

SENTENCIA N° 314 /18

Expte. N° 458/926/2017

En San Miguel de Tucumán, a los 05 días del mes de Julio de 2018, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal, bajo la presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, el Dr. José Alberto León (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) a fin de resolver la causa caratulada "JU FEC S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 458/926/2017 (Expte. DGR Nro. 18958/376/D/2016)" y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N Jorge Gustavo Jimenez-

El CPN Jorge Gustavo Jimenez dijo:

I.- Que surge a fojas 39/45 del Expte. N° 47713/376/T/2017, que el contribuyente JU FEC S.A., CUIT N° 30-62942146-3, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 2637/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 23/06/2017 obrante a fs. 30 del Expte. DGR Nro. 18958/376/D/2016. En ella se resuelve APLICAR al contribuyente, una multa de \$11.250 (pesos once mil doscientos cincuenta) equivalente a setenta y cinco (75) veces el impuesto mínimo mensual establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurra en las causales previstas en el artículo 82° cuarto párrafo inciso 2 del CTP, por incumplimiento a los deberes formales, originado en la resistencia a la fiscalización consistente en la falta de presentación de la documental y/o información solicitada mediante Requerimiento de Bienes Registrables de fecha 10/03/2015, y F. 6005 N° 0001-00053325 notificada en fecha 04/03/2016.-

La apelante se agravia de la ilegitimidad e improcedencia de la sanción aplicada toda vez que resulta de aplicación los beneficios previstos en el anteúltimo párrafo del art. 7 de la Ley N° 8873 restablecido en el art. 1 ap. 6) inc. C) de la Ley N° 9013 a través de la cual se libera de sanción a las infracciones previstas en la Ley N° 5121 cometidas hasta el 31 de mayo de 2015 inclusive y eximidas de oficio las sanciones

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

no cumplidas por dichas infracciones. Que la resolución recurrida es de fecha 10/03/2015 por lo que deviene aplicable dicho precepto y en consecuencia no puede considerarse un incumplimiento a los efectos de aplicar la sanción aquí recurrida.

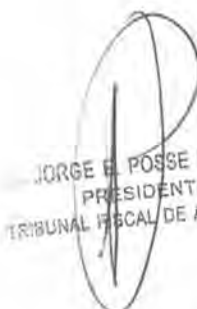
Manifiesta que el art. 82, cuarto párrafo, inc. 2) del CTP exige el incumplimiento reiterado de dos o más requerimientos efectuados por funcionarios de la administración. Que ello no ocurre en su caso ya que existe un solo requerimiento supuestamente incumplido deviniendo en ilegítima e improcedente la sanción aplicada y solicita se revoque íntegramente la Resolución que se recurre.

Manifiesta que la firma prestó colaboración activa en el curso de la fiscalización aportando la documentación e información solicitada con la cual la Dirección procedió a ajustar las obligaciones que le corresponden como agente de percepción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.


Expresa que la administración dictó un acto viciado de nulidad por no respetar el derecho al debido proceso adjetivo, ya que privó a la Sociedad de ejercer adecuadamente su derecho de defensa al ajustar su obligación frente al impuesto sin contemplar otros elementos de juicio útiles.-

Seguidamente cita el artículo 82 cuarto párrafo, inc. 2), del CTP, y lo interpreta manifestando que para considerar resistencia a la fiscalización, deben verificarse los siguientes elementos: a) la existencia de un requerimiento de información y/o documentación por parte de los funcionarios actuantes; b) incumplimiento reiterado, que al menos dos requerimientos iguales no sean contestados; y c) que el requerimiento de información no resulte excesivo o desmesurado.-

Que tanto la doctrina como la jurisprudencia tienen dicho en forma reiterada que la imposición de una sanción, por su naturaleza penal, no puede hacerse en forma automática, sino que se exige que el funcionario haga mérito de las circunstancias a los efectos de no incurrir en una aplicación mecánica de la norma, arbitraria e irrazonable en el ejercicio de su función.



JORGE EL POSSE PONEASA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN



JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Expte. 458/926/2017
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 2 de 9

Por otro lado, sostiene que la aplicación de las sanciones fiscales requiere no solamente la constatación de la materialidad de la infracción, sino que además es requisito indispensable acreditar la existencia del elemento subjetivo, esto es, el dolo o la culpa del presunto infractor, y se agravia de la falta de mención de este elemento en la Resolución recurrida considerando que la Dirección General de Rentas ha efectuado una incorrecta evaluación de su conducta ya que esta no encuadra ni objetiva ni subjetivamente en el tipo infraccional descripto en el art. 82 inc. 2) del CTP.

Por ello, solicita que se revoque la Resolución recurrida y se deje sin efecto la multa aplicada.

II.- Que a fojas 55/57 del Expte. N° 47713/376/T/2017, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.-

Expone como primera medida, que el recurso es interpuesto por el apoderado de la firma, en debida forma y legal término, por lo que resulta procedente su tratamiento.-

En respuesta a los agravios de la recurrente, manifiesta que la infracción se configura por la falta de cumplimiento en tiempo y forma a lo solicitado mediante Requerimiento de Bienes Registrables de fecha 10/03/2015, y Requerimiento F 6005 N° 0001-00053325 notificado en fecha 04/03/2016, circunstancia que consta en el Acta F. 6006 N° 0001-00098752 de fecha 23/03/2016 que obra a fs. 08 y 11 respectivamente, y reconocida expresamente por el contribuyente en su recurso, sin que las razones alegadas para justificar su incumplimiento tengan entidad suficiente para relevarlo de sus obligaciones formales.-

ROBERTO L. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

ROBERTO L. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN


Sostiene que la conducta del apelante encuadra perfectamente en el tipo infraccional previsto en el artículo 82 cuarto párrafo inciso 2 del CTP, por tratarse del incumplimiento, dentro del plazo otorgado, de dos o más requerimientos.-

Expresa que el apelante se equivoca al considerar que respecto al Requerimiento de Bienes Registrables de fecha 10/03/2015 resulta de aplicación la eximición de sanciones por infracciones cometidas hasta el 31/05/2015, prevista en el anteúltimo párrafo del artículo 7 de la Ley 8873 restablecida por la Ley 9013, en virtud de que la infracción correspondiente a dicho incumplimiento se perfeccionó en fecha 23/06/2016, fecha en la que se labró el Acta F. 6006 N° 0001-00098752 que constató el incumplimiento a lo solicitado en el segundo requerimiento cursado, momento en el cual se perfeccionó la conducta prevista en el art. 82 cuarto párrafo inc. 2) del CTP.

Expone a continuación que el hecho de que los funcionarios actuantes a cargo de la fiscalización hubiesen determinado ajustes no prueba de modo alguno que el contribuyente haya cumplimentado con el deber formal requerido. En ese sentido, pueden determinarse ajustes basándose en otra documentación presentada por el contribuyente (distinta a la solicitada en requerimiento en cuestión), en información aportada por otros organismos u otros contribuyentes a los que se solicitara la misma, e incluso puede, en ciertas situaciones, determinarse deuda con la DGR sobre base presunta.-

Además, sostiene que de una correcta hermenéutica de la norma se debe entender que la misma pretende sancionar al contribuyente que estando sujeto a un proceso de verificación, no cumple en forma reiterada con los requerimientos que le realicen los inspectores actuantes. Para que exista "resistencia" es suficiente la existencia de dos requerimientos incumplidos, sin que surja de la letra de la ley la exigencia de que los mismos sean idénticos como lo afirma el contribuyente en su descargo.-

Seguidamente expone que acreditado el aspecto material de la infracción imputada, cabe referirse al elemento subjetivo del accionar de la sumariada. Por lo que



JORGE E. ROSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

manifiesta que la conducta reprimida por el artículo 82° del CTP tiende a proteger el bien jurídico "administración tributaria" y apunta a castigar la violación de deberes formales de colaboración. En consecuencia, la inobservancia reiterada del deber de suministrar la información solicitada por los inspectores actuantes dentro del plazo otorgado al efecto, mediante los requerimientos cursados, otorga sustento jurídico suficiente para tener por configurada la infracción y considerado que la firma imputada no alegó ni probó circunstancia alguna que actúe como eximente de responsabilidad, cabe concluir que en la especie se encuentran configurados los extremos para la procedencia de la sanción correspondiente.-

Por último, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso interpuesto por la apelante en base a las consideraciones que anteceden.-

III.- Que a fs. 27/28 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 40/18, en donde se tienen por presentadas en tiempo y forma las actuaciones en el TFA, constituido el domicilio especial y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación; se declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.-

IV.- Que encontrándose cumplidos los requisitos de admisibilidad del Recurso de Apelación de acuerdo a lo establecido en el artículo N° 134° inciso 2) del C.T.P., entiendo que la presente cuestión es de puro derecho. Por lo que corresponde el tratamiento del recurso sometido a debate, con el objeto de resolver si la Resolución apelada resulta ajustada a derecho.-

V.- Que una vez analizado los argumentos esgrimidos por el contribuyente y la contestación de traslado de la Dirección General de Rentas, corresponde en esta oportunidad emitir mi opinión.-

En primer lugar, considero que el apelante se equivoca al interpretar que para que se configure una resistencia a la fiscalización es necesario el incumplimiento de dos requerimientos idénticos, por cuanto el artículo 82° cuarto párrafo inc. 2) del CTP

JORGE E. POSSE PONCE
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ABERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

JOSÉ GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

sanciona con una 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 el plazo previsto en la Ley N° 4537 –Ley de Procedimiento Administrativo- y sus modificatorias para su contestación..."*. En ningún momento surge de la letra de este artículo la exigencia que debe tratarse de requerimientos iguales, sino de incumplir con los requerimientos efectuados por los funcionarios en un proceso de verificación en más de una oportunidad.

De las constancias de autos observo que mediante F.6006 N° 0001-00095215 de fecha 01/06/2015 y F. 6006 N° 0001-00098752 de fecha 23/03/2016, la DGR dejó constancia del incumplimiento a los deberes formales por falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante requerimiento de Bienes Registrables notificado en fecha 10/03/2015 y Requerimiento N° 0001-00053325 notificado en fecha 04/03/2016, por lo que, en principio, la infracción encuadra perfectamente en lo establecido en esta norma, ya que ha incumplido con los dos requerimientos mencionados.

Sin embargo, surge de fs. 05 del Expte. N° 18958/376/D/2016 que el contribuyente debía cumplir con el primero de los mencionados requerimientos el día 10/04/2015 otorgándosele mas tarde una prórroga cuyo vencimiento operó el día 28/05/2015.

Que siendo esto así, me remito al artículo 7, 9° párrafo de la Ley N° 8873 restablecida en su vigencia por Ley N° 9013 (B.O. 24/05/17) que expresa: *...Quedan liberadas de sanción las infracciones previstas en la Ley N° 5121 (t.c. 2009) y sus modificatorias, cometidas hasta el 31 de Mayo de 2015 inclusive y eximidas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones..."*.

Las constancias de autos corroboran la declarada aplicación al caso de la precitada norma, en la medida que la primera de las infracciones objeto del presente recurso, data de fecha 28.05.2015, anterior al 31.05.2015. Por lo cual, dicho incumplimiento

JORGE E. POSSE PONCE
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

GUSTAVO JIMENEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN


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

Ahora bien, mediante la Resolución N° M 2637/17 de fecha 23/06/17 se resuelve APLICAR al contribuyente una multa por resistencia a la fiscalización consistente en la falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante dos requerimientos: Requerimiento de Bienes Registrables de fecha 10/03/2015 y F. 6005 N° 0001-00053325 notificado en fecha 04/03/2016.

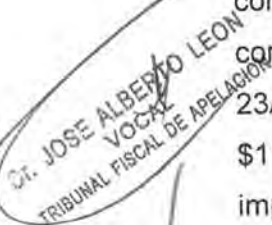
Dado que el primero de los dos incumplimientos incluidos en la Resolución ha quedado condonado de oficio en virtud de la Ley N° 9013 y teniendo en cuenta que para que se configure una "Resistencia a la fiscalización" se requiere necesariamente de la existencia de dos o más requerimientos incumplidos por parte del contribuyente, la mencionada figura consagrada en el art. 82 cuarto párrafo, inc. 2), ha quedado desvirtuada en el presente caso en razón de existir un solo incumplimiento susceptible de ser sancionado, correspondiente al Requerimiento N° 0001-00053325 de fecha 10/03/2016 que obra fs. 10 del Expte. N° 18958/376/D/2016.

Siendo ello así, corresponde en mi opinión, que la DGR reencadre la conducta incurrida por el apelante sumariando únicamente el segundo incumplimiento dentro de las previsiones del art. 82° primer párrafo, que castiga la falta de cumplimiento de las obligaciones formales establecidas por la Autoridad de Aplicación.

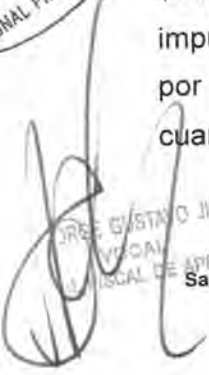
Por las consideraciones vertidas, y teniendo en cuenta los beneficios de la norma citada, considero que corresponde: 1) HACER LUGAR a la cuestión planteada por el contribuyente JUFEC S.A., CUIT N° 30-62942146-3, en su recurso de apelación en contra de la Resolución N° M 2637/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 23/06/2017, y en consecuencia DEJAR SIN EFECTO la Sanción de Multa de \$11.250 (once mil doscientos cincuenta) equivalente a setenta y cinco (75) veces el impuesto mínimo mensual establecido para el impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurrida en las causales previstas en el artículo 82° cuarto párrafo inciso 2 del CTP. 2) DISPONER que la Dirección General de Rentas



JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Sr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



JORGE GUSTAVO JIMENEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

reencuadre la conducta incurrida por el apelante respecto del incumplimiento del Requerimiento N° 0001-00053325 de fecha 10/03/2016 dentro del marco de lo dispuesto por el Art. 82° primer párrafo por incumplimiento a los deberes formales.

Así voto.-

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, C.P.N. Jorge G. Jimenez, vota en idéntico sentido.

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, vota en igual sentido.-

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:**

1. HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **JUFEC S.A., CUIT N° 30-62942146-3**, en contra de la Resolución N° M 2637/17 de fecha 23/06/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** la Sanción de Multa de \$ 11.250 (pesos once mil doscientos cincuenta) equivalente a setenta y cinco (75) veces el impuesto mínimo mensual establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurrida en las causales previstas en el artículo 82° cuarto párrafo inciso 2 del CTP, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-.

2. DISPONER que la Dirección General de Rentas reencuadre la conducta incurrida por el apelante respecto del incumplimiento del Requerimiento N° 0001-00053325 dentro del marco de lo dispuesto por el Art. 82° primer párrafo por incumplimiento a los deberes formales.

JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

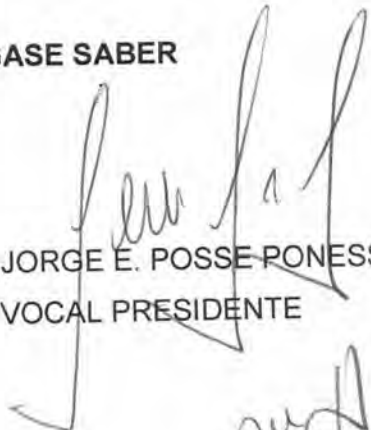
Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


3. **REGISTRESE**, notifíquese, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHÍVESE**.-

M.S.P.

HAGASE SABER



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI



DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA