

SENTENCIA N° 751 /18

Expte. N° 150/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 13 días del mes de ~~NOVIEMBRE~~ de 2018, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, el Dr. José Alberto León (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **RIVAS JOSE ALFREDO s/RECURSO DE APELACIÓN** Expte. N° 150/926/2018. (EXPTE. D.G.R. N° 18170-376-S-2017);

El sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dió como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

A fs. 16/18 del Expte. DGR N° 18170/376/S/2017, el Sr. RIVAS JOSE ALFREDO.- CUIT N° 20-21798281-3, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 4916/17, de la Dirección General de Rentas de fecha 09/11/2017 (fs. 14). En ella se resuelve APLICAR al 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 sobre los Ingresos Brutos.

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

- 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;

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

- La sanción resulta arbitraria e ilegítima, en la medida que el quantum de la multa es excesiva y, por ende, irrazonable;
- La desproporcionalidad in extremis de la sanción que pretende imponerse tornan nula la misma, por lo que solicita se declare nulo el acto administrativo que impone la sanción de multa y
- Solicita se haga lugar al recurso interpuesto y en consecuencia, se ordene el archivo de las actuaciones.

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. 148° del Código Tributario Provincial.

En su responde, sostiene que la infracción se configura por la falta de presentación de las declaraciones juradas a sus respectivos vencimientos correspondientes a los anticipos 01 a 06/2016 del impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme surge de las constancias de autos.

Agrega que teniendo en cuenta la naturaleza y 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.

Expresa que en el caso de marras se tuvo en cuenta, a los efectos de graduar la sanción, la naturaleza, gravedad y reiteración de las infracciones cometidas y que la negligencia e impericia del infractor se verifica en el caso de marras respecto de seis (6) anticipos consecutivos, en los cuales ha reiterado la conducta imputada en autos, circunstancia que debilita la procedencia de toda causal exculpatoria válida.

Sostiene que el bien jurídico protegido por el artículo 82° del CTP es el funcionamiento de la Administración, razón por la cual no es condición primordial que la conducta reprimida haya ocasionado un perjuicio patrimonial al Fisco, pues una vez cometido el hecho punible se entiende lesionada la actividad del organismo recaudador.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE BUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por último, considera 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.

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

III.- A fs. 10/11 del expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 181/18, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

IV.- Confrontados los agravios expuestos por el 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/000010900/2016 -notificado en fecha 26/09/2016-, 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 4916/17, del 09/11/17, le impone una sanción de Multa por \$ 40.500 (Pesos cuarenta mil quinientos). Contra el mencionado acto administrativo, el contribuyente interpone Recurso de Apelación.

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.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSE PONASSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEGUI  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSE  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



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.

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).

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).

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 corresponde sancionar la conducta del contribuyente, ya que infringió, con su omisión, la norma que tipifica el hecho punible.

Corresponde analizar el agravio del apelante sobre la falta de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción impuesta.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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.

Corresponde determinar entonces si resulta razonable y proporcionada la imposición de una sanción de multa de \$ 40.500 (Pesos cuarenta mil quinientos), por los períodos incluidos en la Resolución N° 4916/17, de fecha 09/11/17, de la D.G.R. Considero que no. Ello, no sólo por la clara desproporción que existe entre el monto del gravamen omitido 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 del 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 solo la naturaleza de la infracción cometida y del grado de culpa o

DI. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 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(...)".

El juez administrativo debe poner especial celo en el desarrollo de la delicada actividad que por Ley le es confiada, en la que su guía debe ser evitar incurrir 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 impuesta por la DGR en la resolución apelada.

Se advierte que dicha sanción no se ajusta a lo normado en el art. 82º, segundo párrafo, del Código Tributario Provincial; ya que en los fundamentos del acto apelado, considera al contribuyente como reincidente ante la falta de presentación de declaraciones juradas mensuales por los períodos 01 a 06/2016 y pretende a partir de ello, la operatividad del segundo párrafo de la norma precitada.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



El art. 82°, segundo párrafo, del Código Tributario Provincial 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.

En la Resolución N° M 4916/17 la D.G.R. administra el doble de la sanción determinada para el periodo 01/2016 (8 veces el monto omitido), para fijar 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.

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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOGAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

En este caso, la DGR no acredita en forma fehaciente que el contribuyente registre sanciones por la misma infracción-incumplimiento de deberes formales- en forma previa a la multa que le impuso por Resolución N° M 4916/17. 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 C.T.P.) 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 el 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”, del análisis de las espaciales circunstancias que rodean el presente caso, así como de la falta de antecedentes, la capacidad contributiva del apelante, la naturaleza y gravedad de la infracción cometida así como de la circunstancia de encontrarse prescripta la acción penal de la D.G.R. para sancionar los incumplimientos acaecidos en los períodos 01 a 06/2016, 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.-, quedando graduada la misma en la suma de \$2700 (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.

Jr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Por lo expuesto, voto por **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **RIVAS JOSE ALFREDO, CUIT N° 20-21798281-3**.

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

El señor vocal **CPN Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.  
Visto el resultado del presente Acuerdo;

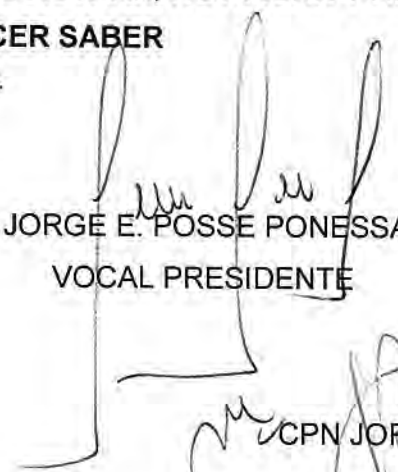
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
RESUELVE:**


**1. HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **RIVAS JOSE ALFREDO, CUIT N° 20-21798281-3**, contra la Resolución de la DGR N° M 4916/17 de fecha 09/11/2017, y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la multa, quedando graduada en la suma de \$ 2700 (Pesos Dos Mil Setecientos), equivalente a 18 (Dieciocho) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a la falta de presentación de las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, periodos 01 a 06/2016, por encontrarse su conducta en las causales previstas en el art. 82° del Código Tributario Provincial, por los motivos expuestos.

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

**HACER SABER**

V.M.S.

  
DR. JORGÉ E. POSSE PONESSA  
VOCAL PRESIDENTE

  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

  
CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL

**ANTE MI**

  
Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
PROSECRETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION