

SENTENCIA N°: 328/2020

Expte. N°: 725/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 11 días del mes de NOVIEMBRE de 2020, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "LACTEOS Y FIAMBRES DEL NOA S.A". Expte. N° 725/926/2018 (Expte. DGR N° 14764-376-S-18) 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. 1/4 del Expediente de cabecera, el contribuyente, LACTEOS Y FIAMBRES DEL NOA S.A, CUIT N° 30-71029503-0, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 3712/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 25/09/2018 (fs. 22) del expediente D.G.R Nro. 14764-376-S-18. En ella se resuelve APLICAR al contribuyente, una sanción de multa de \$ 7.875 (Pesos siete mil ochocientos setenta y cinco), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 82° del C.T.P. Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral, anticipos 7 a 12/2017; 1/2018, notificado en fecha 05/10/18 (fs.23).

En primer término deduce la nulidad del sumario infraccional. Esgrime que jamás recibió notificación alguna del inicio del sumario en su contra, que no tuvo conocimiento previo de la pretensión sancionatoria del fisco, ni posibilidad de ejercer su derecho de defensa desde el inicio de las actuaciones. Invoca derechos de raigambre constitucional en aras al derecho de defensa e insiste en no haber sido notificado por la Autoridad de Aplicación.-

Sostiene que la resolución que ataca se destaca por la carencia de fundamentos y argumentación que llevaron a la administración a tomar la grave decisión que afecta su patrimonio.- Entiende que el acto administrativo carece de motivación, lucen ausentes los razonamientos o fundamentos que lo llevaron a tal conclusión.-

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

Sostiene la falta de razonabilidad en la sanción impuesta y desproporcionalidad de la misma y expresa que su comportamiento no resulta antijurídico toda vez que las DD.JJ de IB reclamadas fueron debidamente presentadas con anterioridad al inicio de las actuaciones infraccionales.-

Solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se deje sin efecto la multa impuesta.

II. A fojas 24/29 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, respecto de la supuesta falta de notificación, que la misma fue debidamente practicada conforme el procedimiento establecido por el C.T en su art. 116.-

Esgrime que de las constancias de autos se deriva que el Acto cuestionado se encuentra debidamente motivado.- Que el Art. 82 primer párrafo del CTP, prevé que serán sancionados los infractores a sus disposiciones, leyes tributarias especiales, decretos dictados por el Poder Ejecutivo y de las Resoluciones de la DGR 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.-

Indica que en el caso particular la infracción se configura por la falta de presentación, a sus respectivas fechas de vencimiento, de las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos 7 a 12/2017 y 01/2018 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral, conforme surge de las constancias de autos, sin que el apelante aporte en su recurso elemento alguno que lo desvirtúe.-

Esgrime que la multa impuesta fue aplicada como consecuencia de que el contribuyente no dio cumplimiento con las obligaciones formales que le competen en tal carácter.- Respecto al monto de la sanción aplicada, destaca que la normativa del Art. 82 del C.T otorga la posibilidad de graduar la sanción entre tres a setenta y cinco veces el impuesto mínimo mensual previsto para el impuesto sobre los I.B por incumplimiento, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida.- Por lo que reafirma la legalidad de la



GESTION
DE LA CAJIDAD
RI-9066-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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. 37 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 338/19 de fecha 09/04/2019, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

A fs. 40 corre glosada Medida para Mejor Proveer emitida mediante Resolución Nro. 690/19 del 20/08/2019, a fin que la D.G.R informe si las declaraciones Juradas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen Convenio Multilateral, por los anticipos 7 a 12/2017, 01/2018, fueron presentadas al 28/06/2019.-

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 que emita mi opinión.

Mediante Sumario N° N1/S/271/2018, -notificado el 14/03/2018 (fojas 2), la Autoridad de Aplicación instruyó sumario contra el 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 *"por falta de presentación de las declaraciones juradas a sus respectivos vencimientos en el impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen de Convenio Multilateral, por los anticipos 7 a 12/2017;1/2018, de conformidad con lo normado por el Art. 82 C.T"*.

Ante la Falta de contestación por parte del contribuyente del sumario iniciado, la D.G.R por medio de Resolución N° M 3712/18 impone al contribuyente LACTEOS Y FIAMBRES DEL NOA S.A la sanción de multa de \$7.875 (Pesos siete mil ochocientos setenta y cinco), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 82° del C.T.P. Ante el mencionado Acto Administrativo, el contribuyente interpone Recurso de Apelación.-

Ahora bien, corresponde hacer referencia al marco normativo que rige el procedimiento sancionatorio iniciado por la DGR, el bien jurídico protegido por la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POBSE POMEISSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. P.N. JORGE GUSTAVO VIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 artículo N° 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 se encuentra constituido por 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. Es por ello que no es condición primordial que la conducta reprimida haya generado un perjuicio patrimonial al Fisco, pues una vez cometido el acto u omisión punible, se entiende lesionada la actividad del Órgano Recaudador.

Que la creciente complejidad de los negocios y su masividad llevan a las administraciones tributarias no sólo a gozar – en forma creciente- de mayores facultades de verificación y fiscalización, sino también a estructurar un sistema de obligaciones a cargo de los contribuyentes caracterizados por la mayor intensidad del deber de colaboración del sujeto pasivo para con el Estado.-

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 consecuente aplicación de la sanción.

Siendo el marco de debate propuesto por las partes el previamente detallado, debo expresar que en la causa no se encuentra controvertida la comisión por parte del contribuyente de las infracciones formales que originaron la sanción cuya nulidad se pretende, siendo acorde a derecho sancionar al contribuyente por el ilícito cometido.-



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-8769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

La nulidad alegada por el contribuyente en cuanto a la falta de notificación fehaciente del inicio del sumario en su contra, no resulta procedente siendo la notificación practicada ajustada a derecho conforme lo da cuenta comprobante fs. 02.-

Ello por cuanto el art. 116 del Código Tributario dispone la forma en que deben realizarse las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc. Entre las que se encuentra prevista en el inc. 6 *"Por nota, con firma facsimilar del funcionario autorizado, remitida con aviso de retorno y en las condiciones que determine la Autoridad de Aplicación para su emisión y demás recaudos"*.

De esto se colige que la notificación del inicio del procedimiento infraccional efectuado mediante nota con aviso de retorno, conforme constancia de fs. 2, resulta válido a la luz de la normativa vigente. Por lo que la falta de descargo oportuno so pretexto de falta de notificación, no resulta admisible.-

La infracción ya se encontraba cometida al no haber dado cumplimiento con la obligación formal en el tiempo establecido.-

V.- Por resolución Nro. 690/19 del 20/08/2019 este Tribunal dispuso como medida para mejor proveer requerir a la Autoridad de Aplicación informe si las declaraciones juradas correspondientes al impuesto sobre los IB- Régimen Convenio Multilateral, por los anticipos 7 a 12/2017, 01/2018 fueron presentadas al 28/06/2019.-

A fs. 43/45 rola responde del que surge la falta de presentación de las declaraciones juradas a la fecha solicitada, por lo que el caso particular queda excluido de los beneficios que prevé la Ley 9167.-

VI.- La cuestión a elucidar merece determinar el marco legal, los principios del Derecho Penal y la discrecionalidad en el que se inscribe la facultad del ente recaudador de sancionar en los términos que lo hizo la Resolución DGR N° M 3712/18 del 25/09/2018. De tal modo, conforme lo expresa 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).-

A su vez el artículo N° 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,

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. POSSI FORNESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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...*".-

Asimismo, el artículo N° 75 del Código Tributario dispone que las infracciones previstas son castigadas con multas. 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.-

Con tales premisas y en lo que atañe al caso que nos convoca, la citada legislación fiscal prevé en la primera parte del artículo N° 82, que: "... *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...*".-

A los fines de fijar las bases sobre las que se resolverá el presente debate, es también atinado poner de resalto que el acto administrativo goza de presunción de legitimidad salvo que estuviera afectado de un vicio que surja de él mismo (artículo 47 de la Ley 4.537, modificada por Ley 6.311); es decir que el acto se presume dictado de conformidad al ordenamiento jurídico. Se trata de una presunción legal iuris tantum que lo acompaña mientras no sea desvirtuada por prueba en contrario.

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

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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9006-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

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.

Del texto del artículo N° 82 de Código Tributario, se advierte que el fundamento de las sanciones vinculadas a las mencionadas inconductas frente a las obligaciones formales afinca en la mera transgresión del orden legal imperante. En otros términos, el fundamento de la sanción impuesta por el incumplimiento de los deberes formales anida 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.

Es decir, nos enfrentamos a sanciones de tipo objetivo que parten de la simple comprobación del incumplimiento del deber formal en tiempo oportuno, sin que tallen en el trance las razones que pudieran haber dado pie a la falta o la existencia de un eximente o atenuante, extremos que, en su caso, deben ser acreditados por el remiso y ser objeto de valoración al momento de graduar la multa a aplicar.

Al analizar las constancias de autos, no se encuentra controvertido que corresponde sancionar la conducta infraccional del contribuyente, atento que infringió con su omisión el hecho punible.-

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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

J.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 \$ 7.875 (Pesos siete mil ochocientos setenta y cinco), equivalente a Cinco (5) veces el Impuesto mensual mínimo establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, teniendo en cuenta los antecedentes facticos descriptos anteriormente.

Considero que no existe desproporción entre el quantum de la sanción de multa y la conducta reprochada al contribuyente, teniendo en cuenta que el apelante no dio cumplimiento con el requerimiento efectuado, ni regularizó su situación, por lo que considero que el bien jurídico protegido por la norma (facultad de verificación, fiscalización y determinación de los tributos) resultó afectada. Entiendo que la autoridad de aplicación no se excedió del marco de discrecionalidad que le da la norma para fijar aquella penalidad, sino que resulta razonable con la naturaleza



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

de infracción y la conducta reticente e incumplidora del contribuyente. La Autoridad de Aplicación impone una sanción razonable y dentro de los parámetros y la escala prevista por la norma fijando el equivalente a 5 veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

La Resolución atacada resulta ajustada a derecho conforme lo establece art 75 del C.T.P: "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".

Por lo expuesto corresponde **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente, LACTEOS Y FIAMBRES DEL NOA S.A CUIT 30-71029503-0 y confirmar la sanción de multa impuesta por la Resolución M 3712/18 del 25/09/2018 por la suma de \$ 7.875 (pesos siete mil ochocientos setenta y cinco), equivalente a 5 (Cinco) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

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. NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente, **LACTEOS Y FIAMBRES DEL NOA S.A CUIT 30-71029503-0** y **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por la Resolución M 3712/18 del 25/09/2018 por la suma de \$ 7.875 (pesos siete mil ochocientos setenta y cinco), equivalente a 5 (Cinco) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

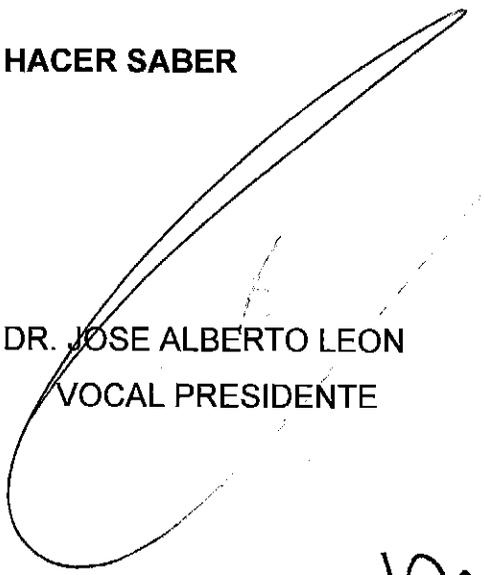
JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 82° primer párrafo del C.T.P, por los motivos expuestos.

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.

L.M.A

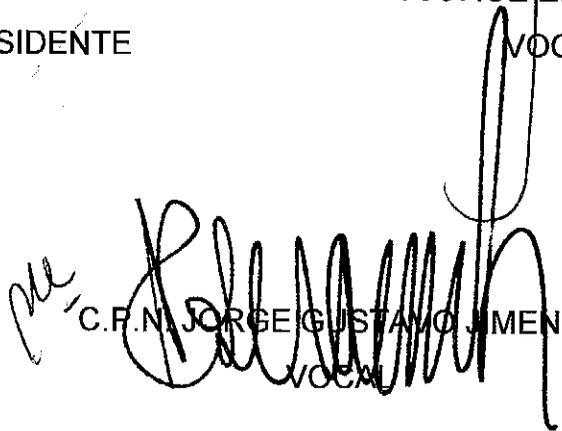
HACER SABER



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE E. POSSE POMESEA
VOCAL



C.F.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMICHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION