

SENTENCIA N° 671/18

Expte. N° 666/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 22 días del mes de OCTUBRE de 2018, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, Dr. José Alberto León (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **ASEO NORT S.R.L. S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 666/926/2017 (Expte. D.G.R. N° 35897/376/D/2016) y;

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

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° M 2828-17?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar? Por ello,

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

I. A fojas 49/53 del expediente N° 35897/376/D/2016 la Srta. Antonella Cipriani en carácter de apoderada de la firma ASEO NORT S.R.L., interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 2828/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 06.07.2017 obrante a fojas 47 del mismo expediente. 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 incurso en las causales previstas en el artículo 82° cuarto párrafo inciso 2 del Código Tributario Provincial, por resistencia a la fiscalización consistente en la falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante Requerimiento F. 6005 N° 0001-0054950 de

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

fecha 13.06.2016 notificado mediante Cédula N° 0001-00167731 y F. 6005 N° 0001-00058033 notificado mediante Cédula N° 0001-00165928 en fecha 05.07.2016.

II. En primer término, el apelante afirma haber cumplido con la remisión de la documentación solicitada mediante los Requerimientos F. 6005 N° 0001-00054950 y N° 0001-00058033, en consecuencia, considera que resulta improcedente la sanción aplicada.

Expresa que el día 30.06.2016 presentó una nota mediante la cual solicitó la extensión del plazo otorgado para dar cumplimiento con el requerimiento N° 0001-00054950 ante la imposibilidad de reunir la documentación requerida, al encontrarse la empresa en proceso de mudanza.

Señala que, como respuesta a dicho pedido, la D.G.R. cursó en fecha 05.07.2016 requerimiento N° 0001-00165928 a través del cual reitera lo exhortado en el primer requerimiento y solicita aporte copia de los comprobantes declarados en los anexos de las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a retenciones, percepciones y recaudaciones bancarias de los períodos 2012 a 2015. De igual forma, se requirió que justifique con relación al impuesto para la Salud Pública la documentación respaldatoria de las diferencias observadas en las posiciones 02 y 11/2011 y 01/2012, y solicitó se informen las bases imponibles de los períodos 11/2011 y 01/2012 que surgen de información aportada por AFIP a D.G.R. En dicha oportunidad se solicitó que la documentación sea presentada en fecha 14.07.2016 ante dependencias de la D.G.R.

En efecto, manifiesta que el día 14.07.2016 presentó la documentación solicitada correspondiente a los períodos fiscales 2011, 2012, 2014 y 2015 y explicó las diferencias existentes en cada período o se allanó a la pretensión fiscal por las consideraciones efectuadas en dicha nota. Además, afirma haber adjuntado documentación aclaratoria de recaudaciones bancarias inherentes al año 2011, F904 período 04/2011, copias de notas de crédito correspondientes al período

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

2011, copia de F811 inherente al período 12/2011, rectificativas IIBB según determinación del período 2013, F601 correspondientes al período fiscal 2014 y 2015 y Libro IVA Ventas año 2015.

Destaca que las notas con las que se adjuntó dicha documentación fueron nuevamente presentadas en oportunidad de efectuar el descargo en fecha 21.11.2016.

Por lo expuesto, sostiene que no se colige de la conducta constatada en autos el incumplimiento atribuido y afirma que la Administración no tuvo en cuenta, para eximir de la multa, la presentación de fecha 14.07.2016 de la documentación solicitada, sino que se consideró incumplido lo solicitado aplicándole el máximo legal de la multa.

Por otra parte, se agravia respecto de la resolución cuestionada por considerar a la misma ilegítima en razón de resultar irracional y desproporcionada la sanción interpuesta en relación al hecho punible y teniendo en cuenta la falta de antecedentes de su parte.

Resalta que si bien la norma aplicada por el Fisco le otorga la posibilidad de graduar la multa de tres (3) a setenta y cinco (75) veces el impuesto mensual, el margen de discrecionalidad para, luego de comprobado el hecho, determinar el quantum de la sanción, no es ilimitado pues tiene un ámbito que no puede ser excedido y, en consecuencia, se encuentra sometido al control judicial. Cita jurisprudencia en este sentido.

Agrega que, al no existir sanción de multa previa contra ASEO NORT S.R.L., considera que tampoco resulta procedente aplicarle el máximo legal de multa, al no ostentar el carácter de reincidente.

A continuación, plantea que la resolución debe ser también revocada atento a su falta de fundamentación. Especialmente, en aquellos puntos en los que se

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

involucran actuaciones de carácter discrecional, como lo es la graduación de una multa. Destaca que nada dice la Administración, ni consta en el expediente, sobre las circunstancias merituadas, máxime cuando la firma dio cumplimiento con lo solicitado mediante los requerimientos cursados. Tampoco explica por qué utiliza el máximo legal al caso.

Sostiene que ha existido una evidente desviación de poder en la confección de la resolución recurrida. Afirma que la imposición de multa manifiestamente irrazonable y desproporcionada determina la pérdida de la finalidad sancionadora y ejemplificadora de la sanción por un criterio netamente recaudador y como tal desmedido y confiscatorio.

Por todo lo expuesto, solicita se deje sin efecto el acto administrativo referenciado, en atención a la presencia de vicios de falta de fundamentación y desviación de poder y se haga lugar al recurso de apelación interpuesto.

III. A fojas 1/4 del Expte. N° 666/926/2017 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial, solicitando el rechazo del recurso de apelación en su totalidad y la confirmación de la resolución apelada.

En dicho responde sostiene que, en lo que respecta a la falta de tipicidad alegada por el apelante, cabe considerar que el art. 82° cuarto párrafo inciso 2 del C.T.P., prevé que serán sancionados los que incurran en resistencia a la fiscalización, consistente en el incumplimiento reiterado de dos o más requerimientos de los funcionarios actuantes.

Expresa que la infracción se configura por el incumplimiento a lo solicitado en el punto 2) del Requerimiento F. 6005 N° 0001-00054950 de fecha 13.06.2016 y el incumplimiento total de lo solicitado en el F. 6005 N° 0001-00058033, conforme consta en los F. 6006 N° 0001- 00040597 de fecha 13.07.2016 y F. 6006 N° 0001-00091284 de fecha 08.08.2016.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Por lo expuesto, entiende que la conducta constatada en autos encuadra perfectamente en el tipo infraccional previsto en el art. 82° cuarto párrafo inciso 2 del C.T.P., por tratarse del incumplimiento, dentro del plazo otorgado, de dos requerimientos cursados en el marco de la inspección que se le efectuara mediante Orden de Inspección N° 201501163, es decir que se encuentra corroborado el aspecto material de la infracción imputada, sin que el contribuyente aporte elemento alguno que permita desvirtuar la infracción endilgada.

Manifiesta que, en relación a la nota presentada por el apelante en fecha 14.07.2016 mediante la cual asevera haber dado cumplimiento a lo solicitado en el punto 2) del Requerimiento F. 6005 N° 0001-00054950, cabe considerar que la misma fue presentada una vez vencido el plazo otorgado en el requerimiento de marras (30.06.2016) y aún después de labrada el Acta F.6006 N° 0001- 00040597 de fecha 13.07.2016, mediante la cual se constató el incumplimiento incurrido por el contribuyente, por lo cual carece de eficacia alguna a fin de enervar la infraccional endilgada.

Afirma que resulta absolutamente injustificada la postura del contribuyente de negar colaboración al Organismo Fiscal, dejando de aportar la totalidad de la documentación necesaria para la fiscalización, por cuanto ello implica una obstaculización de las funciones de verificación a cargo de la D.G.R. y que resultan indispensables para constatar el cumplimiento por parte de los contribuyentes y responsables, de sus obligaciones tributarias.

En lo que respecta a la ausencia de fundamentación o motivación de la resolución recurrida al momento de graduarse la sanción, considera que mal puede decir el recurrente que no se hizo una relación concreta de la conducta en que incurrió y de la sanción aplicada, cuando dicha conducta surge del presente expediente, a la vez que se ha expresado en la resolución recurrida que la graduación de la sanción surge como una consecuencia de las constancias de hecho y de las circunstancias merituadas.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Del mismo modo, destaca que el art. 82° cuarto párrafo inciso 2 del C.T.P. otorga la posibilidad de graduar la sanción entre setenta y cinco (75) a ciento setenta y cinco (175) veces el importe del impuesto mínimo mensual previsto para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otros parámetros.

Expresa que teniendo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al Director General de Rentas, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada, que no llega siquiera a alcanzar el máximo legal permitido. En este sentido, recalca que la graduación de la sanción, realizada dentro de los parámetros que la misma ley permite, no convierte al acto que la impone en desproporcionado e irrazonable porque ello implica el ejercicio de una facultad legal conferida a esta Autoridad de Aplicación.

En virtud de lo expresado y advirtiéndose que en el caso de marras la multa aplicada es razonable y se encuentra debidamente motivada contrariamente a lo pretendido por el recurrente, los planteos efectuados en este sentido deben ser rechazados por improcedentes.

Por lo expuesto, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N° 2828/17, debiendo confirmarse la misma.

IV. A fs. 12/13 del expediente N° 666/926/2017 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 317/18, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia, encontrándose en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° 2828/17, resulta ajustada a derecho.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Mediante F. 6006 N° 0001-00040597 y F. 6006 N° 0001-00091284 de fechas 13.07.2016 y 08.08.2016 respectivamente, se dejó constancia del incumplimiento a los deberes formales por falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante requerimientos F. 6005 N° 0001-00054950 de fecha 13.06.2016 y F. 6005 N° 0001-00058033 de fecha 05.07.2016.

Como consecuencia de ello, el día 15.11.2016 se procedió a notificar el sumario instruido en virtud de lo dispuesto por el artículo 82° cuarto párrafo inc. 2 del Código Tributario Provincial.

En fecha 21.11.2016 se presentó el señor Humberto Antonio Matarrese, en carácter de apoderado de la firma, limitándose a comunicar que los requerimientos incumplidos ya habían sido contestados, adjuntando copia de la nota presentada ante la funcionaria actuante en fecha 02.09.2016, pero sin interponer descargo alguno contra el sumario instruido, por lo que el Organismo Fiscal procedió a dictar la Resolución N° M 2828/17, de fecha 06.07.2017, mediante la cual 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.

El artículo 82° cuarto párrafo inc. 2) del C.T.P. 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 (...)*”. De las constancias de autos surge con claridad que el contribuyente encuadra perfectamente en lo establecido en ésta norma, ya que ha incumplido con dos requerimientos efectuados por los inspectores actuantes.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En este contexto, resulta atinado resaltar que el bien jurídico tutelado por el artículo 82° es el funcionamiento de la Administración, razón por la cual no es condición primordial que la conducta reprimida haya generado un perjuicio patrimonial al Fisco, pues una vez cometido el acto u omisión punible, se entiende lesionada la actividad fiscalizadora del Órgano Recaudador.

El art. 82° del C.T.P. tiene por fin asegurar el correcto funcionamiento de la Administración en orden a la verificación y fiscalización de la Autoridad de Aplicación, del cumplimiento de las diversas obligaciones que pesan sobre los responsables.

El ejercicio de una actividad o negocio lucrativo por cuenta propia conlleva el cumplimiento de una serie de obligaciones y deberes, entre ellos, los tributarios propios de cada provincia, costo que debe ser asumido por quien decide ingresar al medio comercial y de negocios.

La creciente complejidad de los negocios y su masividad lleva a las administraciones tributarias no sólo a gozar –en forma creciente- de mayores facultades de verificación y fiscalización, sino también a estructurar un sistema de obligaciones a cargo de los contribuyentes caracterizados por la mayor intensidad del deber de colaboración del sujeto pasivo para con el Estado.

En el caso particular aquí analizado, la infracción cometida por la firma ASEO NORT S.R.L. se configura a partir de la falta de presentación de la documentación requerida dentro del plazo otorgado. En efecto, respecto de la información solicitada en el punto 2) del Requerimiento N° 0001-00054950, cuyo incumplimiento se le atribuye, se observa a fs. 5 del expediente administrativo que el contribuyente debía presentar todo lo requerido el día 30.06.2016, de manera que la presentación de fecha 14.07.2016, aludida por la firma en su recurso, resulta posterior a la estipulada para su cumplimiento e incluso posterior a la fecha en que se labró el Acta F.6006 N° 0001- 00040597 (13.07.2016).

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Por su parte, en relación al Requerimiento N° 0001-00058033 consta en autos que los puntos 1) y 3) fueron cumplimentados con posterioridad al 21.07.2016, de manera que deviene ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada y la consecuente aplicación de sanción.

Por lo tanto, puede verse que la resolución recurrida por el contribuyente, ha sido dictada con fundamento en los hechos que sirvieron de causa a la instrucción de sumario y en el derecho vigente aplicable al caso, respetándose en todo momento el derecho de defensa del contribuyente como así también el debido proceso objetivo.

Asimismo, en lo que respecta a la graduación de la multa, tal como se desprende del artículo 75° del Código Tributario Provincial y 82° del mismo digesto, su graduación es una facultad conferida al Director General de Rentas y los límites a tal facultad están fijados legalmente mediante el establecimiento de un mínimo y un máximo para la sanción pecuniaria a aplicar, como consecuencia de ello puede concluirse que deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada en autos.

Nótese incluso que el monto de la multa impuesta fue establecido en 75 veces el impuesto mínimo mensual establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, es decir, en una suma equivalente al mínimo de graduación previsto en la norma legal, por lo que en mi opinión resulta totalmente razonable la graduación de la sanción impuesta por la Dirección General de Rentas.

El Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B ha sostenido que: *"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 la 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*

JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 este presente a pesar de su discutible corrección". (vice "Cooperativa de Trabajo Integral – Coop. Ltda. S/apelación IVA", Sentencia del 09/12/02, entre otros)". (B "O'REILLY JUAN FELIPE" Expte. N° 22.345-I, 03.08.05).

Debe tenerse en cuenta que la figura por la cual se aplicó la sanción en autos es una figura agravada en razón de la gravedad del hecho infraccional cometido, consistente en la resistencia a la fiscalización, y de los bienes jurídicos en juego que la ley intenta proteger.

En virtud de las constancias de autos y las consideraciones de derecho vertidas, se considera que la Resolución apelada no adolece de nulidad alguna, habiéndose respetado en todo momento el debido procedimiento legal y el Derecho aplicable al caso, resultando razonable la sanción aplicada.

Por lo expresado, corresponde NO HACER LUGAR a la cuestión planteada por el contribuyente ASEO NORT S.R.L., CUIT N° 30-71080288-9, en su Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 2828/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 06.07.2017, debiendo confirmarse la misma. Así voto.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. José Alberto León dijo:

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

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

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

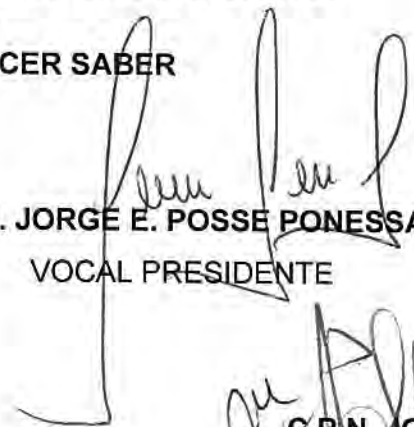
RESUELVE:

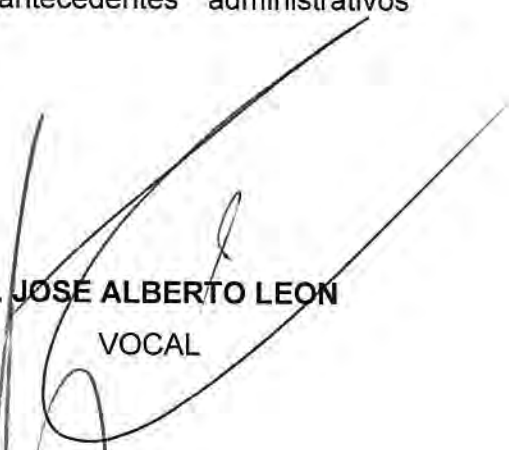
1.- NO HACER LUGAR a la cuestión planteada por el contribuyente **ASEO NORT S.R.L., CUIT N° 30-71080288-9**, en su Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 2828/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 06.07.2017 y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de multa de \$11.250 (Pesos Once Mil Doscientos Cincuenta), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 82° cuarto párrafo inciso 2 del C.T.P., por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

ABF

HACER SABER


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION