

SENTENCIA N° 76 /2020

Expte. N° 494/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 11 días del mes de JUNIO de 2020 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"MAZZIOTTI PAMELA S/ RECURSO DE APELACIÓN"**, Expediente N° 494/926/2019 (Expte DGR N° 15.966/376/D/2019).

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 fojas 01/03 del Expediente N° 494/926/2019, la contribuyente MAZZIOTTI PAMELA, CUIT N° 27-28680859-5, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° C 154/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 17/09/2019 (fs. 44). En ella se resuelve NO HACER LUGAR a la defensa interpuesta y APLICAR una sanción de CLAUSURA por el termino de TRES (3) días en su establecimiento comercial sito en calle Muñecas N° 694, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, por infringir con su conducta lo normado en el art. N° 78 inc. 2), del C.T.P.

En su recurso, afirma que la resolución de la DGR que impone la sanción de la clausura es nula de nulidad absoluta conforme lo dispuesto por el artículo N° 48 de la Ley N° 4537, en el momento que la misma configura un exceso de punición y por su desproporcionalidad e irrazonabilidad de las circunstancias fácticas, deviene nula.

Sostiene que al momento del dictado de la resolución apelada, ya había regularizado su situación frente al tributo en cuestión, por lo que el acto administrativo es irrazonable.

En conclusión, conforme el artículo 28 de la Constitución Nacional y los artículos N° 73 y 76 del C.T.P., la Autoridad de Aplicación no puede prescindir de las circunstancias

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

particulares del caso, debiendo merituar la gravedad de la infracción, solicitando se deje sin efecto la sanción de clausura impuesta.

II.- A fojas 07/10 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 no se afectó el derecho de defensa de la apelante, en el momento que la documentación presentada en forma extemporánea, fue analizada y merituada, pudiendo ejercer su defensa durante todo el procedimiento.

Afirma que a partir del 01/01/2015, los contribuyente solo podrán acreditar la condición de inscripto en el tributo, es mediante la constancia de inscripción (f. 901) o por el f 900 por el termino de 15 días corridos desde la presentación como constancia provisoria, situación no demostrada por la apelante.

Por ello, la infracción a los artículos N° 78 inc. 2), 104 inc 9) y 350 del Código Tributario de Tucumán, así como lo dispuesto en la RG (DGR) N° 176/10, quedó comprobada conforme lo actuado por los funcionarios de la Autoridad de Aplicación.

En relación a la nulidad planteada, afirma que no tiene fundamentos legales, en el momento que se respetaron las garantías constitucionales alegadas y conforme la infracción cometida, la sanción de clausura no es irrazonable, solicitando no se haga lugar al recurso de apelación.

III.- A fs. 17 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 898/19, 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° 00000626, instrumento de prueba idóneo y conducente que constata el hecho punible por la norma, dejando constancia que: *"...atento a la verificación impositiva iniciada según F 6006 N° 0001-00114768 se observa en constancia de inscripción DGR (F 901) que el contribuyente NO se encuentra inscripto en el Impuesto para la Salud Pública, encontrándose personal*

desarrollando tareas relacionadas a la actividad de la firma según consta en planilla de relevamiento de trabajadores ...”.

A fojas 02, obra Acta F 6006 N° 0001-00114768, en donde se deja constancia de lo actuado por los funcionarios en el local comercial del contribuyente.

La Resolución N° C 154/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 17/09/2019 resuelve NO HACER LUGAR a la defensa interpuesta y APLICAR una sanción de CLAUSURA por el término de TRES (3) días en su establecimiento comercial sito en calle Muñecas N° 694, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, 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 N° 78 inciso 2), art. N° 104 inc 9) y N° 350 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 2) del C.T.P.: “...Serán sancionados con clausura de dos (2) a seis (6) 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...”.

Asimismo, el artículo N° 1 de la RG (DGR) N° 176/10 y sus modificatorias, dice: “...Los contribuyentes y responsables de los tributos y regímenes cuya aplicación, percepción y fiscalización se encuentren a cargo de la DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS, a los fines de solicitar la inscripción o reinscripción y alta –en los casos que correspondan- o informar sobre modificación de datos, deberán presentar el formulario de declaración jurada N° 900 (F.900) y observar las formalidades, requisitos y condiciones establecidas en la presente resolución general...”.

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.

La contribuyente en su Recurso de Apelación reconoce la comisión de la infracción, procediendo a inscribirse en el tributo en forma posterior a lo actuado por los funcionarios de la Autoridad de Aplicación.

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

En la planilla de relevamiento de personal (fs 04), se dejó sentado que la Sra. Camuñas Ana Martina, Cuit N° 27-34287255-2 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 la contribuyente posee una empleada 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).

No obstante las contradicciones de la contribuyente y de lo actuado por la Autoridad de Aplicación, quedo corroborado en el procedimiento efectuado, que la misma 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 y conforme lo normado por el artículo N° 70 del CTP: *"... 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..."*.

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 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.

Conforme lo analizado en los párrafos que anteceden, considero que en este caso aplicar la sanción impuesta por la Resolución de la DGR N° C 154-19 de clausura por 3 días, 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

Dr. JOSÉ ALBERTO PEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

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 154/19 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 Muñecas N° 694, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán.

Por lo expuesto, voto por HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por la contribuyente MAZZIOTTI PAMELA, CUIT N° 27-28680859-5.

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.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por **MAZZIOTTI PAMELA, CUIT N° 27-28680859-5**, contra la Resolución de la DGR N° C 154/19 de fecha 17/09/2019, 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 Muñecas N° 694, 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. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION