TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

SENTENCIA N° 69 /2020

Expte. N° 648/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los .....5..... días del mes de.....JUNIO.....de 2020, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, Dr. José Alberto León (Vocal presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) para tratar el expediente caratulado **"CARABAJAL LIZONDO EDGAR ADRIAN" S/ RECURSO DE APELACIÓN, Expte. Nro. 648/926/2019 – Ref. Expte. Nro. 8116-376-D-2019 (D.G.R.)"**;

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
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:

I. A fojas 30/33 del expediente N° 8116-376-D-2019, el contribuyente CARABAJAL LIZONDO EDGAR ADRIAN, CUIT Nº 20-26029837-3, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución Nº C 129/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 08/08/2019 (fs. 26) mediante la cual resuelve **APLICAR** al contribuyente una sanción de clausura por el término de 3 (tres) días en el establecimiento comercial sito en calle Corrientes N° 461, de la ciudad de San Miguel de Tucumán, provincia de Tucumán, por encontrarse su conducta incursa en el art. 78 inc. 2 del Código Tributario Provincial.

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

El contribuyente niega haber incurrido en la conducta descripta en el acta de comprobación al igual que arguye no haber sido notificado de la audiencia de descargo en su domicilio fiscal de calle Pje. Eliseo Canton N° 562.

Manifiesta que todo lo actuado por la DGR se encuentra viciado de nulidad ya que ésta no puede imponerle sanciones de multa o clausura sin antes haberlo notificado, vulnerando el derecho a ser oído y a los principios esenciales del proceso penal para imponer sanciones.

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

Sostiene que se encuentra en pleno cumplimiento de sus obligaciones fiscales; que el día de la inspección era la inauguración del local por lo cual las personas allí presentes eran su hermano y amigos íntimos.

Se agravia que la actuación de los inspectores se desarrolló de manera silenciosa, solicitando luego que se firmara el Acta de Constatación.

Afirma haber dado cumplimiento a los deberes formales, por lo que han desaparecido las causales que motivaron una sanción desproporcionada, irrazonable e inconstitucional, siendo un contribuyente inscripto, sin sanciones anteriores ni antecedentes negativos.

Considera que la clausura resulta una sanción excesiva y desproporcionada con relación a la insignificancia de la presunta infracción cometida y que el cumplimiento de la misma provoca un perjuicio irreparable atento el descrédito comercial, las perdidas comerciales y de mercadería que su aplicación conlleva.

Sostiene que la CSJN considera que la clausura constituye una medida de índole estrictamente penal y le son aplicables todos los principios que rige la materia específica, siendo uno de ellos la necesidad que las penas sean impuestas por un juez imparcial que garantice los plenos derechos amparados por nuestra Carta Magna ("Lapiduz, Enrique c/ AFIP s/ acción de amparo"). Así, el daño producido por la arbitrariedad, desproporción y su doble condición de juez y parte administrativa de la DGR, tiene el carácter de grave e inminente por los perjuicios ya causados y por los que podrían seguir ocasionándose en el futuro.

II. A fojas 35/36 del Expte. N° 8116/376/D/2019 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Ante el planteo efectuado por supuesta falta de notificación de la audiencia de descargo, manifiesta que a fs. 1 corre agregada el acta de comprobación que fue firmada por quien manifiesta ser su hermano, donde consta que efectivamente ha sido notificado de la audiencia en fecha 29/03/2019, estipulada para el 30/04/2019, a la cual no asistió, siendo improcedente el planteo.

El sumariado no logra desvirtuar las presunciones en su contra, toda vez que se constató la falta de inscripción en el impuesto para la Salud Pública mediante Acta de comprobación sobre la cual existe una presunción de autenticidad,

correspondiendo a la otra parte acreditar esa circunstancia a través de la redargución de falsedad.

Que siendo el Acta un documento público, queda establecido en forma fehaciente un hecho ocurrido, en este caso, la falta de inscripción en el impuesto mencionado.

De la normativa aplicable al caso, surge que solo existe un medio para acreditar la calidad de contribuyente inscripto, esto es, mediante la constancia de inscripción F. 901 o por el F. 900 por el término de 15 días corridos desde la presentación como constancia provisoria.

No existen pruebas aportadas por el imputado para desvirtuar las presunciones que existen contra él, por lo que el encuadramiento legal del tipo de infracción resulta de correcta aplicación.

En relación a que el daño producido por la sanción sería arbitrario y desproporcionado con carácter de gravedad inminente, expresa que sobre la base de lo expuesto la clausura no se exhibe como exorbitante ni desproporcionada, en virtud de la aplicación de la ley, toda vez que el hecho constatado se encontraba en flagrante violación a al norma imperante y configurado el tipo infraccional punible, correspondiendo dejar firma la Resolución N° C 129/2019.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

III. A fs. 9 del expediente Nº 648/926/2019 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

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

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta del apelante en el art. 78 inc. 2 del C.T.P. y considerar si la multa impuesta, resulta conforme a derecho.

De forma preliminar y atento al vicio por falta de comprobación del hecho infraccional planteado por el contribuyente, la Ley de Procedimiento Administrativo establece los requisitos esenciales del acto administrativo, es decir,

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

aquellos elementos obligatorios a cuya existencia se encuentra condicionada la legitimidad del mismo.

Así, dicha norma fija que son requisitos esenciales del acto administrativo: la competencia, la causa, el objeto, el procedimiento previo, la motivación y la finalidad. La falta de causa se verifica en aquellos casos donde se prescinde de los hechos, o de la inexistencia de hechos reales para fundar la decisión.

En este caso, yerra el apelante al considerar que los funcionarios actuantes de la Autoridad de Aplicación no comprobaron la falta de inscripción puesto que esto surge claramente de la consulta en el sistema de la D.G.R. y de la solicitud de inscripción en el Impuesto para la Salud Pública – F.900- efectuada por el contribuyente (fs. 18).

Dicho esto, corresponde hacer referencia al marco normativo que rige el procedimiento sancionatorio iniciado por la D.G.R.

El hecho punible se encuentra tipificado en el art. 78 inc. 2 del C.T.P., el cual dice textualmente: *"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: 2. No se encontraren inscriptos como contribuyentes o responsables ante la Autoridad de Aplicación cuando estuvieren obligados a hacerlo".*

De la interpretación del artículo transcripto, 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 cumplimento de las diversas obligaciones que pesan sobre los contribuyentes y responsables.

Conforme el Código Tributario Provincial: *"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).

Por su parte, el art. 104 establece: *"Que los contribuyentes y responsables tienen que cumplir los deberes que el Código Tributario 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 (...)".

En este sentido, la sanción impuesta al contribuyente radica en la falta de inscripción en el Impuesto para la Salud Pública teniendo la obligación de hacerlo, por cuanto el hecho de emplear personal en relación de dependencia convierte al contribuyente en sujeto pasivo del mencionado Tributo conforme lo establece el art. 345 del C.T.P.: *"Están obligados al pago del impuesto todas las personas físicas o ideales que emplearen trabajo de otra".*

De la inspección efectuada por los funcionarios de la Autoridad de Aplicación se verificó que en el domicilio fiscal, el contribuyente contaba en ese momento con 9 (nueve) personas realizando tares inherentes al giro comercial.

Asimismo, de las constancias de autos y de la consulta de novedades del contribuyente, surge que éste efectuó la solicitud de inscripción (F.900) en el impuesto para la Salud Pública, en fecha 01/04/2019, es decir, con posterioridad a la inspección de la D.G.R realizada el día 29/03/2019. Por lo cual, no existen dudas que con su omisión infringió el hecho punible, encuadrándose en las previsiones del artículo 78 inc. 2 del C.T.P., correspondiendo, entonces, sancionar la conducta infraccional del contribuyente.

En cuanto a la graduación de la misma, el art. 75° del C.T.P, dispone que la graduación de la sanción que eventualmente imponga la Autoridad de Aplicación, merece la consideración no sólo de la naturaleza de la infracción cometida sino también del grado de culpa o dolo del infractor y de la capacidad contributiva del remiso. En el caso de marras, la D.G.R. aplicó una clausura de 3 días que, según puede leerse de la Resolución N° C 129/19, la DGR aplicó el mínimo legal previsto en el anterior artículo 78 del C.T.P. -aunque sin la multa pecuniaria-.

Ahora bien mediante Ley 9.155 (B.O. 21/01/2019) se reformó el art. 78 del digesto tributario, el cual en su parte pertinente quedó redactado en los siguientes términos: *Serán sancionados con clausura de dos (2) a seis (6) días del establecimiento, local, oficina, recinto comercial, industrial, agropecuario o de*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

prestación de servicios, quienes: 2. No se encontraren inscriptos como contribuyentes o responsables ante la Autoridad de Aplicación cuando estuvieren obligados a hacerlo.

Habida cuenta que a la fecha en que la inspección tuvo lugar, esto es marzo de 2019, la citada modificación del Código ya había entrado en vigencia, y considerando que el contribuyente subsanó la falta cometida a través de la inscripción en el impuesto para la Salud Pública, considero apropiado que en virtud de la actual Ley 9.155, se resuelva: HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente CARABAJAL LIZONDO EDGAR ADRIAN, CUIT N° 20-26029837-3 y REDUCIR la sanción de clausura impuesta por la Autoridad de Aplicación mediante Resolución N° C 129/19 de fecha 08/08/2019, quedando graduada en 2 (días) de clausura del establecimiento comercial sito en calle Corrientes N° 461, San Miguel de Tucumán, provincia de Tucumán, por las consideraciones que anteceden.

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.

En merito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **CARABAJAL LIZONDO EDGAR ADRIAN, CUIT N° 20-26029837-3** y **REDUCIR** la sanción de clausura impuesta por la Autoridad de Aplicación mediante Resolución N° C 129/19 de fecha 08/08/2019, quedando graduada en 2 (días) de clausura del establecimiento comercial sito en calle Corrientes N° 461, San Miguel de Tucumán, provincia de Tucumán, por las consideraciones que anteceden.

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

HACER SABER

M.S.P

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION