

SENTENCIA N° 438 /19

Expte. N° 303/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los días.....³.....del mes de.....^{Novo}..... De 2019, se reúnen los miembros del Tribunal Fiscal de Apelación: 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 "ROTTA DI CARO, PRISCILA DEL VALLE" S/ RECURSO DE APELACIÓN Expte. N° 303/926/2018 – (Ref. Expte. D.G.R. N° 6711-376-S-2017) y;

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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:

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

I.- A fs. 17/22 del Expte. N° 6711-376-S-2017 el contribuyente, ROTTA DI CARO, PRISCILA DEL VALLE, CUIT N° 27-25843472-8, a través de su representante, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 4677/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 03/11/2017 (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 art. 82° del C.T.P., respecto de los anticipos 01 a 06/2016 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Manifiesta que al momento de aplicar las sanciones falta trabajo de investigación por parte de la D.G.R ya que con un propósito recaudatorio se limita a instruir sumarios a todas aquellas personas que, según un sistema informático, no hayan ingresado sus declaraciones juradas en tiempo y forma.

Del Código Tributario Provincial se desprende la obligación en cabeza del contribuyente de cumplir con una serie de deberes de carácter formal los cuales tienen como bien jurídico tutelado la "Potestad fiscalizadora" del Estado. Es decir,

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

su objeto radica en que el fisco cuente con un medio coercitivo apto para los casos en que el contribuyente no cumpla con las obligaciones del Código, en este caso, el deber de "autodeclarar" sus tributos.

Este mecanismo de sanciones que "obliga" al administrado a cumplir con su deber de colaboración no implica que el Estado pierda por ello su potestad de determinar de oficio el tributo adeudado para luego agregar los intereses correspondientes al caso y las sanciones materiales que conlleva la falta de pago. Este marco legal pone de manifiesto la excesiva punición de la D.G.R al intentar aplicar una sanción que va de 8 a 75 veces el mínimo mensual establecido para el impuesto sobre los ingresos brutos. Este mínimo, al momento de aplicar la sanción, era de \$150. Por lo cual, una sanción de \$40.500 por no presentar durante 6 meses las DDJJ del impuesto sobre los ingresos brutos equivale a 270 veces el mínimo mensual.

Este accionar resulta un exceso absoluto que se torna confiscatorio e inconstitucional, toda vez que desvirtúa el fin de la sanción, intentado elevar los niveles de recaudación por medio de multas.

No existe fundamento alguno para explicar bajo qué concepto la D.G.R. decide llevar la pena a 75 veces el mínimo legal, cuando al menos debería alegar una reincidencia de su parte.

Por otro lado, sostiene que el contribuyente tiene bloqueada su CUIT desde octubre del año 2014, por lo que dos años de los periodos aquí señalados ya se encontraba inhabilitada para ejercer cualquier tipo de actividad comercial. Probada la falta de actividad del contribuyente, se torna imposible el nacimiento del hecho imponible por no existir forma alguna de cumplir con el presupuesto fáctico establecido en la norma para dar origen a la obligación tributaria.

Plantea la inconstitucionalidad del art. 82 por ser írrito a las garantías constitucionales de los arts. 19 y 33 como así también a los tratados internacionales incorporados con rango constitucional por el art. 75 inc. 22, ostentando además tal abuso y absoluta desproporción e irracionalidad en la punición ya que excede el monto del impuesto del cual es accesorio.

Sostiene que la Resolución recurrida es nula porque carece de fundamentación que justifique el agravamiento de la pena impuesta como asimismo toda

explicación de por qué se fijó la multa en el máximo del art. 82 sin tener en cuenta la calidad de infractora primaria.

Para aplicar la sanción agravada deben existir antecedentes emergentes de multas firmes y pasadas en autoridad de cosa juzgada, lo que no ha ocurrido en autos ya que se trata de una simple acumulación de infracciones pero todas carentes de multa firme.

El accionar del Estado debe responder a principios mínimos de razonabilidad (art. 28 C.N.) debido a que el poder público no debe conducirse de manera arbitraria.

Por todo ello, pide la nulidad del acto en virtud del art. 48 de la ley de procedimiento administrativo de la provincia el cual faculta a sancionar con nulidad, la violación del debido proceso legal y la desviación del objeto del acto administrativo.

II.- A fojas 31/36 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que 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 por lo que resultan exigibles las obligaciones formales reclamadas.

El artículo 104 del C.T.P. establece: *"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: 1- Presentar declaración jurada de los hechos imponible atribuidos a ellos, por las normas de este Código o leyes fiscales especiales, salvo cuando se disponga expresamente de otra manera".

La creciente complejidad de los negocios y su masividad lleva a las administraciones tributarias no solo a gozar de mayores facultades de verificación

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

y fiscalización, sino también a estructurar un sistema de obligaciones a cargo de los contribuyentes caracterizado por la mayor intensidad del deber de colaboración. Señala Lalanne, esta colaboración no se efectuaría en la misma medida si no existiesen las sanciones recogidas en la normativa vigente. En este sentido, no se puede desconocer que aun cuando los fines perseguidos por el Estado y los contribuyentes sean similares, éstos últimos intentarán brindar la menor información posible a la administración tributaria para que ésta no pueda conocer de la manera más exacta posible su real capacidad económica. De allí que la voluntariedad en el cumplimiento es inexistente y sólo es desarticulada a través de los estímulos concretos que son las sanciones tributarias.

Respecto a la finalidad que persiguen las sanciones tributarias, ellas tienen por objeto infringir un "daño legal" al infractor a fin de persuadirlo al abandono de su conducta y se dirige hacia el cumplimiento de la conducta debida.

El apelante no puede considerar la multa como irrazonable por el hecho de que la Dirección cuenta con otros medios coercitivos para exigir el pago del impuesto; la obligación material de ingreso del tributo es independiente de la obligación formal de presentación de las declaraciones juradas respectivas, como así también las multas aplicables son independientes.

Tampoco puede pretender que se efectúe una comparación entre el monto de la sanción aplicada y el impuesto que según ella correspondía ingresar, por cuanto al no presentar las declaraciones juradas en cuestión, la D.G.R. se vio imposibilitada de conocer el verdadero alcance de la obligación tributaria material a su cargo, inobservancia que no podía ser suplida por la presunción de que no tuvo actividad y/o movimientos en esos períodos a los efectos de realizar dicha ponderación.

Respecto al monto de la sanción, el art. 82 del C.T.P otorga la posibilidad de graduar la sanción entre 3 a 75 veces el impuesto mínimo mensual establecido para el impuesto sobre los ingresos brutos en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otras cosas tal como lo establece el art. 75 del mismo digesto.

La graduación realizada dentro de los parámetros que la misma ley permite, no convierte al acto que la impone en desproporcionado e irrazonable como mal

pretende el recurrente porque ello implica el ejercicio de una facultad legal conferida a la Autoridad de Aplicación.

En cuanto a la ausencia de fundamentación de la Resolución recurrida al momento de graduarse la sanción, expresa que las actuaciones poseen una unidad ideal y material, dentro de la cual cada etapa o paso procedimental se encuentra concatenado con el anterior, razón por la cual cada acto debe ser analizado dentro del contexto de las actuaciones, tomadas en forma integral. Por ello, no puede decir el recurrente que no se hizo una relación concreta de la conducta en que incurrió y sin la sanción aplicada, cuando dicha conducta surge sin hesitación alguna del presente expediente, a la vez se ha expresado en la Resolución que la graduación de la sanción surge como consecuencia de las constancias de hecho y de las circunstancias meritadas.

Respecto al planteo de inconstitucionalidad de la normativa del art. 82, expresa que no es competente para resolver dichas cuestiones, ya que atento al sistema jurídico, el control debe ser realizado por los jueces en sentido estricto y no por organismos administrativos.

A los efectos de graduar la sanción, se aplicó lo previsto en el primer párrafo del art. 82 del C.T.P. por cada incumplimiento detectado, teniendo en cuenta que en el presente caso se verificó la reiteración de nuevas infracciones, entendiendo por tal el supuesto en que habiéndose cometido más de una infracción, no exista resolución o sentencia condenatoria firme respecto de ninguna de ellas. En este sentido, de la Instrucción General de la AFIP N° 6/2007 del 30/07/2007, extrae la conceptualización jurídica y diferenciación existente entre "reiteración" y "reincidencia" de infracciones: "Se entenderá que un infractor es reincidente cuando, habiendo sido condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstas en la ley de procedimiento tributario, cometiera con posterioridad a dicha sentencia o resolución, una nueva infracción de las tipificadas en la mencionada ley". Por su parte, en el titulado "Reiteración de infracciones" prevé: "Se considerará que existe reiteración cuando habiéndose cometido más de una infracción, no exista resolución o sentencia condenatoria firme respecto de ninguna de ellas".

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

De lo expresado, manifiesta que no se ha apartado de modo alguno de derecho, por cuanto ha graduado la sanción por cada uno de los incumplimientos detectados en autos teniendo en cuenta que en el presente caso ha mediado una acumulación de infracciones en un mismo procedimiento sumarial por razones de economía procesal, por lo que se arribaría a idéntica solución si cada uno de los incumplimientos hubiese sido objeto de procedimientos sumariales distintos con aplicación de sanciones diferentes.

En virtud de las consideraciones que anteceden, la D.G.R entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto.

III.- A fs. 18/19 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

IV.- Corresponde señalar que conforme lo establecido por el art. 18 C.T.P., este Tribunal posee amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso con independencia de lo alegado por las partes.

Atento a lo normado por el Art 129 C.T.P., resulta igualmente aplicable el art. 34 del C.P.C.C.T. que establece los deberes y facultades del órgano al dictar resolución: *"Deberán aplicar el derecho con prescindencia o contra la opinión de las partes, dando a la relación substancial la calificación que le corresponda y fijando la norma legal que deba aplicarse al caso. En todos los casos están obligados a respetar la jerarquía de las normas vigentes y el principio de congruencia (...)"*.

Las normas citadas contemplan –entre otros- el principio *"Iura Novit Curia"*, que otorga a los Jueces y Tribunales la potestad de resolver los litigios aplicando el derecho que rige el caso, sin estar limitados por las invocaciones de las partes. El mencionado principio autoriza al órgano decisor a aplicar las normas jurídicas que estime procedentes, como a modificar el fundamento jurídico en que se basan las pretensiones de las partes, siempre y cuando la decisión sea acorde con las cuestiones de hecho que los litigantes hayan sometido al conocimiento del órgano jurisdiccional, y sin alterar la pretensión esgrimida en el proceso.

Al respecto se ha decidido *"Según la regla Iura Curia Novit el juzgador tiene la facultad y el deber de discurrir los conflictos litigiosos y dirimirlos según el derecho"*

vigente, calificando autónomamente la realidad fáctica y subsumiéndola en las normas que las rigen, con prescindencia de los fundamentos o argumentos que enuncien las partes". Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* "La Continental Cía. de Seg. Generales S.A. c/ Fisco Nacional (D.G.I.) s/ proceso de conocimiento", Sentencia del 21/03/2006 (Fallos: 329:624).-

A la luz de las normas vigentes, se advierte que el presente caso encuadra en las previsiones contenidas en el artículo 7º, párrafo noveno de la Ley 8873 con las reformas establecidas por Ley N° 9167 (B.O. 28/03/2019) que expresa: "*Quedan liberadas de sanción las infracciones previstas en la Ley N° 5121(T.C. 2009) y sus modificatorias, cometidas hasta el 31 de Marzo de 2017 inclusive y eximidas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones. De encontrarse judicializadas dichas sanciones, la cuestión devendrá en abstracto y las costas se impondrán en el orden causado (...)*".

Las constancias de autos corroboran la aplicabilidad al caso de la precitada norma en la medida que la Resolución N° M 4677/17 aplicó al contribuyente la sanción prevista en el art. 82 del C.T.P. por falta de presentación de las declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos correspondiente a los anticipos 01 a 06/2016.

En consecuencia, dado que las infracciones se cometieron dentro del plazo contemplado por el artículo 7º, párrafo noveno de la Ley 8873 con las reformas establecidas por Ley N° 9167, la sanción aplicada por la D.G.R. de \$40.500 (pesos cuarenta mil quinientos) resulta eximida de oficio, atento a que la misma no ha sido cumplida aún por el apelante.

La posibilidad jurídica de hacer efectiva la sanción impuesta por la Autoridad de Aplicación ha sido eliminada *ministerio legis*. En consecuencia, no corresponde a este Tribunal formular pronunciamiento respecto de los agravios traídos a su conocimiento; tornándose abstracta la cuestión planteada.

Por lo expresado y teniendo en cuenta los beneficios otorgados por la norma citada, corresponde DECLARAR ABSTRACTA, la cuestión planteada por el contribuyente ROTTA DI CARO, PRISCILA DEL VALLE, CUIT N° 27-25843472-8, en su recurso de apelación y declarar que por aplicación del artículo 7º párrafo

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

noveno de la Ley 8.873 con las reformas establecidas por Ley N° 9.167, la sanción impuesta mediante Resolución N° M 4677/17 de fecha 03/11/2017, ha quedado sin efecto en virtud de la EXIMICIÓN DE OFICIO dispuesta por la precitada norma. Así voto.

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.

En merito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:


1. DECLARAR ABSTRACTA, la cuestión planteada por **ROTTA DI CARO, PRISCILA DEL VALLE, CUIT N° 27-25843472-8** en su Recurso de Apelación, en mérito a lo considerado. Y declarar que por aplicación del artículo 7° párrafo noveno de la Ley 8.873 con las reformas establecidas por Ley N° 9.167, la sanción impuesta mediante Resolución N° M 4677/17 de fecha 03/11/2017, ha quedado sin efecto en virtud de la **EXIMICIÓN DE OFICIO** dispuesta por la normativa citada.

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

HACER SABER

M.S.P.


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


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL

ANTE MÍ

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

