

SENTENCIA N° 124/19

Expte. N° 178/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 7 días del mes de Marzo 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, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **IGLESIAS SANDRA ELIZABETH S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 178/926/2018 (Expte. D.G.R. N° 7258/376-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 14/25 del expediente N° 7258/376-S-2017, el contribuyente IGLESIAS SANDRA ELIZABETH, CUIT N° 27-17267810-1, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 4661-17 de la Dirección General de Rentas de fecha 03.11.2017 obrante a fs. 12 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.

El apelante en su Recurso presentado el día 20.12.2017 plantea la nulidad de las actuaciones en virtud de no haber sido notificado del sumario instruido por lo que se vió privada de ejercer su derecho de defensa y transcribe jurisprudencia. Manifiesta la nulidad de la resolución por falta de la razonabilidad con la infracción cometida y no menciona las razones por las cuales aplica esa graduación.

Plantea la falta de fundamentos para graduar la multa, que considera desproporcionada, confiscatoria e irrazonable ya que no justifica la aplicación del monto determinado.

Sostiene que en fecha 30.09.2015 solicitó la baja del régimen Simplificado del Monotributo, no habiéndola solicitado ante la DGR por no poseer la baja de la Municipalidad de San Miguel de Tucumán.

Por lo expuesto, solicita se revoque la sanción y se ordene el archivo de las actuaciones.

II. A fojas 1/5 del Expte. N° 178/926/2018 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 interpuesto en contra de la resolución N° M 4661/17 de fecha 03.11.2017.

Sostiene que respecto a la nulidad por falta de notificación del sumario N° L1/S/11602/2016, el mismo fue notificado de acuerdo al procedimiento establecido en el artículo 116° del CTP que dispone: *"Las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc., serán practicadas en cualesquiera de las siguientes formas:*

... 6. Por nota, con firma facsimilar del funcionario autorizado, remitida con aviso de retorno y en las condiciones que determine la Autoridad de Aplicación para su emisión y demás recaudos...."

Manifiesta que en éste caso se utilizó el procedimiento previsto en el inciso 6. Del citado artículo, siendo la notificación recepcionada en el domicilio fiscal declarado por el contribuyente en fecha 28.05.2016 por una persona que se identificó como Marcelo Iglesias, DNI 20.251.486 conforme consta en fs.2

Por lo expuesto, no advierte en éste caso el supuesto vicio en el procedimiento del sumario instruido, que funda el pedido de nulidad efectuado por el recurrente. Esto es así debido a que el mencionado artículo 116° indica los medios por los que la Autoridad de Aplicación puede practicar la notificación sin establecer orden de prelación alguno.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Asimismo, el sumario cumple con la descripción precisa de los hechos y antecedentes que justifican su emisión, señalando expresamente el impuesto, los anticipos y monto omitido, así como la norma legal aplicable a la infracción endilgada y el plazo legal establecido para oponer defensa, sin que la circunstancia de no haber hecho uso del mismo lo autorice a solicitar la nulidad del procedimiento.

El artículo 82 CTP prevé que serán sancionados los infractores a las disposiciones del Código mencionado, de 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 éste 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 gravamen en cuestión ante la DGR, por lo que resulta obligado al cumplimiento de los deberes formales que le competen en tal carácter.

Considera que teniendo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al Director, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada. En éste caso se tuvo en cuenta la negligencia del infractor porque se verifica la falta de presentación de seis anticipos mensuales consecutivos.

Cita jurisprudencia y disposiciones de AFIP referentes a "reiteración" y "reincidencia" y finaliza afirmando que la Autoridad de Aplicación no se apartó de derecho, por cuanto graduó la sanción por cada uno de los incumplimientos detectados.

En virtud de lo expuesto advierte que en éste caso la multa aplicada es razonable y se encuentra debidamente motivada contrariamente a lo pretendido por el apelante y por ello entiende que corresponde no hacer lugar al recurso interpuesto en contra de la Resolución N°M 4661/17 de fecha 03.11.2017.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 178-926-2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 3 de 11

III. A fs. 11/12 del expediente N° 178/926/2018 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 587/18, 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.

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.

En primer lugar, en el expediente administrativo se puede observar que con fecha 15.09.2016 la Autoridad de Aplicación emitió el Sumario N° L1/S/000011602/2016 por falta de presentación de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los anticipos 01 a 06/2016.

Con relación a que el Apelante se agravia de que la notificación del Sumario instruido fue realizada en un domicilio erróneo; es importante destacar que la mencionada instrucción fue notificada con fecha 28.05.2016, en el domicilio fiscal constituido por el Contribuyente de "Rondeau N° 189- SMT", al Sr. Marcelo Iglesias hermano de la titular.

Prueba de que el domicilio donde se notificó el sumario instruido es el correcto, son las constancias de inscripción en DGR (fs.5) y la constancia de inscripción en AFIP (fs.7) donde se observa coincidencia de los domicilios fiscales.

Por lo expuesto, entiendo que corresponde rechazar el planteo de nulidad por no haber sido notificado del sumario realizado. Se puede observar que su derecho de defensa se encuentra intacto.

En segundo lugar es importante destacar que el Apelante manifiesta tener baja en el Régimen Simplificado de Monotributo y considera que por ello no le corresponde realizar presentaciones de Declaraciones Juradas ni determinación de Impuesto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Al respecto considero que su razonamiento es erróneo debido a que no obra en autos constancia alguna de su baja en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos ni del inicio del correspondiente

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. FORSE FORNESA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 178-926-2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 4 de 11

trámite en la DGR. Por ello corresponde el rechazo de ésta planteo, ya que no hay razón para que sea eximido de su obligación formal.

Ahora bien, 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 expresa 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.

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 5213/17. 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°).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE E. POSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C. M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 178-926-2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 7 de 11

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. 38 del Expte. N° 7258/376/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 27.02.2018.

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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BOSSE PONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 178-926-2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 8 de 11

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).

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/000011602/2016 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.

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 178-926-2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 9 de 11

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Por ello, corresponde **1. HACER LUGAR PARCIALMENTE** el Recurso de Apelación interpuesto por el Contribuyente **IGLESIAS SANDRA ELIZABETH CUIT N° 27-17267810-1** en contra de la **Resolución N° M 4661/17** de fecha 03.11.2017, 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 sobre los Ingresos Brutos de los períodos 01 a 06/2016, por encontrarse su conducta encuadrada 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,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

1. HACER LUGAR PARCIALMENTE el Recurso de Apelación interpuesto por el Contribuyente **IGLESIAS SANDRA ELIZABETH CUIT N° 27-17267810-1** en contra de la **Resolución N° M 4661/17** de fecha 03.11.2017, 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 sobre los Ingresos Brutos de los períodos 01 a 06/2016, por encontrarse su conducta encuadrada en las causales previstas en el artículo 82 del CTP, por los motivos expuestos en los considerandos.

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

MVG

HACER SABER



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI



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