

SENTENCIA N° 139/2023

Expte. N° 230/926/2022

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los... 5... días del mes de... Julio... de 2023 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal); a fin de resolver la causa caratulada: "**SEGUER VIVIANA BEATRIZ**", Expte. N° 230/926/2022 (Expte. D.G.R. N° 4244/376/D/2022) y;

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 52/54 del Expediente N° 4244/376/D/2022, se presenta la Sra. **SEGUER VIVIANA BEATRIZ**, CUIT N° 27-16685050-4, e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1205/22 de la Dirección General de Rentas de fecha 30/06/2022 obrante a fs. 48 del mismo expediente, mediante la cual resuelve **APLICAR** al contribuyente una multa de \$19.750 (Pesos Diecinueve Mil Setecientos Cincuenta) equivalente a veinticinco (25) veces al 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 debido a la falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante Requerimiento F. 6005/E N° 2022-00000190 notificado en fecha 10/02/2022.

II. A fs. 52/54 el apelante presenta Recurso de Apelación y, en primer término, solicita se deje sin efecto la sanción de multa aplicada, ya que considera es arbitrario e ilegítimo el accionar de la D.G.R.

Sostiene que el Organismo Recaudador tiene el deber de acreditar todos y cada uno de los elementos constitutivos del ilícito imputado.



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

Considera que el art. 82 primer párrafo del Código Tributario Provincial constituye una ley en blanco y que el mismo se integra con el artículo 108 del C.T.P. Asimismo, arguye que el ente fiscal no justificó fehacientemente la acción típica, por lo que considera debe ser nulo lo actuado por el Ente Fiscal.

Plantea que en ninguna parte de la legislación citada se dispone la obligación de suministrar copia fiel de comprobantes, de operaciones realizadas por terceros. Considera que se violó el principio constitucional de legalidad tributaria, establecido por la Constitución Nacional en su art. 19.

Expresa que la configuración de cualquier ilícito tributario requiere se compruebe la violación de la norma (aspecto objetivo) y la existencia de culpabilidad por parte del infractor, siendo por lo tanto exigible la presencia del aspecto subjetivo (circunstancias personales del obligado tributario). De este modo, alega que no le corresponde sanción de multa por no haberse comprado la acción típica (hecho objetivo) o aspecto material.

Manifiesta que multa impuesta es totalmente desproporcionada y confiscatoria en relación a la situación patrimonial del contribuyente. Insiste en que el monto de la misma no se ajusta a derecho.

III. A fojas 08/11 del Expte. N° 230/926/2022 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

En cuanto al planteo de nulidad fundamentado en la falta de razonabilidad y proporcionalidad de la pena, por el cual el contribuyente plantea la arbitrariedad del acto administrativo, la D.G.R. sostiene que la graduación de la sanción fue realizada dentro de los parámetros que la ley permite por lo que no convierte al acto que la impone en arbitrario.

Considera que el recurrente no puede invocar la ausencia de fundamentación de la Resolución N° M 1205/22 ya que del contenido de la misma se desprende que se encuentra debidamente motivado y contiene todos los elementos necesarios que hacen a su validez y garantizan al contribuyente el debido ejercicio de su derecho de defensa.

Insiste en que en el visto de la Resolución se dejó constancia en forma clara, precisa y circunstanciada del hecho que conforma la imputación, precisando el

incumplimiento endilgado, como también la norma legal en que "prima facie" se encuadró su conducta.

Destaca que en el caso de marras el apelante tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de defensa y de expresar sus agravios, por ello alega que no se advierte el perjuicio ocasionado ni la afectación de su derecho de defensa.

Cita el artículo 82° del Código Tributario Provincial y sostiene que el mismo tiene por fin asegurar el correcto funcionamiento de la Administración en orden a la verificación y fiscalización del Órgano recaudador.

Expresa que la infracción se configura por la falta de cumplimiento en tiempo y forma a lo solicitado mediante Requerimiento F. 6005/E N° 2022-00000190 notificado en fecha 10/02/2022, situación constatada por medio de F. 6006 N° 0001-00128853 de fecha 07/03/2022 y notificado el día 30/03/2022.

Agrega que el requerimiento por el cual se instruyó el presente sumario no fue contestado en el plazo otorgado, de lo que se advierte que el encuadramiento legal efectuado resulta ajustado a derecho, sin que pueda ser considerado irrazonable y desproporcionado, por lo que resulta improcedente la pretensión de arbitrariedad en el acto cuestionado.

La D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por SEGUER VIVIANA BEATRIZ, en contra de la Resolución N° M 1205/22, debiendo confirmarse la misma.

IV. A fs. 16 del Expediente N° 230/926/2022 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 258/22 de fecha 16/12/2022 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.


V. 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 Resolución N° M 1205/22 resulta ajustada a derecho.

Para una mejor comprensión de la problemática con respecto al caso en análisis, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación.

El Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (LEY N° 9155 – BO (Tucumán): 21/1/2019) en su artículo 82° primer párrafo, establece que: "(...): Serán



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

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 acuerdo a la norma transcripta, la infracción endilgada al apelante se configura en el momento que el mismo incumplió a los deberes formales debido a la falta de presentación de la documentación y/o información solicitada mediante Requerimiento F. 6005/E N° 2022-00000190 notificado en fecha 10/02/2022, situación constatada por medio de F. 6006 N° 0001-00128853 de fecha 07/03/2022 y notificado el día 30/03/2022.

Es por ello que el Fisco encuadra la infracción en el artículo 82° primer párrafo, al considerar que se trata de un incumplimiento dentro del plazo otorgado, de un requerimiento realizado por los funcionarios actuantes.

La norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes que con su conducta afecten el bien jurídico protegido. Para ello cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar este extremo; entendiéndose por "presunción" a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede. Por lo cual, una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa. No obstante, se tratan de presunciones "iuris tantum", es decir, admiten prueba en contrario, correspondiendo al agente liberarse de tales actos mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

Cabe remarcar que, el art. 9° inciso 1) del C.T.P. prevé: "*Para el ejercicio de sus funciones, la Autoridad de Aplicación tendrá –sin perjuicio de otras establecidas en este Código o leyes especiales– las siguientes facultades: 1. Exigir de los contribuyentes y responsables y terceros, en su caso, la exhibición de libros,*

instrumentos, documentación y comprobantes que se lleven, de los actos, operaciones o actividades que puedan constituir hechos imposables consignados en las declaraciones juradas (...)”.

En tal sentido, constituye un deber formal del contribuyente el de colaborar con todo lo que soliciten los inspectores actuantes a cargo de la verificación. Dentro de las obligaciones formales que la ley tributaria dispone para los contribuyentes, se encuentran comprendidos los pedidos de información efectuados en el caso de marras; siendo exigibles por el Fisco y sancionable su incumplimiento.

De modo que, al existir una norma expresa en el Código Tributario Provincial, que establece la obligación del contribuyente de colaborar al organismo fiscal, aportando en tiempo toda la documentación necesaria para la fiscalización, y habiendo sido notificado en tiempo y forma, el contribuyente con su accionar obstaculizó las funciones de verificación que resultan indispensables para constatar el cumplimiento por parte de los contribuyentes y responsables de sus obligaciones tributarias.

El art. 104° del Código Tributario Provincial, en los incisos 4) y 6), establece que: *“Los contribuyentes y responsables tienen que cumplir los deberes que este Código 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: 4. Contestar, informar o aclarar por pedido de la Autoridad de Aplicación con respecto a declaraciones juradas o, en general, a las operaciones que a juicio de ella puedan constituir hechos imposables; 6. Facilitar con todos los medios a su alcance las tareas de verificación, fiscalización y determinación impositiva”.*

Esto demuestra un retraso evidente que el contribuyente ocasionó a la actividad fiscalizadora, situación que podría haberse evitado si dicha información hubiera sido suministrada en tiempo y forma. Por ello, el cumplimiento de los deberes formales alegado por el recurrente no debilita el ordenamiento legal afectado, ya que fue producido una vez vencido el plazo otorgado.

En cuanto al planteo de nulidad efectuado por el contribuyente fundamentado en la falta de razonabilidad y proporcionalidad de la pena, y que plantea por ello la arbitrariedad del acto administrativo, es importante destacar que la graduación de



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

la sanción fue realizada dentro de los parámetros que la ley permite. Por lo tanto, no convierte al acto que la impone en arbitrario, ya que implica el ejercicio de una facultad legal conferida a la Autoridad de Aplicación.

En este sentido, cabe mencionar que el artículo 75° del Código Tributario Provincial dispone que: *"Las infracciones previstas en este Código 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 la culpa o dolo del infractor."*

Teniendo en cuenta la naturaleza y la gravedad de la infracción cometida y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al Director General de Rentas, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada que fue establecida dentro de los límites legales vigentes, por lo cual la misma no luce desproporcionada.

En virtud de lo expresado, se advierte que en el caso de marras la multa aplicada no resulta arbitraria sino razonable y acorde a derecho, razón por la cual el planteo efectuado debe ser rechazado por improcedente.

Respecto al criterio de cuantía de la sanción en el acto administrativo en cuestión, el recurrente no puede invocar la ausencia de fundamentación de la Resolución N° M 1205/22, puesto que del contenido de la misma se desprende que se encuentra debidamente motivado y contiene todos los elementos necesarios que hacen a su validez y que garantizan al contribuyente el debido ejercicio de su derecho de defensa. De tal manera, en dicha Resolución, se dejó constancia en forma clara, precisa y circunstanciada del hecho que conforma la imputación, precisando el incumplimiento endilgado, como asimismo la norma legal en que "prima facie" se encuadró su conducta.

En cuanto a la ausencia de fundamentación o motivación de la resolución recurrida al momento de graduarse la sanción, cabe recalcar que las actuaciones poseen una unidad ideal y material, dentro de la cual cada etapa o paso procedimental se encuentra concatenado con el anterior, razón por la cual cada acto debe ser analizado dentro del contexto de las actuaciones, tomadas en forma integral.

Por ello, mal puede decir el responsable que no se hizo una relación concreta de la conducta en que incurrió y de la sanción aplicada, cuando dicha conducta surge sin hesitación alguna del presente expediente, a la vez que se ha expresado en la

resolución recurrida que la graduación de la sanción es una consecuencia de las constancias de hecho y de las circunstancias merituadas.

"No puede plantearse la falta de motivación del acto cuando de la resolución surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir, la descripción de los hechos que dan origen al ajuste fiscal, la conducta que se le imputa al contribuyente y la normativa aplicable al caso según el criterio del juzgador. Según doctrina de esta Sala "el acto puede afirmarse que se encuentra fundado en las circunstancias del hecho y de derecho que el juez administrativo invoca y, como reiteradamente tiene dicho este tribunal, solo la ausencia de este requisito del acto administrativo ameritaría su nulidad cuando el derecho de defensa en juicio se encontrare fatalmente afectado; pero no así, cuando tal elemento está presente a pesar de su discutible corrección." (vide "Cooperativa de Trabajo Integral – Coop. Ltda. s/ apelación IVA", sentencia del 09/12/02, entre otros)". (TFN- Sala B, "O' REILLY JUAN FELIPE" Expte. N° 22.345-I, 03.08.05).

La multa impuesta fue aplicada como consecuencia de que el responsable no dio cumplimiento con las obligaciones formales que le competen en tal carácter. Podrá el recurrente estar de acuerdo o no con los fundamentos expuestos, pero ello no significa que el acto carezca de motivación, y bajo este pretexto intente dejar inmune su accionar ilegítimo y que incluso perjudica las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos abarcativo del Bien Común de toda la sociedad.

A tal efecto, cabe destacar que el art. 70° del C.T.P. dispone que: *"Toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en este Código y en las leyes especiales".*

Por lo cual es procedente y ajustado a derecho aplicar la sanción prevista en la normativa vigente.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente SEGUER VIVIANA BEATRIZ, CUIT N° 27-16685050-4, en contra de la Resolución N° M 1205/22 dictada con fecha 30/06/2022 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$19.750 (Pesos Diecinueve Mil Setecientos

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

Cincuenta), equivalente a veinticinco (25) 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 82º primer párrafo del Código Tributario Provincial, en virtud de los considerandos que anteceden.

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 mérito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

- 1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **SEGUER VIVIANA BEATRIZ, CUIT N° 27-16685050-4**, en contra de la Resolución N° M 1205/22 dictada con fecha 30/06/2022 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de **\$19.750** (Pesos Diecinueve Mil Setecientos Cincuenta), equivalente a veinticinco (25) 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 82º primer párrafo del Código Tributario Provincial, en virtud de los considerandos que anteceden.
- 2) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

M.R.J.

HACER SABER



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

C.P. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

1995
1996
1997