

SENTENCIA N° 206/2023

Expte. N° 115/926/2022

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ⁴ días del mes de ~~SEPTIEMBRE~~ de 2023 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal); a fin de resolver la causa caratulada: "**MALBEC S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 115/926/2022 (Expte. D.G.R. N° 14873/376/D/2021) y;

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

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

I. A fojas 58/60 del Expediente N° 14873/376/D/2021, se presenta el Sr. Walter Luis Graña, en carácter de apoderado de **MALBEC S.R.L.**, **CUIT N° 30-71526702-7**, e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 497/22 de la Dirección General de Rentas de fecha 18/03/2022 obrante a fs. 53 del mismo expediente, mediante la cual resuelve **APLICAR** al contribuyente una multa de \$45.750 (Pesos Cuarenta y Cinco Mil Setecientos 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 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. 6005 N° 0001-00063649 notificado en fecha 22/10/2021, siendo éste el segundo requerimiento incumplido.

II. El apelante, en primer término, cita el artículo 82 cuarto párrafo inciso 2 del C.T.P. y plantea que la firma siempre cumplió con sus deberes fiscales, aportando toda la información solicitada de manera completa y veraz.

Considera que la sanción impuesta por la Autoridad de Aplicación resulta desproporcionada en relación a la causa generadora de la misma. Insiste en que el monto de dicha sanción carece de razonabilidad y proporcionalidad.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

Sostiene que la razonabilidad actúa como límite de la discrecionalidad administrativa. Expresa que para la imposición y determinación de una sanción, se debe tener en cuenta el criterio de equidad y equilibrio.

Destaca la arbitrariedad del acto administrativo ya que considera que el organismo fiscal sanciona al sujeto con un monto que resulta desproporcionado con la infracción presuntamente cometida.

Alega que resulta imposible al contribuyente expresar y desarrollar los agravios que considera a los fines de recurrir la misma por no haber establecido el criterio de graduación. Sostiene que dicha situación es vulneratoria del derecho a defensa establecido por la Constitución Nacional.

III. A fojas 20/23 del Expte. N° 115/926/2022 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

En cuanto al planteo de nulidad fundamentado en la falta de razonabilidad y proporcionalidad de la pena, por el cual el contribuyente plantea la arbitrariedad del acto administrativo, la D.G.R. sostiene que la graduación de la sanción fue realizada dentro de los parámetros que la ley permite por lo que no convierte al acto que la impone en arbitrario.

Considera que el recurrente no puede invocar la ausencia de fundamentación de la Resolución N° M 497/22 ya que del contenido de la misma se desprende que se encuentra debidamente motivado y contiene todos los elementos necesarios que hacen a su validez y garantizan al contribuyente el debido ejercicio de su derecho de defensa.

Insiste en que en el visto de la Resolución se dejó constancia en forma clara, precisa y circunstanciada del hecho que conforma la imputación, precisando el incumplimiento endilgado, como también la norma legal en que "prima facie" se encuadró su conducta.

Destaca que en el caso de marras el apelante tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de defensa y de expresar sus agravios, por ello alega que no se advierte el perjuicio ocasionado ni la afectación de su derecho de defensa.

Cita el artículo 82° cuarto párrafo inciso 2 del Código Tributario Provincial y sostiene que el mismo prevé que serán sancionados los contribuyentes 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 la falta de cumplimiento en tiempo y forma a lo solicitado mediante Requerimiento F. 6005/E N° 0001-00063649 notificado en fecha 22/10/2021, situación constatada por medio de F. 6006 N° 0001-00127715 de fecha 10/11/2021 y notificado el día 12/11/2021.

Agrega que el requerimiento por el cual se instruyó el presente sumario no fue contestado en el plazo otorgado, de lo que se advierte que el encuadramiento legal efectuado resultado ajustado a derecho, sin que pueda ser considerado irrazonable y desproporcionado, por lo que resulta improcedente la pretensión de arbitrariedad en el acto cuestionado.

La D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por MALBEC S.R.L., en contra de la Resolución N° M 497/22, debiendo confirmarse la misma.

IV. A fs. 28 del expediente N° 115/926/2022 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 186/22 de fecha 28/09/2022 donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

V. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, cabe resolver si la Resolución N° M 497/22 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: 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



Dr. JOSE ROBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

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."

De acuerdo a la norma transcrita, la infracción endilgada al apelante se configura en el momento que el mismo incumplió los deberes formales debido a la falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante Requerimiento F. 6005 N° 0001-00063649 notificado en fecha 22/10/2021, situación constatada por medio de F. 6006 N° 0001-00127715 de fecha 10/11/2021 y notificado el día 12/11/2021, siendo éste el segundo requerimiento incumplido.

Es por ello que el Fisco encuadra la infracción en el artículo 82° cuarto párrafo, inciso 2), al considerar que el apelante incurrió en incumplimiento reiterado a obligaciones de carácter formal, conforme lo establece la normativa en cuestión.

La norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes que con su conducta afecten el bien jurídico protegido. Para ello cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar este extremo; entendiéndose por "presunción" a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede. Por lo cual, una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa. No obstante, se tratan de presunciones "iuris tantum", es decir, admiten prueba en contrario, correspondiendo al agente liberarse de tales actos mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

Cabe remarcar que, el art. 9° inciso 1) del C.T.P. prevé: *"Para el ejercicio de sus funciones, la Autoridad de Aplicación tendrá –sin perjuicio de otras establecidas en este Código o leyes especiales– las siguientes facultades: 1. Exigir de los contribuyentes y responsables y terceros, en su caso, la exhibición de libros, instrumentos, documentación y comprobantes que se lleven, de los actos, operaciones o actividades que puedan constituir hechos imponibles consignados en las declaraciones juradas (...)."*

En tal sentido, constituye un deber formal del contribuyente el de colaborar con todo lo que soliciten los inspectores actuantes a cargo de la verificación. Dentro de las obligaciones formales que la ley tributaria dispone para los contribuyentes, se encuentran comprendidos los pedidos de información efectuados en el caso de marras; siendo exigibles por el Fisco y sancionable su incumplimiento.

De modo que, al existir una norma expresa en el Código Tributario Provincial, que establece la obligación del contribuyente de colaborar al organismo fiscal, aportando en tiempo toda la documentación necesaria para la fiscalización, y habiendo sido notificado en tiempo y forma, el contribuyente con su accionar obstaculizó las funciones de verificación que resultan indispensables para constatar el cumplimiento por parte de los contribuyentes y responsables de sus obligaciones tributarias.

El art. 104° del Código Tributario Provincial, en los incisos 4) y 6), establece que: *"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: 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 impositivos; 6. Facilitar con todos los medios a su alcance las tareas de verificación, fiscalización y determinación impositiva.*

Esto demuestra un retraso evidente que el contribuyente ocasionó a la actividad fiscalizadora, situación que podría haberse evitado si dicha información hubiera sido suministrada en tiempo y forma.

En cuanto al planteo de nulidad efectuado por el contribuyente fundamentado en la falta de razonabilidad y proporcionalidad de la pena, y que plantea por ello la arbitrariedad del acto administrativo, es importante destacar que la graduación de la sanción fue realizada dentro de los parámetros que la ley permite. Por lo tanto, no convierte al acto que la impone en arbitrario, ya que implica el ejercicio de una facultad legal conferida a la Autoridad de Aplicación.

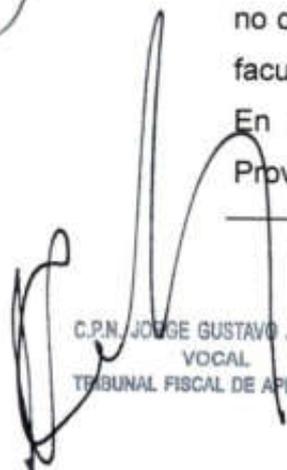
En este sentido, cabe mencionar que el artículo 75° del Código Tributario Provincial dispone que: *"Las infracciones previstas en este Código son castigadas*



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

con multas...la graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con la culpa o dolo del infractor."

Teniendo en cuenta la naturaleza y la 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 fue establecida dentro de los límites legales vigentes, por lo cual la misma no luce desproporcionada, ya que en el presente se aplicó el mínimo legal previsto para este tipo de infracciones.

En virtud de lo expresado, se advierte que en el caso de marras la multa aplicada no resulta arbitraria sino razonable y acorde a derecho, razón por la cual el planteo efectuado debe ser rechazado por improcedente.

Respecto al criterio de cuantía de la sanción en el acto administrativo en cuestión, el recurrente no puede invocar la ausencia de fundamentación de la Resolución N° M 497/22, puesto que del contenido de la misma se desprende que se encuentra debidamente motivado y contiene todos los elementos necesarios que hacen a su validez y que garantizan al contribuyente el debido ejercicio de su derecho de defensa. De tal manera, en dicha Resolución, se dejó constancia en forma clara, precisa y circunstanciada del hecho que conforma la imputación, precisando el incumplimiento endilgado, como asimismo la norma legal en que "prima facie" se encuadró su conducta.

En cuanto a la ausencia de fundamentación o motivación de la resolución recurrida al momento de graduarse la sanción, 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, a la vez que se ha expresado en la resolución recurrida que la graduación de la sanción es una consecuencia de las constancias de hecho y de las circunstancias merituadas.

"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).

La multa impuesta fue aplicada como consecuencia de que el responsable no dio cumplimiento con las obligaciones formales que le competen en tal carácter. Podrá el recurrente estar de acuerdo o no con los fundamentos expuestos, pero ello no significa que el acto carezca de motivación, y bajo este pretexto intente dejar inmune su accionar ilegítimo y que incluso perjudica las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos abarcativo del Bien Común de toda la sociedad.

En relación al argumento de vulneración a su derecho de defensa, en el presente caso el contribuyente tuvo oportunidad de ejercer su derecho de defensa conforme al procedimiento previsto en los artículos 123, 127 y 134 del Código Tributario Provincial y también de expresar sus agravios mediante el presente recurso. En efecto, no se advierte el perjuicio ocasionado ni la afectación a su derecho de defensa, por lo tanto el contribuyente no se encuentra en un estado de indefensión inconstitucional. Es así que, desde esta óptica, corresponde rechazar dicho argumento por improcedente.

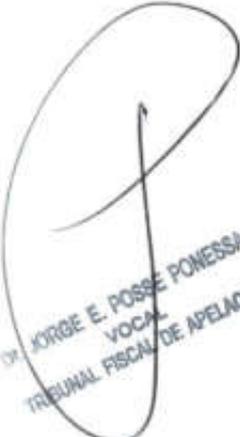
A tal efecto, cabe destacar que el art. 70° del C.T.P. dispone que: "Toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en este Código y en las leyes especiales".

Por lo cual es procedente y ajustado a derecho aplicar la sanción prevista en la normativa vigente.

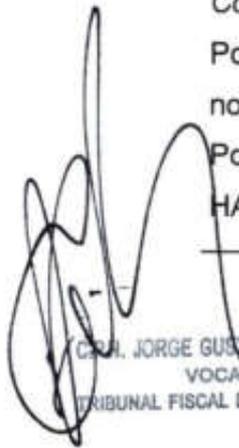
Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

MALBEC S.R.L., CUIT N° 30-71526702-7, en contra de la Resolución N° M 497/22 dictada con fecha 18/03/2022 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$45.750 (Pesos Cuarenta y Cinco Mil Setecientos 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, en virtud de los considerandos que anteceden.

Así lo propongo.

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

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I°, II°, III° y IV° 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 V°. Ello, por los fundamentos que explayaré a continuación.

II.- Conforme surge de las constancias de autos, se constata que:

- Mediante Acta F.6006 N° 0001-00126748 de fecha 19.10.2021 se dejó constancia del incumplimiento a los deberes formales por falta de presentación de la documentación y/o información solicitada en Requerimiento F.6005/E N° 2021-00002779, notificado en fecha 29.09.2021.

- A raíz de lo acontecido, se instruyó el Sumario N° S/3458/2021/A, por presunta configuración de la acción prevista en el artículo 82 primer párrafo del citado texto legal.

Por otra parte:

- Mediante Acta F.6006 N° 0001-00127715 de fecha 10.11.2021 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° 0001-00063649, notificado en fecha 22.10.2021, siendo éste el segundo requerimiento incumplido.

- A raíz de lo acontecido, se instruyó el Sumario N° S/3713/2021/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 05/01/2022 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 18/03/2022 emitió la Resolución N° M 497/22 por la cual dispuso: "APLICAR al contribuyente MALBEC S.R.L., una multa de \$ 45.750,00 (Pesos cuarenta y cinco mil setecientos 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 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.6005 N° 0001-00063649 notificado en fecha 22/10/2021, siendo éste el segundo requerimiento incumplido".

Establecido el cuadro fáctico, respecto del contribuyente y los dos 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 ídem, en referencia a que nadie puede ser juzgado dos veces por el mismo hecho (art. 18 Constitución Nacional).



Dr. JOSE ROBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

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 ídem). Esto es así debido a la existencia de tres "identidades" que se presentan en forma conjunta: **a) Identidad personal**: El mismo contribuyente, MALBEC S.R.L., C.U.I.T. 30-71526702-7, fue juzgado 2 (dos) veces por la Autoridad de Aplicación, primero en Sumario N° S/3458/2021/A de fecha 16/11/2021 y posteriormente en Sumario N° S/3713/2021/A de fecha 29.12.2021, teniendo entre sus causas un mismo hecho (incumplimiento al Requerimiento F.6005/E N° 2021-00002779); **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/3458/2021/A y S/3713/2021/A, tienen en parte, como base, el incumplimiento al mismo requerimiento, el mencionado Requerimiento F.6005/E N° 2021-00002779 **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.6005/E N° 2021-00002779).

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 16/11/2021 dispuso instruir Sumario N° S/3458/2021/A, por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 82 primer párrafo del C.T.P, por incumplimiento al Requerimiento F.6005/E N° 2021-00002779, agotando su facultad sancionatoria para dicha transgresión. El mismo fue debidamente notificado al contribuyente, por lo cual, se inició el procedimiento establecido en materia de infracciones.

Sin embargo, en lo que aquí se discute, en fecha 29/12/2021 la Dirección General de Rentas dispuso instruir un nuevo Sumario N° S/3713/2021/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 objeto 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.6005/E N° 2021-00002779, junto al incumplimiento al Requerimiento F.6005 N° 0001- 00063649 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"*.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C. M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Queda en evidencia que en esta causa, se ha dado inicio a un segundo procedimiento por el mismo hecho, por incumplir el Requerimiento F.6005/E N° 2021-00002779 iniciado en el Expte. D.G.R. N° 13130/376/D/2021. Es decir, el Sumario N° S/3713/2021/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 confirma en las constancias de autos.

En base a lo expuesto, considero que el procedimiento desarrollado en Expte. 14873/376/D/2021 concerniente al Sumario N° S/3713/2021/A y cuya culminación fue la Resolución N° M 497/22 -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° 13130/376/D/2021, concerniente al Sumario N° S/3458/2021/A, iniciado con anterioridad.

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 497/22 de fecha 18/03/2022.

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.

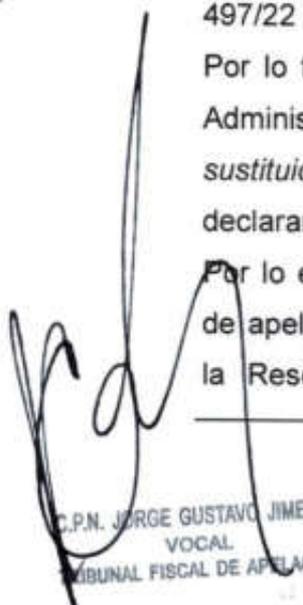
Por lo expresado; propongo la siguiente resolución: HACER LUGAR al Recurso de apelación Interpuesto por MALBEC S.R.L., C.U.I.T. 30-71526702-7 contra de la Resolución N° M 497/22 de la Dirección General de Rentas de fecha



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

18.03.2022 y en consecuencia DECLARAR la nulidad de la misma, dejándola sin efecto en todos sus términos, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

El Dr. José Alberto León dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

En mérito a ello,

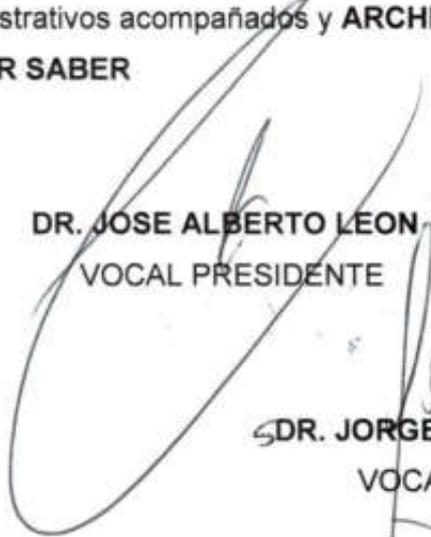
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

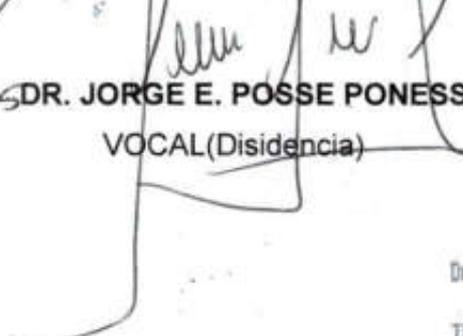
1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **MALBEC S.R.L.**, CUIT N° 30-71526702-7, en contra de la Resolución N° M 497/22 dictada con fecha 18/03/2022 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de **\$45.750** (Pesos Cuarenta y Cinco Mil Setecientos 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, en virtud de los considerandos que anteceden.

2) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, 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 MÍ


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION