

SENTENCIA N° 143 /2023

Expte. N° 286/926-2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 5 días del mes de Julio de 2023, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "**VIZCHI ENZO EXEQUIEL S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 286/926-2020 (Expte. DGR N° 33024/376-D-2018) y;

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

El Dr. José Alberto León dijo:

I. Que a fojas 60/62 del Expte. DGR N° 33024/376/D/2018 el contribuyente **VIZCHI ENZO EXEQUIEL**, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1885/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 15.07.2020 obrante a fs. 55/56 del expte. mencionado. La Resolución N° M 1885/20 resuelve: "1°.- **NO HACER LUGAR**, al descargo interpuesto por el contribuyente respecto del sumario instruido a fs. 27, en virtud de las razones expuestas en los considerandos expuestos de la presente Resolución; 2°.-**APLICAR** al contribuyente **VIZCHI ENZO EXEQUIEL, C.U.I.T. N° 20-31127754-6**, una multa de **\$ 20.250 (Pesos Veinte Mil Doscientos Cincuenta)** equivalente a noventa (90) 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. Incumplimiento de los deberes formales, originado en la resistencia a la fiscalización consistente en la falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante Requerimiento F. 6005 N° 0001-00069376 notificado en fecha 28/09/2018, siendo este el tercer requerimiento incumplido..." El contribuyente en su Recurso presentado el 12.08.2020 a fs. 60/62 del Expte. N° 33024-376-D-2018 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

El recurrente manifiesta que se agravia por considerar que la resistencia a la fiscalización se configura frente a la reiteración de un mismo requerimiento



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

incumplido, no surgiendo del requerimiento de fecha 28/09/2018 que sea una reiteración, labrándose seis días después de la fecha en que su mandante debió presentar la información requerida el acta del incumplimiento, por lo que concluye que la situación objetiva descrita en el art. 82 cuarto párrafo inciso 2 del Código Tributario no se cumple.

Plantea que se aplica de manera incorrecta la Ley y que al no existir un requerimiento previo y no encontrándose en el expediente vicia el acto administrativo ya que carece de causa y transcribe los artículos 43 y 48 de la Ley de Procedimiento Administrativo de la Provincia de Tucumán.

Alega que los expedientes que se mencionan que contendrían segunda y tercera reiteración tampoco configuran la conducta porque a su entender lo que se sanciona es el incumplimiento ante un mismo requerimiento y cita jurisprudencia.

Sostiene que la resolución nada dice de las cuestiones planteadas por su parte, planteando la nulidad del acto por falta de motivación.

Hace reserva de ampliar los argumentos y agregar prueba y de no prosperar su pretensión de plantear caso federal.

Por lo expuesto, solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se ordene el archivo de las presentes actuaciones.

II. La Dirección General de Rentas, en fojas 14/16 del Expte. N° 286/926-2020, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En las presentes actuaciones, la infracción se configura por la falta de cumplimiento en tiempo y forma a lo solicitado en Requerimiento F. 6005 N° 0001-00069376 notificado en fecha 28/09/2018, siendo este el tercer requerimiento incumplido, situación constatada por medio de F. 6006 N° 0001-000113791 de fecha 18/10/2018 que obra a fs. 13.

En efecto, el artículo 82° del Código Tributario Provincial, tiene por fin asegurar el correcto funcionamiento de la Administración en orden a la verificación y fiscalización del Órgano recaudador, del cumplimiento de las diversas obligaciones que pesan sobre los contribuyentes y responsables. El presente caso se encuentra perfectamente encuadrado dentro de lo normado por el artículo 82° cuarto párrafo inciso 2 del Código Tributario Provincial, no siendo atípica la conducta imputada en autos.

No resulta cierta la afirmación efectuada por el apelante que no consta en estas actuaciones la existencia de un requerimiento previo que habilite la aplicación de la multa que se analiza en autos, por cuanto conforme consta a fs. 01 y 05 se hace expresa referencia a la existencia de dos expedientes (29739/376/D/2018 y 30911/376/D/2018) donde tramitan los sumarios iniciados al mismo por incumplimientos a requerimientos previos al de marras.

Contrariamente a lo sostenido por el contribuyente cabe considerar que la conducta infraccional se configura con el incumplimiento reiterado de dos (2) o más requerimientos de los funcionarios actuantes, estableciéndose como única exigencia legal que los mismos no sean excesivos o desmesurados y se otorgue el plazo previsto en la Ley 4537, sin exigirse que exista identidad entre los mismos, como mal pretende el contribuyente.

De lo expuesto se colige que la conducta constatada en autos encuadra perfectamente en el tipo infraccional previsto, en el artículo 82 cuarto párrafo inciso 2. Del Código Tributario Provincial, por tratarse del incumplimiento reiterado de dos o más requerimientos realizados por los funcionarios actuantes; es decir, se encuentra debidamente corroborado el aspecto material de la infracción imputada.

Por ello, entiende que corresponde No Hacer Lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N° M 1885/20 de fecha 15.07.2020, confirmando la misma.

III. A fojas 32 del Expte. N° 286/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria N° 211/2021 de fecha 03.08.2021 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, por constituido el domicilio y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

IV. A fojas 36/37 del Expte. N° 286/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria N° 377/2021 de fecha 15.10.2021 mediante la cual se dispone como medida para mejor proveer que se oficie a la DGR a fin de que informe y adjunte copia del Requerimiento de Bienes Registrables notificado en fecha 22/08/2018 y copia de F. 6006 N°0001-00111948 de fecha 17/09/2018 y copia del Requerimiento N° F.6005 N° 0001-00062010 notificado en fecha 22/08/2018 y copia del F.6006 N°0001-00113132 de fecha 21/09/2018. A fs. 41/48 del expediente mencionado

obra contestación del oficio por parte de la DGR y las copias oportunamente solicitadas.

V. A fojas 51/52 del Expte. N° 286/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria N° 202/2022 de fecha 27.10.2022 se dispone una ampliación de la medida para mejor proveer que se oficie a la Dirección General de Rentas a fin de que, en el plazo de diez (10) días hábiles administrativos remita a este Tribunal los Expedientes Administrativos N° 29739-376-D-2018 y N° 30911-376-D-2018, en caso de no ser posible, copias certificadas de los mismos e informe del último trámite de dichas actuaciones. A fojas 56/157 del expediente mencionado obra contestación del oficio por parte de la DGR y las copias oportunamente solicitadas. Asimismo la DGR informa, que a través de las actuaciones administrativas mencionadas, se inició Juicio de Ejecución Fiscal – Expediente Judicial N° 7136/19 – radicado en el Juzgado de Cobros y Apremios de la I Nominación del Centro Judicial Capital, habiéndose dictado Sentencia por allanamiento. Se adjunta copia de la Sentencia (fs.57/58).

Atento a lo expuesto, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

VI. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° M 1885/20 de fecha 15.07.2020, resulta ajustada a derecho.

Para una mejor comprensión de la problemática con respecto al caso en análisis, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación.

El Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (LEY N° 9155 – BO (Tucumán): 21/1/2019) en su artículo 82° cuarto párrafo inciso 2, establece que: *"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 y hasta un máximo de ciento setenta y cinco (175) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos: 1...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 un plazo mínimo de diez (10) días para su contestación...".

A continuación, en el quinto párrafo establece: *"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."*

El artículo 82° del Código Tributario Provincial, tiene por fin asegurar el correcto funcionamiento de la Administración en orden a la verificación y fiscalización del Órgano Recaudador del cumplimiento de diversas obligaciones que pesan sobre los contribuyentes y responsables. A su vez, el art. 104° del Código Tributario Provincial establece: *"Los contribuyentes y responsables tienen que cumplir los deberes que este Código 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: ...3. Conservar por los períodos no prescriptos y presentar a cada requerimiento de la Autoridad de Aplicación, todos los documentos que de algún modo se refieran a operaciones o situaciones que constituyan hechos imponibles y sirvan como comprobantes de los datos consignados en las declaraciones juradas. 4. Contestar, informar o aclarar por pedido de la Autoridad de Aplicación con respecto a declaraciones juradas o, en general, a las operaciones que a juicio de ella puedan constituir hechos imponibles...6. Facilitar con todos los medios a su alcance las tareas de verificación, fiscalización y determinación impositiva."*

La facultad de la Autoridad de Aplicación de exigir de los contribuyentes la exhibición de libros, instrumentos, documentación y comprobantes de los actos, operaciones o actividades que puedan a su juicio constituir hechos imponibles, se encuentra dentro del marco de legalidad, por cuanto está previsto en el artículo 9° inciso 1 del Código Tributario Provincial.

Sentado el marco normativo, cabe analizar los hechos, en el expediente N° 33024/376/D/2018 (DGR) solo obraba a fojas 06 el F.6005 N°0001-00069376 de fecha 28/09/18 y el correspondiente F.6006 N°0001-00113791 de fecha 18/10/18



JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

(fs. 13), el cual, la DGR considera el tercer requerimiento incumplido. De los otros dos requerimientos no constaba copia en el expediente, motivo de agravio por parte del recurrente.

En consecuencia, mediante Sentencia Interlocutoria N° 377/2021, obrante a fojas 36/37 del expediente N° 286/926/2020 de fecha 15.10.2021, se dispone como medida para mejor proveer que se oficie a la DGR a fin de que informe y adjunte copia del Requerimiento de Bienes Registrables notificado en fecha 22/08/2018 y copia de F. 6006 N°0001-00111948 de fecha 17/09/2018 y copia del Requerimiento N° F.6005 N° 0001-00062010 notificado en fecha 22/08/2018 y copia del F.6006 N°0001-00113132 de fecha 21/09/2018. A fs. 41 de marras obra contestación del oficio por parte de la DGR, adjuntando copia del Requerimiento de Bienes Registrables notificado en fecha 22/08/2018 (fs.44/45) y copia de F. 6006 N°0001-00111948 de fecha 17/09/2018 (fs.46); copia de F.6005 N°0001-00062010 de fecha 22/08/2018 (fs. 47) y copia de F. 6006 N°0001-00113132 de fecha 21/09/2018 (fs. 48). No obstante ello, para obtener mayor claridad en la resolución del caso, se solicita una nueva medida para mejor proveer mediante Sentencia Interlocutoria N° 202/2022 de fecha 27.10.2022, solicitando los Expedientes Administrativos N° 29739-376-D-2018 y N° 30911-376-D-2018, en caso de no ser posible, copias certificadas de los mismos e informe del último trámite de dichas actuaciones.

De la lectura de las copias de los mencionados F. 6005 N°0001-00062010 y el correspondiente F.6006 N°0001-00113132 y de F.6005 N°0001-00069376 y el correspondiente F.6006 N°0001-00113791 surge claramente configurada la conducta infraccional con el incumplimiento reiterado de dos o más requerimientos de los funcionarios actuantes y si bien en el último requerimiento no se hace mención a un requerimiento previo como pretende el apelante, ambos requieren la misma información respecto a los mismos periodos. Cabe recalcar que el apelante en ningún momento niega su situación de incumplidor, todo lo contrario. Incluso de las copias certificadas presentadas por la DGR en contestación de la medida para mejor proveer surge que el contribuyente, solicito mediante nota presentada en fecha 26/09/2018 (fs.109) una prórroga de 10 días hábiles para dar cumplimiento al Requerimiento N° F6005 N°0001-00062010, prórroga que fue concedida por la DGR. Aun así no presento la documentación

requerida. En virtud de lo expuesto, y teniendo en cuenta las actuaciones no puede desconocer la existencia de un requerimiento previo como alega.

Tampoco fueron notificados en forma simultánea como pretende exponer el apelante, ya que el F. 6005 N° 0001-00062010 fue notificado en fecha 22/08/2018 (fs. 47) y se constató el incumplimiento mediante Acta 6006 N° 0001-00113132 en fecha 21/09/2018 (fs. 48), y en fecha 28/09/2018 se notificó F. 6005 N°0001-00069376 (fs. 06- Exp.N°33024/376/D/2018- DGR) y en fecha 18/10/2018 mediante F.6006 N°0001-00113791 (fs. 13- Exp.N°33024/376/D/2018- DGR) se constató el incumplimiento.

De lo expuesto, se concluye que el presente caso se encuentra perfectamente encuadrado dentro de lo normado por el artículo 82° cuarto párrafo inciso 2. del Código Tributario Provincial, por tratarse del incumplimiento reiterado de dos o más requerimientos realizados por los funcionarios actuantes.

En cuanto a la ausencia de fundamentación o motivación planteada, 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 responsable que no se hizo una relación concreta de la conducta en que incurrió y de la sanción aplicada, cuando dicha conducta surge sin hesitación alguna del presente expediente y se encuentra contemplada por la normativa vigente que en este caso se aplica.

En ese sentido la jurisprudencia se ha pronunciado: "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 del 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." (vide "Cooperativa de Trabajo Integral – Coop. Ltda. s/ apelación IVA", sentencia

del 09/12/02, entre otros)". (TFN- Sala B, "O' REILLY JUAN FELIPE" Expte. N° 22.345-I, 03.08.05).

En consecuencia, en cuanto a la nulidad planteada por falta de motivación, la jurisprudencia se expresó: "Corresponde rechazar el planteo de nulidad articulado por la actora con base en la supuesta ausencia de causa, en atención a que el acto impugnado se funda en circunstancias de hecho y de derecho que lo preceden y lo justifican razonablemente..." (Cam. Nac. Cont. Adm. Fed., Sala I, "Blancabru S.R.L.", 12/08/2008).

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 maculan, no acarrearán a pesar de ello su nulidad, toda vez que la actora ha podido alegar 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.

En este sentido se debe rechazar la nulidad impetrada por el contribuyente. Cabe considerar que no procede la nulidad por la nulidad misma, en la medida que el agraviado haya podido alegar y probar en la instancia posterior, resguardándose de esa forma su derecho de defensa.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: NO HACER LUGAR al recurso de apelación presentado por el contribuyente VIZCHI ENZO EXEQUIEL, C.U.I.T. N° 20-31127754-6, en contra de la Resolución N° M 1885/20 de fecha 15.07.2020, y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$ 20.250 (Pesos Veinte Mil Doscientos Cincuenta) equivalente a noventa (90) 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, en atención a lo considerado. Así lo propongo.

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:

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I°, II°, III°, IV° y V° del voto que precede, y formulo disidencia con relación al encuadre

jurídico de la cuestión sometida a Resolución y la conclusión expuesta en el ítem VIº. Ello, por los fundamentos que explayaré a continuación.

II.- Conforme surge de las contestaciones a las medidas para mejor proveer solicitadas a la D.G.R por este Tribunal Fiscal, obrantes a fs. 36/37 y su ampliatoria a fs. 56/157 de autos, se constata que:

- Mediante Acta F.6006 N° 0001-00111948 de fecha 17.09.2018 se dejó constancia del incumplimiento a los deberes formales por falta de presentación de la documentación y/o información solicitada en Requerimiento F.6006 N° 0001-00112036, notificado en fecha 22.08.2018. En dicho requerimiento se solicitó al contribuyente la presentación y acreditación de: 1º Datos personales y 2º Bienes Registrables, con las particularidades allí establecidas.

- A raíz de lo acontecido, el día 03/10/2018 se instruyó el Sumario N° S/1348/2018/A, por presunta configuración de la acción prevista en el artículo 82 primer párrafo del citado texto legal. Notificado el contribuyente en fecha 09/10/2018, no se presentó a formular su defensa, por lo cual la D.G.R., de acuerdo al art. 123º del C.T.P., en fecha 23/11/2018 emitió la Resolución N° M 4482/18 por la cual dispuso: *"APLICAR al contribuyente VIZCHI ENZO EXEQUIEL, una multa de \$5.625,00 (Pesos cinco mil seiscientos veinticinco), equivalente a veinticinco (25) veces el impuesto mínimo mensual establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 82º primer párrafo del Código Tributario Provincial, por incumplimiento a los deberes formales, originado en la falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante Requerimiento de bienes Registrables notificado en fecha 22/08/2018"*.

Por otra parte:

- Mediante Acta F.6006 N° 0001-00113132 de fecha 21.09.2018 se dejó constancia del incumplimiento a los deberes formales por falta de presentación de la documentación y/o información solicitada en Requerimiento F.6005 N° 0001-00062010, notificado en fecha 22.08.2018. En dicho requerimiento se solicitó al contribuyente la presentación de nota en carácter de declaración jurada y acreditación de las diferencias de Bases Imponibles detalladas en Planilla

Comparativa de Bases Imponible –Ingresos Brutos” como así también la presentación de las declaraciones juradas mensuales y anuales allí determinadas.

- A raíz de lo acontecido, el día 08/10/2018 se instruyó el Sumario N° S/1482/2018/A, por presunta configuración de la acción prevista en el artículo 82 cuarto párrafo, inciso 2° del citado texto legal. Notificado el contribuyente en fecha 12/10/2018, no se presentó a formular su defensa, por lo cual la D.G.R., de acuerdo al art. 123° del C.T.P., en fecha 13/12/2018 emitió la Resolución N° M 4901/18 por la cual dispuso: *“APLICAR al contribuyente VIZCHI ENZO EXEQUIEL, una multa de \$16.875,00 (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 art. 82° cuarto párrafo inc.2° del Código Tributario Provincial, por incumplimiento a los deberes formales, originado en la resistencia a la fiscalización, consistente en la falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante Requerimiento F. 0005 N° 0001-00062010 notificado en fecha 22/08/2018, siendo éste el segundo requerimiento incumplido”.*

Ahora bien, de las constancias del expediente D.G.R. 33024/376/D/2018, se observa que:

- Mediante Acta F. 6006 N° 0001-00113791 de fecha 18/10/2018 se dejó constancia del incumplimiento a los deberes formales por falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante Requerimiento F. 6005 N° 0001-00069376 notificado en fecha 28/09/2018. En dicho requerimiento se solicitó al contribuyente la presentación de las declaraciones juradas mensuales y anuales allí determinadas con las rectificaciones especificadas.

- En virtud de ello, en fecha 16/10/2019 se instruyó el Sumario N° S/1558/2019/A en virtud de lo dispuesto en el artículo 82 cuarto párrafo inc. 2 del C.T.P. Notificado el contribuyente en fecha 30/10/2019, se presentó en debido tiempo e interpuso descargo respecto del sumario. Posteriormente la D.G.R. emitió la Resolución N° M 1885/20 de fecha 15/07/2020 que resuelve: *“APLICAR al contribuyente VIZCHI ENZO EXEQUIEL, una multa de \$20.250,00 (Pesos veinte mil doscientos cincuenta), equivalente a noventa (90) veces el impuesto mínimo mensual establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse*

su conducta incurra en las causales previstas en el art. 82° cuarto párrafo inc.2° del Código Tributario Provincial, por incumplimiento a los deberes formales, originado en la resistencia a la fiscalización, consistente en la falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante Requerimiento F. 0005 N° 0001-00069376 notificado en fecha 28/09/2018, siendo éste el tercer requerimiento incumplido”.

Establecido el cuadro fáctico, respecto del contribuyente y los tres requerimientos formulados por la D.G.R., que motivaron la Resolución que aquí se analiza, corresponde analizar la norma tributaria aplicada y determinar si el accionar de la D.G.R. se encuentra ajustado a derecho.

El art. 82 cuarto párrafo inciso 2 del C.T.P. sanciona con 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 un plazo mínimo de diez (10) días para su contestación (...)”.

En el párrafo inmediato siguiente se expresa: “(...) 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 (...)”.

En el caso concreto, resulta necesario establecer si los procedimientos iniciados por la Autoridad de Aplicación a través de los respectivos sumarios ya mencionados, transgreden el principio de non bis in idem, en referencia a que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo hecho (art. 18 Constitución Nacional).

Para ello resulta necesario determinar si las omisiones imputadas en los sumarios respectivos constituyen un único hecho.


Considero que en el presente caso se configuran los requisitos generales de la prohibición de doble persecución penal (non bis in idem). Esto es así debido a la existencia de tres “identidades” que se presentan en forma conjunta: **a) Identidad**



Dr. JORGE E. POSSIE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN



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

personal: El mismo contribuyente, VIZCHI ENZO EXEQUIEL, C.U.I.T. 20-31127754-6, fue juzgado 2 (dos) veces por la Autoridad de Aplicación, primero en Sumario N° S/1348/2018/A de fecha 03/10/2018 y posteriormente en Sumario N° S/1558/2019/A de fecha 16/10/2019, teniendo entre sus causas un mismo hecho (incumplimiento al Requerimiento F.6006 N° 0001-00112036); **b) Identidad objetiva:** En el caso en análisis, estamos ante la presencia de una identidad fáctica, ya que la motivación y fundamentación de los Sumarios N° S/1348/2018/A y S/1558/2019/A, tienen en parte, como base, el incumplimiento al mismo requerimiento, el mencionado Requerimiento F.6006 N° 0001-00112036 **c) Identidad de causa:** la pretensión punitiva de la Autoridad de Aplicación en ambos sumarios es coincidente en juzgar y/o perseguir a una misma persona por un mismo hecho (por incumplir lo solicitado en Requerimiento F.6006 N° 0001-00112036).

En el presente caso, existe una doble violación a la garantía del non bis in ídem, ya que también se toma como antecedente para establecer la sanción que se discute en estas actuaciones, al sumario S/1482/2018/A, en el cual, la DGR ya ha determinado una sanción agravada por resistencia a la fiscalización, la que es utilizada también como base, para la aplicación de la multa determinada en la Resolución N° M 1885/20, aquí analizada.

La garantía del non bis in ídem, emana tanto de la Constitución Nacional como de los Tratados Internacionales de Derechos Humanos con jerarquía constitucional, toda vez que no se encuentra explicitada de manera directa, sino que debe ser inferida de la conjunción de dos de los artículos más importantes de su primera parte.

El principio se desprende del contenido del artículo 18 de la Constitución Nacional, en el cual se encuentran descriptas las principales garantías penales y procesales que poseen todas las personas que habitan el suelo argentino.

Dentro del mismo encontramos garantías tales como el derecho de defensa en juicio, la inviolabilidad del domicilio, el principio de legalidad, la prohibición de ser juzgado por comisiones especiales y el principio de irretroactividad de la ley penal, entre otras.

No está de más aclarar que, si bien la garantía del non bis in ídem se nutre de otras garantías, ésta adquiere independencia per se, ya que su objeto de

protección es único, no es alcanzado por otra garantía ni por otro derecho reconocido.

Por otro lado, en el ámbito del derecho internacional es inexcusable buscar asidero normativo en los más importantes tratados de derechos humanos, los cuales ostentan jerarquía constitucional superior a las leyes desde la reforma constitucional de 1994, mediante su inclusión en el artículo 75, inciso 22.

De las constancias de autos, surge con claridad que la Autoridad de Aplicación en fecha 03.10.2018 dispuso instruir Sumario N° S/1348/2018/A, por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 82 primer párrafo del C.T.P., por incumplimiento al Requerimiento F.6006 N° 0001-00112036, agotando su facultad sancionatoria para dicha transgresión. El mismo fue debidamente notificado el día 22.08.2018, por lo cual, se inició el procedimiento establecido en materia de infracciones.

Sin embargo, en lo que aquí se discute, en fecha 16.10.2019 la Dirección General de Rentas dispuso instruir un nuevo Sumario N° S/1558/2019/A por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 82 – cuarto párrafo inc. 2) del C.T.P., utilizando como parte de su base fáctica, nuevamente, el incumplimiento al requerimiento que motivó la instrucción del primer sumario.

Debe aclararse que, para que haya "resistencia" a la fiscalización, debe necesariamente haber dos requerimientos incumplidos y para aplicar una multa mayor, esos dos incumplimientos constituyen el sustento fáctico requerido por la norma. Esta base constituye una unidad y es la que justifica el agravamiento de la sanción. Por ello, ninguna de estas omisiones, deben haber sido sancionadas en forma previa, bajo el riesgo de configurarse la violación al principio de non bis in idem.

En el presente caso, el primero de los incumplimientos que se considera, ya ha sido sancionado mediante la instrucción de otro sumario administrativo.

Nótese que para la instrucción del sumario que culminó con la Resolución aquí debatida, se conjugaron el incumplimiento al Requerimiento F.6006 N° 0001-00112036, junto al incumplimiento al Requerimiento F.6006 N° 0001-00069376 para de esa forma, encuadrar el hecho en lo tipificado en el Art. 82 - 4° párrafo inc. 2: *"incumplimiento reiterado de dos (2) o más requerimientos de los funcionarios actuantes"*.

Queda en evidencia que en esta causa, se ha dado inicio a un segundo procedimiento por el mismo hecho, por incumplir el Requerimiento F.6006 N° 0001-00112036 iniciado en el Expte. D.G.R. N° 29739/376/D/2018. Es decir, el Sumario N° S/1558/2019/A (que corresponde a estas actuaciones) es instruido por dos infracciones, de las cuales una ya había dado inicio a un sumario anterior, cuyo procedimiento se encontraba en curso conforme a derecho, tal como se pudo confirmar mediante medida para mejor proveer, solicitada en autos.

En base a lo expuesto, considero que el procedimiento desarrollado en Expte. 33024/376/D/2018 concerniente al Sumario N° S/1558/2019/A y cuya culminación fue la Resolución N° M 1885/20 -discutida en autos-, afectó el principio non bis in idem al contener idéntico sujeto, objeto y causa que el procedimiento desarrollado en Expte. D.G.R. N° 33024/376/D/2018, concerniente al Sumario N° S/1348/2018/A, iniciado con anterioridad.

Como ya se expresó anteriormente, lo mismo cabe decir, respecto del sumario S/1482/2018/A, el cual también es utilizado por la D.G.R. como antecedente para imponer la sanción agravada del art. 82 cuarto párrafo inc. 2° del C.T.P. También en dicho caso, se afecta el principio non bis in idem, al contener idéntico sujeto, objeto y causa el procedimiento desarrollado en Expte. D.G.R. N° 30911/376/D/2018, mediante Sumario N° S/1482/2018/A, iniciado con anterioridad, respecto del sumario N° S/1558/2019/A, que se discute en autos

III.- El procedimiento tributario, como todo procedimiento administrativo, se encuentra regido por una serie de principios que lo orientan y que ponen horizonte a su desarrollo. Estos se encuentran plasmados en el orden local en el artículo 3 de la Ley N° 4537, el cual dispone que el procedimiento debe encaminarse a un mejor y más eficaz funcionamiento de la Administración, asegurando la vigencia del ordenamiento jurídico objetivo.

En igual sentido, el artículo 48 de la Ley 4537 dice: "(...) *El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, en los siguientes casos: b) Cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último supuesto, que la delegación, avocación o sustitución estuvieren permitidas; falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocado; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su emisión (...)*".

Asimismo, la Doctrina en la materia dijo: "(...) *Un acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, cuando carece de alguno de sus elementos esenciales o padece en ellos de un vicio grave (cfr. Comadira, Julio R., Derecho Administrativo: acto administrativo, procedimiento administrativo, otros estudios, 2ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2003, p.59) (...)*".

El sistema diseñado por la normativa específica que regula el procedimiento administrativo en Tucumán, pone en cabeza de la Administración Pública el deber de anular de oficio por razones de ilegitimidad (art. 51 Ley 4.537), aquellos actos administrativos que adolecen de vicios graves en sus elementos esenciales.

Al respecto, cabe recordar que por causa del acto administrativo han de entenderse los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Va de suyo que tales "antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho" deben existir o concurrir al tiempo de emitirse el acto. (cfr. Marienhoff Miguel S., Tratado de Derecho Administrativo Lexis N° 2203/001602).

La causa es, de tal forma, un elemento lógico que comprende el por qué y se compone de las referencias fácticas, circunstancias y normas que se constituyen en fuente creadora del acto administrativo. Se manifiesta desde el punto de vista jurídico, como aquellos antecedentes (hechos, conductas o disposiciones normativas), de los que se deducirá a su vez un consecuente jurídico, por ello considero que el acto administrativo de marras; altera lo dispuesto por el artículo 48 inciso b) de la Ley de Procedimiento Administrativo.

Este Tribunal tiene libertad para escoger los caminos que considere más convenientes para abordar y resolver el litigio traído a su conocimiento, con la única condición de que no queden al margen de la decisión elementos que, por su trascendencia, resulten indispensables para emitir un juicio fundado sobre el tema en discusión, por lo que deviene innecesario el tratamiento de los restantes argumentos invocados por el contribuyente para sostener su pretensión, en el momento que fue acogido favorablemente su reclamo con respecto a su agravio principal.

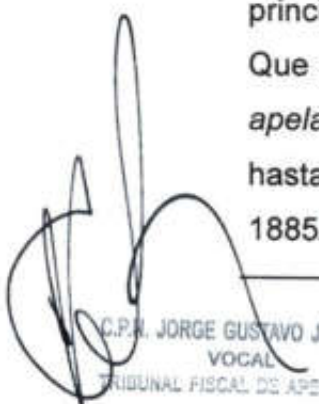
Que el Código Tributario de Tucumán en su art. 165 dice: "(...) *El recurso de apelación comprende el de nulidad (...)*", por ello y en virtud a las consideraciones hasta aquí vertidas, corresponde declarar la nulidad de la Resolución DGR N° M 1885/20 de fecha 15/07/2020.



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

Por lo tanto, y teniendo en cuenta el art. 51 de la Ley 4537 de Procedimiento Administrativo la cual expresa: "El acto administrativo nulo DEBE SER revocado o sustituido por razones de ilegitimidad, aun en sede administrativa", corresponde declarar la NULIDAD de la Resolución apelada. Así voto.

Por lo expresado; propongo la siguiente resolución: HACER LUGAR al Recurso de apelación Interpuesto por VIZCHI ENZO EXEQUIEL, C.U.I.T. 20-31127754-6 contra de la Resolución N° M 1885/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 15/07/2020 y en consecuencia DECLARAR la nulidad de la misma, dejándola sin efecto en todos sus términos, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1°: **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **VIZCHI ENZO EXEQUIEL, C.U.I.T. N° 20-31127754-6**, en contra de la Resolución N° M 1885/20 de fecha 15.07.2020, y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$ 20.250 (Pesos Veinte Mil Doscientos Cincuenta) equivalente a noventa (90) 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; en atención a lo considerado.

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

HACER SABER

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (Disidencia)

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL ANUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION