

SENTENCIA N° 709/19

Expte. N° 807/926/2018

En la ciudad de San Miguel de Tucumán, a los.....9.....días del mes de *septiembre*.....de 2019, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal, bajo la presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal) a fin de resolver la causa caratulada **“MAXICONSUMO S.A.” S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 807/926/2018 Expte. DGR Nro. 55515-376-D-2017 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.- A fojas 33/39 del Expte. N° 55515-376-D-2017, el contribuyente MAXICONSUMO S.A., CUIT N° 30-66300584-3, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 3481/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 04/09/2018 obrante a fs. 31. En ella se resuelve APLICAR al contribuyente, una multa de \$16.875 (pesos dieciséis mil ochocientos setenta y cinco) 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 C.T.P, originado en la resistencia a la fiscalización consistente en la falta de presentación de la documental y/o información solicitada mediante Requerimiento F. 6005 N° 0001-65028 notificado en fecha 25/09/2017 y Requerimiento N° 0001-65030 notificado en fecha 23/10/2017.

El apelante sostiene que la firma nunca recibió las notificaciones de los requerimientos mencionados, así como tampoco fue notificada de la apertura de sumario, por lo que no tuvo oportunidad de contestar los requerimientos ni de esgrimir sus defensas siendo por lo tanto, un acto manifiestamente nulo en razón

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

de que se ha incurrido en violación no sólo de las normas procesales esenciales que rigen el procedimiento conforme el art. 48 de la Ley 4537 sino que también implica una violación a las garantías fundamentales establecidas en los arts. 18,27 y 75 inc. 22 de la C.N. Cita jurisprudencias.

Por otro lado, manifiesta que en virtud de los principios de proporcionalidad y razonabilidad a las penas, no comprende cuáles son los fundamentos que han llevado a la Administración a imponer una exorbitante multa en base a frases pre armadas que afectan de manera ilegítima y severa derechos patrimoniales esenciales a los administrados y demuestra además de una falta de motivación, una evidente vocación recaudatoria ya que no se establecen las pautas para aplicar semejante multa.

A más de ello, expresa que maxiconsumo S.A. es un fiel cumplidor de los requerimientos que regularmente cursa la D.G.R, razón por la cual constituye una verdadera injusticia que se la sancione por no haber contestado un requerimiento que jamás fue cursado.

Las normas que imponen sanciones deben necesariamente identificar cuál es el bien jurídico que tienden a proteger, de allí que debe excluir de responsabilidad a aquellas conductas que, si bien pueden llegar a adquirir el carácter de típicas, no llegan a lesionar el bien jurídico tutelado. Esta afectación es indispensable para configurar la tipicidad. Al amparo de estas ideas se ha estructurado el principio de bagatela en virtud del cual ciertas infracciones menores, como podría ser calificada la que motivó el presente sumario, deben ser excluidas de responsabilidad. Considerando que existe una desproporción entre la finalidad perseguida por la ley (la recaudación) y el medio elegido para lograr tal fin (la multa), cuando en realidad no se afectó en lo absoluto el bien jurídico protegido, o se lo hizo de una manera insignificante.

Finalmente, toda norma de orden sancionador requiere de un elemento objetivo, conducta reprochable, que para ser sancionable debe poderle ser atribuida al sujeto a título de dolo o culpa, constituyendo esto, el elemento subjetivo.

Para el presente caso, en ninguna hipótesis puede afirmarse que Maxiconsumo S.A. haya actuado con culpa por cuanto nunca fue notificado de los requerimientos que motivaron las presentes actuaciones. De allí que existe una

carencia manifiesta del elemento subjetivo en la comisión de la supuesta conducta punible.

De ninguna manera, el juzgador se encuentra eximido de analizar si existe una conducta culpable imputable al presunto infractor.

Por las razones expuestas, solicita se resuelva la improcedencia de aplicar sanción alguna.

II.- A fojas 56/60 del Expte. N° 55515-376-D-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.

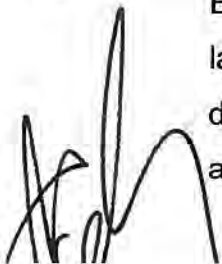
En cuanto a la falta de notificación de los requerimientos y del sumario instruido, sostiene que conforme las constancias de autos, el contribuyente fue notificado de los mismos en fecha 25/09/2017, 23/10/2017 y 14/05/2018 en el domicilio fiscal declarado ante la D.G.R conforme el procedimiento establecido por el art. 116° inc. 7 del C.T.P. Encontrándose debidamente notificado, el hecho de que el contribuyente no contestara los requerimientos o hiciera uso de su derecho de defensa no convierte al acto en ilegítimo, por cuanto no puede trasladar al fisco las consecuencias de sus propias inacciones.

Respecto al monto de la sanción aplicada, se respalda en el art. 82° cuarto párrafo del C.T.P., el cual otorga la posibilidad de graduar la sanción entre 75 a 175 veces el impuesto mínimo mensual establecido para el impuesto sobre los Ingresos Brutos por incumplimiento en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción, graduándose en este caso, en el mínimo legal previsto. La graduación de la sanción realizada dentro de los parámetros que la ley permite, no convierte al acto en desproporcionado e irrazonable porque ello implica el ejercicio de una facultad legal conferida a la Autoridad de Aplicación.

En respuesta a la falta de motivación o fundamentación al momento de graduarse la sanción, expresa que las actuaciones poseen una unidad ideal y material, dentro de la cual cada etapa procedimental se encuentra concatenado con el anterior, razón por la cual cada acto debe ser analizado dentro del contexto de las

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. FONSECA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



actuaciones, tomadas en forma integral. Por ello, mal puede decir el recurrente que no se hizo una relación concreta de la conducta en que incurrió y de la sanción aplicada.

En referencia al principio de bagatela, el mismo no resulta aplicable al caso ya que la conducta punible se encuentra configurada, y como tal, merece sanción dado que en mayor o menos medida, se encuentran afectadas las facultades fiscalizadoras del Fisco incidiendo en el cumplimiento de sus fines y propósitos.

En este sentido, aclara que el bien jurídico tutelado por el art. 82° es el funcionamiento mismo de la administración, razón por la cual no es condición primordial que la conducta reprimida haya ocasionado un perjuicio patrimonial al Fisco, pues una vez cometido el hecho punible, se entiende lesionada la actividad del Organismo recaudador, encontrándose absolutamente injustificada la postura del contribuyente de negar colaboración al organismo fiscal.

Finalmente, y en cuanto a la inexistencia del elemento subjetivo en la conducta infraccional endilgada, se refiere a lo resuelto por el Tribunal Fiscal de la Nación en los autos "Maga S.R.L" "... en el caso del incumplimiento a los deberes formales de colaboración con la Administración, se crea una razonable presunción de culpabilidad y el recurrente no alegó ni probó circunstancia alguna que permita hacer desaparecer la culpabilidad asumida". En dicho sentido, aplica el criterio sentado por la C.S.J.N en cuanto a que "comprobada la existencia de los elementos materiales de una infracción a los deberes formales de quienes tienen responsabilidad impositiva, le corresponde a la imputada cargar con la prueba de la inexistencia del elemento subjetivo".

Conforme las consideraciones que anteceden, la D.G.R. entiende que corresponde No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente.

III.- A fs. 13 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 548/19, 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.- Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° M 3481/18 de fecha 04/09/2018, resulta ajustada a derecho.

Mediante F.6006 N° 0001-00108044 y N° 0001-00108045 de fechas 10/10/2017 y 08/11/2017, la D.G.R. dejó constancia del incumplimiento a lo solicitado mediante los requerimientos F. 6005 N° 0001-00065028 y N° 0001-00065030 notificados en fecha 25/09/2017 y 23/10/2017 constituyendo de esta manera una reiteración de incumplimiento a los deberes formales.

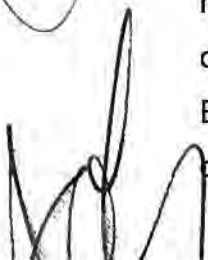
Por lo tanto la Autoridad de Aplicación procedió a notificar el sumario instruido en virtud de lo dispuesto por el artículo 82° cuarto párrafo inc. 2 del Código Tributario Provincial confirmándose la aplicación de la multa por resistencia a la fiscalización mediante Resolución N° M 3481/18.

Remitiéndonos al artículo mencionado, el mismo en su cuarto párrafo inc. 2) 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...”*. Como bien expresa el apelante, todas las normas que imponen sanciones deben identificar cuál es el bien jurídico que tienden a proteger, en el caso de autos surge con claridad que el bien jurídico tutelado por el artículo 82° es el correcto funcionamiento de la Administración, en orden a la facultad de verificación y fiscalización que posee el Órgano recaudador, del cumplimiento de las diversas obligaciones que pesan sobre los responsables. Por esta misma razón es que el principio de bagatela pretendido no resulta de aplicación, atento a que en estos supuestos 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.

En cuanto a la falta de comprobación del elemento subjetivo, en las constancias de autos se encuentran las notificaciones cursadas a través del SEPRIT en

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



fechas 25/09/2017 y 23/10/2017 recibidas por la misma persona en el domicilio fiscal declarado ante la D.G.R de esta provincia, por lo que no puede el apelante argumentar una falta de notificación sin siquiera respaldarlo con una prueba.

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 mediante leyes 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. Siendo las leyes tributarias de orden público, no pueden ser dejadas de lado en forma unilateral por parte del contribuyente, porque le sean de difícil aplicación o por los inconvenientes que pudieran generarle.

Por ello, ante la falta de presentación de la documentación y/o información solicitada en forma reiterada mediante los requerimientos cursados, se constata el incumplimiento sancionado en autos, razón por la 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, fue dictada con fundamento en los hechos que sirvieron de causa a la instrucción de sumario y en el derecho vigente aplicable al caso. De allí que la falta de motivación manifestada por el apelante no puede prosperar.

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 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).*

Asimismo el art. 82° en su parte pertinente establece: “En los casos de los incumplimientos que en adelante se indican, la multa prevista en el primer párrafo del presente artículo se graduará entre el importe mayor allí previsto -75- y hasta un máximo de ciento setenta y cinco (175) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos: 2. La resistencia a la fiscalización, por parte del contribuyente o responsable, consistente en el incumplimiento reiterado de dos (2) o más requerimientos de los funcionarios actuantes, sólo en la medida en que los mismos no sean excesivos o desmesurados respecto a la información y la forma exigida, y siempre que se haya otorgado a dichos sujetos el plazo previsto en la Ley N° 4537 –Ley de Procedimiento Administrativo– y sus modificatorias para su contestación”.

Teniendo en cuenta que tanto las infracciones a las normas referidas al domicilio fiscal, como la resistencia a la fiscalización son actos sancionados con multa agravada por la citada ley, la autoridad de aplicación ha graduado la misma dentro de los parámetros legales, con el mínimo allí previsto.

En virtud de las constancias de autos y las consideraciones de derecho vertidas, considero que la Resolución apelada no adolece de nulidad alguna, habiéndose respetado en todo momento el debido proceso adjetivo, y el derecho aplicable al caso, resultado por tanto, razonable la sanción aplicada.

Por lo expresado corresponde NO HACER LUGAR a la cuestión planteada por el contribuyente, en su recurso de apelación en contra de la Resolución N° M 3481/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 04/09/2018, debiendo confirmarse la misma.

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. Jiménez, 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.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

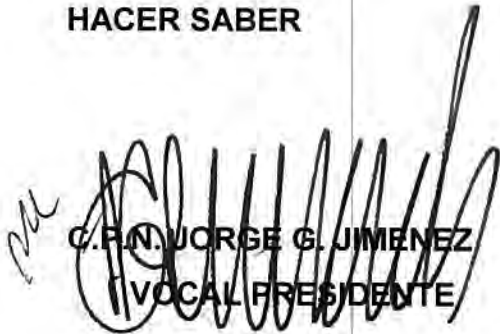
RESUELVE:

1. NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **MAXICONSUMO S.A., CUIT N° 30-66300584-3**, en contra de la Resolución N° M 3481/18 de fecha 04/09/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** la Sanción de Multa de \$ 16.875 (pesos dieciséis mil ochocientos setenta y cinco) 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 C.T.P, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

2. REGISTRAR, notificar, y oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados; **ARCHIVAR**.

M.S.P.

HACER SABER

Mu

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


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION