

SENTENCIA N° 423 /18

Expte. N° 35/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 03 días del mes de Septiembre de 2018, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente) y el Dr. José Alberto León (Vocal), en ausencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "VERA RITA FABIANA s/RECURSO DE APELACION" Expte. N° 35/926/2018 (Expte. DGR N° 1989/376/S/2017) y;

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 fs. 16/17 del Expte. DGR N° 1989/376/S/2017, la Sra. RITA FABIANA VERA - CUIT N° 27-21597418-4-, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 4709/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 06/11/2017 (fs. 14). En ella se resuelve APLICAR a la contribuyente, una multa de \$ 40.500 (Pesos Cuarenta Mil Quinientos), por encuadrar su conducta en las causales del art. 82° del C.T.P., respecto de los anticipos 01 a 06/2016 del Impuesto para la Salud Pública.

La apelante, sostiene que la multa aplicada resulta improcedente por las siguientes razones:

La falta de presentación de las declaraciones juradas del Impuesto para la Salud Pública correspondiente a los anticipos 01 a 06/2016 obedeció a que no posee empleados con relación de dependencia desde el mes de Octubre de 2015, conforme copia del F931, Sistema Registral y Constancia de Inscripción de AFIP que acompaña, donde consta la baja definitiva de Aportes.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

- Desde el Período 10/2015 no existe razón que justifique la presentación de declaraciones juradas vacías, constituyendo dicho extremo, un formulario ritual innecesario y sin sentido.
- Existe una incorrecta interpretación del término "reincidencia" por parte de la DGR, ya que no existe sanción anterior firme.
- La sanción aplicada no guarda razonabilidad con la infracción cometida. No se mencionan las razones que se consideran para la graduación de la pena.
- No existe proporcionalidad. No se consideran las circunstancias que rodean el caso.
- La sanción resulta arbitraria e ilegítima, en la medida que el quantum de la multa es excesiva y, por ende, irrazonable.
- Aporta doctrina y jurisprudencia en respaldo de sus dichos.
- Solicita la revocación de la resolución cuestionada.

II.- A fojas 01/04 del Expte. de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme art. 148º del Código Tributario Provincial.

En su responde, sostiene que la infracción se configura por la falta de presentación de las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos 01 a 06/2016 - Impuesto a la Salud Pública-, a sus vencimientos, conducta que encuadra en el tipo legal previsto en el art. 82 del CTP y que de las constancias de autos (fs. 6/7) surge que la presentante no acredita el cese de inscripción como contribuyente en el impuesto a la Salud Pública ante esa Repartición, de modo tal que son exigibles las obligaciones formales reclamadas.

En mérito a ello, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso interpuesto por la apelante en base a las consideraciones que anteceden y confirmar la multa impuesta.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

III.- A fs. 12/13 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 117/18, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.-

IV.- Confrontados los agravios expuestos por la apelante, con la respectiva contestación de la autoridad de aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde en esta oportunidad emitir mi opinión.

Mediante Sumario N° L1/S/000000761/2016 -notificado en fecha 01/06/2016-, la Autoridad de Aplicación inició instrucción de sumario en contra de la apelante en los términos del art. 123 del C.T.P., por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 82 (incumplimiento de los deberes formales) del mencionado Digesto Legal, por no presentar las Declaraciones Juradas correspondientes al Impuesto para la Salud Pública, períodos 01 a 06/2016.

Ante la Falta de contestación por parte del contribuyente del sumario iniciado, la D.G.R. por medio de la Resolución N° M 4709/17, le impone una sanción de Multa por \$ 40.500 (Pesos Cuarenta Mil Quinientos). Contra el mencionado acto administrativo, la contribuyente interpone Recurso de Apelación.

En consecuencia, corresponde hacer referencia al marco normativo que rige el procedimiento sancionatorio iniciado por la DGR, el bien jurídico protegido por la norma, así como la influencia de los principios del Derecho Penal, aplicables a las infracciones tributarias en la faz administrativa.-

El hecho punible se encuentra tipificado en el art. 82 primer párrafo del C.T.P., el cual dice textualmente: "(...) Serán sancionados con multa equivalente al importe de tres (3) a setenta y cinco (75) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, los infractores a las disposiciones de la presente Ley, de leyes tributarias especiales, de los decretos dictados por el Poder Ejecutivo y de las resoluciones de la Autoridad de Aplicación que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria y a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

hagan los contribuyentes y responsables. Esa sanción corresponderá cuando se trate de infracciones primarias (...)”.

De la interpretación del artículo transcrito, se entiende que el bien tutelado por la norma es el correcto funcionamiento de la administración, en procura de la verificación y fiscalización del órgano recaudador del Estado, en torno al cumplimiento de las diversas obligaciones que pesan sobre los contribuyentes y responsables. Es por ello, que 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.

De las constancias de autos, surge que se constató el incumplimiento sancionado por la DGR, por lo que deviene ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada y la aplicación de la sanción. Es más, la contribuyente en su Recurso de Apelación reconoció la comisión de la infracción imputada.

Debo expresar, que en la causa no se encuentra controvertida la comisión de las infracciones formales que originaron la sanción, cuya revocación se pretende, siendo acorde a derecho sancionar a la contribuyente por el ilícito cometido.

La cuestión a analizar entonces, es la relativa al marco legal, a los principios del Derecho Penal y a la facultad discrecionalidad del ente recaudador de sancionar en los términos que lo hizo la Resolución DGR N° M 4709/17. Ello así, conforme el Código Tributario Provincial: “Toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye una infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en dicho digesto y en las leyes especiales” (art. 70).

El art. 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 (...)*".

El art. 75 de dicha norma dispone que: "Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 78. 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".

A los fines de fijar las bases sobre las que se resolverá el caso, resulta atinado resaltar que el acto administrativo goza de presunción de legitimidad, salvo que estuviera afectado de un vicio que surja de él mismo (art. 47 Ley 4.537, modificada por Ley 6.311). Es decir, que el acto se presume dictado de conformidad al ordenamiento jurídico. Se trata de una presunción legal iuris tantum que lo acompaña mientras no sea desvirtuada por prueba en contrario.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo reiteradamente que la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal, sino que se inscribe en el marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, donde la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes.

El sistema sancionatorio estructurado en resguardo del cumplimiento de los deberes formales con los que cargan los contribuyentes procura, no ya la punición del remiso sino que se encamina a la obtención de una meta superior, cual es la de generar una conciencia de cumplimiento y asistencia al fisco en su tarea recaudadora. De allí, que la ley propicia un cambio de mentalidad social en materia tributaria, creando un sistema de apercibimientos y estímulos, para inducir a los que no cumplen a que modifiquen espontáneamente sus conductas (Dictamen del Procurador General de la Nación, Fallos: 314:1376).

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. BOSSE PONSOSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

El derecho tributario penal posee características propias, que lo distinguen del derecho penal general, ya que en su terminología las infracciones a los deberes formales en sentido lato, tienen la naturaleza jurídica de las contravenciones y para su configuración no requieren de la prueba del ánimo ni el eventus dammi (cfr., García Vizcaíno, Derecho Tributario, T. IIº, pág. 404).

Del texto del art. 82 de Código Tributario, se advierte que el fundamento de las sanciones vinculadas a las mencionadas inconductas frente a las obligaciones formales reside en la mera transgresión del orden legal imperante. En otros términos, el fundamento de la sanción impuesta por el incumplimiento de los deberes formales radica en la falta de cumplimiento adecuado de la obligación por parte del obligado, ello con independencia de la calificación que pudiera hacerse respecto de su conducta.

Es decir, nos enfrentamos a sanciones de tipo objetivo que parten de la simple comprobación del incumplimiento del deber formal en tiempo oportuno, sin importar las razones de la falta o existencia de un eximente o atenuante, extremos que en su caso, deben ser acreditados por el remiso y ser objeto de valoración al momento de graduar la multa a aplicar.

En este caso, no hay duda alguna que corresponda sancionar la conducta infraccional de la contribuyente, ya que infringió con su omisión el hecho punible, aún cuando su actividad comercial no se haya desplegado en los hechos, ya que la inactividad aludida no la exime del deber formal de presentar las DDJJ, ni menos aún, puede servir como elemento justificativo del incumplimiento frente a aquella obligación o como sustento de una pretendida desinformación o falta de conocimiento de las normas legales vigentes.

Diferente es la cuestión referida a la falta de razonabilidad y proporcionalidad en torno a la sanción impuesta, debido a que la facultad sancionatoria de la DGR, debe ser ejercida dentro de límites razonables y en consideración con las circunstancias puntuales que rodean a cada caso.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VIZCAÍNO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

La actividad punitiva de la Administración exige de su parte, no solo la adecuación de las circunstancias acaecidas al supuesto de hecho previsto por la norma, sino también, en el caso en que la regla deja abierto cierto margen de discrecionalidad para estimar el monto, tipo o extensión de la sanción, la congruencia y proporcionalidad de la pena que se impone a partir de la razonable adecuación y consideración entre la trascendencia de la conducta debida y la efectivamente desplegada por el obligado, teniendo en miras las particulares circunstancias de hecho que rodean a ésta última.

Acorde a lo establecido en el citado art. 82 del Código Tributario de Tucumán, el incumplimiento de los deberes formales habilita a la administración a imponer una multa equivalente al importe de tres (3) a setenta y cinco (75) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, siempre que se trate de infracciones primarias.

Conforme lo enunciado por reiterada jurisprudencia y doctrina en la materia, el margen de discrecionalidad para, luego de comprobado el hecho, determinar el quantum de la sanción, no es ilimitado pues tiene un ámbito que no puede ser excedido. Se trata de una potestad infra legem que obliga al órgano administrativo a respetar la finalidad de la ley, la proporcionalidad y la razonabilidad de la sanción, que hacen precisamente a su legitimidad. Lejos de atentar contra el normal y adecuado ejercicio de tal potestad discrecional, solo procura mantener la actividad de la Administración dentro de la estricta juridicidad.

La Corte Suprema de Justicia de la Provincia ha expresado que interesa poner de relieve que si bien es facultad discrecional de la administración la de determinar la intensidad de la sanción disciplinaria a imponer, debe advertirse también que la misma posee límites, que están dados fundamentalmente por el principio de razonabilidad, el que se erige en un criterio válido para apreciar la legitimidad del actuar estatal en ejercicio de potestades discrecionales.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Miguel S. Marienhoff sostiene que "La evidente desproporción entre la sanción aplicada y la conducta incriminada, por implicar un acto irrazonable, puede dar lugar a la más grave 'ilegalidad', ya que constituyendo eso un agravio a los arts. 28 y 33 de la Constitución, el acto sería irrito por inconstitucional" (El exceso de punición como vicio del acto jurídico de derecho público, L.L. T. 1989-E-, pág. 964). Dicho autor en el Tomo III-B de su Tratado de Derecho Administrativo, págs. 469/470, tiene dicho que La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado que la "ilegitimidad" puede quedar configurada por la indebida graduación de la pena.

Queda claro que la DGR acreditó en forma suficiente el incumplimiento de los deberes formales por parte de la apelante. La infracción fue reconocida por la imputada, alegando la ausencia de actividad comercial gravada, en el lapso en donde se configuró la omisión de presentar de las declaraciones juradas correspondientes.

Corresponde determinar entonces si resulta razonable y proporcionada la imposición de una sanción de multa de \$ 40.500 (Pesos Cuarenta Mil Quinientos). Considero que no. Ello, no sólo por la clara desproporción que existe entre el monto del gravamen omitido (en este caso ni siquiera existiría impuesto a ingresar conforme lo sostenido por la apelante) y la multa aplicada, sino también porque la autoridad de aplicación al fijar aquella penalidad, no formuló consideración de ninguna naturaleza acerca de la situación, antecedentes o conducta tributaria de la contribuyente.

El art. 75 del Código Tributario Provincial, dispone que la graduación de la sanción que eventualmente imponga la autoridad de aplicación, merece la consideración de su parte de no sólo de la naturaleza de la infracción cometida y del grado de culpa o dolo del infractor, sino además de la capacidad contributiva del remiso, elemento en el que no parece haber reparado la DGR al imponer la penalidad a la apelante.

El Tribunal Fiscal de la Nación, en un pronunciamiento de fecha 20/07/2005 (Lexis Nba 70019286) sostuvo que: "(...) este organismo jurisdiccional tiene el imperativo de controlar que la administración en el ejercicio de facultades discrecionales

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE PONEBA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

respete aquellos principios liminares, puesto que tales atribuciones no pueden constituir un justificativo de conductas irrazonables o arbitrarias, tanto más en la esfera de actos administrativos de naturaleza penal, puesto que es precisamente la razonabilidad con que se las ejerce, el presupuesto que les otorga validez(...)"

En definitiva, como ha dicho nuestro más Alto Tribunal, la razonabilidad con que se ejercen las facultades discrecionales de la administración es el principio que permite a los jueces, ante planteos concretos, verificar el cumplimiento de dicha exigencia (Corte Sup., Ducilo SA. s/ Recurso de amparo, Fallos, 313:153).

El juez administrativo debe poner especial celo en el desarrollo de la delicada actividad que por ley se le confía, con el fin de no caer en la irrazonabilidad de sus decisiones y procurar una coherencia racional que justifique la pena impuesta, atendiendo las peculiaridades de cada causa.

Es que el principio de razonabilidad importa, dentro de nuestro sistema constitucional, la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad y en sentido positivo, la exigencia de arribar a un acto administrativo de un contenido razonable y con una decisión justa (conf. Bidart Campos, Derecho Constitucional, t. II, p. 118/199, C. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala Iaa, Frigorífico Paso de Los Libres, SA. 31/10/1995).

No obstante lo expresado, corresponde hacer mención a la graduación de la sanción efectuada por la DGR en la resolución apelada, advirtiendo que no se aviene con lo normado en el art. 82, segundo párrafo, del Código Tributario Provincial, ya que en los fundamentos del acto apelado, se considera a la contribuyente como reincidente ante la falta de presentación de declaraciones juradas mensuales desde el 01/2016 al 06/2016 y pretende a partir de ello, la operatividad del segundo párrafo de la norma precitada.

La Resolución de la DGR N° M 4709 dice: "(...) Por cada anticipo incluido en el Sumario instruido a fojas 02, la multa se gradúa en...anticipo 01/2016: 8 veces el

impuesto mínimo mensual..., el anticipo 02/2016: 16 veces el impuesto mínimo mensual..., el anticipo 03/2016: 32 veces el impuesto mínimo mensual..., el anticipo 04/2016: 64 veces el impuesto mínimo mensual y los anticipos 05/2016 y 06/2016: 75 veces el impuesto mínimo mensual...el importe total de la multa asciende a \$40.500 (Pesos Cuarenta Mil Quinientos).

El art. 82, segundo párrafo del C.T. P. señala que en caso de reincidencia dentro de los dos (2) años, para cada nueva infracción la sanción aplicable será como mínimo el doble de la anterior. El monto máximo de la sanción no podrá ser en ningún caso superior a diez (10) veces el importe de la primera de las sanciones aplicadas.

Del acto cuestionado, surge que la Autoridad de Aplicación determina el doble de la sanción fijada para el periodo 01/2016 (8 veces el monto omitido), para establecer la penalidad correspondiente a la posición 02/2016 (la que se eleva a 16 veces por la suma no abonada), operación que se reitera respecto de las posiciones 03/2016 (32 veces) y 04/2016 (64 veces el monto no pagado). Finalmente, por el resto de las mensualidades no pagadas eleva el cálculo a 75 veces la suma omitida, siendo este el monto máximo de pena que regula el artículo mencionado.

Tal operación de incremento exponencial no puede estar fundada en la situación de reincidencia del segundo párrafo del art. 82 del C.T.P. Ello, debido a que la norma se refiere a las nuevas infracciones cometidas dentro del plazo de dos años desde que el Fisco impone una sanción previa y no a la posibilidad de considerar a los fines de la reincidencia, los diversos incumplimientos periódicos que pudiera comprender la sanción a aplicarse.

Ello surge no sólo de la parte final del segundo párrafo (que alude a la sanción previamente aplicada para determinar la nueva multa a imponer), sino además del concepto de reincidencia del art. 50 del Código Penal, que fija los alcances de dicho término a la luz de lo establecido en la parte final del art. 69 del C.T.P.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE E. JOSSE PONESSE
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Queda claro así, que habrá reincidencia cuando habiendo cumplido total o parcialmente, una pena impuesta por la autoridad de aplicación fiscal (por ejemplo una sanción de multa, como en la especie), se cometiere una nueva infracción que merezca la misma clase de pena.

En este caso, la DGR no acredita en forma fehaciente que la contribuyente registre sanciones por la misma infracción-incumplimiento de deberes formales- en forma previa a la multa que le impuso por Resolución N° M 4709/17. En consecuencia, no corresponde aplicar el segundo párrafo del art. 82 del C.T.P. Porque aún cuando los hechos que originen la sanción sean múltiples, habrá reincidencia y se podrá aplicar el agravamiento de la penalidad (conf. Art. 82 2° párrafo CTP) cuando exista una sanción aplicada de forma previa y se cometan nuevas infracciones tributarias punibles en el plazo de dos años posterior a aquella imposición. Circunstancia que no sucede en este caso, ya que la contribuyente pudo haber cometido múltiples infracciones sin que ello configure reincidencia.

En conclusión, conforme lo establece el art. 162 del C.T.P.: *"El Tribunal podrá practicar en la sentencia la liquidación del tributo y sus accesorios, o fijar el importe de la multa (...)"*, y el art. 75 del mismo cuerpo legal: *"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"*; y del análisis de las especiales circunstancias que rodean el presente caso, así como la falta de antecedentes, la capacidad contributiva del apelante, la naturaleza y gravedad de la infracción cometida, estimo proporcional, razonable y justo, RECALCULAR el monto de la multa aplicada por el acto apelado - dentro de los parámetros del art. 82 del C.T.P.-, quedando graduada la misma, en la suma de \$ 2.700 (Pesos Dos Mil Setecientos), equivalente a 18 (Dieciocho) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, producto de aplicar el mínimo legal previsto en la citada norma por cada incumplimiento sancionado.

Por lo expuesto, voto por HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por VERA RITA FABIANA, CUIT N° 27-21597418-4.

Jr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

MARCE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El señor vocal **Dr José Alberto Leon** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo y existiendo votos suficientes

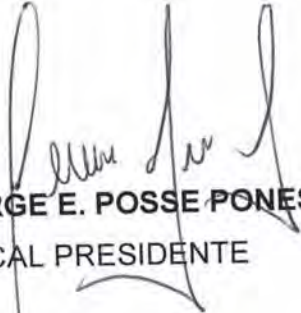
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:**

1.- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **VERA RITA FABIANA, CUIT N° 27-21597418-4**, en contra de la Resolución de la DGR N° M 4709/17 de fecha 06/11/2017 y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la Multa, graduando la misma en \$ 2.700 (Pesos Dos Mil Setecientos), equivalente a 18 (Dieciocho) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encuadrar su conducta en las causales del art. 82° del C.T.P., respecto de los anticipos 01 a 06/2016 del Impuesto para la Salud Pública, por lo considerado.-

2.- **REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.**

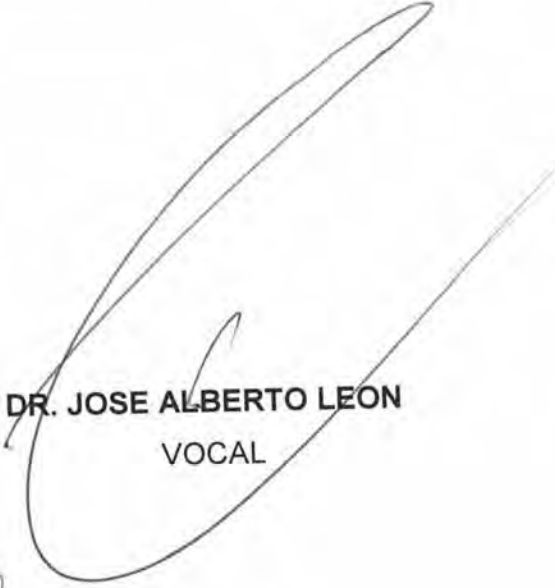
s.g.

HACER SABER


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MI


DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL