

En San Miguel de Tucumán, a los 15 días del mes de JUNIO de 2023 reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "BGH S.A." S/ RECURSO DE APELACIÓN, Expte. Nro. 175/926/2021 (Expte. D.G.R. 11209/376-D-2020) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.**

El Señor Vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

I. A fojas 71/73 del Expte. N° 11209/376-D-2020, Guillermo Adolfo Moreau, en representación de la firma BGH S.A., interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 1203/21 de fecha 29/04/2021 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 70). En ella se resuelve: **NO HACER LUGAR POR EXTEMPORANEO** al descargo interpuesto por el contribuyente respecto del sumario instruido a fs. 33, en virtud de las razones expuestas en los considerandos de la presente Resolución; **APLICAR** al contribuyente **BGH S.A. C.U.I.T. N° 30-50361289-1**, una multa de \$23.500 (Pesos Veintitrés Mil Quinientos), equivalente a cincuenta (50) veces el impuesto mínimo mensual establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 82° primer párrafo del Código Tributario Provincial, por incumplimiento a los deberes formales, originado en la falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante Requerimiento de información notificado en fecha 24/06/2020.

Esgrime el apelante que la D.G.R. presuntamente notificó a la firma BGH S.A. de un requerimiento del cual nunca tomó conocimiento y por lo tanto no contestó, dado que en el contexto de la emergencia sanitaria, los empleados de BGH S.A. se encontraban prestando servicios desde sus respectivos domicilios desde el

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

mes de marzo del 2020, y por cuestiones de índole operativa, mientras se reorganizaban tareas, no habían tomado conocimiento del requerimiento que motivó la sustanciación del Sumario N° S/2062/2020/A en el que se aplica la multa confirmada en la resolución ahora apelada.

Resalta que jamás tomó conocimiento del requerimiento pero que ofreció cumplimentar al contestar el oficio sumarial.

En este sentido, expresa que el Fisco Provincial aplicó una sanción de multa por una infracción formal sin considerar la situación de fuerza mayor motivada en la emergencia social y sanitaria en donde las condiciones laborales se encontraban en continuo cambio procurando superar las dificultades del contexto sanitario, económico y social, y ello motivó a que los empleados de BGH S.A. no hayan tomado oportuno conocimiento de la existencia de un requerimiento de información emitido por la D.G.R., como así tampoco tomaron conocimiento del sumario obrante en las actuaciones.

Añade que dada la situación de emergencia social y sanitaria imperante en ese entonces, es evidente que la D.G.R. debió haber aplicado un criterio razonable para el caso de un contribuyente sin antecedentes infraccionales en la materia y que se presentó – de manera extemporánea – a estar a derecho y a contestar el requerimiento y el sumario que le fueren oportunamente notificados, y no aplicar sanción alguna.

Agrega que, como consecuencia de la pandemia de COVID – 19, que motivó la urgente adopción de medidas sanitarias en el marco del Régimen de Aislamiento Social, Preventivo y Obligatorio dispuesto por el Decreto 297/2020, los empleados de BGH S.A. se encontraban prestando servicios desde sus respectivos domicilios desde el mes de marzo del 2020, lo cual implica circunstancias no habituales de trabajo, que han motivado situaciones como las que aquí nos ocupa.

Considera que hubo un retardo involuntario y por fuerza mayor en la contestación del requerimiento, y que dicha causal de fuerza mayor implica que no pueda considerarse la existencia de elemento subjetivo (dolo o culpa), no debiendo en consecuencia aplicársele sanción alguna. Continúa diciendo que estamos frente a

una situación de caso fortuito o fuerza mayor, la cual implica un hecho exterior e imprevisible que impide el oportuno cumplimiento de la obligación.

Además, sostiene que en relación a la aplicación de sanciones es dable remitirse a uno de los principios del derecho penal, el de culpabilidad, el cual exige que la conducta, además de ser reprochable (comprensión de la criminalidad del acto), sea encaminada con dolo o culpa (elemento subjetivo), siendo inadmisibles la imputación de responsabilidad objetiva, por la mera comprobación de la infracción.

Por lo expuesto, solicita que en función de la extraordinaria circunstancia social y sanitaria originada por la pandemia COVID - 19 que motivó el decreto 297/2020, se exima de sanción alguna a BGH S.A., respecto de la infracción objeto de multa que aquí apela.

II. Que a fojas 80/81 del Expte. N° 11209/376-D-2020 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

Sostiene que respecto a los fundamentos expuestos por el recurrente sobre la imposibilidad de dar cumplimiento a lo solicitado mediante requerimiento de información notificado en fecha 24/06/2020, cabe destacar que a todas luces resulta improcedente, ya que el contribuyente no puede liberarse de responsabilidad por el hecho imputado fundándose en razones administrativas, financieras y/o en las características particulares de su giro comercial y pretender trasladar al Fisco las consecuencias de las mismas.

Expresa que las dificultades administrativas de la empresa no tienen la entidad suficiente como para ser consideradas como un error excusable que desvirtúe el encuadramiento legal de la conducta imputada y que funcione como una eximente de sanción.

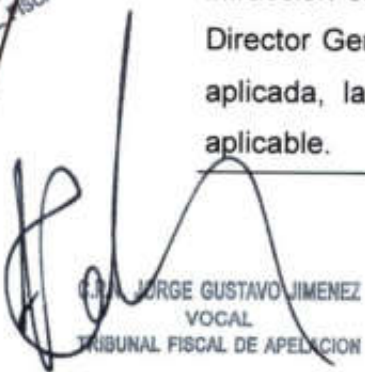
Por otro lado, afirma que teniendo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida y siendo la graduación de la multa una facultad conferida al Director General de Rentas, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada, la cual no alcanza siquiera el máximo legal previsto por la norma aplicable.



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En virtud de los argumentos expuestos, entiende que corresponde no hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente BGH S.A., en contra de la Resolución N° M 1203/21 de fecha 29 de Abril de 2021, debiendo confirmarse la misma.

Ofrece prueba instrumental.

III. A fs. 9 del Expte. N° 175/926/2021 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 198/21 de fecha 27/07/2021, notificada el 02/08/2021, que declara la cuestión de puro derecho y 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, corresponde emitir opinión.

La Autoridad de Aplicación instruyó Sumario N° S/2062/2020/A, -notificado en fecha 30/12/2020 (fs. 34)- 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 *"incumplimiento a los deberes formales por falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante Requerimiento de Información, notificado en fecha 24/06/2020"*.

El contribuyente contesta el sumario iniciado en fecha 15/04/2021(fs. 35).

Posteriormente la D.G.R. por medio de la Resolución N° M 1203/21 de fecha 29/04/2021 resolvió: *"1°: NO HACER LUGAR POR EXTEMPORANEO al descargo interpuesto por el contribuyente respecto del sumario instruido a fs. 33, en virtud de las razones expuestas en los considerandos de la presente Resolución; 2°: APLICAR al contribuyente BGH S.A. C.U.I.T. N° 30-50361289-1, una multa de \$23.500 (Pesos Veintitrés Mil Quinientos), equivalente a cincuenta (50) veces el impuesto mínimo mensual establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 82° primer párrafo del Código Tributario Provincial, por incumplimiento a los deberes formales, originado en la falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante Requerimiento de información notificado en fecha 24/06/2020"*. El contribuyente interpone Recurso de Apelación.

V.- Efectuado el análisis previo, corresponde hacer referencia al marco normativo que rige el procedimiento sancionatorio iniciado por la D.G.R., el bien jurídico protegido por la norma, así como también, 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 art. 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 jurídico 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 cumplimiento de las diversas obligaciones que pesan sobre los contribuyentes y responsables.

El fundamento de las sanciones vinculadas a las inconductas frente a las obligaciones 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.

El apelante debe tener presente lo normado por el art. 104 del C.T.P que establece: "(...) 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 (...)".

También es importante recordar el Dictamen del Procurador General de la Nación en Fallos: 314:1376: *"La Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo reiteradamente que la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal, sino que se inscribe en el marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, donde la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes.*

El sistema sancionatorio estructurado en resguardo del cumplimiento de los deberes formales con los que cargan los contribuyentes procura, no ya la punición del remiso sino que se encamina a la obtención de una meta superior, cual es la de generar una conciencia de cumplimiento y asistencia al fisco en su tarea recaudadora . De allí, que la ley propicia un cambio de mentalidad social en materia tributaria, creando un sistema de apercibimientos y estímulos, para inducir a los que no cumplen a que modifiquen espontáneamente sus conductas".

VI. La cuestión a analizar entonces, es la relativa al bien jurídico protegido por la norma y la procedencia de la sanción de multa.

De las constancias de autos, surge que deviene ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada.

Ello así, conforme al art. 70 del Código Tributario Provincial: *"Toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye una infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en este Código y en las leyes especiales"*.

En el caso concreto, es evidente que la conducta del contribuyente generó una lesión a la facultad fiscalizadora de la Autoridad de Aplicación, siendo éste el bien jurídico protegido por la norma. Nos encontramos frente a un incumplimiento, dentro del plazo otorgado, de un requerimiento cursado por los funcionarios actuantes, es decir, se encuentra manifiestamente corroborado el aspecto material de la infracción imputada.

El bien jurídico tutelado por la norma tributaria en cuestión es el funcionamiento mismo de la administración, por lo cual, una vez cometido el hecho punible, se entiende lesionada la actividad del Organismo Recaudador.

Conforme surge de fs. 09 del Expediente D.G.R. 11209/376/D/2020, se dejó constancia mediante formulario F 6006 N° 0001-00123209, que el contribuyente "BGH S.A." no cumplimentó lo solicitado en nota de fecha 23/06/2020 solicitando información referente a la firma INC S.A., que fuera notificada electrónicamente en fecha 24/06/2020.

En la impugnación planteada (fs. 35), el mismo apelante manifestó que dado el contexto de emergencia sanitaria los empleados de BGH S.A. se encontraban prestando servicios desde sus respectivos domicilios desde el mes de Marzo del 2020 y que por cuestiones de índole operativa no tomaron conocimiento del requerimiento que motivó el sumario, del cual tampoco tomaron conocimiento sino tiempo después de que fuera remitido. Añadió que no obstante ello, finalmente la firma tomó conocimiento del requerimiento, el cual contestó al momento de presentar la impugnación y fue dirigido a los funcionarios de los cuales emanó.

Queda claro entonces que se acreditó en forma suficiente el incumplimiento de los deberes formales por parte del apelante.

VII.- Confirmado el incumplimiento correspondiente y las constancias de autos, estimo corresponde analizar el agravio del apelante sobre la falta de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción impuesta y la situación de retardo involuntario por caso fortuito o fuerza mayor motivado en la emergencia social y sanitaria.

Para llevar adelante su actividad punitiva conforme a derecho, la Administración Tributaria debe no sólo adecuar las circunstancias acaecidas al supuesto de hecho previsto por la norma, sino también, en los casos en que las reglas dejen abierto un cierto margen de discrecionalidad para estimar el monto, tipo o extensión de la sanción, debe aplicar criteriosamente los principios de congruencia y proporcionalidad en la pena que se impone.

Acorde a lo establecido en el art. 75 del Código Tributario de Tucumán, "(...) las infracciones previstas en este código son castigadas con multas... la graduación



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 (...)"

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. Este corresponde a la proporcionalidad y razonabilidad con la que debe aplicarse una sanción, y hace precisamente a su legitimidad. Estos principios obligan al órgano administrativo a respetar la finalidad de la ley. Lejos de atentar contra el normal y adecuado ejercicio de la potestad discrecional sancionatoria, solo se procura mantener la actividad de la administración dentro de la estricta juridicidad.

En este sentido, la Corte Suprema Provincial ha expresado que si bien es facultad discrecional de la administración determinar la intensidad de la sanción disciplinaria a imponer, debe advertirse que la misma posee límites, los cuales 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.

En el caso concreto, teniendo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida, considero que la sanción impuesta no resulta excesiva ya que condice con una razonable adecuación entre la trascendencia de la conducta debida y la efectivamente desplegada por el obligado teniendo en miras las particulares circunstancias de hechos que la rodean y, por lo tanto, deviene ajustada a derecho. Además, la aplicación de la sanción correspondiente se encuentra dentro de los parámetros que la ley permite, en ejercicio de una facultad legal conferida a la Autoridad de Aplicación.

Con respecto al agravio de eximición de responsabilidad amparado en las causales de caso fortuito o fuerza mayor, debido a la situación de emergencia sanitaria acaecida en el mundo por la enfermedad COVID – 19, el artículo 1730 del Código Civil y Comercial de la Nación, establece: "*Caso fortuito. Fuerza mayor. Se considera caso fortuito o fuerza mayor al hecho que no ha podido ser*

previsto o que, habiendo sido previsto, no ha podido ser evitado. El caso fortuito o fuerza mayor exime de responsabilidad, excepto disposición en contrario".

De las constancias de autos surge con claridad que el requerimiento fue notificado electrónicamente en fecha 24/06/2020. En dicha oportunidad, la firma tuvo la oportunidad de contestar el mismo, explicando la imposibilidad de brindar la información solicitada por no tener permitida la circulación y por ende el acceso a sus oficinas, situación no acaecida. Recién procedió a contestar el sumario iniciado a causa de su incumplimiento, en fecha 15/04/2021, de forma extemporánea. La situación especialmente particular causada por la pandemia generaba ciertas limitaciones a la circulación y la reunión de personas en forma presencial, pero nada obstaba a ingresar desde cualquier dispositivo electrónico a revisar las notificaciones electrónicas existentes en ese momento, sin importar la locación en la cual se encontraba. Los plazos legales se encontraban en marcha, y no encuentro justificación suficiente en los hechos planteados por la firma BGH S.A., para no haber cumplimentado con lo requerido por el Ente Recaudador.

Por todo lo expuesto, considero corresponde **NO HACER LUGAR** al recurso interpuesto por la firma **BGH S.A. C.U.I.T. N° 30-50361289-1** contra la Resolución N° M 1203/21 de fecha 29/04/2021 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 70) y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de Multa de \$23.500 (Pesos Veintitrés Mil Quinientos) equivalente a cincuenta (50) veces el impuesto mensual mínimo establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 82° primer párrafo del Código Tributario Provincial, por incumplimiento a los deberes formales, originado en la falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante Requerimiento de información notificado en fecha 24/06/2020.

El Dr. José Alberto León dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN



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



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

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

Visto el resultado del precedente acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. **NO HACER LUGAR** al recurso interpuesto por la firma **BGH S.A. C.U.I.T. N° 30-50361289-1** contra la Resolución N° M 1203/21 de fecha 29/04/2021 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 70).y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de Multa de \$23.500 (Pesos Veintitrés Mil Quinientos) equivalente a cincuenta (50) veces el impuesto mensual mínimo establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 82° primer párrafo del Código Tributario Provincial, por incumplimiento a los deberes formales, originado en la falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante Requerimiento de información notificado en fecha 24/06/2020.

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

J.P.

HACER SABER



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

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

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION