

SENTENCIA N° 57 /19

Expte. N° 255/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los **22** días del mes de **FEBRERO** de 2019, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **LARRAHONA ADRIANA SOLEDAD S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 255/926/2018 (Expte. D.G.R. N° 12889/376/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 6325/17?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar? Por ello,

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

I. A fojas 17/19 del expediente N° 12889/376/S/2017, el contribuyente LARRAHONA ADRIANA SOLEDAD, CUIT N° 27-27400808-9, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 6325-17 de la Dirección General de Rentas de fecha 1/12/17 obrante a fs. 14 del expediente N° 12889/376/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 para la Salud Pública, anticipos 1 a 6/2016.

II. El apelante en su Recurso presentado el día 19.01.2018 manifiesta que:

- No presentó ninguna declaración jurada del Impuesto para la Salud Publica porque no posee empleados en relación de dependencia y que al no existir

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

obligación tributaria para determinar, el cumplimiento formal de presentación de las mismas deviene en un formalismo innecesario y sin sentido. Por lo cual manifiesta que la sanción resulta improcedente.

- La DGR a los fines de cuantificar la multa aplica el segundo párrafo del artículo 82, es decir considera que su conducta es reincidente y ello constituye un severo error conceptual pues mientras no exista sentencia y/o acto firme, ningún comportamiento puede ser calificado como tal.

- La Resolución debe ser nula por falta de razonabilidad en la graduación de la sanción. La misma resulta arbitraria e ilegítima en la medida que su quantum es excesivo y por ende irrazonable por no guardar relación con sus antecedentes personales y las circunstancias particulares del caso.

III. A fojas 1/5 del Expte. N° 255/926/2018 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:

- La infracción del caso de marras se configura por falta de presentación de las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos 1 a 6/2016 del Impuesto para la Salud Pública. Agrega que el contribuyente registra alta en dicho impuesto sin cese alguno a la fecha por lo que resultan exigibles las obligaciones formales reclamadas.

- La graduación de la sanción se realiza dentro de los parámetros que la misma ley permite pues no se ha apartado en modo alguno de derecho ya que respeta la escala fijada en el artículo 82 del CTP. Se aplica el primer párrafo de dicho artículo ya que considera que se trata de una conducta de reiteración y explica la diferencia con la reincidencia del segundo párrafo del mismo artículo.


- La multa aplicada se encuentra debidamente motivada y el apelante no puede considerarla irrazonable por el hecho de no tener empleados durante el periodo de tiempo que comprende los anticipos en cuestión, por cuanto la obligación material es distinta de la obligación formal de presentación de las declaraciones juradas respectivas.



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAI
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



C.P.A. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

IV. A fs. 11/12 del expediente N° 255/926/2018 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 526/18, 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.

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 (...)".

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.



Dr. JORGE E. POSSE PINESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 6325/17. 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

Dr. JORGE E. ROSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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.

Para la graduación de la infracción la Dirección General de Rentas aplicó el primer párrafo del art. 82 – 3 a 75 veces- y no el segundo párrafo como manifiesta en su recurso, puesto que no considera su conducta como una reincidencia sino como una "reiteración de la infracción", para lo cual, no es necesario la existencia de resolución o sentencia condenatoria firme respecto de ninguna de ellas como sucede en este caso.

Cabe aclarar también que si bien el contribuyente manifiesta no haber tenido empleados durante el periodo por el cual es sancionado, su obligación formal relativa a la presentación de las Declaraciones Juradas del Impuesto para la Salud Publica se mantuvo vigente durante dicho periodo de tiempo, ya que se trata de una obligación de tipo formal que debe cumplimentar mensualmente hasta tanto no se registre baja en los registros fiscales del citado impuesto.

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.

Dr. JORGE E. FOSSE BONESIA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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.

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. 10 del Expte. N° 12889/376/S/2017 obra estado de cuentas del contribuyente en el Impuesto para la Salud Pública en el que consta la falta de presentación de las declaraciones juradas correspondientes.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 75 veces el impuesto mínimo mensual establecido para el Impuesto a los Ingresos Brutos a cada uno de estos anticipos.

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).

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 periodos 1 a 6/2016.

Por todo lo expuesto, corresponde **1. HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente LARRAHONA ADRIANA SOLEDAD, CUIT N° 27-27400808-9, en contra de la Resolución N° M 6325/17 de fecha 1.12.17, y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la multa, quedando graduada en la suma de \$2.700 (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 para la Salud Publica 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,



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:

1. **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente LARRAHONA ADRIANA SOLEDAD, CUIT N° 27-27400808-9, en contra de la Resolución N° M 6325/17 de fecha 1.12.17, y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la multa, quedando graduada en la suma de \$2.700 (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 para la Salud Publica 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

DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL PRESIDENTE

ANTE MI