

En San Miguel de Tucumán, a los 7 días del mes de Julio 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: "HUGO MARIO PESA Y CIA S.R.L." SI RECURSO DE APELACIÓN, Expte. Nro. 3/926/2022 (Expte. D.G.R. 7489/376-D-2021) 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 51 del Expte. N° 7489/376-D-2021, Hugo Mario Pesa, en carácter de socio gerente de la firma HUGO MARIO PESA Y CIA S.R.L., interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 5502/21 de fecha 16/11/2021 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 49). En ella se resuelve: **NO HACER LUGAR** al descargo interpuesto por el contribuyente respecto del sumario N° S/2055/2021/A de fs. 25, en virtud de las razones expuestas en los considerandos de la presente resolución; **APLICAR** al contribuyente **HUGO MARIO PESA Y CIA S.R.L. C.U.I.T. N° 30-62752570-9**, una multa de \$15.250 (Pesos Quince Mil Doscientos 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 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 F.6005/E N° 2021-00000235 notificado en fecha 10/02/2021.

El apelante niega rotundamente haber incurrido en incumplimiento a los deberes formales por falta de presentación de la documentación y/o información solicitada.

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

Afirma que fueron presentados debidamente los papeles correspondientes ante quien solicitó dicha información.

Adjunta como prueba dos notas con fechas 24/02/2021 y 04/03/2021 recibidas, firmadas y selladas por la C.P.N. Zelaya Fátima Adriana, supervisora del caso.

Por lo expuesto solicita que la resolución N° M 5502/21 sea archiva y dejada sin efectos.

II. Que a fojas 60/61 del Expte. N° 7489/376-D-2021 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

Respecto a los fundamentos expuestos por el recurrente sobre que habría dado cumplimiento con la presentación de la documentación y/o información solicitada, expresa que conforme se manifiesta del informe adjunto a fs. 36 del Expte D.G.R. emitido por el Departamento Fiscalización surge que a la fecha de 23/09/2021 no obra constancia del cumplimiento por parte del contribuyente a lo requerido en Requerimiento F. 6005/E N° 2021-00000235, notificado en fecha 10/02/2021.

Añade que del mismo informe mencionado, surge que del análisis de los descargos efectuados por el contribuyente en fechas 24/02/2021 y 04/03/2021, no aportó lo solicitado en el requerimiento mencionado en los puntos 3, 4 y 8, cumplimentando de esta forma parcialmente con la información requerida.

Sostiene que, en consecuencia, la conducta del contribuyente genera el nacimiento de la infracción de incumplimiento a los deberes formales prevista por el artículo 82 primer párrafo del Código Tributario Provincial, el que prevé que serán sancionados los infractores a sus disposiciones, leyes tributarias especiales, decretos dictados por el poder ejecutivo y de las resoluciones de la dirección general de rentas 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.

Continúa expresando que en el caso de marras, la infracción se configura por la falta de cumplimiento en tiempo y forma a lo solicitado mediante Requerimiento F. 6005/E N° 2021-00000235 notificado en fecha 10/02/2021, situación constatada

por medio de F. 6006 N° 0001-00125951 de fecha 10/05/2021 y notificado el día 12/05/2021 conforme consta a fs. 10.

Afirma que el bien jurídico tutelado por la norma en cuestión, es el funcionamiento mismo de la Administración, razón por la cual no es condición primordial que la conducta reprimida haya ocasionado un perjuicio patrimonial al Fisco, pues una vez cometido el hecho punible, se entiende lesionada la actividad de este organismo recaudador.

Por lo expresado, arriba a la conclusión 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.

Por último, aclara 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.

En virtud de los argumentos expuestos, entiende que corresponde no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente Hugo Mario Pesa y Cia S.R.L.

Ofrece prueba instrumental.

III. A fs. 9 del Expte. N° 3/926/2022 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 13/22 de fecha 11/02/2022, notificada el 02/03/2022, 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/2055/2021/A, conforme consta en fs. 25 -notificado en fecha 05/07/2021 (fs. 26)- contra el apelante en los términos del art. 123 del C.T.P., por la presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 82 primer párrafo del citado texto legal, toda vez que la conducta apuntada genera el nacimiento de la infracción de incumplimiento a los



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

deberes formales reprimida con multa graduable de 3 a 75 veces el importe mínimo mensual del impuesto sobre los ingresos brutos.

El contribuyente contesta el sumario iniciado en fecha 08/07/2021(fs. 27).

Posteriormente la D.G.R. por medio de la Resolución N° M 5502/21 de fecha 16/11/2021 resolvió: *"ARTICULO 1°: NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por el contribuyente respecto del sumario N° S/2055/2021/A de fs. 25, en virtud de las razones expuestas en los considerandos de la presente Resolución; ARTICULO 2°: APLICAR al contribuyente HUGO MARIO PESA Y CIA S.R.L. C.U.I.T. N° 30-62752570-9, una multa de \$15.250 (Pesos Quince Mil Doscientos 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 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° 2021-00000235 notificado en fecha 10/02/2021"*.

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 transcripto, 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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
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

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. 12 del Expediente D.G.R. 7489/376-D-2021, se dejó constancia mediante formulario F 6006 N° 0001-00125951, que el contribuyente "HUGO MARIO PESA Y CIA S.R.L." no dio cumplimiento a lo solicitado en Requerimiento F.6005/E N° 2021-00000235 de fecha 10/02/2021 puesto que en los descargos efectuados en fechas 24/02/2021 y 04/03/2021 no aportó lo requerido en el requerimiento mencionado en relación al punto 3, al punto 4 y punto 8, siendo pasible de la aplicación de las sanciones establecidas en el Código Tributario Provincial.

En la impugnación planteada (fs. 27), el apelante niega haber incurrido en dicho incumplimiento expresando que presentó la documentación solicitada por el requerimiento antes mencionado.

De la constancia de autos, y en cuanto a los fundamentos expuestos por el contribuyente respecto a que habría cumplimentado con la presentación de la información requerida en tiempo y forma, cabe señalar que, en coincidencia con lo informado por el Departamento de Fiscalización a fs. 36 del Expte. D.G.R., no obra constancia del cumplimiento por parte del contribuyente a lo solicitado en Requerimiento F.6005/E N° 2021-00000235 de fecha 10/02/2021.

Del análisis de los descargos efectuados en fechas 24/02/2021 y 04/03/2021 (fs. 13 y 14 respectivamente) por el contribuyente, surge a las claras que no aportó lo solicitado en el requerimiento antedicho, en sus puntos 3 ("*Nota describiendo la modalidad operativa del contribuyente indicando: **TODAS** las actividades que desarrolla –con sus correspondientes particularidades-, lugar de explotación, domicilios, personal afectado y formularios o comprobantes que utiliza en dichas operatorias –aporte circuito documental de un operación a modo de ejemplo para cada una de las actividades que efectivamente desarrolla*"), 4 ("*Nota describiendo la modalidad operativa del contribuyente en relación a las ventas efectuadas mediante comercio electrónico –venta ON-LINE- identificando cada uno de los sitios web e informando si realiza facturas por dichas ventas; aporte a modo de ejemplo una factura por mes de ventas realizada mediante comercio electrónico*") y 8 ("*Aporte detalle de los puntos de ventas que posee, informando sucursales y/o depósitos existentes, anexando la "Constancia de Domicilios y Puntos de venta – AFIP*"), cumpliendo así de manera parcial con la información demandada.

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 la razonabilidad y proporcionalidad de la sanción impuesta.

Para llevar adelante su actividad punitiva conforme a derecho, la Administración Tributaria debe no sólo adecuar las circunstancias acaecidas al supuesto 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

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 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.

Por todo lo expuesto, considero corresponde **NO HACER LUGAR** al recurso interpuesto por la firma **HUGO MARIO PESA Y CIA S.R.L. C.U.I.T. N° 30-62752570-9** contra la Resolución N° M 5502/21 de fecha 16/11/2021 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 49) y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa de \$15.250 (Pesos Quince Mil Doscientos 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 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 F.6005/E N° 2021-00000235 notificado en fecha 10/02/2021.

El Dr. José Alberto León dijo:

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

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 **HUGO MARIO PESA Y CIA S.R.L. C.U.I.T. N° 30-62752570-9** contra la Resolución N° M 5502/21 de fecha 16/11/2021 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 49) y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa de \$15.250 (Pesos Quince Mil Doscientos 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 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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

mediante Requerimiento F.6005/E N° 2021-00000235 notificado en fecha 10/02/2021.

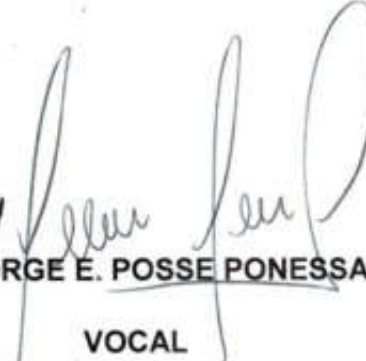
2. REGISTRAR, NOTIFICAR y devolver los antecedentes administrativos acompañados y ARCHIVAR.

J.P.

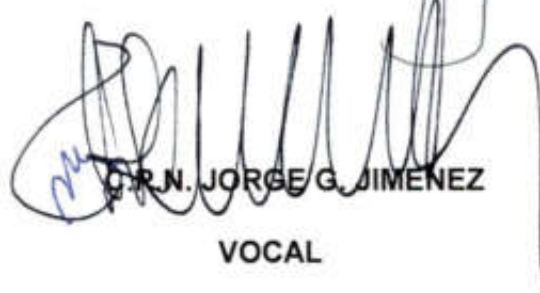
HACER SABER



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



DR. N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION