

SENTENCIA N° 137 /19

Expte. N° 357/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 8 días del mes de **Marzo** de 2019, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada **"LEIVA ALGAZAN LUCAS SEBASTIAN" S/ RECURSO DE APELACION Expte. N° 357/926/2018 (Expte. DGR N° 17355-376-S-2017)** y;

El sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge G. Jiménez.-

El C.P.N. Jorge G. Jiménez dijo:

I.- A fs. 17 del Expte. N° 17355/376/S/2017, el Sr. Lucas Sebastián Leiva Algazan - CUIT N° 20-30117464-1 interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 1080/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 09.02.2018 (fs. 12). En ella se resuelve APLICAR al contribuyente, una multa de \$ 40.500 (Pesos Cuarenta Mil Quinientos), por encuadrar su conducta en las causales del artículo 82° del Código Tributario Provincial, respecto de los anticipos 01 a 06/2016 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El contribuyente manifiesta que no presentó las declaraciones juradas reclamadas por razones de tiempo y dinero, no obstante lo cual, al ser notificado de la multa que recurre, procedió a regularizar su situación, adjuntando como prueba de lo expuesto copias simples de los formularios F.6006 y sus respectivos acuses de recibo, así como de las dos facturas emitidas durante dichos periodos.

Expresa también que lo agravia el monto de la sanción apelada, la cual representa una cifra excesiva respecto de lo facturado durante el periodo en cuestión.

Por lo expuesto, solicita se deje sin efecto la multa apelada o bien se reduzca la misma a un monto acorde a su capacidad contributiva.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

II.- A fojas 01/03 del Expte. N° 357/926/2018, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme art. 148° del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que en el caso de marras la infracción se configura por la falta de presentación de las declaraciones juradas correspondiente a los anticipos 01 a 06/2016 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme lo reconoce el propio apelante en su recurso.

Señala que el hecho de que el contribuyente haya regularizado su situación mediante la presentación de las declaraciones juradas reclamadas no es óbice a la aplicación de la sanción prevista en el artículo 82° del Código Tributario Provincial, toda vez que resulta de relevancia al momento en que se produjo dicha regularización, por cuanto, conforme surge de las constancias de autos, lo fue a consecuencia de la notificación de la resolución apelada, por lo cual no resulta procedente el beneficio previsto en el artículo 91° del Código Tributario Provincial.

Sostiene que encontrándose vigente su inscripción en el gravamen mencionado, se encuentra obligado al cumplimiento de los deberes formales inherentes a dicha condición, entre ellos, el de presentar las declaraciones juradas correspondiente a su actividad económica, sin que las circunstancias alegadas tengan entidad suficiente para relevarlo del cumplimiento de dichas obligaciones formales.

Señala que teniendo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al Director General de Rentas, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada.

En virtud de lo expresado, la D.G.R entiende que corresponde NO HACER LUGAR el Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N° M 1080/18 de fecha 09.02.2018, debiendo confirmarse la misma.

III.- A fs. 11/12 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 519/18, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

**IV.-** 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 se efectúa un análisis de los hechos trascendentales.

- Mediante Sumario N° L1/S/9987/2016 -notificado en fecha 30.09.2016-, la Autoridad de Aplicación inició instrucción de sumario en contra del apelante en los términos del art. 123 del C.T.P., por la 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, períodos 01 a 06/2016.
- A fs. 12 rola Resolución N° M 1080/18 emitida por la D.G.R. en fecha 09.02.2018 y notificada en fecha 16.03.2018 la cual en su artículo N°1, aplica al contribuyente una multa por la suma de \$ 40.500 (Pesos Cuarenta Mil Quinientos).

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 establece 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

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

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

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 1080/18. 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 en el

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE POMES  
VOCALE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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. 04 del Expte. N° 17355/376/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.

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.

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. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. POSSE FONSECA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. HORACIO GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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 periodos no prescriptos 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 01 a 06/2016.

Por todo lo expuesto, corresponde: **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **LEIVA ALGAZAN LUCAS SEBASTIAN** CUIT N° 20-30117464-1, en contra de la Resolución N° M 1080/18 de fecha 09.12.18, 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 periodos 01 a 06/2016, por encontrarse su conducta en las causales previstas en el artículo 82 del CTP por los motivos expuestos.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

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

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,

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



EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

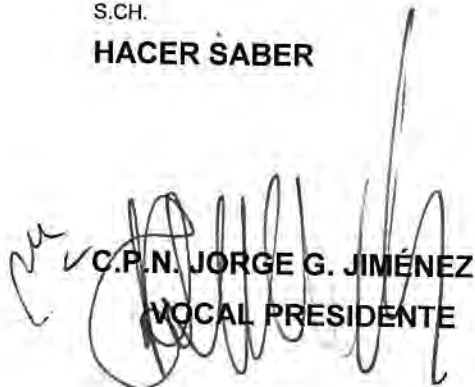
RESUELVE:

1.- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **LEIVA ALGAZAN LUCAS SEBASTIAN** CUIT N° 20-30117464-1, en contra de la Resolución N° M 1080/18 de fecha 09.12.18, 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 periodos 01 a 06/2016, por encontrarse su conducta en las causales previstas en el artículo 82 del CTP por los motivos expuestos.

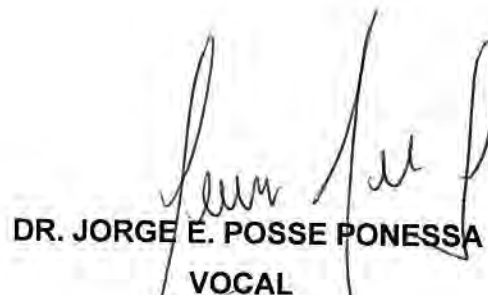
2.- **REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

S.CH.

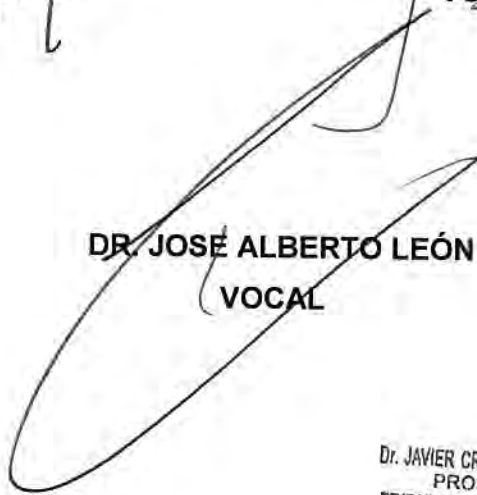
**HACER SABER**



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



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL

ANTE MI



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