

SENTENCIA N° 801 /18

Expte. N° 775/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 23 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, Dr. José Alberto León (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **ROLANDI MARIA GABRIELA S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 775/926/2017 (Expte. D.G.R. N° 7185/376/S/2017) y;

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

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° M 4725-17?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

A fojas 1/3 del expediente N° 775/926/2017, el contribuyente ROLANDI MARIA GABRIELA, CUIT N° 27-23735447-4, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 4725-17 de la Dirección General de Rentas de fecha 06/11/17 obrante a fs. 12 del expediente N° 7185/376/S/2017 mediante la cual resuelve APLICAR al recurrente una multa de \$40.500 (Pesos cuarenta mil quinientos) por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 82° del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 1 a 6/2016.

II. El apelante manifiesta en su recurso que la multa aplicada por la Dirección General de Rentas resulta exorbitante y desproporcionada por ser impuesta por periodos donde la presentación de la declaración jurada debió hacerse en cero pesos. Agrega que por ser una falta formal, de ninguna manera repercute en detrimento del patrimonio de la provincia.

Manifiesta que el organismo fiscal toma a cada uno de los seis anticipos reclamados en forma independiente como si se tratara de seis infracciones distintas (y no como una sola infracción) considerando que se incurre en el concepto de reincidencia para el cálculo de la multa.

Se agravia de la forma del cálculo de la sanción y solicita su revisión enumerando nuevamente los motivos por los que a su entender no resulta apropiada ni la aplicación de la multa ni el monto impuesto.

III. A fojas 6/7 del Expte. N° 775/926/2017 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

La DGR manifiesta que el contribuyente presentó el recurso de apelación en forma extemporánea. Agrega que es condición necesaria para recurrir las actuaciones de la Autoridad de Aplicación que el contribuyente se agravie dentro del plazo establecido por la ley.

Agrega que el contribuyente fue notificado en fecha 6/12/17 de la Resolución N° M 4725/17 y en fecha 9/2/2018 interpuso recurso contra la misma, habiendo más de 15 días desde la fecha de notificación, excediéndose el plazo establecido en el artículo 134 del CTP para ejercer su derecho de defensa. Cita el art. 39 de la Ley N° 4537 de Procedimiento Administrativo de la provincia que avala su postura.

Finalmente entiende que corresponde no hacer lugar por extemporáneo al recurso interpuesto por el contribuyente.

IV. A fs. 13/14 del expediente N° 775/926/2017 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 458/18, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos

Lic. JORGE E. POSSE DOMESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

para sentencia, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

V. Confrontados los agravios expuestos por 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.

En forma preliminar cabe aclarar que el contribuyente presentó Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 4725/17 en las instalaciones de este tribunal el día 28/12/17 a las 9.30 hs según surge de sello fechador inserto por mesa de entradas. La mencionada Resolución fue notificada el día 6/12/17, por lo cual a la fecha de presentación del recurso por parte del contribuyente Rolandi María Gabriela, aun no había transcurrido el plazo de 15 días desde la fecha de notificación establecido por el artículo 134 del CTP para ejercer su derecho de defensa.

Conforme a lo expuesto precedentemente, el recurso de apelación resulta interpuesto dentro de los plazos legales establecidos en el artículo 134 del CTP y corresponde su tratamiento.

Entrando al análisis de la cuestión de fondo que motivó el dictado de la resolución en crisis, corresponde recordar que 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 (...)"

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 de discrecionalidad del ente recaudador de sancionar en los términos que lo hizo la Resolución D.G.R. N° M 4725/17. Ello así, conforme el Código Tributario Provincial: *"Toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en este Código y en las leyes especiales"* (art. 70°).

El art. 104° establece que: *"Los contribuyentes y responsables tienen que cumplir los deberes que este Código o leyes tributarias especiales establezcan con el fin de facilitar la determinación, verificación, fiscalización y ejecución de los impuestos, tasas y contribuciones. Sin perjuicio de lo que se establezca de manera especial, los contribuyentes y responsables están obligados a: (...) 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 es estructurado en resguardo del cumplimiento de los deberes formales con los que cargan los contribuyentes y 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).

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 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

Dr. JORGE E. FORSE PONFESA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE GUSTAVO AMENECZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

Por su parte, 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. Tal es así que a fs. 9 del Expte. N° 7185/376/S/2017 obra estado de cuentas del contribuyente en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el que consta la falta de presentación de las declaraciones juradas correspondientes.

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) por los períodos 1 a 6/2016. 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 aplicándole 8 veces el impuesto mínimo mensual establecido para el Impuesto a los Ingresos Brutos al anticipo 1/2016; 16 veces al anticipo 2/2016;

  
W. JORGE E. POSSE POMESA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

  
DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

  
L.P.A. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

32 veces al anticipo 3/2016; 64 veces al anticipo 4/2016 y 75 veces a los anticipos 5 y 6/2016 respectivamente.

Como ya se ha dicho, 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 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(...)"*.

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 I, 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 \$ 2700 (Pesos dos mil setecientos), equivalente a 18 (dieciocho) veces el impuesto mensual mínimo general



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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
FISCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
FISCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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 1 a 6/2016.

Por todo lo expuesto, corresponde 1. **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ROLANDI MARIA GABRIELA CUIT N° 27-25735447-4, en contra de la Resolución N° M 4725/17 de fecha 06.11.17, 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 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los periodos 1 a 6/2016, por encontrarse su conducta en las causales previstas en el artículo 82 del CTP por los motivos expuestos.

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. José Alberto León dijo:

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

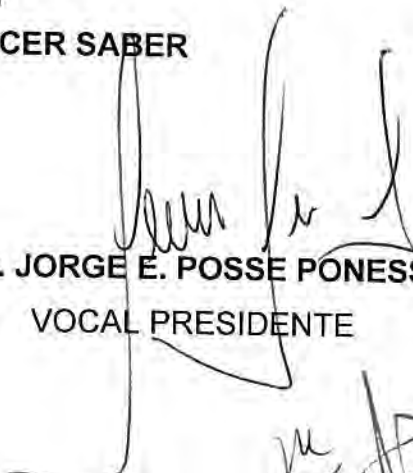
**1.- HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ROLANDI MARIA GABRIELA CUIT N° 27-25735447-4, en contra de la Resolución N° M 4725/17 de fecha 06.11.17, y en consecuencia

**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 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los periodos 1 a 6/2016, por encontrarse su conducta en las causales previstas en el artículo 82 del CTP por los motivos expuestos.


**2.- REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

GRG

**HACER SABER**



**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL PRESIDENTE

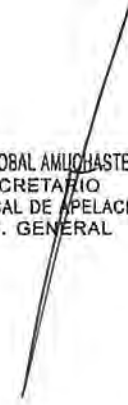


**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL



**C.P.N. JORGE G. JIMENEZ**  
VOCAL

**ANTE MI**



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