

En la ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ... 3 ... días del mes de ... ABRIL ... de 2024, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) a fin de resolver la causa caratulada: **"FLORES DANIEL s/ Recurso de Apelación"** Expte. N° 361/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 862/376/D/2020) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

I. Que el contribuyente FLORES DANIEL, C.U.I.T. N° 20-27504575-7 presentó Recurso de Apelación (fs. 45/49 del Expte. D.G.R. N° 862/376/D/2020) contra la Resolución N° M 1930/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 16/07/2020 obrante a fs. 43. En ella se resuelve **APLICAR** al contribuyente **FLORES DANIEL, C.U.I.T. N° 20-27504575-7 una multa por \$23.625 (Pesos Veinte Tres Mil Seiscientos Veinticinco)** equivalente a setenta y cinco (75) veces el impuesto mínimo mensual establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 82° cuarto párrafo, inciso 2 del Código Tributario Provincial, por incumplimiento a los deberes formales, debido a la falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante Requerimiento F. 6005 N° 0001-00074934 notificado en fecha 06/12/2019, siendo éste el segundo requerimiento incumplido.

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

Sostiene que la Autoridad de Aplicación aplica una sanción cuya cuantía resulta desproporcionada en relación a la actividad que toma como causa generadora de la misma.

Afirma que la potestad sancionadora de la Administración Pública se encuentra necesariamente sujeta a la Constitución, los principios constitucionales y el respeto de los derechos fundamentales. Expresa que no parece coherente con la

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

exigencia de seguridad jurídica que, por un lado, a los deudores tributarios se les imponga la carga de autoliquidar los tributos, y por otro, se les imponga una sanción sin considerar el perjuicio causado, las circunstancias del caso, o que resulten irracionales y desproporcionadas en el caso concreto.

Considera que el principio de razonabilidad obliga a la autoridad tributaria a racionalizar su actividad sancionadora, evitando así que se imponga a los deudores tributarios sanciones que resulten improcedentes o desproporcionadas. De este modo, este principio exige que, para la imposición y determinación de una sanción, la autoridad tributaria debe tener en cuenta un criterio de ponderación y equilibrio, a fin de no desbordar su actuación represiva.

Por otro lado, sostiene que en autos se observa que el organismo fiscal sanciona al sujeto pasivo con un monto que resulta claramente desproporcionado con la infracción presuntamente cometida, más aún cuando no existe reincidencia por parte del imputado en la actuación que se le endilga.

En este sentido, el apelante manifiesta que la Administración no justifica de manera alguna cual es el criterio utilizado para graduar la multa en tan cuantioso monto como ser el de 75 (setenta y cinco) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tomando en consideración la inexistencia por parte del sujeto pasivo de conductas que evidencien una real intención de evitar u obstaculizar las facultades de fiscalización del organismo fiscal. Por lo cual, no habiendo sido establecida explícitamente cual es la causa de tan gravosa disposición por parte del Organismo Fiscal, situación que concurre en la carencia de motivación en el acto administrativo dictado, solicita se determine la nulidad del mismo y se lo deje sin efecto.

Por último, afirma que vulnerando su derecho de defensa y el debido proceso legal, se evidencia que la base de cálculo de la multa determinada se encuentra viciada al no haber sido establecida explícitamente cual es la causa de la gravosa disposición por parte del organismo fiscal en cuanto a la determinación del "quantum" de la sanción aplicada.

Añade que resulta imposible por parte del contribuyente efectuar los agravios que considere pertinentes a los fines de recurrir la misma, situación que se presenta

claramente vulneradora del derecho a defensa establecido por la Constitución Nacional.

Ante esto, solicita se declare nulo el acto administrativo y se deje sin efecto el mismo.

II. A fs. 01/04 del Expte. de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. artículo 148º del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:

Que, en el caso de marras, la infracción se configura por la falta de cumplimiento en tiempo y forma a lo solicitado mediante Requerimiento F. 6005 N° 001-0074934 notificado en fecha 06/12/2019, situación constatada por medio de F. 6006 N° 0001 - 00121358 de fecha 26/12/2019, siendo éste el segundo requerimiento incumplido.

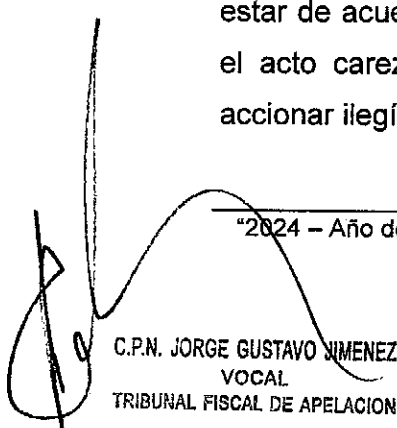
En referencia al cuestionamiento del monto de la sanción aplicada, expresa que la graduación del mismo se encuentra reglada expresamente por los artículos 75 y 82 del Código Tributario Provincial. De ello, resulta evidente que la multa aplicada es razonable y se aplicó el mínimo de la graduación legal prevista.

Por otro lado, sostiene que el bien jurídico tutelado por la norma tributaria en cuestión, es el funcionamiento mismo de la Administración, razón por la cual no es condición primordial que la conducta reprimida haya ocasionado un perjuicio patrimonial al Fisco, pues una vez cometido el hecho punible, se entiende lesionada la actividad del organismo recaudador.

En cuanto a la ausencia de fundamentación o motivación de la resolución recurrida al momento de graduarse la sanción, recalca que las actuaciones poseen una unidad ideal y material, dentro de la cual cada etapa o paso procedimental se encuentra concatenado con el anterior, razón por la cual cada acto debe ser analizado dentro del contexto de las actuaciones, tomadas en forma integral. Añade que la multa impuesta fue aplicada como consecuencia de que el contribuyente no dio cumplimiento con la obligación requerida. Podrá el recurrente estar de acuerdo o no con los fundamentos expuestos, pero ello no significa que el acto carezca de motivación, y bajo este pretexto, intente dejar inmune su accionar ilegítimo y perjudicial para el estado, ya que incide en el cumplimiento de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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


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

sus fines y propósitos. Por lo expuesto, sostiene que debe rechazarse de plano la nulidad impetrada, ya que no procede la nulidad por la nulidad misma.

Además, expresa que advirtiéndose que en el caso de marras el apelante tomó conocimiento del sumario en cuestión y tuvo la oportunidad de tomar vista para tener un conocimiento más amplio de las presentes actuaciones, de ejercer su derecho de defensa conforme el procedimiento previsto en el artículo 123 y 127 del Código Tributario Provincial, y de expresar sus agravios mediante el descargo presentado y la apelación en análisis, no se advierte el perjuicio ocasionado ni la afectación a su derecho de defensa, por lo que el planteo de nulidad debe ser rechazado in limine por improcedente.

Por todo lo expuesto, sostiene que corresponde no hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente Flores Daniel, en contra de la Resolución N° M 1930/20 de fecha 16 de Julio de 2020, debiendo confirmarse la misma.

III. A fs. 12 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 290/20, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

IV. A fs. 16/17 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 6/2022, que resuelve en forma previa al dictado de la sentencia, disponer como medida para mejor proveer, se oficie a la Dirección General de Rentas a fin de que en el plazo perentorio de diez (10) días de notificada, remita a este Tribunal copia del Expte. D.G.R. N° 32117/376/D/2019, la cual fue cumplida en tiempo y forma por la Dirección General de Rentas.

V. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación de la autoridad de aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde en esta oportunidad que emita mi opinión.

Conforme surge de medida para mejor proveer solicitada a la D.G.R obrante a fs. 21/69 del Expte. de cabecera, se constata que:

- Mediante Acta F.6006 N° 0001-00120936 de fecha 03/12/2019 se dejó constancia del incumplimiento a los deberes formales por falta de presentación de la documentación y/o información solicitada en Requerimiento F.6005 N° 0001-00074930, notificado en fecha 15/11/2019.
- A raíz de lo acontecido, el día 05/02/2020 se instruyó el Sumario N° S/98/2020/A, por presunta configuración de la acción prevista en el artículo 82

primer párrafo del citado texto legal. Notificado el contribuyente en fecha 12/02/2020, no se presentó a formular su defensa, por lo cual la D.G.R., de acuerdo al art. 123° del C.T.P. procedió al dictado de la resolución correspondiente. En fecha 03/05/2021 la Dirección General de Rentas emitió la Resolución N° M 1231/21 por la cual dispuso: *"APLICAR al contribuyente FLORES DANIEL, C.U.I.T. N° 20-27504575-7, una multa de \$15.750,00 (Pesos quince mil setecientos cincuenta), equivalente a cincuenta (50) veces el impuesto mínimo mensual establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 82° primer párrafo del Código Tributario Provincial, por incumplimiento a los deberes formales, originado en la falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante Requerimiento F.6005 N° 0001-00074930 notificado en fecha 15/11/2019"*.

Ahora bien, de acuerdo al análisis del Expte. D.G.R. 862/376/D/2020, se observa que:

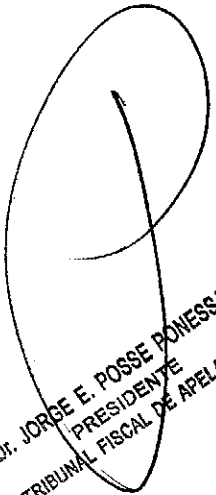
- Mediante Acta F. 6006 N° 0001-00121358 de fecha 26/12/2019 se dejó constancia del incumplimiento a los deberes formales por falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante Requerimiento F. 6005 N° 0001-00074934 notificado en fecha 06/12/2019, siendo éste el segundo requerimiento incumplido.

- En virtud de ello, en fecha 14/02/2020 se instruyó el Sumario N° S/275/2020/A en virtud de lo dispuesto en el artículo 82° cuarto párrafo inc. 2 del C.T.P. Notificado el contribuyente en fecha 26/02/2020, se presentó en debido tiempo e interpuso descargo respecto del sumario. Posteriormente la D.G.R. emitió la Resolución N° M 1930/20 de fecha 16/07/2020 que resuelve: *"APLICAR al contribuyente FLORES DANIEL, C.U.I.T. N° 20-27504575-7; una multa de \$23.625 (Pesos Veintitrés Mil Seiscientos Veinticinco), equivalente a setenta y cinco (75) veces el impuesto mínimo mensual establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 82° cuarto párrafo inciso 2. del Código Tributario Provincial, por incumplimiento a los deberes formales debido a la falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante*

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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

Requerimiento F. 6005 N° 0001-00074934 notificado en fecha 06/12/2019, siendo éste el segundo requerimiento incumplido”.

El art. 82 cuarto párrafo inciso 2 del C.T.P. sanciona con multa agravada “(...) La resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado de dos o más requerimientos de los funcionarios actuantes, sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto a la información y la forma exigida, y siempre que se haya otorgado a dichos sujetos un plazo mínimo de diez (10) días para su contestación (...)”.

En el párrafo inmediato siguiente se expresa: “(...) Si existiera resolución condenatoria respecto al incumplimiento a un requerimiento de la Autoridad de Aplicación, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieran por objeto el mismo deber formal, será pasible en su caso de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial (...)”.

En el caso concreto, resulta necesario establecer si los procedimientos iniciados por la Autoridad de Aplicación a través de los respectivos sumarios ya mencionados, transgreden el principio de non bis in ídem, en referencia a que nadie puede ser juizado dos veces por el mismo hecho.

Para ello resulta necesario determinar si las omisiones imputadas en los sumarios respectivos constituyen un único hecho. Cabe recordar que el art. 18 de la Constitución Nacional prohíbe juzgar dos veces por el mismo hecho.

*Considero que en el presente caso se configuran los requisitos generales de la prohibición de doble persecución penal (non bis in ídem). Esto es así debido a la existencia de tres “identidades” que se presentan en forma conjunta: **a) Identidad personal:** El mismo contribuyente, FLORES DANIEL, C.U.I.T. 20-27504575-7, fue juizado 2 (dos) veces por la Autoridad de Aplicación, primero en Sumario N° S/98/2020/A de fecha 05/02/2020 y posteriormente en Sumario N° S/275/2020/A de fecha 14/02/2020, a causa del mismo hecho (incumplimiento al Requerimiento F.6005 N° 0001-00074930); **b) Identidad objetiva:** En el caso en análisis, estamos ante la presencia de una identidad fáctica, ya que la motivación y fundamentación de los Sumarios N° S/98/2020/A y S/275/2020/A, tienen como base el incumplimiento al mismo requerimiento, el mencionado Requerimiento*

F.6005 N° 0001-00074930 **c) Identidad de causa:** la pretensión punitiva de la Autoridad de Aplicación en ambos sumarios es coincidente en juzgar y/o perseguir a una misma persona por un mismo hecho (por incumplir lo solicitado en Requerimiento F.6005 N° 0001-00074930).

La garantía del non bis in ídem emana tanto de la Constitución Nacional como de los Tratados Internacionales de Derechos Humanos con jerarquía constitucional, toda vez que no se encuentra explicitada de manera directa, sino que debe ser inferida de la conjunción de dos de los artículos más importantes de su primera parte.

El principio se desprende del contenido del artículo 18 de la Constitución Nacional, en el cual se encuentran descriptas las principales garantías penales y procesales que poseen todas las personas que habitan el suelo argentino.

Dentro del mismo encontramos garantías tales como el derecho de defensa en juicio, la inviolabilidad del domicilio, el principio de legalidad, la prohibición de ser juzgado por comisiones especiales y el principio de irretroactividad de la ley penal, entre otras.

No está de más aclarar que, si bien la garantía del non bis in ídem se nutre de otras garantías, ésta adquiere independencia per se, ya que su objeto de protección es único, no es alcanzado por otra garantía ni por otro derecho reconocido.

Por otro lado, en el ámbito del derecho internacional es inexcusable buscar asidero normativo en los más importantes tratados de derechos humanos, los cuales ostentan jerarquía constitucional superior a las leyes desde la reforma constitucional de 1994, mediante su inclusión en el artículo 75°, inciso 22.

De las constancias de autos, surge con claridad que la Autoridad de Aplicación en fecha 05/02/2020 dispuso instruir Sumario N° S/98/2020/A, por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 82° primer párrafo del C.T.P, por incumplimiento al Requerimiento F.6005 N° 0001-00074930, agotando su facultad sancionatoria para dicha trasgresión. El mismo fue debidamente notificado el día 12/02/2020, por lo cual, se inició el procedimiento establecido en materia de infracciones.

Sin embargo, posteriormente, en fecha 14/02/2020 la Dirección General de Rentas dispuso instruir un nuevo Sumario N° S/275/2020/A por presunta

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

configuración de la infracción prevista en el artículo 82° – cuarto párrafo inc. 2) del C.T.P., utilizando como base nuevamente el incumplimiento al requerimiento que motivó la instrucción del primer sumario.

Para la instrucción de este nuevo sumario se conjugaron el incumplimiento al Requerimiento F.6005 N° 0001-00074930, junto al incumplimiento al Requerimiento F.6005 N° 0001- 00074934 para de esa forma, encuadrar el hecho en lo tipificado en el artículo 82° cuarto párrafo inc. 2: *“incumplimiento reiterado de dos (2) o más requerimientos de los funcionarios actuantes”*. El mismo fue debidamente notificado el día 26/02/2020.

De esta forma se dio inicio a un segundo procedimiento por el mismo hecho, es decir, por incumplir el Requerimiento F.6005 N° 0001-00074930 iniciado en el Expte. D.G.R. N° 32117/376/D/2019. Es decir, el Sumario N° S/275/2020/A es instruido por una infracción que ya había dado inicio a un sumario anterior, cuyo procedimiento se encontraba en curso conforme a derecho, tal como se pudo confirmar mediante medida para mejor proveer, solicitada en autos.

En base a lo expuesto, considero que el procedimiento desarrollado en Expte. N° 862/376/D/2020 concerniente al Sumario N° S/275/2020/A y cuya culminación fue la Resolución N° M 1930/20 -discutida en autos-, afectó el principio non bis in idem al contener idéntico sujeto, objeto y causa que el procedimiento desarrollado en Expte. D.G.R. N° 32117/376/D/2019, concerniente al Sumario N° S/98/2020/A, iniciado con anterioridad.

VI.- El procedimiento tributario, como todo procedimiento administrativo, se encuentra regido por una serie de principios que lo orientan y que ponen horizonte a su desarrollo. Estos se encuentran plasmados en el orden local en el artículo 3° de la Ley N° 4.537, el cual dispone que el procedimiento debe encaminarse a un mejor y más eficaz funcionamiento de la Administración, asegurando la vigencia del ordenamiento jurídico objetivo.

En igual sentido, el artículo 48° de la Ley N° 4537 dice: *“(...) El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, en los siguientes casos: b) Cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último supuesto, que la delegación, avocación o sustitución estuvieren permitidas; falta de causa por no existir o ser falsos los*

hechos o el derecho invocado; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su emisión (...)."

Asimismo, la Doctrina en la materia dijo: "(...) Un acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, cuando carece de alguno de sus elementos esenciales o padece en ellos de un vicio grave (cfr. Comadira, Julio R., Derecho Administrativo: acto administrativo, procedimiento administrativo, otros estudios, 2ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2003, p.59) (...)."

El sistema diseñado por la normativa específica que regula el procedimiento administrativo en Tucumán, pone en cabeza de la Administración Pública el deber de anular de oficio por razones de ilegitimidad (art. 51 Ley N° 4.537), aquellos actos administrativos que adolecen de vicios graves en sus elementos esenciales.

Al respecto, cabe recordar que por causa del acto administrativo han de entenderse los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Va de suyo que tales "antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho" deben existir o concurrir al tiempo de emitirse el acto. (cfr. Marienhoff Miguel S., Tratado de Derecho Administrativo Lexis N° 2203/001602).

La causa es, de tal forma, un elemento lógico que comprende el por qué y se compone de las referencias fácticas, circunstancias y normas que se constituyen en fuente creadora del acto administrativo. Se manifiesta desde el punto de vista jurídico, como aquellos antecedentes (hechos, conductas o disposiciones normativas), de los que se deducirá a su vez un consecuente jurídico, por ello considero que el acto administrativo de marras; altera lo dispuesto por el artículo 48 inciso b) de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Este Tribunal tiene libertad para escoger los caminos que considere más convenientes para abordar y resolver el litigio traído a su conocimiento, con la única condición de que no queden al margen de la decisión elementos que, por su trascendencia, resulten indispensables para emitir un juicio fundado sobre el tema en discusión, por lo que deviene innecesario el tratamiento de los restantes argumentos invocados por el contribuyente para sostener su pretensión, en el momento que fue acogido favorablemente su reclamo con respecto a su agravio principal.

Que el Código Tributario de Tucumán en su art. 165° dice: "(...) El recurso de apelación comprende el de nulidad (...)", por ello y en virtud a las consideraciones

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

hasta aquí vertidas, corresponde declarar la nulidad de la Resolución DGR N° M 1930/20 de fecha 16/07/2020.

Por lo tanto, y teniendo en cuenta el art. 51° de la Ley N° 4.537 de Procedimiento Administrativo la cual expresa: *“El acto administrativo nulo DEBE SER revocado o sustituido por razones de ilegitimidad, aun en sede administrativa”*, corresponde HACER LUGAR al Recurso de apelación Interpuesto por FLORES DANIEL C.U.I.T. N° 20-27504575-7 en contra de la Resolución N° M 1930/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 16/07/2020 y en consecuencia DECLARAR la nulidad de la misma, conforme lo expuesto en los considerandos. Así voto.

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

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I, II, III y IV del voto del Sr. Vocal preopinante, referida a los antecedentes del caso y a la exposición de la cuestión litigiosa.-

Respecto del fondo de la cuestión, discrepo respecto al encuadre jurídico de la controversia sometida a debate, sin perjuicio de concordar con la estimación del recurso deducido; que surgen de los puntos V y VI del voto precedente. Ello por los fundamentos que analizaré a continuación.-

II.- La cuestión objeto del litigio consiste en resolver si la Resolución N° M 1930/20 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 16/07/2020, resulta ajustada a derecho.-

Según surge de las constancias de autos, la Autoridad de Aplicación inicia un procedimiento de fiscalización al contribuyente FLORES DANIEL, CUIT N° 20-27504575-7, a efectos de verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias del Impuestos sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a los periodos fiscales 2018 y 2019.-

La verificación tiene origen en la Orden de Inspección N° 201901948, según formulario F 6004 N° 0001-00014762, debidamente notificada al contribuyente en los términos del art. 116 inc. 3 CTP en fecha 15/11/2019 (fs. 02/05 Expte. DGR N° 862/376/D/2020 y fs. 24/27 Expte. de cabecera).-

Mediante requerimiento F.6005 N° 0001-00074930 y planilla anexa notificados el 15/11/2019 se solicita al contribuyente aporte información y documentación referida al tributo y periodos bajo inspección, otorgándole un plazo de diez días a

tal efecto (fs. 28/29 Expte. de cabecera). Mediante Acta de constatación F.6006 N° 0001-00120936, notificada el 03/12/2019, se deja constancia del incumplimiento del requerimiento antes mencionado (fs. 30/31 Expte. de cabecera).-

La situación referenciada da origen a la instrucción del Sumario N° S/98/2020/A, por presunta configuración de la infracción prevista en el art. 82 primer párrafo CTP, tramitado en el Expte. DGR N° 32117/376/D/2019. El contribuyente es notificado y citado a formular descargo el 12/02/2020 dejando vencer el plazo sin ejercer su defensa (fs. 40/41 Expte. de cabecera).-

Con el dictado de la Resolución N° M 1231/21 de fecha 03/05/2021 (fs.55 Expte. de cabecera) la Autoridad de Aplicación concluye el procedimiento sumarial, aplicando al contribuyente una multa de \$15.750,00 equivalente a cincuenta (50) veces el impuesto mínimo mensual establecido para el impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurrida en la causal prevista en el art. 82 primer párrafo CTP, por incumplimiento a los deberes formales, originado en la falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante requerimiento F.6005 N° 0001-00074930 notificado el 15/11/2019. El mencionado acto administrativo sanciona la primera infracción formal cometida por el requerido en el procedimiento de verificación originado en la Orden de Inspección N° 201901948.-

Como consecuencia del primer requerimiento incumplido, la DGR remite al contribuyente el segundo requerimiento F.6005 N° 0001-00074934 y planilla anexa notificados el 06/12/2019, de idéntico tenor al anterior y con igual emplazamiento (fs. 06/08 Expte. DGR N° 862/376/D/2020). Mediante Acta de constatación F.6006 N° 0001-00121358, notificada el 27/12/2019, se deja constancia del incumplimiento del segundo requerimiento (fs. 09/10 Expte. DGR N° 862/376/D/2020).-

En virtud de la situación descripta, se instruye un segundo sumario bajo el número S/275/2020/A, por presunta configuración de la infracción prevista en el art. 82 cuarto párrafo, inciso 2) CTP, tramitado en el Expte. DGR N° 862/376/D/2020. El contribuyente es notificado y presenta descargo el 28/02/2020, alegando que al momento del primer requerimiento no se encontraba en su domicilio particular y

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

que posteriormente habría tomado contacto con los inspectores y acompañado la documentación solicitada (fs. 22/27 Expte. DGR N° 862/376/D/2020).-

Mediante Resolución N° M 1930/20 de fecha 16/07/2020 (fs. 43 Expte. DGR N° 862/376/D/2020), la Autoridad de Aplicación aplica al contribuyente una multa de \$23.625, equivalente a setenta y cinco (75) veces el impuesto mínimo mensual establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 82 cuarto párrafo inciso 2) del CTP, por incumplimiento a los deberes formales, debido a la falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante requerimiento F.6005 N° 0001-00074934 notificado en fecha 06/12/2019. La mencionada resolución sanciona la segunda infracción formal cometida por el contribuyente en el procedimiento de verificación originado en la Orden de Inspección N° 201901948; por configurar la infracción "resistencia a la fiscalización" y es objeto del presente recurso.-

El sistema de autoliquidación de los tributos requiere que la administración tributaria cuente con los medios necesarios para verificar y fiscalizar el correcto cumplimiento de la obligación tributaria de los contribuyentes y de los deberes a cargo de terceros.-

En este sentido se ha señalado que *"los sistemas tributarios actuales requieren no solo dotar a la Administración tributaria de mayores facultades en aras de una mejor verificación y fiscalización, sino también establecer en cabeza de los contribuyentes deberes de colaboración que permitan o faciliten a la administración tributaria una mejor recaudación (...). El deber de colaboración en materia tributaria constituye una autentica prestación personal de carácter público que se fundamenta en el deber de contribuir que tiene todo ciudadano al sostenimiento de los gastos públicos (...). El contribuyente o responsable se encuentra obligado a colaborar con los requerimientos, toda vez que su incumplimiento injustificado dará lugar a que la Administración recurra a las sanciones establecidas en el art. 39 de la LPT"*. (Guillermo A. Lalane, "Las Facultades de la Administración Tributaria" en Alejandro C. Altamirano (Coord.), El Procedimiento Tributario, Ábaco, Buenos Aires, 2003, pg. 110 y ss.).-

La Dirección General de Rentas se encuentra investida de diversas facultades legales, a efectos de desarrollar sus funciones de verificación y fiscalización. Al

respecto el CTP le otorga la potestad de formular requerimientos en los siguientes términos: art. 9 "Para el ejercicio de sus funciones, la Autoridad de Aplicación tendrá –sin perjuicio de otras establecidas en este Código o leyes especiales– las siguientes facultades: 1) Exigir de los contribuyentes y responsables y terceros, en su caso, la exhibición de libros, instrumentos, documentación y comprobantes que se lleven, de los actos, operaciones o actividades que puedan constituir hechos imponible consignados en las declaraciones juradas (...) 3) Citar a comparecer a las oficinas de la Autoridad de Aplicación al contribuyente, responsable o tercero, o requerirle informes o comunicaciones escritas o verbales (...)"-.

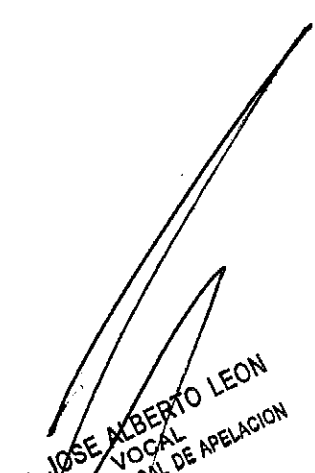
A su turno, el art. 70 del mencionado digesto establece que "Toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en este Código y en las leyes especiales".-

De las constancias de autos surge que la Autoridad de Aplicación inicia un procedimiento de fiscalización tendiente a verificar el cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes al impuesto sobre los Ingresos Brutos de los periodos fiscales 2018 y 2019. Consta que dentro del mencionado procedimiento se formula al contribuyente un primer requerimiento de documentación e información sin que el mismo sea cumplimentado. Tal situación origina un segundo requerimiento de idéntico tenor, que tampoco resulta satisfecho.-

Si bien el primer incumplimiento no es materia del presente recurso –por haber sido objeto de un sumario y sanción independiente- el antecedente resulta relevante a efectos del adecuado encuadre normativo de la infracción y sanción que aquí se discute.-

El art. 82 CTP en su parte pertinente establece: "Serán sancionados con multa equivalente al importe de tres (3) a setenta y cinco (75) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, los infractores a las disposiciones de la presente Ley, de leyes tributarias especiales, de los decretos dictados por el Poder Ejecutivo y de las resoluciones de la Autoridad de Aplicación que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria y a verificar y

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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los contribuyentes y responsables.

Esa sanción corresponderá cuando se trate de infracciones primarias (...)-

En los casos de los incumplimientos que en adelante se indican, la multa prevista en el primer párrafo del presente artículo se graduará entre el importe mayor allí previsto y hasta un máximo de ciento setenta y cinco (175) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos:(...) 2) La resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado de dos (2) o más requerimientos de los funcionarios actuantes, sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto a la información y la forma exigida, y siempre que se haya otorgado a dichos sujetos un plazo mínimo de diez (10) días para su contestación.

Si existiera resolución condenatoria respecto al incumplimiento a un requerimiento de la Autoridad de Aplicación, las sucesivas reiteraciones que se formulen a partir de ese momento y que tuvieran por objeto el mismo deber formal, será pasible en su caso de la aplicación de multas independientes, aun cuando las anteriores no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de discusión administrativa o judicial" (...)-

La norma transcrita tiende a la tutela del bien jurídico la "Administración Tributaria", ya que sanciona distintas conductas que implican la falta de colaboración con el ejercicio de las funciones de verificación, fiscalización y determinación de los tributos. Se trata del incumplimiento de los deberes de hacer y no hacer establecidos por la legislación para facilitar las mencionadas funciones del organismo recaudador.-

Entre las conductas tipificadas se encuentra la resistencia a la fiscalización, que ha sido caracterizada por la doctrina como una figura de carácter agravado ya que presupone un incumplimiento anterior. Se ha dicho que *"la multa agravada establecida para la resistencia a la fiscalización revela la clara intención de doblegar a los contribuyentes o responsables ante intentos tendientes a entorpecer y obstruir el proceso de fiscalización mediante demoras injustificadas u ocultamientos de información, con vistas a la importancia que sin duda tiene el ejercicio del contralor por parte de la administración tributaria"* (Teresa Gómez –

Carlos María Folco, "Procedimiento Tributario", La Ley, Buenos Aires, 2020, pg. 427).-

De acuerdo a la norma citada, la resistencia presupone la existencia de un procedimiento de fiscalización, donde el contribuyente incumple un requerimiento inicial y persiste en su contumacia, al incumplir los requerimientos posteriores. La finalidad de la figura infraccional consiste en otorgar a la administración fiscal las herramientas para vencer la rebeldía del verificado, mediante la aplicación de sanciones por los sucesivos incumplimientos a los requerimientos que le son formulados.-

Respecto a la mencionada figura se ha decidido "Con respecto a las sumas consignadas en lo cargos tributarios (...) que constituyen multas impuestas por resistencia a la fiscalización; son sanciones que no derivan de un impuesto determinado sino del incumplimiento de una obligación de colaboración, cuya finalidad estriba en determinar la posición del contribuyente frente a sus obligaciones tributarias emergentes de cualquier tipo de impuesto. Es indiferente si lo que se fiscaliza está relacionado con el IIB u otro tributo, pues la finalidad del instituto es averiguar si el sujeto fiscalizado tiene o no obligaciones tributarias pendientes; por lo tanto, obstaculizar la fiscalización, -que constituye un presupuesto fáctico previo y necesario en la determinación de cualquier deuda impositiva- es una infracción al deber de colaboración que debe sancionarse independientemente si como resultado de la misma surja o no la existencia de una deuda tributaria". Excm. Corte Suprema De Justicia - Sala Civil y Penal in re "Provincia De Tucumán - DGR c/. Mijasi SRL s/ Ejecución Fiscal" (Expte: C645/11), Sentencia N° 145 del 05/03/2020.-

Debemos diferenciar la figura básica del tipo agravado. La figura básica contempla el incumplimiento primario, que solo puede ser sancionado en los términos del primer párrafo del art. 82 CT, en una escala de 3 a 75 veces el impuesto mensual mínimo general del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Ante la persistencia en su actitud obstructiva, los incumplimientos a requerimientos posteriores pueden ser sancionados como infracciones agravadas, en los términos de cuarto párrafo inc. 2 de la norma, en una escala de 75 a 175 del mencionado impuesto mensual mínimo.-

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

15

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En caso de que el incumplimiento primario al requerimiento ya poseyera resolución sancionatoria, el quinto párrafo del art. 82 habilita a la DGR a la aplicación de multas independientes para sancionar los incumplimientos a los requerimientos posteriores. Las multas ulteriores podrán aplicarse aun cuando las resoluciones sancionatorias previas no hubieran quedado firmes o estuvieran en curso de impugnación.-

El digesto establece como condición para la aplicación de sanciones independientes que las reiteraciones de requerimientos tengan por objeto el mismo deber formal; que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto a la información y la forma exigida; y siempre que se haya otorgado a dichos sujetos un plazo mínimo de diez (10) días para su contestación.-

De la confrontación de los requerimientos F.6005 N° 0001-00074930 (fs. 28/28 Expte. de cabecera) y F.6005 N° 0001-00074934 (fs. 7/8 Expte. DGR N° 862/376/D/2020) surge que ambos tienen por objeto el mismo deber formal. De igual modo, se verifica que en ambos casos se otorga al contribuyente el plazo de 10 días para su cumplimiento. Por otro lado, no se ha argumentado ni probado que el contenido de las requisitorias resulte excesivo o desmesurado respecto a la información o la a forma exigida.-

Sin embargo, del análisis de las actuaciones surge que no se cumple el requisito establecido por el quinto párrafo del art. 82 CTP para la aplicación de una sanción independiente por resistencia a la fiscalización, derivada del incumplimiento de la reiteración del requerimiento dirigido al contribuyente.-

El incumplimiento del requerimiento F.6005 N° 0001-00074930 configura la infracción primaria y es sancionado mediante Resolución N° M 1231/21 (fs. 55 Expte. de cabecera), por aplicación del art. 82 primer párrafo CTP, que aplica al contribuyente una multa de \$15.750,00 equivalente a cincuenta (50) veces el impuesto mínimo mensual establecido para el impuesto sobre los Ingresos Brutos. Dicha resolución se dicta en fecha 03/05/2021 y se encuentra firme.-

Por su parte, el incumplimiento al requerimiento F.6005 N° 0001-00074934 configura el segundo incumplimiento y es sancionado mediante Resolución N° M 1930/20 (fs. 43 Expte. DGR N° 862/376/D/2020) como resistencia a la fiscalización art. 82 cuarto párrafo inc. 2) CTP, que aplica al contribuyente una multa de \$23.625 equivalente a setenta y cinco (75) veces el impuesto mínimo

mensual establecido para el impuesto sobre los Ingresos Brutos. Dicha resolución se dicta en fecha 16/07/2020 y es objeto del presente recurso.-

Ello implica que al momento del dictado de la resolución que aplica la sanción agravada por incumplimiento del segundo requerimiento, todavía no se había dictado la resolución que aplica la sanción derivada del incumplimiento al primer requerimiento. Del análisis de la norma citada surge que la Autoridad de Aplicación sólo puede sancionar en forma independiente -como resistencia a la fiscalización- los incumplimientos a reiteraciones de requerimientos, solo en el caso de existir resolución sancionatoria del requerimiento primario; aun cuando la misma no se encuentre firme o estuviera impugnada.-

Se constata -al momento de dictar la presente sentencia- que se ha invertido el orden natural de las resoluciones sancionatorias, ya que en primer lugar se dicta la resolución que castiga la figura agravada, con carácter previo a la que penaliza el incumplimiento primario.-

Recordemos que la ley requiere que exista resolución condenatoria por el incumplimiento de un requerimiento para poder aplicar multas independientes por el incumplimiento de las sucesivas reiteraciones que tuvieran por objeto el mismo deber formal.-

En consecuencia, no se cumple el requisito normativo para sancionar con multa independiente por resistencia a la fiscalización, el incumplimiento del segundo requerimiento. Al momento de dictarse la Resolución N° M 1930/20 por el segundo incumplimiento, todavía no se había dictado la Resolución N° M 1231/21, que sanciona la infracción primaria.-

La inobservancia de los requisitos legales establecidos para sancionar en forma independiente -con la figura agravada de resistencia a la fiscalización- el incumplimiento de la reiteración de requerimientos; impide confirmar la resolución sancionatoria en recurso.-

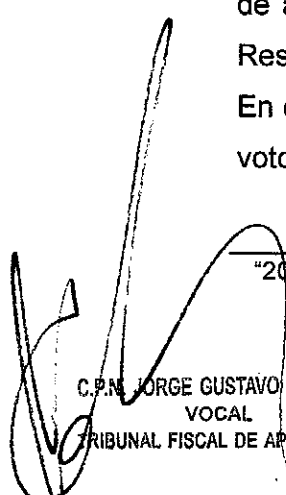
IV.- Por las consideraciones que anteceden propongo HACER LUGAR al Recurso de apelación deducido por FLORES DANIEL, CUIT N° 20-27504575-7, contra la Resolución N° M 1930/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 16/07/2020. En consecuencia DEJAR SÍN EFECTO la misma, por las razones expuestas. Así voto.-



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

El señor vocal **Dr. José Alberto León** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

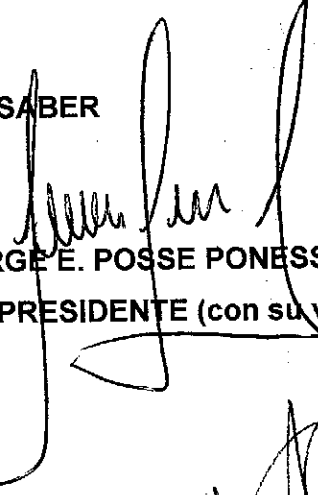
Visto el resultado del presente Acuerdo,
Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

- 1. HACER LUGAR** al Recurso de apelación deducido por FLORES DANIEL, CUIT N° 20-27504575-7, contra la Resolución N° M 1930/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 16/07/2020. En consecuencia DEJAR SIN EFECTO la misma, por las razones expuestas.
- 2. REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

HACER SABER


§ DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE (con su voto)


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION