

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 Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada “JUAREZ MARCO ANTONIO s/RECURSO DE APELACION” Expte. N° 308/926/2018 (Expte. D.G.R. N°17961/376/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. Que a fs. 91/94 del Expte. D.G.R. N° 17961/376/S/2017, el Sr. Marco Antonio Juárez -CUIT N° 20-28721563-1- interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 5669/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 21/11/17 (fs. 12). 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 Ingresos Brutos-.

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

-la resolución que ataca es nula atento a que parte de un severo error conceptual: duplica la sanción –que comienza en 8 veces para la posición 1/2016-hasta llegar a 75 veces para la posición 6/2016;

-si bien la resolución no lo dice, se entiende que la duplicidad de la sanción resultaría como consecuencia que la D.G.R. interpretó que ello era posible en razón del segundo párrafo del art. 82° (que en caso de reincidencia... para cada nueva infracción la sanción aplicable será como mínimo el doble de la anterior);

-la reincidencia solo puede ser calificada como tal cuando existe sanción anterior firme. Es decir que la supuesta infracción que se habría cometido respecto del anticipo 2/2016 no puede ser considerado como un comportamiento reincidente por

la misma imputación realizada respecto del anticipo 1/2016, por el hecho que ésta última sanción ni siquiera se encuentra firme y así sucesivamente dicho criterio hasta el anticipo 6/2016;

-la sanción aplicada no guarda razonabilidad con la supuesta infracción cometida, no se mencionan las razones que llevaron a que sea esa y no otra la graduación de la multa aplicada y tampoco tuvo en cuenta la capacidad contributiva del contribuyente;

-la desproporción in extremis entre la sanción que pretende imponerse tornan nula la misma y por lo tanto pasible de revocación;

-como presupuesto de toda sanción de naturaleza penal debe existir la afectación a un bien jurídico tutelado y la existencia de culpa o intencionalidad en el accionar del responsable y

-dicha afectación al bien jurídico así como su culpabilidad, quedan desvirtuados en este caso ya que conforme la documentación que adjunta presentó las DDJJ e ingresó el impuesto sobre Ingresos Brutos con sus respectivos intereses, efectuando de ese modo una reparación integral del daño que podría haber causado a las arcas fiscales.

Por todo lo expuesto, solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se ordene el archivo de las actuaciones.

II. A fojas 01/05 del Expte. de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto, 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 correspondientes a los anticipos 01 a 06/2016 – Impuesto sobre Ingresos Brutos- a sus vencimientos; conducta que encuadra en el tipo legal previsto en el art. 82° del CTP;

-el monto de la sanción aplicada deviene ajustada a derecho, ya que se tuvo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida;

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. GUSTAVO JIMENEZ  
VOORL.  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

- la graduación de la sanción, realizada dentro de los parámetros que la misma ley permite, no convierte al acto que la impone, en desproporcionado e irrazonable;
- en este caso, 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 respecto de seis anticipos consecutivos, en los que ha reiterado la conducta imputada en autos. Circunstancia que debilita la procedencia de toda causal exculpatoria válida y
- a los efectos de graduar la sanción, se aplicó lo previsto en el primer párrafo del art. 82° del C.T.P. por cada incumplimiento detectado.

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. 15/16 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 419/18, 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/000040542/2016 -notificado en fecha 23/09/2016-, la Autoridad de Aplicación inició instrucción de sumario al 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 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 5669/17, le impone una sanción de Multa de \$40.500 (Pesos Cuarenta Mil Quinientos). Contra el mencionado acto administrativo, el contribuyente interpone Recurso de Apelación.

G.F.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
Vocal  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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. 82º 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.

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 al contribuyente por el ilícito cometido.

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 D.G.R. N° M 5669/17. 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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).

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° del 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 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 DGR, debe ser ejercida dentro de límites razonables y en consideración a las circunstancias puntuales que rodean 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. 82º 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

La Corte Suprema de Justicia de la Provincia ha expresado que interesa poner de relieve que si bien es facultad discrecional de la administración 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 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 D.G.R. acreditó en forma suficiente el incumplimiento de los deberes formales por parte del apelante.

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) 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. 75º 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 a la apelante.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN



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.

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 la misma, en la suma de \$ 2700 (Pesos Dos Mil Setecientos), equivalente a 18 (Dieciocho) veces el impuesto mensual mínimo general establecido

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE F. JOSSE POMESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 JUAREZ MARCO ANTONIO, CUIT N° 20-28721563-1.

El vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El vocal **Dr. José Alberto León** dijo:

Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

Por ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
RESUELVE:**

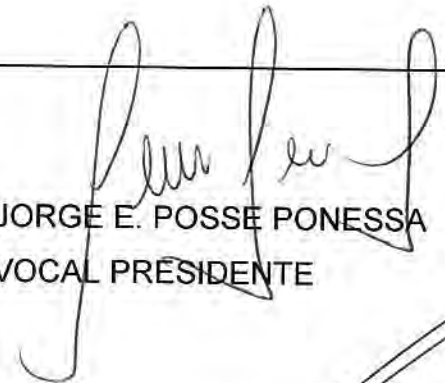
**1. HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **JUAREZ MARCO ANTONIO, CUIT N° 20-28721563-1**, contra la Resolución de la D.G.R. N° M 5669/17 de fecha 21/11/2017 y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la Multa, graduando la misma en \$2700 (Pesos Dos Mil Setecientos), 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.**


J.M

**HACER SABER**


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

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL PRESIDENTE

  
C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

ANTE MI

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