

SENTENCIA N° 923 /18

Expte. N° 652/926/2017 y Agregados

En San Miguel de Tucumán, a los 21 días del mes de **NOVIEMBRE** de 2018, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) a fin de resolver la causa caratulada “**CD CALLIERA S.R.L. S/ RECURSO DE APELACIÓN**”, Exptes. Nro. 652/926/2017 (Expte. DGR Nro. 49.582/376/D/2015), Nro. 651/926/2017 (Expte. DGR Nro. 57.259/376/D/2015) y Nro. 653/926/2017 (Expte. DGR Nro. 57.256/376/D/2015).

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

El **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dijo:

I.- A fojas 43/44 del Expte. N° 49.582/376/D/2015, el contribuyente CD CALLIERA S.R.L., CUIT N° 33-70237245-9, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 1390/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 19/04/2017 obrante a fs. 41. En ella se resuelve APLICAR al contribuyente, una multa de \$ 26.250 (Pesos Veintiséis Mil Doscientos Cincuenta) equivalente a ciento setenta y cinco (175) 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 CTP, por resistencia a la fiscalización consistente en la falta de presentación de la documental y/o información solicitada mediante Requerimiento N° F. 6005 N° 0001-00050199 de fecha 04/06/2015, siendo el sexto requerimiento incumplido.

A fojas 48/49 del Expte. N° 57.259/376/D/2015, el contribuyente CD CALLIERA S.R.L., CUIT N° 33-70237245-9, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 2169/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 17/05/2017 obrante a fs. 46. En ella se resuelve APLICAR al contribuyente, una multa de \$ 26.250 (Pesos Veintiséis Mil Doscientos Cincuenta) equivalente a ciento setenta y

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
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

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 652/926-2017 y Agdos
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 1 de 9

cinco (175) 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 82º cuarto párrafo inciso 2 del CTP, por resistencia a la fiscalización consistente en la falta de presentación de la documental y/o información solicitada mediante Requerimiento N° F. 6005 N° 0001-00049410 de fecha 27/07/2015, siendo el décimo requerimiento incumplido.

A fojas 60/61 del Expte. N° 57.256/376/D/2015, el contribuyente CD CALLIERA S.R.L., CUIT N° 33-70237245-9, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 2170/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 17/04/2017 obrante a fs. 58. En ella se resuelve APLICAR al contribuyente, una multa de \$ 26.250 (Pesos Veintiséis Mil Doscientos Cincuenta) equivalente a ciento setenta y cinco (175) 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 82º cuarto párrafo inciso 2 del CTP, por resistencia a la fiscalización consistente en la falta de presentación de la documental y/o información solicitada mediante Requerimiento de bienes registrables de fecha 27/07/2015, siendo el noveno requerimiento incumplido.

En los expedientes acumulados, la firma apelante repite los mismos agravios en sus recursos, esgrimiendo la improcedencia de la sanción aplicada en la resolución de la DGR., considerando que no ha incurrido en la infracción prevista en el art. 82, cuarto párrafo, inc. 2), del CTP., manifestando que prestó colaboración activa en el curso de la fiscalización efectuada por la DGR, aportando la documentación e información solicitada.

Afirma que solo se puede calificar un incumpliendo en reincidencia, cuando existe una sanción anterior firme. Por ello, la supuesta infracción cometida no puede ser considerada reincidencia en los términos del art. 82º cuarto párrafo inciso 2 del CTP.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Sostiene que las resoluciones apeladas, consideran como un hecho consumado las sanciones impuestas y van duplicando el importe de la pena para los requerimientos siguientes, infringiendo con la presunción de inocencia que rige en la materia.

Manifiesta que debe aplicarse art 59 del Código Penal, ya que al no haber afectación del bien jurídico protegido ni culpabilidad en su accionar, corresponde la extinción de la acción penal por reparación integral del perjuicio, ya que cumplió con presentar la información y documentación solicitada por los requerimientos efectuados por la DGR.

Finalmente, solicita la reducción de la multa impuesta, por los beneficios establecidos por Ley N° 9013 y reducir a 2/3 del importe de la sanción aplicada, en el momento que cumplió con su obligación principal de brindar información y aportar la documentación solicitada por la Autoridad de Aplicación.

ii.- La Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta los traslados de los recursos interpuestos por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.-

En respuesta a los agravios de la firma recurrente, manifiesta que la infracción se configura por la falta de cumplimiento en tiempo y forma a lo solicitado mediante los requerimientos efectuados, sin que las razones alegadas para justificar su incumplimiento tengan entidad suficiente para relevarlo de sus obligaciones formales.

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, otorgando la posibilidad de graduar la sanción entre 75 y 175 veces el impuesto mensual mínimo previsto para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y en atención a la gravedad de la infracciones cometidas, los reiterados incumplimientos, la falta de información y resoluciones de la DGR que sancionaron la resistencia a la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.F.M. JORGE GUERRINO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

fiscalización en hechos anteriores, la graduación de las multas son acorde a derecho.

Rechaza por improcedente la pretensión del apelante de aplicar el art. 59 del Código Penal, por ser de aplicación supletoria, lo que no acontece en este caso por existir norma tributaria expresa que regula el hecho punible.

Finalmente, considera inadecuada la solicitud del contribuyente con respecto a la aplicación de la Ley N° 9013, por no encontrarse vigente a la fecha, solicitando NO HACER LUGAR a los recursos interpuestos por la firma apelante en base a las consideraciones que anteceden.

III.- En los expediente N° 651/926/17, 652/926/17 y 653/926/17, obran Sentencias interlocutorias de este Tribunal N° 136/18, 714/17 y 137/18, 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; declarándose la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

IV.- A fojas 23/26 del expediente N° 652/926/17, obra sentencia N° 418/18 la cual dispone acumular los expedientes N° 651/926/2017 y 653/926/2017 al presente y en forma previa al dictado de la sentencia, solicita como medida para mejor proveer a la DGR, informe los antecedentes invocados en las resoluciones sancionatorias que permitieron hacer operativo el quinto párrafo del art. 82 del CTP.

V.- Analizados los argumentos esgrimidos por las partes, corresponde en esta oportunidad emitir nuestra opinión.

Ante los diversos procesos sancionatorios iniciados por la Autoridad de Aplicación en los términos del art. 82 del CTP, en contra del contribuyente de la referencia que tramitan en este Tribunal, se procedió por medio de sentencia N° 418/18 a acumular los actuados correspondientes, teniendo en cuenta que los mismos derivaron de la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Orden de Inspección N° 201500782, existiendo identidad sujeto objeto y causa en todos los expedientes anexados.

Mediante requerimiento F.6005 N° 0001-00050199 de fecha 04/06/2015, la DGR solicitó información al contribuyente conforme consta a fojas 06 del expediente N° 49.582/376/D/2015, dejándose constancia del incumplimiento a los deberes formales por falta de presentación de la documentación y/o información solicitada, mediante formulario F 6006 N° 0001-00094152, siendo este el sexto requerimiento incumplido.

En igual sentido, mediante requerimiento F.6005 N° 0001-00049410 de fecha 27/07/2015, la DGR solicitó información al contribuyente conforme consta a fojas 06 del expediente N° 57.259/376/D/2015, dejándose constancia del incumplimiento a los deberes formales por falta de presentación de la documentación y/o información solicitada, mediante formulario F 6006 N° 0001-00094909, siendo este el décimo requerimiento incumplido.

Finalmente, mediante requerimiento de bienes registrables notificado el 27/07/2015, mediante cedula N° 0001-00152036, la DGR solicitó información al contribuyente conforme consta a fojas 05/08 del expediente N° 57.256/376/D/2015, dejándose constancia del incumplimiento a los deberes formales por falta de presentación de la documentación y/o información solicitada, mediante formulario F 6006 N° 0001-00092479, siendo este el noveno requerimiento incumplido.

Los respectivos sumarios fueron confirmados por las Resoluciones N° M 1390/17, N° M 2169/17 y N° M 2170/17, imponiendo las respectivas sanciones de multas que fueron descriptas en el punto N° I de la presente, en virtud de lo dispuesto por el artículo 82 cuarto párrafo inc.2 del Código Tributario Provincial.

El artículo 82 cuarto párrafo inc. 2) del CTP 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 la conducta del contribuyente encuadra perfectamente en lo establecido en ésta norma, ya que ha incumplido con más de dos requerimientos efectuados por los inspectores actuantes.

Asimismo el quinto párrafo del art. 82 del CTP dice: “...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...”.

Conforme consta a fojas 29/37 del expte N° 652/926/2017, la DGR contesta medida para mejor proveer dictada por este Tribunal, en donde se comprueba la operatividad del quinto párrafo del art. 82 del CTP, transcrito anteriormente, por la cual se sanciona con multas independientes a los incumplimientos sucesivos del apelante, con respecto a los pedidos de información conforme se describen en las resoluciones apeladas y acumuladas al presente expediente, siendo acorde a derecho la metodología empleada por el Organismo para la cuantificación de las sanciones impuestas.

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 del Órgano Recaudador.

Que 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ROSSE PONSISA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

obligaciones a cargo de los contribuyentes caracterizados por la mayor intensidad del deber de colaboración del sujeto pasivo para con el Estado.

Que ante la falta de presentación de la documentación y/o información solicitada en forma reiterada mediante los requerimientos cursados, se constató el incumplimiento sancionado en autos, por lo que deviene ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada y la consecuente aplicación de sanción.

Que por lo tanto, puede verse que las resoluciones recurridas por el contribuyente, así como las resoluciones adjuntadas por la DGR al momento de contestar la medida para mejor proveer obrante en autos, la conducta infraccional fue constatada en reiterados sumarios y resoluciones sancionatorias, por lo que cobra operatividad el quinto párrafo del art. 82 del CTP el cual dice: *"...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..."*, razón por la cual, la DGR graduó las sanciones en función a la gravedad y circunstancias del caso, dentro de los parámetros legales establecidos.

El artículo N° 104 establece que los contribuyentes y responsables tienen que cumplir los deberes que el Código Tributario o leyes tributarias especiales establezcan con el fin de facilitar la determinación, verificación, fiscalización y ejecución de los impuestos, tasas y contribuciones. Sin perjuicio de lo que se establezca de manera especial, los contribuyentes y responsables están obligados a: *"... 9). Cumplir con aquellos deberes formales que establezca la Autoridad de Aplicación, dentro de las facultades que legalmente le son propias..."*.

Asimismo, el artículo N° 75 del Código Tributario dispone que las infracciones previstas son castigadas con multas. La graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con el grado de culpa o dolo del infractor.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Al analizar las constancias de autos, no se encuentra controvertido que corresponde sancionar la conducta infraccional de la firma contribuyente, atento que infringió con su omisión el hecho punible, siendo acorde a derecho confirmar las resoluciones apeladas.

VI. Con respecto a la aplicación del art 59 inc. 6 del Código Penal, esgrimido por el contribuyente en su recurso, corresponde rechazar el mismo, atento que el C.T.P., dispone de una norma específica para el presente caso, prevaleciendo la norma específica ante la general.

La mencionada norma es el art 91 del CTP, el cual prevé la reparación del daño, situación que no fue cumplimentada en autos, teniendo en cuenta que la presentación de la información, fue producto del sumario instruido por la Autoridad de Aplicación, no cumpliendo el apelante con las disposiciones del citado artículo para la eximición de la sanción.

En igual sentido, cabe rechazar por improcedente, la solicitud del presentante de gozar de los beneficios de reducción de sanción, dispuestos por la Ley 8.873 restablecida por Ley 9.013, por cuanto dichos beneficios se encuentran supeditados al reconocimiento de la infracción cometida. Asimismo la mencionada norma no se encuentra vigente a la fecha.

Por lo expresado, corresponde NO HACER LUGAR a los recursos de apelación presentados por CD CALLIERA S.R.L., CUIT N° 33-70237245-9. Así voto.-

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en idéntico sentido.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en igual sentido.-

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
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

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1. **NO HACER LUGAR** a los Recursos de Apelación interpuestos por el contribuyente **CD CALLIERA S.R.L., CUIT N° 33-70237245-9**, en contra de las Resoluciones N° M 1390/17 de fecha 19/04/2017, N° M 2169/17 de fecha 17/05/2017 y N° M 2170/2017 de fecha 17/04/2017, emitidas por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** las Sanciones de Multas de \$ 26.250 (Pesos Veintiséis Mil Doscientos Cincuenta) equivalente a ciento setenta y cinco (175) veces el impuesto mínimo mensual establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos; \$ 26.250 (Pesos Veintiséis Mil Doscientos Cincuenta) equivalente a ciento setenta y cinco (175) veces el impuesto mínimo mensual establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de \$ 26.250 (Pesos Veintiséis Mil Doscientos Cincuenta) equivalente a ciento setenta y cinco (175) 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 y quinto párrafo del CTP, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

2. REGISTRAR, NOTIFICAR, y ARCHIVAR.

A L D

HAGASE SABER

DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL PRESIDENTE

DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL