

SENTENCIA N° 819 /2019

Expte. N° 734/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 28 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 el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **“OSORES MARGARITA RITA S/ RECURSO DE APELACIÓN”** – Expediente N° 734/926/2018 (Expte DGR N° 12.064/376/D/2018).

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:

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

I.- A fojas 19/21 del Expediente N° 12.064/376/D/2018, la contribuyente OSORES MARGARITA RITA, CUIT N° 27-22030162-7, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° C 122/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 14/08/2018 (fs. 15). En ella se resuelve TENER a la sumariada por incomparecida y APLICAR una sanción de CLAUSURA por el termino de SEIS (6) días en su establecimiento comercial sito en calle 9 de Julio N° 519, Planta Baja, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán y una Sanción pecuniaria de MULTA por pesos Cuatro Mil (\$ 4.000), por infringir con su conducta lo normado en el art. N° 78 inc. 2), del C.T.P.

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

En su recurso, la apelante afirma que jamás recibió notificación alguna en donde se la cita a ejercer su derecho de defensa en la audiencia fijada para el día 16/05/2018.

Esgrime que no es titular del local FARMACIA TRIBUNALES, que no ejerce actividad comercial alguna, por lo que no corresponde se inscriba en el Impuesto para la Salud Pública.

Adjunta copia de denuncia penal en donde describe lo acontecido desde el año 2013, con la FARMACIA TRIBUNALES.

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

Niega que la inscripción posterior en el Impuesto para la Salud Pública fue efectuada por ella, desconociendo la firma inserta en el formulario de inscripción de fecha 17/05/2018.

Denuncia que el giro comercial de la farmacia en cuestión, pertenece al Sr. Esteban Antonio Cugusi, el cual fue denunciado penalmente, solicitando se deje sin efecto la sanción impuesta.

II.- A fojas 01/03 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto, conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.

En su responde sostiene, que la contribuyente fue debidamente notificada de la audiencia en su domicilio fiscal, conforme consta a fojas 07 de autos.

Afirma que la defensa interpuesta es insuficiente para desvirtuar el acto atacado, más aun si procedió a regularizar su situación inscribiéndose en el tributo en cuestión.

Sostiene que de las constancias de autos y de lo actuado por los funcionarios de la DGR, se constató y confirmó la falta de inscripción de la contribuyente en el Impuesto para la Salud Pública, correspondiendo confirmar la sanción impuesta por el art. 78 inciso 2) del CTP.

III.- A fs. 11/12 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 166/19, donde se declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

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.

A fojas 01, rola Acta de Comprobación F 6007 - N° 00000227, instrumento de prueba idóneo y conducente que constata el hecho punible por la norma, dejando constancia que: *“...en el domicilio de la firma se desarrolla la actividad de farmacia, contando con personal en relación de dependencia, el que no se encuentra presentando formulario F 900 o 901 (DGR) inscripto en el impuesto para la Salud Pública. Obsérvese que los mismo se encuentran realizando tareas inherentes al giro comercial...”*

A fojas 05, obra Planilla de Relevamiento de Trabajadores, en donde se deja constancia de los empleados dependiente del contribuyente, consignando sus tareas, días y horarios laborales, remuneración mensual neta y fecha de ingreso.

La Resolución N° C 122/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 14/08/2018 resuelve TENER a la firma sumariada por incomparecida y APLICAR una sanción de CLAUSURA por el termino de SEIS (6) días en su establecimiento comercial y una sanción pecuniaria de MULTA por pesos Seis Mil (\$ 6.000), por infringir con su conducta lo normado en el art. N° 78 inc. 2), del C.T.P.

El marco normativo por el cual debe transitar el accionar de la D.G.R., respecto al presente caso, se encuentra delimitado por el artículo 78 inciso 2 del Código Tributario Provincial, el artículo 1 de la RG (DGR) N° 119/06 y la RG (DGR) N° 176/10.

Dice textualmente el artículo 78 inciso 1) del C.T.P. (antes de la reforma introducida por Ley N° 9155) "...Serán sancionados con multa de pesos trescientos (\$ 300) a pesos treinta mil (\$ 30.000) y clausura de tres (3) a diez (10) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de prestación de servicios, quienes:

1) No entregaren o no emitieren facturas o comprobantes equivalentes de sus ventas, locaciones o prestaciones de servicios, en la forma, requisitos y condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación; como tampoco llevaren registros o anotaciones de aquellas o de sus adquisiciones de bienes o servicios o, si las llevaren, fueren incompletas o defectuosas, incumpliendo con las formas, requisitos y condiciones exigidos por la citada Autoridad de Aplicación..."

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

V.- Expuesto el marco normativo y el análisis del procedimiento efectuado por la DGR, de las constancias de autos surge que se constató el incumplimiento sancionado por la Autoridad de Aplicación, 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 falta de inscripción en el Impuesto para la Salud Pública, procediendo posteriormente a inscribirse en el tributo en cuestión.

En la planilla de relevamiento de personal (fs 05), se dejó sentado que dos personas se encontraban ejerciendo tareas laborales en el establecimiento comercial, aportando datos a los inspectores como su fecha de ingreso, remuneración mensual neta y la actividad que desarrolla, quedando demostrado que el contribuyente posee empleados

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

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

en relación de dependencia, correspondiendo su inscripción en el Impuesto para la Salud Pública.

En cuanto a la forma y modo de detectar la infracción incurrida por el contribuyente, es por medio del Acta de Comprobación, la condición idónea de dejar documentado los hechos ocurridos, entendiendo el concepto de "acta" como la exteriorización escrita de lo que un funcionario público realizó o percibieron sus sentidos en el ejercicio de sus funciones y con relación a una cuestión determinada. Es por ello que la información volcada en el documento público, parte de las presentes actuaciones, es considerada válida y a su vez idónea como prueba necesaria y contundente para aplicar la sanción de clausura, teniendo en cuenta que es acorde a derecho penar las infracciones que incurren los contribuyentes.

El acta de comprobación es un Instrumento Público conforme lo establece el artículo 9 de la ley 5.121, así como también lo tiene establecido la Corte Suprema de Justicia de la Nación en reiterados pronunciamientos y Jurisprudencia vigente, como la doctrina aplicable a la materia, que en honor a la brevedad damos íntegramente por reproducidos, por lo que hacen plena fe de lo manifestado por los inspectores, según lo normado en los artículos 980, 986, 993 del Código Civil (art. 289 y 290 del CCCN).

En cuanto al planteo de Nulidad de la notificación a la Audiencia de Descargo y por ende la Resolución del Director de Rentas expresada en el Recurso de Apelación, cabe responder que tal pretensión como remedio legal, tiene que estar debidamente fundada, con argumentados respaldados por prueba conducente e idónea, que corroboren los agravios expresados y que demuestren fehacientemente que se comprobaron los extremos necesarios.

En el presente caso y del análisis de las constancias de autos, podemos decir que no le asiste razón al pedido del apelante, con respecto a la nulidad de la notificación de la Audiencia de Descargo, atento conforme consta a fs. 02/03 del expediente de marras, la comunicación fue efectuada en el domicilio fiscal del contribuyente y la misma fue formalizada bajo los parámetros del art. 116 inc. 2) del C.T.P., quedando desestimado el pedido de nulidad, en el momento que la notificación fue conforme a derecho y la ausencia de medios probatorios por parte del apelante que sustente sus afirmaciones.

En relación a la copia de la denuncia penal adjuntada con el recurso de apelación, puedo expresar que de la lectura de la misma, la contribuyente reconoce su participación en establecimiento comercial FARMACIA TRIBUNALES, adjuntado un

contrato de compra venta y la descripción de hechos y sucesos desde el año 2013, los que se contradicen con la negativa general efectuada en su apelación con respecto a las imputaciones de la DGR.

No obstante las contradicciones de la contribuyente y de lo actuado por la Autoridad de Aplicación, quedo corroborado en el procedimiento efectuado, que la contribuyente Osoros Margarita Rita poseía empleados en relación de dependencia, correspondiendo que se inscriba en el Impuesto para la Salud Pública, por lo que su conducta infringe el hecho punible descrito en el art. 78 inciso 2) del CTP, siendo acorde a derecho aplicar la sanción dispuesta por la norma.

“Toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye una infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en dicho digesto y en las leyes especiales” (art. 70 C.T.P.).

VI.- Sin perjuicio de lo analizado en los párrafos que anteceden, considero que en este caso por la falta de inscripción del Impuesto para la Salud Pública, corresponde reducir al mínimo legal, la graduación de la sanción que dispuso la Autoridad de Aplicación, atento que merece la consideración de no sólo la naturaleza de la infracción cometida, sino también del grado de culpa o dolo del infractor, capacidad contributiva del remiso y antecedentes, elementos que no parece haber tenido en cuenta la D.G.R. al imponer la penalidad.

Corresponde analizar la razonabilidad y proporcionalidad en torno a la sanción impuesta, debido a que la facultad sancionatoria de la DGR, 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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. [Signature]
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

La Resolución de la DGR N° C 122/18 impone una sanción de Clausura por 6 días y una Multa por \$ 4.000. El artículo 78 vigente al momento de la cuantificación de la pena, disponía un máximo de 10 días de clausura y \$ 30.000 y un mínimo de 3 días de clausura y \$ 300 de multa.

Conforme lo analizado en los párrafos que anteceden, considero que en este caso aplicar una sanción de clausura de 6 (Seis) días y una multa pecuniaria de \$ 4.000 (Pesos Cuatro Mil) por la falta de inscripción en el Impuesto para la Salud Pública, no resulta proporcionada puesto que, como se ha dicho, la graduación de la sanción que eventualmente imponga la Autoridad de Aplicación, merece la consideración de no sólo la naturaleza de la infracción cometida, sino también del grado de culpa o dolo del infractor, capacidad contributiva del remiso, elementos que no parece haber tenido en cuenta la D.G.R. al imponer la penalidad.

Por el fundamento en que reposa el "principio de proporcionalidad", que obliga a jerarquizar las lesiones y establecer un orden de coherencia entre las magnitudes de las penas asociadas a cada conflicto que es materia de juzgamiento y que, además, exige que exista una razonable relación entre el fin perseguido por la ley y el medio utilizado para alcanzarlo, es que considero que corresponde reducir la sanción apelada al mínimo legal.

Que teniendo en cuenta la reciente modificación del Código Tributario de la Provincia de Tucumán (Ley N° 9155 (B.O. 21/01/2019) y el principio de ley penal más benigna (art. 2 del Código Penal), al presente caso debe aplicarse el mínimo legal vigente tipificado en el art 78 del digesto tributario, o sea DOS (2) días de clausura.

Dice el art. 2 del Código Penal: "...Si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna...".

En conclusión 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 REDUCIR la sanción impuesta por la Resolución de la D.G.R. N° C 122/18 y aplicar el mínimo previsto en el art. 78 del

C.T.P. De esta manera, considero que resulta razonable graduar la pena en la sanción de clausura por 2 (DOS) días del local comercial situado en calle 9 de Julio N° 519, Planta Baja, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán.

Por lo expuesto, voto por HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por la contribuyente OSORES MARGARITA RITA, CUIT N° 27-22030162-7.

Así lo propongo.

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en idéntico sentido.

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES TUCUMÁN

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por **OSORES MARGARITA RITA, CUIT N° 27-22030162-7**, contra la Resolución de la DGR N° C 122/18 de fecha 14/08/2018, y en consecuencia **REDUCIR AL MINIMO LEGAL** la pena impuesta, quedando graduada la sanción de **CLAUSURA** en DOS (2) días en su establecimiento comercial situado en calle 9 de Julio N° 519, Planta Baja, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, por encuadrar su conducta en las causales previstas en el art. 78 inc. 2 del Código Tributario Provincial, por los motivos expuestos.

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.

A.L.D.

HACER SABER

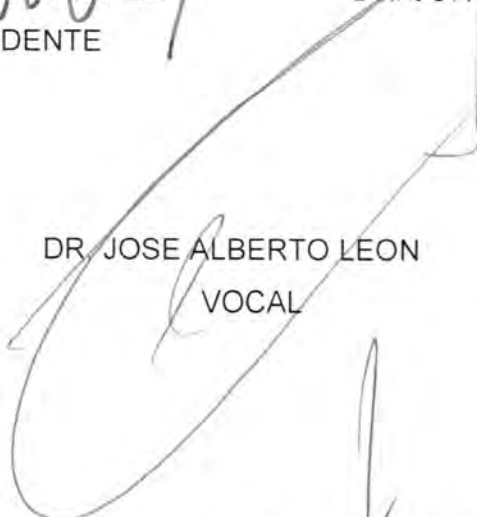
Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES TUCUMÁN



CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION