

SENTENCIA N° 883 /18

Expte. N° 47/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 19 días del mes de ~~viernes~~ 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, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **LUNA FRANCISCO S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 47/926/2018 (Expte. D.G.R. N° 5.052/376-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.

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

I. A fojas 16 del expediente N° 5052/376-S-2018, el contribuyente FRANCISCO LUNA, CUIT N° 20-07048755-2, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 4389/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 27.10.2017 obrante a fs. 13 del expediente N° 5052/376-S-2017 mediante la cual resuelve APLICAR al recurrente una multa de \$ 40.500,00 (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 01 a 06/2016.

El apelante en su Recurso presentado el día 18.12.2017 en primer lugar manifiesta que desde el mes de abril de 2013 dejó de generar ingresos provenientes de su actividad comercial, debido a las dolencias que afectan gravemente su salud, dejándole una incapacidad laboral permanente, motivo por el cual su único ingreso provenía de su jubilación y del aporte económico de su familia, adjuntando copias simples de la Solicitud de Baja ante la Municipalidad de

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 Miguel de Tucumán, del reflejo de datos de AFIP, del certificado médico y discapacidad respectivo, más la constancia policial de cese de actividades.

Por lo expuesto solicita se deje sin efecto la resolución apelada.

II. A fojas 1/2 del Expte. N° 47/926/2018 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial, entendiendo que corresponde no hacer lugar al recurso de apelación y confirmar la resolución apelada.

Manifiesta que el artículo 82° del CTP, prevé que serán sancionados los infractores a sus disposiciones, leyes tributarias especiales, decretos dictados por el Poder Ejecutivo y de las Resoluciones de la DGR 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.

En el presente caso 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.

En relación a las circunstancias de salud del titular, las mismas carecen de entidad para relevarlo del cumplimiento de las obligaciones que le corresponden en su carácter de inscripto en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Además, el apelante no aporta ningún elemento que acredite su cese de inscripción en dicho gravamen. Al respecto cita el Artículo 27° del CTP.

En el mismo sentido, el artículo 104° del CTP establece que: *"Los contribuyentes y responsables tienen que cumplir los deberes que éste 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 están obligados a: ...2) comunicar a la Autoridad de Aplicación dentro de los quince (15) días de verificado cualquier cambio que pueda dar origen a nuevos hechos imposables o modificar o extinguir los existentes."*

Por lo expuesto finaliza entendiendo que corresponde no hacer lugar al recurso interpuesto en contra de la Resolución N° M 4389/17 del 27.10.2017.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

IV. A fs. 10/11 del expediente N° 47/926/2018 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 448/18, 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 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 primer lugar con relación al planteo de la situación personal que padece el Contribuyente, es válido destacar que los problemas de salud que padece no resultan suficientes para liberarlo de la responsabilidad de presentar sus declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Esto es así debido a que la presentación de las mismas es una obligación que le compete en su calidad de sujeto inscripto en el Impuesto; razón por la cual sus problemas de salud no son una justificación válida para incumplir sus obligaciones.

Además resulta importante mencionar que no consta en el expediente administrativo ningún elemento que acredite el cese de su inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos ni la solicitud de baja presentada ante la Autoridad de Aplicación.

Aclarado lo anterior y 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

Dr. JORGE E. POSSE BONESSA
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

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 de discrecionalidad del ente recaudador de sancionar en los términos que lo hizo la Resolución D.G.R. N° M 4389/17. 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"*.

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
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

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAI
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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° 5052/376/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 al 17.10.2017.

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 01 a 06/2016. 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.

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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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.-, respecto de los períodos correspondientes al sumario L1/S/9444/2016 quedando graduada en \$ 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 correspondiente a los períodos 01 a 06/2016.

Por todo lo expuesto, corresponde **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente LUNA FRANCISCO CUIT N° 20-07048755-2, en contra de la Resolución N° M 4389/17 de fecha 27.10.2017, y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la multa, quedando graduada en \$ 2700 (Pesos Dos Mil Setecientos), equivalente a 18 (dieciocho) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos,

Dr. JORGE E. DOSSE POMESSA
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

producto de aplicar el mínimo legal previsto en la citada norma por cada incumplimiento correspondiente a los períodos 01 a 06/2016.

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 LUNA FRANCISCO CUIT N° 20-07048755-2, en contra de la Resolución N° M 4389/17 de fecha 27.10.2017, y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la multa, quedando graduada en \$ 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 correspondiente a los períodos 01 a 06/2016.

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

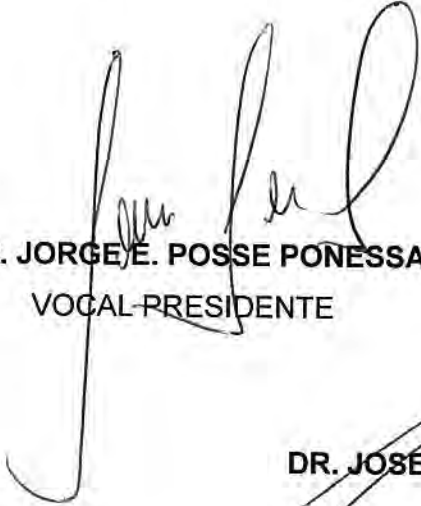
MVG

HACER SABER

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOZCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL-PRESIDENTE

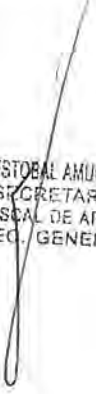


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI



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