

SENTENCIA N° 807/19

Expte. N° 141/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 25 días del mes de octubre de 2019, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), el Dr. José Alberto León (Vocal), y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) a fin de resolver la causa caratulada **“SERVICIOS DEL NORTE S.R.L. s/ RECURSO DE APELACION”**. Expte. N° 141/926/2019 (Expte. DGR N° 25.575/376/D/2018) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.-

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. A fs. 38/40 del Expediente N° 25.575/376/D/2018, el apoderado del contribuyente SERVICIOS DEL NORTE S.R.L., CUIT N° 30-71236332-7, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 4143/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 29/10/2018 (fs. 36). En ella se resuelve NO HACER LUGAR al descargo interpuesto y APLICAR al contribuyente, una sanción de multa de \$ 5.626 (Pesos Cinco Mil Seiscientos Veintiséis), equivalente Veinticinco (25) veces el Impuesto mensual mínimo establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 82° del C.T.P., por incumplimiento a los deberes formales, originado en la falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante Requerimiento F. 6005 N° 0001-00068217, notificado en fecha 16/01/2018.

Esgrime el apelante, la falta de razonabilidad de la sanción tributaria, considerando que la multa es desproporcionada e improcedente, en el momento que la DGR contaba con la información solicitada.

Afirma que el inspector actuante, estaba en contacto con la empresa en todo momento y sabía de los pasos hasta el cumplimiento del requerimiento. Es por esto, que el fisco

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

realizó la determinación en menos de un mes, prueba que poseía la información solicitada.

Hace reserva del caso federal, adjunta prueba documental, solicitando se haga lugar al recurso interpuesto y se deje sin efecto la multa impuesta.

II. A fojas 01/06 del Expte. de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148º del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene la legalidad de la sanción impuesta, desde el momento que el contribuyente infringió lo normado en el art. 82 del C.T.P., al no contestar el requerimiento en tiempo y forma. Asimismo expresa que el incumplimiento fue reconocido expresamente por el apelante.

Reafirma la legalidad de la graduación y cuantificación de la sanción de multa, encontrándose la sanción, dentro de la escala prevista en el art. 82 del C.T.P.

Por último, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso interpuesto en base a las consideraciones que anteceden y confirmar la multa impuesta.

III. A fs. 11/12 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 214/19, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

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 que emita mi opinión.

Mediante Sumario N° S/1046/2018/A, -notificado el 12/09/2018 (fojas 15), la Autoridad de Aplicación instruyó sumario contra la apelante en los términos del art. 123 del C.T.P., por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 82 del mencionado digesto legal, por "*incumplimiento a los deberes formales por falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante Requerimiento F. 6005 N° 0001-00068217, notificado en fecha 16/01/2018*".

El contribuyente contesta el sumario iniciado a fojas (16/17) y posteriormente la D.G.R. por medio de la Resolución N° M 4143/18 resolvió NO HACER LUGAR al descargo interpuesto y APLICAR al contribuyente, una sanción de multa por \$ 5.626 (Pesos Cinco Mil Seiscientos Veintiséis), equivalente Veinticinco (25) veces el Impuesto

mensual mínimo establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 82° del C.T.P. El contribuyente interpone Recurso de Apelación.

V.- Efectuado el análisis previo, corresponde hacer referencia al marco normativo que rige el procedimiento sancionatorio iniciado por la DGR, el bien jurídico protegido por la norma, así como la influencia de los principios del Derecho Penal, aplicables a las infracciones tributarias en la faz administrativa.

El hecho punible 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.

De las constancias de autos, surge que se constató el incumplimiento sancionado por la DGR, por lo que deviene ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada y la aplicación de la sanción. Es más, el contribuyente en su Recurso de Apelación reconoció la comisión de la infracción imputada y en forma posterior, procedió a contestar el requerimiento efectuado por la DGR.

Debo expresar, que en la causa no se encuentra controvertida la comisión de la infracción formal que originó la sanción, cuya revocación se pretende, siendo acorde a derecho sancionar a la contribuyente por el ilícito cometido.

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

GUSTAVO JIMÉNEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en dicho digesto y en las leyes especiales" (art. 70), por lo que corresponde aplicar una sanción al apelante.

VI. La cuestión a analizar entonces, es la relativa al bien jurídico protegido por la norma y a la razonabilidad de la sanción impuesta, entendiéndose que el marco legal invocado por la DGR, es el correcto, así como la procedencia de la sanción de multa.

En este caso concreto, considero que la conducta del contribuyente no generó una lesión a la facultad fiscalizadora de la Autoridad de Aplicación, siendo este el bien jurídico protegido por la norma, procediendo entonces a analizar la razonabilidad del quantum de la multa.

Conforme surge a fojas 04 de autos, se deja constancia mediante formulario F 6006 N° 0001-00111409, el contribuyente "Servicios del Norte SRL" no dio cumplimiento a los solicitado en Requerimiento F 6005 N° 0001-00068217 de fecha 16/07/2018.

A fojas 16/18, el apelante deja constancia que el 22/08/2018, presentó la información solicitada por el requerimiento efectuado, adjuntando el respectivo escrito de recepción por parte de la DGR. Cabe destacar que la información fue presentada fuera del plazo legal.

A fojas 43, obra copia de la notificación de ajustes determinados por la DGR, prueba documental adjuntada por el contribuyente en su recurso de apelación, que no fue objetada por el organismo, en donde dice: "...según se pudo verificar en la información aportada por el contribuyente y la información obrante en la DGR...".

Cabe destacar que la fecha de presentación de la información solicitada por el requerimiento incumplido fue el 22/08/2018 y la notificación del ajuste fue posterior, el 29/08/2018.

La información solicitada al apelante, fue con relación al Impuesto de Sellos (contrato suscripto con el Instituto Nacional de Servicios Sociales, detalles de facturación y copia de comprobantes de pago del impuesto de sellos), información que fue puesta a disposición de la DGR en forma extemporánea, pero no obstante, el organismo pudo utilizar esa información aportada, para efectuar y notificar el ajuste determinado por la fiscalización del Impuesto de sellos.

Conforme se puede dilucidar de la prueba documental aportada por el apelante, el ajuste notificado en relación al Impuesto de Sellos, está relacionado al contrato celebrado con el Instituto Nacional de Servicios Sociales para jubilados y pensionados,

ajuste que la DGR pudo realizar con la información aportada tardíamente por el contribuyente.

En conclusión, entiendo que la facultad fiscalizadora de la DGR, no se vio lesionada, en el momento que la información presentada por el apelante, fue utilizada por el organismo para notificar la diferencia a su favor.

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.

VII.- Verificado el incumplimiento correspondiente y las constancias de autos, estimo que corresponde analizar el agravio del apelante sobre la falta de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción impuesta.

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 hechos 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.

Queda claro que la DGR acreditó en forma suficiente el incumplimiento de los deberes formales por parte del apelante.

Corresponde determinar entonces si resulta razonable y proporcionada la imposición de una sanción de multa de \$ 5.626 (Pesos Cinco Mil Seiscientos Veintiséis), equivalente Veinticinco (25) veces el Impuesto mensual mínimo establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, teniendo en cuenta los antecedentes facticos descriptos anteriormente. Considero que no.

Considero que existe una desproporción entre el quantum de la sanción de multa y la conducta reprochada al contribuyente, teniendo en cuenta que si bien el apelante contestó fuera del plazo legal el requerimiento solicitado, la DGR utilizó la información presentada, para confeccionar el ajuste referido al impuesto de sellos notificado posteriormente, por lo que considero que el bien jurídico protegido por la norma (facultad de verificación, fiscalización y determinación de los tributos) no resultó afectada. Asimismo, la autoridad de aplicación al fijar aquella penalidad, no formuló consideración de ninguna naturaleza acerca de la situación, antecedentes o conducta tributaria del contribuyente.

En conclusión, 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 (...)*", y el art 75 del mismo cuerpo legal: "*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*", corresponde **RECALCULAR** el monto de la multa aplicada por el acto apelado - dentro de los parámetros del primer párrafo del art. 82 del C.T.P.-, quedando graduada en la suma de \$ 675 (Pesos Seiscientos Setenta y Cinco), equivalente a 3 (Tres) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Por lo expuesto, voto por **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **SERVICIOS DEL NORTE S.R.L.**, CUIT N° 30-71236332-7.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

El señor vocal **CPN Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo;

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:**

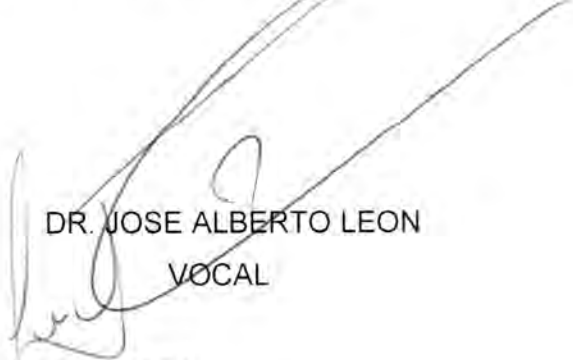
1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por **SERVICIOS DEL NORTE S.R.L.**, CUIT N° 30-71236332-7, contra la Resolución de la DGR N° M 4143/18 de fecha 29/10/2018, y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la multa, quedando graduada en la suma de \$ 675 (Pesos Seiscientos Setenta y Cinco), equivalente a 3 (Tres) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 82° del C.T.P, por los motivos expuestos.


2.- REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.

A.L.D.

HACER SABER


C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

