

SENTENCIA N° 903 /2018

Expte. N° 493/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los **20** días del mes de **Diciembre** de 2018 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**ABDO MARIA FLORENCIA S/ RECURSO DE APELACIÓN**" – Expediente N° 493/926/2018 (Expte DGR N° 1.676/376/D/2018).

Practicado 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.- A fojas 18/21 del Expediente N° 1.676/376/D/2018, la contribuyente ABDO MARIA FLORENCIA, CUIT N° 27-30919551-0, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° C 61/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 09/04/2018 (fs. 16). En ella se resuelve TENER a la sumariada por incomparecida y APLICAR una sanción de CLAUSURA por el termino de CUATRO (4) días en su establecimiento comercial sito en avenida Monseñor Díaz N° 345, Banda del Río Salí, Provincia de Tucumán y una sanción pecuniaria de MULTA por pesos Cuatro Mil (\$ 4.000), por infringir con su conducta lo normado en el art. N° 78 inc. 2), del C.T.P.

En su recurso, la apelante reconoce la infracción cometida y procede a inscribirse en el Impuesto para la Salud Pública, dando de alta a la empleada relevada en el acta de constatación, considerando que la sanción impuesta es excesiva y desproporcionada, solicitando se revoque la resolución de la DGR.

Dr. JOSÉ 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

II.- A fojas 01/02 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Esgrime la DGR, que la sanción aplicada no resultaría irrazonable ni desproporcionada, ya que la Autoridad de Aplicación posee la facultad de graduar la pena dentro de los límites legales, y conforme lo dispuesto por el art. 78 del CTP, la sanción deviene ajustada a derecho.

III.- A fs. 10/11 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 644/18, donde se 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.

A fojas 01, rola Acta de Comprobación N° 00000186, instrumento de prueba idóneo y conducente que constata el hecho punible por la norma, dejando constancia que: *"...según F 6006 N° 0001-00109335, se observa en formulario de inscripción DGR que el contribuyente no se encuentra inscripto en el Impuesto para la Salud Pública, habiendo encontrado persona realizando tareas relacionadas a la actividad de la firma, la cual se relevó en planilla de relevamiento de trabajadores..."*.

A fojas 04, obra Planilla de Relevamiento de Trabajadores, en donde se deja constancia que la Sra. Monteros Selva Consuelo, es empleada dependiente de la contribuyente, consignando su tarea, días y horario laboral, remuneración mensual neta y fecha de ingreso.

La Resolución N° C 61/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 09/04/2018 resuelve TENER a la sumariada por incomparecida y APLICAR una sanción de CLAUSURA por el termino de CUATRO (4) días en su establecimiento comercial sito en avenida Monseñor Díaz N° 345, Banda del Río Salí, Provincia de Tucumán y una

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

sanción pecuniaria de MULTA por pesos Cuatro Mil (\$ 4.000), por infringir con su conducta lo normado en el art. N° 78 inc. 2), del C.T.P.

El marco normativo por el cual debe transitar el accionar de la D.G.R., respecto al presente caso, se encuentra delimitado por el artículo 78 inciso 2 del Código Tributario Provincial, el artículo 1 de la RG (DGR) N° 119/06 y la RG (DGR) N° 176/10.

Dice textualmente el artículo 78 inciso 1) del C.T.P. "...Serán sancionados con multa de pesos trescientos (\$ 300) a pesos treinta mil (\$ 30.000) y clausura de tres (3) a diez (10) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, quienes: 1) No entregaren o no emitieren facturas o comprobantes equivalentes de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicios, en la forma, requisitos y condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación; como tampoco llevaren registros o anotaciones de aquellas o de sus adquisiciones de bienes o servicios o, si las llevaren, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la citada Autoridad de Aplicación...".

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. Es más, el contribuyente en su Recurso de Apelación reconoció la falta de inscripción en el Impuesto para la Salud Pública, procediendo a dar de alta a la empleada constata e inscribiéndose en el tributo en cuestión.

Deviene ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada y la aplicación de la sanción ya que "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 C.T.P.).

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. FORBES PONESS  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

V. Habiendo llegado a la conclusión que, corresponde sancionar la conducta infraccional del contribuyente, la cuestión a analizar entonces, es la falta de razonabilidad y proporcionalidad en torno a la sanción impuesta por la DGR, alegada por la apelante en su recurso.

La facultad sancionatoria de la DGR, debe ser ejercida dentro de límites razonables y en consideración con las circunstancias puntuales que rodean a cada caso.

En este sentido, cabe destacar que el Código Tributario en su art. 75 dispone: *"Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 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"*. Como se colige, la ley confiere a la autoridad de aplicación un margen de apreciación a la hora de imponer sanciones a los contribuyentes infractores, sin embargo ello no quiere decir que pueda prescindir de las circunstancias particulares de cada caso, debiendo en consecuencia merituar la gravedad de la infracción cometida y la conducta de quien resulta incurso en dicha infracción.

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, deja abierto cierto margen de discrecionalidad para estimar el monto, tipo o extensión de la sanción.

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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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). En igual sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado que la "ilegitimidad" puede quedar configurada por la indebida graduación de la pena.

En consecuencia, si bien es cierto que la norma aplicada por el Fisco le otorga la posibilidad de graduar la pena con clausura de 3 a 10 días y una multa de \$300 a \$30.000, 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 y que está dado fundamentalmente por el principio de razonabilidad, lo que implica que exista coherencia en el acto administrativo; entre sus supuestos y conclusiones.

Esta razonabilidad debe ser exigida en todo el actuar del Estado y debe ser uno de los criterios de mayor estrictez para controlar los actos estatales, el cual consiste en evaluar que entre el contenido del acto y su finalidad exista relación de proporcionalidad, verificando que el medio escogido por la autoridad no exceda –por su desproporción- el fin público perseguido.

Ante tales parámetros, y sin perjuicio de lo analizado en los párrafos que anteceden, considero que en este caso aplicar una sanción de clausura de 4 (CUATRO) días y una multa pecuniaria de \$ 4.000 (Pesos Cuatro Mil) por la falta de inscripción del Impuesto para la Salud Pública, no resulta proporcionada puesto que, como se ha dicho, la graduación de la sanción que eventualmente imponga la Autoridad de Aplicación, merece la consideración de no sólo la naturaleza de la infracción cometida, sino también del grado de culpa o dolo del infractor, capacidad contributiva del remiso y antecedentes, elementos que no parece haber tenido en cuenta la D.G.R. al imponer la penalidad.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

En conclusión 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 la sanción impuesta por la Resolución de la D.G.R. N° C 61/18 y aplicar el mínimo previsto en el art. 78 del C.T.P. De esta manera, considero que resulta razonable graduar la pena en una multa pecuniaria de \$300 (pesos trescientos) y una clausura de 3 (tres) días del local comercial situado en avenida Monseñor Díaz N° 345, Banda del Río Salí, Provincia de Tucumán, producto de aplicar los mínimos previstos en el art. 78 del C.T.P.

Por lo expuesto, voto por **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por ABDO MARIA FLORENCIA, CUIT N° 27-30919551-0. Así lo propongo.

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

**1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **ABDO MARIA FLORENCIA, CUIT N° 27-30919551-0**, contra la Resolución de la DGR N° C 61/18 de fecha 09/04/2018, y en consecuencia **REDUCIR AL MINIMO LEGAL** la pena impuesta, quedando graduada la sanción de **CLAUSURA** en **TRES (3)** días en su establecimiento comercial sito en avenida Monseñor Díaz N° 345, Banda del Río Salí, Provincia de Tucumán y la sanción pecuniaria de **MULTA** en

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

pesos Trescientos (\$ 300), por encuadrar su conducta en las causales previstas en el art. 78 inc. 2 del Código Tributario Provincial, por los motivos expuestos.

## 2.- REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.

A.L.D.

### HACER SABER



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL PRESIDENTE



DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL



CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL



DR. JAVIER CRISTÓBAL ANICHASTEGUI  
PRO SECRETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
AVD. S.G. GENERAL