

SENTENCIA N° 796 /18

Expte. N° 51/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 23 días del mes de NOVIEMBRE de 2018, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada **"BRAVO, DIEGO SEBASTIÁN RODRIGO" S/ RECURSO DE APELACIÓN Expte. N° 51/926/2018, (Expte. DGR N° 11931/376/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. 17/18 del Expte. N° 11931/376/S/2017, el Sr. Bravo, Diego Sebastián interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 4520/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 31/10/2017 (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. 82º del C.T.P., respecto de los anticipos 01 a 06/2016 del Impuesto a los Ingresos Brutos.

El contribuyente manifiesta que existe un error conceptual y un vacío de fundamentos ya que la D.G.R. va duplicando la sanción que comienza en 8 veces hasta llegar al máximo permitido interpretando que ello era posible en razón del segundo párrafo del art. 82 que dispone que en caso de reincidencia, para cada nueva infracción la sanción será como mínimo el doble de la anterior.

La reincidencia sólo puede ser calificada como tal cuando existe una sanción anterior firme. Por el contrario, la D.G.R considera un hecho consumado la sanción impuesta por cada uno de los períodos de manera tal de ir duplicando el importe de la sanción para el período siguiente.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Expte. 51/926-2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 1 de 10

En este caso no sólo no existe reincidencia sino que existe un solo sumario en el que se formuló una única imputación por una única conducta que se habría reiterado en más de una ocasión.

Por lo tanto, mientras no exista una sentencia o acto administrativo firme, ningún comportamiento puede ser calificado como jurídicamente disvalioso y mucho menos atribuírsele las consecuencias que de ello deriva; en razón de que por la materia que se trata, impera el principio de presunción de inocencia.

Por ello, solicita se revoque la sanción impuesta.

II.- A fojas 22/25 del Expte. N° 11931/376/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 el art. 82 del CTP prevé que serán sancionados los infractores a sus disposiciones, leyes tributarias especiales, decretos dictados por el Poder Ejecutivo de la Dirección General de Rentas 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 otorgándole la posibilidad de graduar la sanción entre 3 a 75 veces el impuesto mínimo mensual establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en atención a las circunstancias y gravedad del caso. Teniendo en cuenta esto, y que la graduación de la sanción es una facultad conferida al Director de Rentas, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada.

En el caso de marras, se tuvo en cuenta la naturaleza, gravedad y reiteración de las infracciones cometidas y que la negligencia del infractor se verifica respecto de 6 anticipos mensuales consecutivos, circunstancia que debilita la procedencia de toda causal exculpatoria válida.

A los efectos de graduar la sanción, se aplicó lo previsto en el primer párrafo del artículo 82 del C.T.P. por cada incumplimiento detectado, teniendo en cuenta que se verificó la reiteración de nuevas infracciones; entendiendo por tal el supuesto en que habiéndose cometido más de una infracción, no exista resolución o sentencia condenatoria firme respecto de ninguna de ellas.

Dr. JORGE E. DOSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

A más de ello, también se consideró que en el presente caso ha mediado una acumulación de infracciones en un mismo procedimiento sumarial por razones de economía procesal, por lo que se arribaría a idéntica solución si cada uno de los incumplimientos hubiese sido objeto de procedimientos sumariales distintos con aplicación de sanciones diferentes.

En virtud de lo expresado, la multa aplicada es razonable y se encuentra debidamente motivada por lo que los planteos efectuados en ese sentido deben ser rechazados.

En cuanto a la nulidad por nulidad misma, ésta no procede por cuanto el contribuyente pudo alegar y probar en la instancia posterior, resguardándose de esa forma su derecho de defensa. Cita jurisprudencias al respecto.

Conforme las consideraciones que anteceden, la D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente.

III.- A fs. 10/11 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 469/18, 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/11266/2016 -notificado en fecha 30.09.2016-, 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 4520/17, le impone una sanción de Multa por \$ 40.500 (Pesos Cuarenta Mil Quinientos). Contra el mencionado acto administrativo, el contribuyente interpone Recurso de Apelación.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

El hecho punible en discusión 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 D.G.R., 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 y a la facultad discrecionalidad del ente recaudador de sancionar en los términos que lo hizo la Resolución D.G.R. N° M 4520/17. 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*

Dr. JORGE E. POSSE DONESSI
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

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. JORGE E. ROSSE POMBISA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. 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 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 sólo 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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.

Miguel S. Marienhoff sostiene que La evidente desproporción entre la sanción aplicada y la conducta inculpada, 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 D.G.R. acreditó en forma suficiente el incumplimiento de los deberes formales por parte del apelante. Tal es así que a fs. 10 del Expte. N° 11931/376/S/2017 obra estado de cuentas del contribuyente en el Impuesto sobre

J. JORGE E. POSSE POHESHA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

los Ingresos Brutos en el que consta la falta de presentación de las declaraciones juradas del Impuesto a los Ingresos Brutos periodos fiscales 01 a 06/2016.

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 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 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(...)"*.

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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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.-, 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 correspondiente a los períodos 01 a 06/2016.

Por lo expuesto, voto por HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por BRAVO, DIEGO SEBASTIÁN RODRIGO, CUIT N° 20-28147364-7.

Así lo propongo.

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 Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

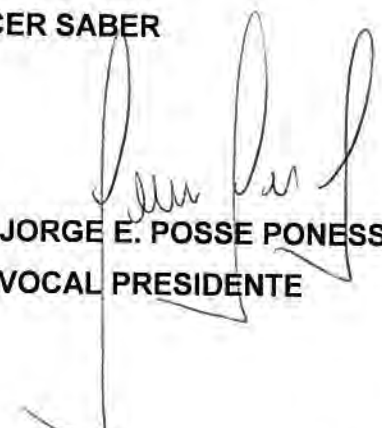
RESUELVE:

1.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por **BRAVO, DIEGO SEBASTIÁN RODRIGO, CUIT N° 20-28147364-7** en contra de la Resolución de la DGR N° M 4520/17 de fecha 31.10.2017 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

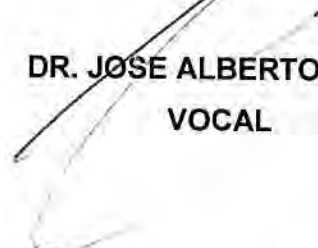
HACER SABER



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL