativos y **ARCHIVAR.-**

HÁGASE SABER

FSC


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


DR. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ:


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION