

SENTENCIA N° 693 /18

Expte. N° 98/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 5 días del mes de **NOVIEMBRE** de 2018, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), en ausencia del Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "**LOPEZ MUÑOZ, RICARDO**" **SI RECURSO DE APELACION** Expte. N° 98/926/2018 (Expte. DGR N° 17254/376/S/2017) y;

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

El **C.P.N. Jorge G. Jiménez** dijo:

I.- A fs. 16 del Expte. DGR N° 17254/376/S/2017, el Sr. Lopez Muñoz, Ricardo -CUIT N° 20-94887576-5 -, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 4361/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 27/10/2017 (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 a los Ingresos Brutos.

En primer lugar, manifiesta la improcedencia de la sanción ya que toda infracción y sanción tributaria forma parte del derecho penal y por lo tanto le es aplicable los principios de esa rama del derecho como ser el principio de *reparación integral o plena del daño injustamente causado*. Se trata del resarcimiento integral de las consecuencias indebidamente producidas con el hecho ilícito, de esta manera se compensa totalmente la culpabilidad y se debe determinar no ya la atenuación de la pena sino la no punibilidad ya que una culpabilidad enteramente compensada no necesita ser compensada adicionalmente por el sufrimiento de una pena.

Como presupuesto de toda sanción de naturaleza penal debe existir la afectación a un bien jurídico penalmente tutelado y la existencia de culpa o intencionalidad en el

accionar del responsable siendo en este caso, la recaudación fiscal el bien jurídico tutelado. Afirma que la afectación al bien jurídico como su culpabilidad quedan desvirtuadas ya que presentó todas las declaraciones juradas reclamadas e ingresó los anticipos con sus respectivos intereses efectuando una reparación integral del daño, motivo por el cual, debe dejarse sin efecto la sanción aplicada.

Por otra parte, sostiene que la administración incurre en un severo error conceptual al ir duplicando la sanción hasta llegar al máximo permitido. Entiende que esta duplicidad de la sanción resulta como consecuencia del 2do párrafo del art. 82 de la Ley 5.121 que dispone que en caso de reincidencia... para cada nueva infracción la sanción aplicada será como mínimo el doble de la anterior. Afirma que esta reincidencia solo puede ser calificada como tal cuando existe una sanción anterior firme. Por ello, el anticipo 02/2016 no puede ser considerado como reincidente por el simple hecho que la sanción del anticipo 01/2016 no se encuentra firme.

Mientras no exista una sentencia y/o acto administrativo firme, ningún comportamiento puede ser calificado como jurídicamente disvalioso y mucho menos atribuírsele las consecuencias que de ello derivan en razón de que impera el principio de presunción de inocencia.

Por lo expuesto, solicita se revoque la sanción impuesta.

II.- A fojas 29/33 del Expte. N°17254/376/S/2017, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme art. 148° del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que existen normas específicas sobre infracciones y delitos tributarios en el Código Tributario Provincial y no las del Código Penal aplicables a delitos y penas en general por lo que rechaza la remisión que hace el contribuyente al Código penal. Que el art. 91 del C.T.P. es la norma específica que prevé la situación en análisis ya que prevé: *"Los contribuyentes y/o responsables, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedaran liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias"*.

Dr. JORGE E. POSSO PONES
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE ALVARO ZIMENEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Agrega que si bien es cierto que el art. 59 inc. 6 del Código Penal prevé la extinción de la acción penal por reparación integral del perjuicio, dicha previsión resulta aplicable a los delitos y penas en general, y su operatividad cede ante las previsiones del art. 64 del mismo Código Penal que contempla específicamente la extinción de la acción penal en delitos reprimidos con multa. El hecho de haber regularizado su situación no es óbice a la aplicación de la sanción prevista en el art. 82 del C.T.P. toda vez que resulta de relevancia el momento en el que se produjo dicha regularización y según se desprende de las constancias de autos, fue como consecuencia de la notificación de la instrucción de sumario cursada, razón por la cual no resulta aplicable el beneficio de presentación espontánea prevista en el art. 91 del C.T.P.

El bien jurídico tutelado por la norma tributaria en cuestión, es el funcionamiento mismo de la Administración, razón por la cual no es condición primordial que la conducta reprimida haya ocasionado un perjuicio patrimonial al Fisco.

En el caso de marras, la infracción se configura por la falta de presentación de las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos 01 a 06/2016 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos sin que el apelante aporte en su recurso elemento alguno que acredite el cese de su inscripción como contribuyente, por lo que resulta obligado al cumplimiento de los deberes formales que le competen.

Afirma que la graduación de la sanción deviene ajustada a derecho por cuanto es el mismo artículo 82 el que otorga la posibilidad de graduar la sanción entre 3 a 75 veces el impuesto mínimo mensual establecido en atención a las circunstancias y gravedad de la infracción cometida. En este caso, manifiesta que se tuvo en cuenta la existencia de reiteración de nuevas infracciones, entendiéndose por "reiteración" cuando habiéndose cometido más de una infracción, no exista resolución o sentencia condenatoria firme respecto de ninguna de ellas (Instrucción General de la AFIP N° 6/2007 DEL 30/07/2007). De este modo, considera que no se ha apartado de la norma en ningún momento, graduando la sanción de acuerdo a la escala fijada por el art. 82 del CTP.

Concluye reiterando que el hecho que las declaraciones juradas no arrojen saldo a favor de la DGR, no implica que no haya ocasionado un perjuicio al Fisco por la presentación tardía, por cuanto el bien jurídico tutelado por la norma tributaria es el

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

funcionamiento de la Administración por lo que no es condición primordial que la conducta haya ocasionado un perjuicio patrimonial al Fisco, pues una vez cometido el hecho punible, se entiende lesionada la actividad del Organismo Recaudador.

Por las consideraciones que anteceden, entiende la DGR que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto.

III.- A fs. 11/12 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 387/18, 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/10966/2016 -notificado en fecha 23/09/2016-, la Autoridad de Aplicación inició instrucción de sumario en contra del 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 sobre los Ingresos Brutos, 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 4361/17, le impone una sanción de Multa por \$40.500 (Pesos Cuarenta Mil Quinientos). Contra el mencionado acto administrativo, el contribuyente interpone Recurso de Apelación.

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*

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 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.

En la causa, no se encuentra controvertido el hecho de la comisión de las infracciones, por lo que deviene ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada y la aplicación de la sanción.

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 4361/17.

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).

Por su parte, 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 (...)*”.

En este sentido, y respecto a las sanciones, 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 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 es estructurado en resguardo del cumplimiento de los deberes formales con los que cargan los contribuyentes y procura, no sólo la punición del remiso sino que se encamina a la obtención de una meta superior, que 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).

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. II°, 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, 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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.A. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En este caso, no hay duda alguna que corresponda sancionar la conducta infraccional del contribuyente, ya que infringió con su omisión el hecho punible.

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 D.G.R., debe ser ejercida dentro de límites razonables y en consideración con las circunstancias puntuales que rodean a cada caso.

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 C.T.P., 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. ORIBE JUSTINO JIMENEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

razonabilidad, el que se erige en un criterio válido para apreciar la legitimidad del actuar estatal en ejercicio de potestades discrecionales.

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 írrito 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 D.G.R. acreditó en forma suficiente el incumplimiento de los deberes formales por parte del apelante y que la infracción fue reconocida por el imputado ya que presentó y pagó las declaraciones juradas reclamadas.

Teniendo en cuenta lo expuesto, corresponde determinar si resulta razonable y proporcionada la imposición de una sanción de multa de \$40.500 (Pesos cuarenta mil quinientos). Considero que no, puesto que al fijar aquella penalidad, la Autoridad de Aplicación no formuló consideración de ninguna naturaleza acerca de la situación, antecedentes o conducta tributaria del contribuyente.

El art. 75° del C.T.P, 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 sino también del grado de culpa o dolo del infractor y de la capacidad contributiva del remiso, elementos que no parece haber reparado la D.G.R. al imponer la penalidad al 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 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(...)*".

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

Dr. JOSE ALFREDO GONZALEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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).

En virtud de lo expresado y 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 (...)”*, estimo que corresponde RECALCULAR el monto de la multa aplicada por el acto apelado - dentro de los parámetros del art. 82° del C.T.P.-, respecto de los anticipos 01 a 06/2016 quedando graduada 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, producto de aplicar el mínimo legal previsto en la citada norma por cada incumplimiento.

Por lo expuesto, voto por **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por LOPEZ MUÑOZ, RICARDO, CUIT N° 20-94887576-5 en contra de la Resolución de la DGR N° M 4361/17 de fecha 27/10/2017 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 a los Ingresos Brutos por lo considerado.



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** comparte los fundamentos expuestos por el vocal C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ y vota en igual sentido.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:**

1.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por **LOPEZ MUÑOZ, RICARDO, CUIT N° 20-94887576-5**, en contra de la Resolución de la DGR N° M 4361/17 de fecha 27/10/2017 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 a los Ingresos Brutos por lo considerado.

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.

M.S.P

HACER SABER



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL

ANTE MI

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION