



GESTION
DE LA CALIDAD
IR-9000-9759



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

SENTENCIA Nº: 126/2022

Expte. Nº: 707/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los.....5.....días del mes de.....AGOSTO.....de 2022, se reúnen los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal presidente), Dr. José Alberto León (Vocal), y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) para tratar el expediente caratulado "**ARES S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN**", Expte. Nro. 707/926/2019 – Ref. Expte. Nro. 20906-376-D-2019 (D.G.R.);

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 209/235 del expediente N° 20906-376-D-2019, la Sra. Hebe Liliana Jancic, en su carácter de apoderada del contribuyente ARES S.A., CUIT N° 30-64290830-4, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° C 246/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 05/12/2019 (fs. 205) mediante la cual resuelve: **NO HACER LUGAR** al descargo interpuesto, y **APLICAR** al contribuyente una sanción de clausura por el término de tres días en el establecimiento comercial sito en Avenida Aconquija N° 1336 – Local 101- Shopping Solar del Cerro, Yerba Buena, Tucumán, por encontrarse su conducta incurso en el art. 78 inc. 2 del Código Tributario Provincial.

El apelante manifiesta que las sanciones administrativas integran el ámbito del derecho penal sancionatorio, lo cual resulta relevante debido a que no se han configurado los elementos del tipo penal endilgados.

Resalta el inciso 3 del artículo 78 del C.T.P el cual expresa que serán sancionados con clausura quienes revistiendo el carácter de contribuyentes inscriptos, se hallaren morosos en el pago de seis o más anticipos vencidos de uno o más periodos fiscales y en la medida que no cumplieren con la intimación

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9900-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

para regularizar su situación dentro de los 15 días de haberse notificado la misma. Teniendo en cuenta ello, destaca que la D.G.R notificó al contribuyente de la infracción en cuestión el día 22/08/2019 regularizando el supuesto incumplimiento el día 12/09/2019, es decir el contribuyente cumplió la intimación dentro del plazo establecido en la norma referida. En consecuencia, corresponde dejar sin efecto la sanción dispuesta por inexistencia de la condición objetiva.

Considera irrazonable la sanción impuesta teniendo en cuenta la desproporción existente entre el capital adeudado y la clausura de 3 días aplicada. Además, la D.G.R no efectuó ninguna consideración con relación al debido cumplimiento de la obligación exigida.

Dicha sanción implica un menoscabo patrimonial para el contribuyente y vulnera el principio de propiedad consagrado en el art. 17 de nuestra C.N.

En relación al elemento subjetivo, expresa la necesidad de que se configure tal elemento a título de dolo o culpa para que se perfeccione el ilícito. La conducta del contribuyente ha demostrado tanto su buena fe como la intención de dar pleno cumplimiento a sus deberes tributarios.

Manifiesta que el fin buscado con la imposición de una sanción es tender al cumplimiento de las normas, pero no a reprimir al contribuyente que ha regularizado las obligaciones reclamadas, poniendo en pie de igualdad al que regularice sus obligaciones como al que no las cumpla.

Afirma que esta circunstancia provocaría asimismo un enriquecimiento sin causa de la D.G.R dado que por un lado obtendría el ingreso de los fondos correspondientes a las obligaciones involucradas, y por el otro no permitiría al contribuyente cumplir con el cometido de la sociedad comercial, siendo ello contrario a la justicia y equidad.

Destaca que el requerimiento efectuado por la Administración no resulta procedente por cuanto la provincia de Tucumán ha suscripto convenios de índole vinculante para la D.G.R que determinan la improcedencia del cobro de tributos como el presente caso. Entre ellos, cita el "Pacto Federal para el empleo, producción y el crecimiento" del año 1993 y el Consenso Fiscal del año 2018.

En cuanto al Pacto Federal, manifiesta que las provincias argentinas se comprometieron a derogar los impuestos que graven la nómina salarial. Por ello resulta evidente que la provincia no podrá válidamente reclamar una infracción



GESTION DE LA CALIDAD

RS-9000-3769



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

formal sobre un impuesto que es contrario a los compromisos por ella asumidos.

Este mismo compromiso de derogar todo tributo sobre la nómina salarial fue asumido en el Consenso Fiscal.

No puede la provincia de Tucumán hacer caso omiso a los compromisos asumidos por el Poder Ejecutivo, máxime cuando cuenta con dos declaraciones expresas de voluntad derogatoria.

Por todo lo expuesto, considera improcedente la pretensión fiscal relativa a la exigencia de la inscripción en el Impuesto para la Salud Pública.

Reitera la inexistencia del perjuicio fiscal atento a la regularización de la obligación exigida por la D.G.R, siendo el contribuyente igualmente reprimido con la imposición de una sanción injustificada e irracional, la cual además de causar un gravamen de carácter irreparable frente a una situación que no resultaría exigible y aun siendo exigible se encuentra subsanada. Por ello, habiendo reparado la circunstancia requerida por el artículo 344 del C.T.P, el incumplimiento de un deber formal no podrá dar lugar a la aplicación de la pena de clausura si tal incumplimiento no tiene entidad suficiente para dañar o poner en peligro el bien penalmente protegido.

Sostiene que existe oscuridad en la norma aplicable ya que el trámite de aplicación de la sanción en cuestión no se encuentra debidamente reglamentado como indica el artículo 78 del C.T.P por el cual se le aplica la sanción, lo cual resulta ser una evidente omisión en el resguardo del derecho de defensa del contribuyente que vuelve nula la sanción aplicada.

Con relación a la regularización efectuada, realiza una comparación con la clausura establecida en el art. 79 del C.T.P en la cual se prevé una suspensión en la aplicación de la sanción y considera que en los casos como los de autos, debería otorgarse igual tratamiento.

Considera además, que la sanción que impugna se encuentra viciada de un exceso ritual manifiesto atento a la exagerada sujeción a una norma formal consecuencia de la inexacta y antijurídica interpretación de los hechos, traduciéndose en una Resolución completamente arbitraria. Transcribefragmentos de fallos donde la CSJN hace prevalecer el servicio de justicia por sobre las sentencias que incurrieran en exceso ritual manifiesto, sentencias que los tribunales inferiores deben acatar.

DR. JOSSE E. POSSE POMESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

IR-9000-9769



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



Expresa que la aplicación de una sanción en los términos previstos por el CTP resultaría desproporcionada e irrazonable.

La proporcionalidad o razonabilidad de las penas es un principio que rige para todo el ordenamiento y que surge del contenido del art. 28 de la C.N que señala que los principios, garantías y derechos reconocidos en los anteriores artículos no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio. De esta manera, las diversas sanciones deben ser razonables respecto de la ilicitud cometida.

En su caso, resulta desproporcionada por cuanto se impone una sanción de carácter restrictivo impidiendo llevar adelante las actividades propias del giro comercial, con fundamento en una circunstancia de hecho ya subsanada por el administrado.

Culmina destacando que la aplicación de la sanción producirá un perjuicio de carácter irreparable sobre el contribuyente teniendo en cuenta el contexto económico actual por el que atraviesa el país.

Finalmente, solicita en subsidio la reducción de la sanción al mínimo legal de 2 (dos) días de clausura.

II. A fojas 370/376 del Expte. N° 707/926/2019, la Dirección General de Rentas contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En dicho traslado, el Fisco expresa que yerra el apelante al negar la configuración de la infracción contenida en el inciso 3 del artículo 78 del C.T.P, pues la infracción que se le imputa es la contenida en el segundo inciso del citado artículo y no en el tercero. Por ello, toda su defensa basada en que habría cumplido con las obligaciones por las que fue intimado dentro de los 15 días, no es eficaz a los fines de demostrar que no hubo infracción de falta de inscripción en el Impuesto para la Salud Pública.

Respecto al planteo de irrazonabilidad y falta de fundamentación y proporcionalidad, expresa que el bien jurídico tutelado por este tipo de sanción es de gran importancia y excede a la protección de la renta fiscal, creando una conducta impositiva responsable y dotando al sistema impositivo como económico de seguridad jurídica. Así lo ha establecido la CSJN en numerosos fallos respecto "García Pinto, José c/ Mickey S.A." y "AFIP c/ Povolo, Luis Dino".

A más de ello, resalta que a la hora de graduar la sanción impuesta se tuvieron en



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-0000-9769



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



cuenta todas las circunstancias relativas a la infracción y al contribuyente tal como da cuenta el párrafo 23 de los considerandos de la resolución atacada.

Respecto al planteo de enriquecimiento sin causa, no es posible determinar cómo se enriquecería la D.G.R con la aplicación de una sanción que no reporta beneficio económico a la misma.

Por último y respecto al planteo de reducción de la sanción al mínimo legal, responde que la misma fue correctamente graduada teniendo en cuenta la negación de la infracción que hizo el apelante desde el descargo hasta la presente apelación.

Concluye que, no coartado el derecho de defensa del apelante, y existiendo certeza sobre el hecho endilgado, corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N° C 246/19 de fecha 05/12/2019.

III. A fs. 381 del expediente N° 707/926/2019 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 a autos para sentencia.

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 la multa impuesta resulta conforme a derecho.

De forma previa a la cuestión de fondo destaco lo expresado por la D.G.R en la Resolución atacada en respuesta a la imposibilidad de la provincia de establecer Gravámenes cuya base imponible sean las retribuciones abonadas en virtud de los convenios a los cuales se ha suscripto, manifestando que es el Código Tributario Provincial el digesto que contiene las normas aplicables en materia de tributos dentro de la provincia y al cual ésta debe ceñir su accionar.

En cuanto a la infracción endilgada a ARES S.A. advierto que el apelante considera erróneamente que su mandante fue sancionado por hallarse moroso en el pago de anticipos en el impuesto para la Salud Pública –inciso 3 art. 78 C.T.P-, considerando entonces que al haber regularizado su situación dentro de los 15 días de haberse notificado la intimación –como prevé dicho inciso-, la condición objetiva de punibilidad es inexistente. En realidad, el hecho objeto de sanción del presente caso es la falta de inscripción en el impuesto para la Salud Pública –

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

Dr. JOSE ABERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9009-9769



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



inciso 2 del art. 78 C.T.P.-. Dicha situación se encuentra acreditada en autos por cuanto el contribuyente cuenta con personal trabajando en relación de dependencia, y por esta razón se convierte en sujeto pasivo del Impuesto para la Salud Pública conforme establece el art. 345 del C.T.P el cual expresa: *“Están obligados al pago del impuesto para la Salud Pública todas las personas humanas o ideales que emplearen trabajo de otra”*.

En atención a lo establecido por la RG N° 176/10 y sus modificatorias, a partir del 01/01/2015, la condición de inscripto en el impuesto debe ser acreditada mediante la constancia de inscripción formulario F.901, documentación que no pudo ser acreditada a los inspectores al momento de su presentación en el local del contribuyente.

Esta omisión del contribuyente importa, en los términos del art. 70 del C.T.P, una violación a las normas tributarias y constituye una infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en dicho digesto y en las leyes especiales.

En este sentido, específicamente en el art. 78 inc. 2 del C.T.P se expresa: *“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...”*

De allí que la infracción endilgada al contribuyente y su consecuente sanción devienen procedentes y ajustadas a derecho.

Ahora bien, en cuanto a la irrazonabilidad y desproporcionalidad de la pena que alega, vale destacar que 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.

Acorde a lo establecido en el citado art. 78 del C.T.P., la verificación de los incumplimientos habilita a la Administración a sancionar a los contribuyentes infractores con una clausura graduable entre 2 a 6 días del establecimiento, local,



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-0000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

recinto comercial, etc.

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.

Por su parte, 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 presente caso, la D.G.R. consideró oportuno sancionar con 3 días de clausura del establecimiento, término que se encuentra dentro de lo previsto en el artículo 78 del C.T.P. por lo que la misma resulta ajustada a derecho.

Ahora bien, respecto al agravio del recurrente solicitando que en razón de haber cumplimentado su situación, se suspenda la clausura dispuesta tal como prevé el artículo 79 del C.T.P., corresponde poner de manifiesto que las sanciones previstas en los artículos 78 y 79 del C.T.P responden a tipos infraccionales distintos. La tipicidad es el principio que delimita y enmarca la antijuridicidad. Así, en el caso de autos la conducta infraccional que se le imputa al contribuyente es la falta de inscripción en el impuesto para la Salud Pública para lo cual la Ley no establece ningún beneficio de reducción de sanción como la que pretende el apelante. El beneficio al cual éste se refiere se encuentra previsto en el art. 79 donde la infracción punible es distinta a la endilgada en el caso de autos, razón por la cual yerra el recurrente al considerar que dicha disposición le resulta

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-8789



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

aplicable.

En virtud a las consideraciones vertidas, propongo NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ARES S.A., CUIT N° 30-64290830-4 y en consecuencia CONFIRMAR la sanción de clausura por el termino de tres días, impuesta por la Autoridad de Aplicación mediante Resolución N° C 246/19 de fecha 05/12/2019, que deberá hacerse efectiva en Avenida Aconquija N° 1336 – Local 101- Shopping Solar del Cerro, Yerba Buena, Tucumán.

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,

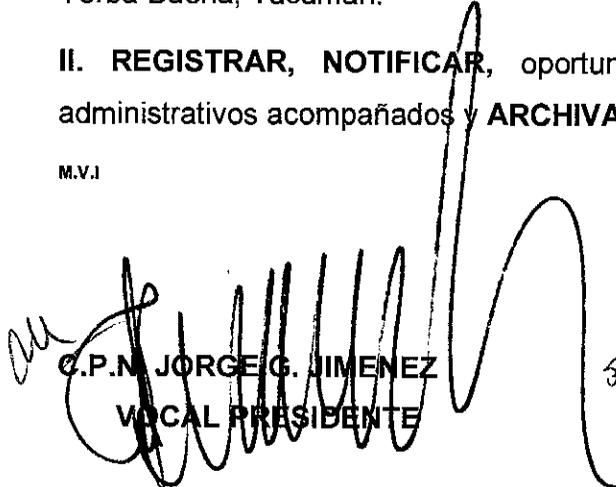
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

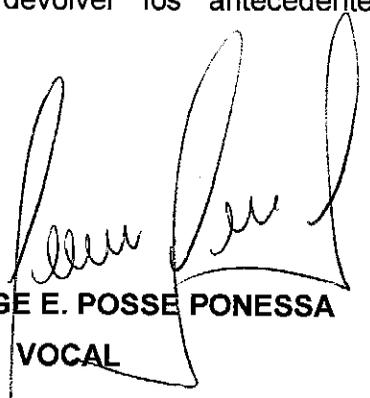
RESUELVE:

I. **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ARES S.A., CUIT N° 30-64290830-4 y en consecuencia CONFIRMAR la sanción de clausura por el termino de tres días, impuesta por la Autoridad de Aplicación mediante Resolución N° C 246/19 de fecha 05/12/2019, que deberá hacerse efectiva en Avenida Aconquija N° 1336 – Local 101- Shopping Solar del Cerro, Yerba Buena, Tucumán.

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

M.V.I


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



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

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION