

SENTENCIA Nro. 41 /17

Expte. N° 509/926/2016 (27940/376/D/2015-DGR)

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 13... días del mes de ...Marzo. De 2017, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León; y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como "PRENSHOP S.A. S/ RECURSO DE APELACION - EXPEDIENTE N° 509/926/2016 (27940/376/D/2015-DGR)" y;

CONSIDERANDO

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.

Seguidamente los Sres. Vocales se plantean las siguientes cuestiones:

¿Son ajustadas a derecho las Resoluciones Nros. M 1146/15, M 1147/15, M 1148/15, M 1149/15, M 1150/15 y M 1151/15? ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?

El Dr. José Alberto León dijo:

I- Que a fs. 99/107 el contribuyente PRENSHOP S.A., a través de su apoderado el Dr. Vidal Quera, Gastón Francisco, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución M 1146/15 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, de fecha 19.08.2015 obrante a fs. 91. En ella se resuelve "APLICAR al contribuyente PRENSHOP S.A., Padrón/C.U.I.T. N° 30-70836167-0, una multa de \$3.262,34 (Pesos Tres Mil Doscientos Sesenta y Dos con 34/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial. Impuesto para la Salud Publica, anticipos 01 a 05, 07 a 09/2013".

Que a fs. 112/120 el contribuyente PRENSHOP S.A., a través de su apoderado el Dr. Vidal Quera, Gastón Francisco, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución M 1147/15 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, de fecha 19.08.2015 obrante a fs. 92. En ella se resuelve "APLICAR al contribuyente PRENSHOP S.A., Padrón/C.U.I.T. N° 30-70836167-0, una multa de \$26.439,72 (Pesos Veintiséis Mil Cuatrocientos Treinta y Nueve con 72/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial. Impuesto para la Salud Pública, periodo fiscal 2013".

Que a fs. 125/133 el contribuyente PRENSHOP S.A., a través de su apoderado el Dr. Vidal Quera, Gastón Francisco, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución M 1148/15 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, de fecha 19.08.2015 obrante a fs. 93. En ella se resuelve "APLICAR al contribuyente PRENSHOP S.A., Padrón/C.U.I.T. N° 30-70836167-0, una multa de \$17.066,24 (Pesos Diecisiete Mil Sesenta y Seis con 24/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial. Impuesto para la Salud Pública, periodo fiscal 2012".

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

Que a fs. 138/146 el contribuyente PRENSHOP S.A., a través de su apoderado el Dr. Vidal Quera, Gastón Francisco, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución M 1149/15 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, de fecha 19.08.2015 obrante a fs. 94. En ella se resuelve "APLICAR al contribuyente, Padrón/C.U.I.T. N° 30-70836167-0, una multa de \$3.533,71 (Pesos Tres Mil Quinientos Treinta y Tres con 71/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial. Impuesto para la Salud Pública, anticipos 01, 10 a 12/2010 y 01 a 12/2011".

Que a fs. 151/159 el contribuyente PRENSHOP S.A., a través de su apoderado el Dr. Vidal Quera, Gastón Francisco, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución M 1150/15 de la Dirección General de Rentas de la

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
San Martín 362, 3° Piso, Block 2
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. 509/926-2016
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 2 de 18

Provincia de Tucumán, de fecha 19.08.2015 obrante a fs. 95. En ella se resuelve "APLICAR al contribuyente, Padrón/C.U.I.T. N° 30-70836167-0, una multa de \$17.066,24 (Pesos Diecisiete Mil Sesenta y Seis con 24/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial. Impuesto para la Salud Publica, anticipos 01 a 12/2012".

Que a fs. 164/171 el contribuyente PRENSHOP S.A., a través de su apoderado el Dr. Vidal Quera, Gastón Francisco, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución M 1151/15 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, de fecha 19.08.2015 obrante a fs. 96. En ella se resuelve "APLICAR al contribuyente, Padrón N° 902-490790-0, C.U.I.T. N° 30-70836167-0, una multa de \$12.475,12 (Pesos Doce Mil Cuatrocientos Setenta y Cinco con 12/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 1 del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, anticipos 04/2012 y 04/2013"

Que en cuanto a la oportunidad de presentación del Recurso de Apelación se observa que el mismo fue presentado en tiempo y forma.

En forma preliminar manifiesta el contribuyente que con fecha 16 de Diciembre de 2014 el Juzgado de Primera Instancia en lo comercial N° 15 Secretaria 30 en la causa "PRENSHOP S.A. S/CONCURSO PREVENTIVO" Expediente N° 38130 decretó la apertura del concurso preventivo de la firma recurrente, solicitando se tenga presente por cuanto las deudas que dieran lugar a las multas aquí discutidas tiene como origen una causa o título anterior a la fecha de presentación de los recursos.

La firma recurrente es una empresa que se dedica a la venta al por menor de prendas y accesorios de vestir y en el ejercicio de su actividad siempre cumplió con todas las obligaciones a su cargo.

Dr. JORGE E. POSE PONESSÁ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Con motivo de la difícil situación financiera, la empresa se vio obligada a iniciar judicialmente un proceso concursal a efectos de poder resolver su estado de cesación de pagos.

En el marco de dicho concurso, la Dirección General de Rentas de Tucumán se presentó a verificar presuntos créditos entre los cuales se incluyeron las correspondientes a las Actas de Deuda N° A 177-2015, N° A 175-2015, N° A 176-2015 y N° A 174-2015.

Manifiesta que recién con las Resoluciones de Multas N° M 1146/15, M 1147/15, M 1148/15, M1149/15, M 1150/15 y M 1151/15 la firma tomó conocimiento de las actuaciones sumariales y de las multas aplicadas, por lo que resulta falso que haya sido notificada de la existencia de los sumarios instruidos. Dicho accionar implicó que los funcionarios actuantes incumplieran con las previsiones del artículo 123 del Código Tributario Provincial y generaran restricciones en el ejercicio de su derecho de defensa.

JORGE E. POSSE POMEHA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Sostiene que en ese marco de situación, el Fisco Provincial notificó las resoluciones de multa arriba mencionados por medio de las cuales se le aplican sanciones de multa por encontrarse su conducta encuadrada en el artículo 86 inciso 1 del Código Tributario Provincial.

Como cuestión previa, respecto de las Resoluciones de Multas N° M 1148/15, M. 1149/15 y M 1151/15 plantea la prescripción de dos años prevista en el Código Penal, de las facultades de la Dirección General de Rentas de Tucumán de sancionar a la firma recurrente con fundamento en el artículo 54° del C.T.P. y artículos 62 inciso 5° y 63 del Código Penal.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Al dictarse las resoluciones de multa arriba mencionadas no se tuvo en cuenta que las instrucciones de sumarios no tuvieron ningún efecto, por lo que las facultades de la Dirección General de Rentas para sancionar a la firma por los periodos fiscales 2010, 2011 y 2012 se encontraban prescriptas por haber transcurrido el plazo legal.

Asimismo y en relación a todas las resoluciones de multas, plantea la nulidad de notificación y consecuentemente del procedimiento seguido en contra de la firma.

Considera que la Dirección General de Rentas omitió notificar las instrucciones de sumarios a la firma, lo cual la dejó en estado de indefensión, tomando recién conocimiento de la aplicación de las multas en oportunidad de interponer los presentes recursos.

Manifiesta que se vio obligado a iniciar judicialmente un proceso concursal a efectos de poder resolver su estado de cesación de pagos.

En el marco de dicho concurso la D.G.R. se presentó a verificar créditos entre los cuales se incluyeron los montos contenido en las Actas de Deuda N° A 174-2015; N° A 175-2015, N° A 176-2015 y N° A 177-2015.

El Fisco Provincial en dicha oportunidad no solo no determinó el gravamen sino que tampoco había instruido sumario alguno contra la firma.

Dichos procedimientos sumariales se iniciaron y concluyeron con las aplicaciones de las multas por defraudación, sin habersele notificado de los mismos y sin otorgarle posibilidad alguna de que alegue su defensa, ofrezca y produzca las pruebas que hacen a su derecho.

En las resoluciones que se apelan se menciona que las notificaciones constan a fs. 41 sin indicar el domicilio notificado ni como se practicó la aludida diligencia, lo cual obsta a que se la considere perfeccionada y con plenos efectos legales.

Cita doctrina y jurisprudencia en relación al tema.

Además plantea la nulidad absoluta e insanable de las Resoluciones de Multas apeladas por cuanto las mismas poseen vicios en la causa y motivación que invalidan el acto jurídico, elemento esencial de la voluntad de la Administración, receptado en la Ley N° 4537 de Procedimiento Administrativo,

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

precepto que exige que las decisiones administrativas se sustenten en hechos ciertos y en el derecho aplicable, expresándose concretamente las razones que llevaron a la D.G.R. a su dictado.

Respecto de las resoluciones N° M 1146/15, M 1147/15, M 1148/15 y M 1150/15 plantea que el Fisco Provincial ha vulnerado el principio "*Non bis in idem*" perpetrado mediante las Resoluciones cuestionadas, en tanto por una misma imputación fáctica se sancionó a la firma por violación del mismo tipo penal infraccional, multiplicando con ello las sanciones aplicables por una misma conducta.

Se omitió considerar que el acto discrecional de la Administración encuentra en el requisito de su adecuada motivación, el elemento que lo legitima y le da sustento.

Manifiesta la improcedencia de la multa por defraudación fiscal aplicada a la firma por lo que no ha incurrido en figura infraccional alguna debido a que ha cumplido con sus deberes tributarios.

Los montos que habían sido considerados como omitidos de ingresar al Fisco fueron objeto de verificación en el Concurso Preventivo iniciado por la firma, crédito que fue admitido por el magistrado interviniente y no incluía ningún concepto vinculado con la aplicación de multa.

La firma no realizó conducta disvaliosa con el objetivo de evadir el pago de sus obligaciones tributarias sino que determinó el monto a ingresar por el impuesto para la Salud Pública con posterioridad al inicio del concurso y de habersele impedido ejercer su derecho de defensa, por lo que no existe omisión alguna que pueda reclamársele a la firma.

Por lo expuesto *ut supra* las multas aplicadas devienen improcedentes, arbitrarias e infundadas.

Dr. JORGE EL POSE PONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El principio de legalidad exige que la actuación de la Administración se realice de conformidad con el ordenamiento positivo, el cual limita y condiciona su poder.

Las garantías constitucionales y los principios del derecho penal que se aplican a las sanciones de contenido fiscal, exigen la tipicidad legal de la conducta que se intenta reprimir, dicho de otra manera si la ley no establece que determinada conducta es punible, no corresponde su castigo.

Resultan ilegítimas las multas aplicadas por cuanto carecen de sustento jurídico, es decir del elemento objetivo del tipo requerido por expresa disposición legal.

No obstante la falta de tipicidad objetiva, resulta inatendible imputarle a la firma recurrente la conducta defraudatoria de un modo meramente presuncional indicando que la misma se configura con la aplicación del artículo 86 y artículo 88 del Código Tributario Provincial.

El establecimiento de las presunciones tienen por finalidad facilitar la tarea del fisco, en cuanto a la acreditación del aspecto intencional del elemento subjetivo, imputado a condición de que el Fisco demuestre el hecho cierto, que origina la presunción dolosa.

La Dirección General de Rentas aplicó multas por supuesta defraudación fiscal, considerando la configuración del incumplimiento del deber de depositar a las arcas fiscales el monto indicado como omitido, colocando en cabeza de la firma la carga de probar la falta de intencionalidad de su accionar.

Para la imposición de una sanción de naturaleza penal como es el caso de marras, se requiere la acreditación del elemento subjetivo, esto es el dolo o la culpa del agente en dicha conducta.

En subsidio solicita se encuadre su conducta en la figura de omisión del impuesto que tipifica el artículo 85 del Código Tributario Provincial, dada la falta

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

de intencionalidad en su conducta, correspondiendo se la exima de multa por mediar error excusable por cuanto la omisión de ingreso del gravamen en cuestión se debió a la difícil situación financiera por la que atravesaba, o en su defecto, se dispone la graduación de las multas en el mínimo legal dada la ausencia de perjuicio fiscal.

Ofrece como prueba informativa se oficie al Juzgado de Primera instancia en lo Comercial N° 15 Secretaria 30 en la causa "PRENSHOP S.A. s/Concurso Preventivo" para que remita, copia autenticada del auto de apertura del concurso preventivo de la firma, como así de todos los antecedentes vinculados con las Actas de Deudas involucradas.

Solicita además que la D.G.R. aporte las Actas de deuda en cuestión, el acta de notificación respectiva, como los informes de la inspección y las Resoluciones de Multas.

Hace reserva del caso federal para el supuesto que no se hiciere lugar a lo solicitado.

Por lo expuesto solicita se dejen sin efecto las multas aplicadas, se recalifiquen las infracciones imputadas, se haga lugar a la prescripción planteada y se ordene el archivo de estos actuados.

II. - La Dirección General de Rentas, a través de su Director General, contesta el traslado del recurso. Que en dicha contestación la D.G.R. considera condonadas las multas aplicadas por las Resoluciones M 1146/15, M 1148/15, M 1149/15, M 1150/15 y M 1151/15, en virtud de las previsiones del penúltimo párrafo del artículo 7° de la Ley N° 8873.

En relación al recurso interpuesto contra la Resolución de Multa N° M 1147/15, considera en cuanto a la improcedencia del trámite administrativo sancionatorio, por tratarse de un crédito preconcursal, tal argumento no resiste el menor análisis, puesto que el Código Tributario Provincial tiene su ámbito material y territorial de aplicación, y la finalización del trámite administrativo

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

sancionatorio de ninguna manera contradice o se opone a las normas concursales.

Como lo viene sosteniendo pacíficamente, tanto la doctrina como la jurisprudencia, el fuero de atracción previsto por el art. 21 de la ley 24.522 de Concursos y Quiebras no tiene efecto alguno sobre los procedimientos administrativos de determinación de impuestos y de aplicación de sanciones, de allí que el procedimiento sancionatorio que se sigue mediante las presentes actuaciones debe tramitar y culminar conforme las reglas previstas por la Ley 5121 y sus modificatorias.

Al momento de iniciarse las presentes actuaciones sumariales era un hecho conocido por la D.G.R. la situación falencial del contribuyente y al ser el periodo fiscal reclamado preconcursal se procedió a dar intervención a la División de Concursos y Quiebras, a fin de que arbitre las medidas pertinentes.

El recurrente pretende tachar de nulo todo el procedimiento sumarial, fundando dicha nulidad en que el sumario no fue notificado en su domicilio fiscal.

Aclara que la notificación del sumario instruido se efectuó en el domicilio fiscal declarado por el contribuyente ante la Autoridad de Aplicación conforme obra a fs. 41 y ha sido suscripto por el representante de la firma.

Por otro lado el presentante no puede alegar la nulidad de la notificación cursada en autos, toda vez que no se advierte en el caso de marras el perjuicio sufrido, ya que al haber interpuesto su recurso en debido tiempo, no se le ha privado de la oportunidad de ejercer su derecho de defensa, por lo que la garantía del debido proceso administrativo no se ha afectado de modo alguno, unico supuesto que habilitaría una eventual declaración de nulidad por parte de la Autoridad de Aplicación.

Por lo dicho considera que el planteo de nulidad efectuado por el contribuyente debe ser rechazado por improcedente.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Que en cuanto a la ausencia de fundamentación o motivación de los sumarios instruidos, cabe recalcar que las actuaciones poseen una unidad ideal y material, dentro de la cual cada etapa o paso procedimental se encuentra concatenado con el anterior, razón por la cual cada acto debe ser analizado dentro del contexto de las actuaciones, tomadas en forma integral.

Por ello, mal puede decir el contribuyente que no se hizo una relación concreta de la conducta en que incurrió, cuando dicha conducta surge sin hesitación alguna del presente expediente.

Las presentes actuaciones sumariales se iniciaron como consecuencia de que el contribuyente no dio cumplimiento con las obligaciones que le competen en tal carácter. Podrá el contribuyente estar de acuerdo o no con los fundamentos expuestos, pero ello no significa que el acto carezca de motivación, y bajo este pretexto intente dejar inmune su accionar ilegítimo y que incluso perjudica las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos, abarcativo del bien común de la sociedad toda.

La Resolución de multa cuestionada deviene legítima, contrariamente a lo manifestado por el recurrente, por cuanto contiene todos los elementos que le otorgan validez legal, esto es, la descripción de la conducta endiligada en autos, el encuadramiento legal de la misma, la firma de los funcionarios a emitirla, etc.

En cuanto a la tipificación objetiva del tipo infraccional reclamado considera la D.G.R. que resulta claro que la conducta del contribuyente encuadra en lo dispuesto por el art. 86 inc. 1 del C.T.P.

Dicha conducta se materializa en el caso de marras en el Acta de Deuda en cuestión y queda perfeccionada con el propósito de producir la evasión de las obligaciones tributarias a cargo de la firma sumariada.

En el presente caso la conducta endiligada se consumó en el momento en que se verificó saldo de impuesto a ingresar como consecuencia de las

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Expte. 509/926-2016
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 10 de 18

actuaciones en el cumplimiento de las obligaciones tributarias, por lo que se tiene por configurada la defraudación impositiva.

Que en consecuencia, la DGR sostiene que la Resolución M 1147/15 constituye acto administrativo válido, dictado de conformidad a la normativa aplicable, y solicita se confirmen la misma en todos sus términos.

En relación a las Resoluciones M 1146/15, M 1148/15, M 1149/15, M 1150/15 y M 1151/15 entiende la D.G.R. que corresponde declarar abstracto los recursos de apelación interpuestos por encontrarse eximidas las multas aplicadas, conforme lo establece el penúltimo párrafo del artículo 7º de la ley 8873.

III.- Entrando al trámite de la cuestión sometida a debate, corresponde resolver si las Resoluciones M 1146/15, M 1147/15, M 1148/15, M 1149/15, M 1150/15 y M 1151/15, resultan ajustadas a derecho.

En tal sentido, observo que la cuestión en estudio comenzó siendo un Procedimiento Sumarial, normado por el art. 123 del Código Tributario Provincial –Ley 5121(t.v.).

Que a fojas 41 de marras, obra notificación Legal e Instrucción de Sumario al infractor, haciéndole saber que sus conductas infringió con lo normado por el artículo 86 inciso 1 del Código Tributario de la Provincia de Tucumán, otorgándole la oportunidad de presentar su defensa por escrito, así como las pruebas que estime necesarias.

Que de un análisis detallado de autos, puede concluirse que:

En lo que respecta a las resoluciones M 1146/15, M 1148/15, M 1149/15, M 1150/15 y M 1151/15 se advierte que encuadran en las previsiones contenidas en el artículo 7º inciso e) penúltimo párrafo de la Ley Nº 8873, que expresa: "Quedan liberadas de sanción las infracciones previstas en la Ley Nº 5121 (t.c. 2009) y sus modificatorias, cometidas hasta el 31 de Mayo de 2014 inclusive y eximidas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones". Las

JORGE E. POISE PONSSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

infracciones objetos de los mencionados recursos, datan de fecha anterior al 31/05/2014.

En consecuencia corresponde declarar Abstractos los Recursos planteados en contra de las Resoluciones N° M 1146/15, M 1148/15, M 1149/15, M 1150/15 y M 1151/15.

En lo que respecta a la Resolución M 1147/15, corresponde tratar los agravios planteados en contra de esta.

En cuanto al planteo de nulidad del procedimiento por falta de notificación de la instrucción sumarial, y su consecuente restricción del ejercicio de su derecho de defensa, corresponde a esta parte precisar que dicho planteo de nulidad debe ser rechazado.

A fs. 41 obra acuse de recibo N° 01557216 – Z, donde consta que el contribuyente fue notificado por carta certificada, con aviso de retorno, en su domicilio fiscal de calle Paraná N° 3745, Piso 3, Oficina 3163, Martínez, Provincia de Buenos Aires, en fecha 28.04.2015.

El artículo 116 del C.T.P. establece distintas formas de notificación, quedando incluida la anteriormente mencionada, en el inciso 7, el cual establece: "**Art.**

116: Las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc., serán practicadas en cualesquiera de las siguientes formas: ...7. Por telegrama colacionado o carta certificada con aviso de retorno que lleve el número del expediente o carta documento".

Cabe resaltar por otro lado, que el domicilio en el cual fue notificado, es el denunciado por el contribuyente al momento de su inscripción en la D.G.R., es decir en su domicilio Fiscal (fs. 81).

Al mismo tiempo, tal como puede observarse en autos, a fs. 97, rola notificación de la Resolución en cuestión, la cual fue notificada en el mismo

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

domicilio, presentándose en esta oportunidad el contribuyente a ejercer derecho de defensa.

No se advierte por lo tanto en el caso de marras el perjuicio sufrido, ya que no se le ha privado de la oportunidad de ejercer su derecho de defensa, por lo que la garantía del debido proceso administrativo no se ha afectado en modo alguno, único supuesto que habilitaría una eventual declaración de nulidad.

Que por lo anteriormente expuesto, cabe concluir que el sumario instruido fue correctamente notificado.

Respecto a las argumentaciones de que la Resolución cuestionada debe ser declarada nula por carecer de fundamentación o motivación, cuadra afirmar que la misma constituye un acto administrativo plenamente eficaz, que cumple acabadamente los preceptos legales y doctrinarios exigidos al respecto, dictado de conformidad a lo establecido por el art. 43 de la Ley N° 4.537 (t.v.) y que satisface todos y cada uno de los requisitos esenciales exigidos en la norma.

En efecto, la Resolución satisface el requisito de motivación del acto administrativo, cual es la explicitación de la causa, o sea las razones y circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a dictar el acto y que se encuentran contenidas en los considerandos.

Que la Procuración del Tesoro de la Nación, en sus dictámenes tiene dicho: "La motivación – in aliunde o contextual – responde al principio de la unidad del expediente y se puede encontrar en los informes y antecedentes con fuerza de convicción que obre en las actuaciones administrativas" (Dictámenes 199:427; 209:248); "Las constancias del expediente – en tanto no se demuestre su falsedad-, tiene plena aptitud convictiva en el procedimiento administrativo. En su conjunto, constituyen el elemento causa del acto y representan – en situaciones de imperfecciones técnicas de los actos-, la satisfacción in aliunde del requisito de la debida motivación; ello proporciona adecuado contexto al

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Expte. 509/926-2016
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 13 de 18

objeto del acto y posibilita su correcta intelección.” (Dictámenes 144:148; 156:467; 199:427; 209:248; 236:91).

De la misma forma: “No puede plantearse la falta de motivación del acto cuando de la Resolución surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir, la descripción de los hechos que dan origen al ajuste Fiscal, la conducta que se le imputa al contribuyente y la normativa aplicable al caso según el criterio del juzgador. Según doctrina de esta Sala el acto puede afirmarse que se encuentra fundado en las circunstancias de hecho y de derecho que el juez administrativo invoca y, como reiteradamente tiene dicho este tribunal, solo la ausencia de este requisito del acto administrativo ameritaría su nulidad cuando el derecho de defensa en juicio se encontrare fatalmente afectado, pero no así, cuando tal elemento está presente a pesar de su discutible corrección” (“O’Reilly Juan Felipe”, Expediente N° 22.345-I, 03.08.05, T.F.N. Sala B, 03/08/05”).

El Tribunal Fiscal ya ha dicho que “El ataque al derecho de defensa no puede convertir sin más en ilegítimo el acto. Si bien los vicios relativos al procedimiento como la fundamentación del acto determinativo, sin duda lo maculam, no acarrearán a pesar de ello su nulidad, toda vez que la actora ha podido alegar y probar en la instancia posterior, en resguardo de su derecho de defensa” TFN- Sala B (8284) “Velocidad Tiempo Cero”, Expte. N° 21.916-I, 5.7.04.-

Que asimismo, el acto discutido emana de autoridad competente, tiene sustento en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, su objeto es cierto y física y jurídicamente posible, se observó el procedimiento pertinente, persigue el cumplimiento de la finalidad expuesta en las normas que otorgan las facultades pertinentes al órgano emisor y se exteriorizó por instrumento idóneo, expresamente y por escrito, con notificación al interesado.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Por ello puede concluirse que la resolución de multa deviene legítima, contrariamente a lo manifestado por el recurrente, por cuanto contiene todos los elementos que le otorgan validez legal.

Respecto de la alegada falta de tipicidad subjetiva del actor en el ilícito, por la cual rechaza su encuadramiento en la figura de la defraudación fiscal, aduciendo que en todo caso habría incurrido en una omisión, cabe expresar lo siguiente: que en lo que respecta a la sanción de multa impuesta por la Resolución N° M 1147/15 de \$26.439,72 (Pesos Veintiséis Mil Cuatrocientos Treinta y Nueve con 72/100) equivalente a dos veces el gravamen omitido, encuadrándose la conducta en el art. 86 inc. 1 y art. 88 inc. 3 del C.T.P., corresponde analizar la procedencia de la imputación en las previsiones del mencionado artículo del Código.

Con respecto al tipo infraccional contemplado en el art. 86 del CTP "La índole de las conductas descriptas indica que el fraude contemplado es aquel de tipo engañoso. Su objetivo es la inducción a error y ello significa que los proceder del infractor, aún pudiendo ser diferentes, se unifican por su objetivo idéntico; se requiere no solo no pagar tributos o pagar menos de lo que corresponde, sino también que el fisco, engañado, incurra en el error de creer que el infractor está cumpliendo correctamente con su deber fiscal" (García Belsunce, Horacio, "Tratado de Tributación, Derecho Tributario", Astrea, Buenos Aires, 2003, I, volumen 2, pág. 502).

En el caso de autos, la conducta penada es la falta de presentación de la Declaración Jurada Anual del Impuesto para la Salud Pública y el ingreso de las diferencias detectadas, tal como surge del Acta de Deuda N° A 177-2015 obrante a fojas 34/40, tratándose de una primera presentación y no una rectificativa, este Tribunal entiende que no se configura defraudación en el presente caso, sino que se trata de omisión, figura contemplada en el artículo 85 del C.T.P., el cual establece: "El que omitiera el pago de impuestos y/o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 509/926-2016
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 15 de 18

graduable entre el cincuenta por ciento (50%) y el cien por ciento (100%) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, siempre que no corresponda la aplicación del artículo 86 y en tanto no exista error excusable...”.

Es decir, la mera comprobación de la situación objetiva en la que se encuentra el infractor no es suficiente para configurar la transgresión tipificada en el artículo 86, ya que si bien existe la posibilidad de utilizar figuras presuncionales de dolo, no es menos cierto que, por la gravedad de las situaciones a las que afecta, ellas deben ser aplicadas con extrema prudencia y precaución y la carga de la prueba corresponde al Estado.

Como corolario de lo anteriormente dicho, cabe aclarar que el contribuyente en ningún momento niega la falta de presentación de las Declaraciones Juradas y el correspondiente ingreso del gravamen, por lo que no puede verse en la conducta del contribuyente propósito defraudatorio alguno.

Que por ello, corresponde reencuadrar en el artículo 85 del Código Tributario Provincial la omisión incurrida por el apelante, graduando la Multa en el cien por ciento (100%) del gravamen dejado de ingresar, quedando graduada la misma en un monto de \$1.631,17 (Pesos Mil Seiscientos Treinta y Uno con 17/100) según lo establecido en el Acta de Deuda N° A 177-2015, obrante a fs. 39 de autos.

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

En relación al planteo de vulneración del principio de “non bis in idem”, al resultar de aplicación el penúltimo párrafo del artículo 7° de la Ley N° 8873 respecto de la Resolución N° M 1146-15 de fecha 19 de Agosto de 2015, deviene en abstracto el pronunciamiento respecto a tal punto.

Por lo analizado cabe concluir que corresponde **1. DECLARAR ABSTRACTAS** las cuestiones planteadas en los Recursos de Apelación interpuesto por el contribuyente **PRENSHOP S.A.**, en contra de las Resoluciones N° M 1146/15, M 1148/15, M 1149/15, M 1150/15 y M 1151/15, todas de fecha 19.08.2015, en

C.P.A. JORGE GUSTAVO JINEVEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 509/926-2016
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 16 de 18

penúltimo párrafo de la Ley N° 8873, la sanciones determinadas mediante Resoluciones N° M 1146/15, M 1148/15, M 1149/15, M 1150/15 y M 1151/15 de fecha 19.08.2015 han quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente. **3. HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° M 1147/15, de fecha 19.08.2015, reencuadrándose su conducta en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, dejando firme la multa por un monto de \$1.631,17 (Pesos Mil Seiscientos Treinta y Uno con 17/100) equivalente al 100% (cien por ciento) del gravamen, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

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

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa**, dijo: Que comparte el voto emitido por el Dr. José Alberto León.

Visto el resultado del precedente Acuerdo,

Por ello,

JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

1. DECLARAR ABSTRACTAS las cuestiones planteadas en los Recursos de Apelación interpuesto por el contribuyente **PRENSHOP S.A.**, en contra de las Resoluciones N° M 1146/15, M 1148/15, M 1149/15, M 1150/15 y M 1151/15, todas de fecha 19.08.2015, en merito a lo considerado.

2. DECLARAR que por aplicación del artículo 7°) penúltimo párrafo de la Ley N° 8873, la sanciones determinadas mediante Resoluciones N° M 1146/15, M 1148/15, M 1149/15, M 1150/15 y M 1151/15 de fecha 19.08.2015 han

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 509/926-2016
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 17 de 18

quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente.

3. HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° M 1147/15, de fecha 19.08.2015, reencuadrándose su conducta en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, dejando firme la multa por un monto de, \$1.631,17 (Pesos Mil Seiscientos Treinta y Uno con 17/100) equivalente al 100% (cien por ciento) del gravamen, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

4. REGISTRESE, NOTIFIQUESE y ARCHIVESE.

HAGASE SABER



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


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI


DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA


Dr. JAVIER CRISTOBAL ANUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION