

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...22..... días del mes de.....Junio.....de 2023, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, 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 "**BGH S.A S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 176/926/2021 (Expte. D.G.R. N° 10743/376/D/2020);

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Por ello,

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I. A fojas 63/65 del expediente N° 10743/376/D/2020, Guillermo Adolfo Moreau, apoderado de BGH S.A, CUIT N° 30-50361289-1 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1392/21 de la Dirección General de Rentas de fecha 05/05/2021 obrante a fs. 60 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al contribuyente 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, al 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 25/03/2020.

El apelante sostiene que la sanción de multa aplicada lo agravia irreparablemente, considerando que la misma es ilegítima y desproporcionada.

Argumenta que en el marco de la pandemia Covid-19, y el Régimen de Aislamiento Social, Preventivo y Obligatorio, dispuesto por el Decreto Nacional 297/2020, la D.G.R, presuntamente notifico a BGH S.A, de un requerimiento del cual el contribuyente nunca tomo conocimiento y por lo tanto no contesto, debido a que los empleados de la firma, se encontraban prestando servicios desde sus

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

respectivos domicilios desde el mes de marzo de 2020, razón por la cual se tomó conocimiento del requerimiento que motivó la sustanciación del Sumario N° S/2186/2020/A, tiempo después de que fuera remitido al contribuyente.

Manifiesta que la firma ofreció cumplir con el requerimiento efectuado por la D.G.R. al contestar el sumario. Declara que el Fisco provincial aplicó una sanción de multa al contribuyente, sin tomar en cuenta la situación de fuerza mayor motivada en la emergencia social y sanitaria, y que los constantes cambios en las condiciones laborales ocasionaron que los empleados de B.G.H, no tomaran conocimiento del requerimiento emitido ni del Sumario.

Afirma que la D.G.R, omitiendo la situación de emergencia social y sanitaria imperante, no considero el descargo presentado y aplicó una sanción de multa de \$23.500, equivalente a más del 66% de la escala prevista en el primer párrafo del art. 82 C.T.P.

Sostiene que el criterio aplicado por la D.G.R, no resulta razonable dada la situación de emergencia social y sanitaria, más aun cuando se trata de un contribuyente sin antecedentes infraccionales y que se presentó aun en forma extemporánea a contestar el requerimiento y el sumario.

Solicita a este Tribunal hacer primar la razonabilidad sobre el excesivo rigor formal y dejar sin efecto la sanción apelada, teniendo en cuenta las consecuencias ocasionadas por la pandemia de COVID-19.

Afirma que, nos encontramos ante una cuestión de caso fortuito o fuerza mayor, que implica un hecho exterior e imprevisible, que impide el oportuno cumplimiento de la obligación. Cita y transcribe el artículo 1730 del Código Civil y Comercial de la Nación.

Explica que esta situación de caso fortuito o de fuerza mayor, involucra un hecho exterior e imprevisible, que impide el cumplimiento oportuno de la obligación, pero que no extingue el tributo y su cumplimiento material, pero justifica un incumplimiento formal consistente en la falta de contestación en tiempo y forma de un requerimiento de información. Cita doctrina y jurisprudencia al respecto.

Alega que en el marco del Decreto 297/2020, también se ve afectado el normal funcionamiento de la D.G.R, la concurrencia de sus empleados y funcionarios. Razón por la cual, pretender que el contribuyente cumpla con todas sus obligaciones del mismo modo que en tiempos normales, y ante un incumplimiento

formal, aplicar la norma punitiva con todo rigor, implica un excesivo rigor formal por parte del Fisco.

Por último, solicita que en función a la extraordinaria circunstancia social y sanitaria originada a causa de la pandemia COVID-19, se haga lugar al recurso interpuesto, revocando la resolución apelada y se exima de sanción a BGH S.A respecto de la multa. Efectúa reserva del caso federal.

II. Que a fojas 79/81 del Expte. N° 10743/376/D/2020, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el art. 148° del Código Tributario Provincial.-

Sostiene que con respecto a los fundamentos expuestos por el recurrente sobre la imposibilidad de dar cumplimiento con lo solicitado mediante Requerimiento de Información notificado en fecha 25/03/2020, destaca que resulta improcedente dicho argumento, ya que el contribuyente no puede liberarse de responsabilidad por el hecho 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.-

Las dificultades administrativas de la empresa, no tienen 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.-

En el caso en cuestión, se debe tener en cuenta que se le otorgó en el requerimiento de fecha 25/03/2020 un plazo de diez días, tiempo razonable para su efectivo cumplimiento.

En atención a las razones particulares expresadas por el contribuyente que propiciaron el retraso en el cumplimiento de la obligación en cuestión, cabe decir que la normativa del Art. 266 CCYCN no es de aplicación al caso de marras en virtud de lo normado por el Art. 69 C.T.P.

El planteo efectuado por el sumariado no admite su remisión a la normativa impuesta por el Art. 1730 CCYCN, toda vez que los motivos particulares que rodean el desarrollo del giro comercial del contribuyente y que dieron origen al incumplimiento de sus obligaciones tributarios, no pueden ser considerados imprevisibles, inevitables y ajenos al ámbito de actuación del contribuyente, razón por la cual no corresponde en el caso particular tratar la cuestión como un caso fortuito o fuerza mayor.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Sobre la aplicación de la sanción impuesta, destaca que la normativa prevista por el Art. 82, primer párrafo C.T.P., otorga la posibilidad de graduar la sanción de tres (3) a setenta y cinco (75) veces el impuesto mínimo mensual establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otras cosas. Cita y transcribe el Art. 75 C.T.P.

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, la D.G.R considera que deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada, la cual no alcanza al máximo legal previsto por la norma. Cita jurisprudencia al respecto.

Por lo que conforme a las consideraciones que anteceden, la D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente BGH S.A, en contra de la Resolución N° M 1392/21 de fecha 06 de Mayo de 2021, debiendo confirmarse la misma.

III. A fs. 10 del expediente N° 176/926/2021 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.-

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 resolver si la Resolución N° M 1392/21 de fecha 05/05/2021, resulta ajustada a derecho.

Respecto al planteo de fondo, en el caso bajo análisis, la infracción se configura por la falta de presentación de documentación y/o información referente a la firma INC S.A, respecto de las retenciones efectuadas sobre el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, para la provincia de Tucumán en el periodo Fiscal 2018, (anticipos 01/2018 a 12/2018). La información se solicitó a través de la Verificación Impositiva, Orden de Inspección F.6002/0 N° 202000078. F.6004 N° 0001-00014992, F. 6005/E N° 2020-00000100, que fue notificada electrónicamente el día 19/02/2020 y leída en igual fecha, conforme las constancias de autos a fs 07 del expediente D.G.R. N° 10743/376/D/2020.

En fecha 17/03/20, la D.G.R solicita a BGH S.A a raíz del proceso de verificación

impositiva del contribuyente INC S.A CUIT N° 30-68731043-4, información sobre:
A) las retenciones efectuadas por el contribuyente INC S.A y deducidas por BGH S.A, en las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la provincia de Tucumán. Esta solicitud de información fue notificada en fecha 25/03/2020.

En fecha 10/06/2020, conforme obra en F.6006 N°0001-00123130, se deja constancia del incumplimiento de los deberes formales del contribuyente BGH S.A, la que fue notificada en fecha 17/06/2020.

La Autoridad de Aplicación inicio instrucción de sumario en contra de la firma BGH S.A, en los términos del artículo 123 del C.T.P, Sumario N° S/2186/2020/A, notificado en fecha 30/12/2020, por la presunta configuración de la infracción prevista en el art. 82 primer párrafo del C.T.P.

En fecha 15/04/2021, el contribuyente contestó sumario de manera extemporánea, a través de su apoderado Miguel Darío Giorgio, quien sostiene que debido al contexto de emergencia sanitaria mundial en el marco de la Pandemia COVID-19, el Régimen de Aislamiento Social, Preventivo y Obligatorio dispuesto por el Decreto Nacional 297/2020, el proceso de reorganización interno de sus empleados, y que la delegación de la D.G.R en la Ciudad de Buenos Aires permanecía cerrada, no se contestó en tiempo oportuno el Requerimiento de Información solicitado por la D.G.R. Manifiesta que acompaña la documentación requerida anexa como Documento "C". Pero de las constancias de autos no surge acreditado dicho cumplimiento. Por último, solicita que debido a la situación excepcional antes descriptas se lo libere de sanción.

La D.G.R. no hace lugar al descargo interpuesto por resultar extemporáneo, y en consecuencia dicta Resolución N° 1392/21, apelada en los presentes autos.

En consecuencia, 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 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 82 primer párrafo del C.T.P., el cual establece: "(...) 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 advierte que el fundamento de las sanciones vinculadas a las mencionadas 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. Continuando con este razonamiento, podemos decir que el bien tutelado por la norma es el correcto funcionamiento de la administración. Estas sanciones de tipo objetivo, que parten de la simple comprobación del incumplimiento del deber formal en tiempo oportuno, por lo que las razones de la falta o la existencia de un eximente o atenuante, deben ser acreditados por el remiso y ser objeto de valoración al momento de graduar la multa a aplicar.

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 (...)*”.

El art. 75 del C.T.P dispone que: *“Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 78. 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”*.

“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” (Dictamen del Procurador General de la Nación, Fallos: 314:1376).

Respecto al planteo efectuado por el apelante, 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”.*

Teniendo en cuentas que las situaciones de caso fortuito o fuerza mayor requieren una serie de características, como ser imprevisibilidad, es decir que no puede preverse; debe ser inevitable, es decir que no pudo evitarse; y debe ser extraño y ajeno al ámbito de actuación del responsable. Podemos decir que si bien la pandemia de Covid-19 reúne las características antes descriptas, no podría eximir del responsabilidad al apelante, toda vez que si pudo realizar la presentación de descargo del sumario y posteriormente la interposición del recurso de apelación, debería también haber cumplido anexando la documentación requerida por la Autoridad de Aplicación.

De las constancias de autos, surge que aun después de las dos presentaciones realizadas por el apelante, no ha cumplido con el deber de información requerido por la D.G.R, por lo que deviene ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada y la sanción aplicada.

Teniendo en cuenta lo expuesto, considero que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente BGH S.A, CUIT N° 30-50361289-1, en contra de la Resolución N° M 1392/21, dictada en fecha 05/05/2021 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$23.500 (Pesos

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Veintitrés Mil Quinientos), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 82º primer párrafo del C.T.P.

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:

1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **BGH S.A, CUIT N° 30-50361289-1**, en contra de la Resolución N° M 1392/21, dictada en fecha 05/05/2021 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$23.500 (Pesos Veintitrés Mil Quinientos), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 82º primer párrafo del C.T.P.

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

HACER SABER

A.S.B

DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ:

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION