

SENTENCIA N° 933 /18

Expte. N° 772/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ²⁶ días del mes de ~~DIEMBRE~~ 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 **VERA RITA FABIANA S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 772/926/2017 (Expte. D.G.R. N° 7192/376/S/2017) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° M 4192-17?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

Por ello,

El Dr. José Alberto León dijo:

I. A fojas 15/16 del expediente N° 7192/376-S-2017, el contribuyente RITA VERA FABIANA, CUIT N° 27-21597418-4, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 4192-17 de la Dirección General de Rentas de fecha 24.10.2017 obrante a fs. 13 del expediente N° 7192/376/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 01 a 06/2016.

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

El apelante en su Recurso presentado el 13.12.2017 plantea la nulidad de las actuaciones en virtud de que en el mes de Octubre del 2015, dejó de ejercer su actividad comercial, por lo que considera que no se justifica que presente las declaraciones juradas vacías, lo que responde a la necesidad de proporcionalidad que deben guardar los actos administrativos.

Manifiesta que al no tener obligación tributaria a determinar, el cumplimiento de la obligación formal de presentar las declaraciones juradas devenía en un ritual innecesario, ya que no posee ingresos por lo que no afecta el bien jurídico tutelado.

Plantea falta de fundamentación por considerar que existe un error conceptual en la graduación de sanción, por entender su conducta como reincidente, lo cual solo puede suceder cuando hay sanción firme.

Alega la nulidad por falta de razonabilidad en la sanción, la que no estaría sustentada suficientemente en los hechos y el derecho aplicable y transcribe doctrina.

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

III. A fojas 01/04 del Expte. N° 772/926/2017 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial, solicitando el rechazo del recurso de apelación en su totalidad y la confirmación de la resolución apelada.

En primer lugar, señala que el art. 82° del C.T.P. prevé que serán sancionados los infractores a sus disposiciones, leyes tributarias especiales, decretos dictados por el Poder Ejecutivo y de las Resoluciones de la D.G.R. que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la

Dr. JORGE E. POSSE BOHESSA
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

obligación tributaria y a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los contribuyentes y responsables.

Manifiesta que, en el 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 sin que el apelante aporte en su recurso elemento alguno que acredite el cese de su inscripción como contribuyente del mencionado gravamen, por lo cual resulta obligado al cumplimiento de los deberes formales que le competen en tal carácter.

En relación al monto de la multa aplicada, destaca que la normativa citada otorga la posibilidad de graduar la sanción entre tres (3) a setenta y cinco (75) veces el impuesto mínimo mensual establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por cada incumplimiento, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otras cosas.

En este sentido, señala que en el caso de marras 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 (6) anticipos consecutivos, en los cuales ha reiterado la conducta imputada en autos, circunstancia que debilita toda causal exculpatoria válida.

Afirma que a los efectos de graduar la sanción, se aplicó lo previsto en el primer párrafo del artículo 82 del Código Tributario Provincial por cada incumplimiento detectado, teniendo en cuenta que en el presente caso se verificó la reiteración de nuevas infracciones, entendiéndose por tal el supuesto en que habiéndose cometido más de una infracción, no exista resolución o sentencia condenatoria firme respecto a ninguna de ellas.

En virtud de lo expresado y advirtiéndose que la multa aplicada es razonable y se encuentra debidamente motivada contrariamente a lo pretendido por el apelante,

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

considera que los planteos efectuados en este sentido deben ser rechazados por improcedentes.

Por todo lo expuesto, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N° M 4192/17 de fecha 24.10.2017, debiendo confirmarse la misma.

IV. A fs. 10/11 del expediente N° 772/926/2017 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 500/18, 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 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.

Respecto al planteo de fondo, mediante Sumario N° L1/S/9146/2016, 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, periodos 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 4192/17, le impone una sanción de Multa por \$ 40.500 (Pesos Cuarenta Mil Quinientos). Contra el mencionado acto administrativo, el contribuyente interpone Recurso de Apelación.

En consecuencia, corresponde recordar que el hecho punible en discusión se encuentra tipificado en el art. 82° primer párrafo del C.T.P., el cual dice

Dr. JORGE E. BOSSI PONESSE
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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. y que el apelante no presentó en su recurso elemento alguno que acredite el cese de su inscripción como contribuyente del impuesto sobre los Ingresos Brutos, 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 4192/17. 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°).

Dr. JORGE E. POSSE POMESSA
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

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 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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 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

Dr. JORGE E. BOSSI FONSESA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO AMENIZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

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

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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 VERA RITA FABIANA, CUIT N° 27-21597418-4.

Así lo propongo.

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

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

Que comparte el voto emitido por el Dr. José Alberto León.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1.- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **VERA RITA FABIANA, CUIT N° 27-21597418-4**, en contra de la Resolución de la D.G.R. N° M 4192/17 de fecha 24.10.2017 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 sobre los Ingresos Brutos, por lo considerado.

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

MFB

HACER SABER

DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL PRESIDENTE

DR. JOSE ALBERTO LEÓN

VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

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

ANTE MI