

549/14 LAS HERAS S.R.L. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN S/ NULIDAD / REVOCACION

Escrito: SENTENCIA DE FONDO GENERICO - PARA PEGAR

PODER JUDICIAL DE TUCUMÁN
CENTRO JUDICIAL CAPITAL
Excma. Cámara Contencioso Administrativo - Sala I

ACTUACIONES N°: 549/14
H105010000769790
H105010000769790

EXCMA. CAMARA CONT. ADMINISTRATIVA
REGISTRADO SALA Ia.
N°

.....1122.....
AÑO

.....2016.....

SAN MIGUEL DE TUCUMÁN, NOVIEMBRE 23 DE 2016

VISTO: Para resolver la causa de la referencia, y al encontrarse reunidos para su consideración y decisión los Sres. Vocales de la Sala Iª de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo, previo sorteo, se estableció el siguiente orden de votación: Dr. Salvador Norberto Ruiz y Dr. Horacio Ricardo Castellanos. El resultado se expone a continuación:

EL SEÑOR VOCAL DR. SALVADOR NORBERTO RUIZ, dijo:

R E S U L T A:

A fs. 321/336 el letrado apoderado de la firma Las Heras S.R.L., en su nombre y representación, inicia demanda en contra de la Provincia de Tucumán a los fines de obtener la declaración de nulidad de la Resolución N° M 2.181/13 del 20/08/2013 dictada por al Dirección General de Rentas (en adelante DGR). Manifiesta que dicho acto aplica a la firma una multa de \$148.493,40 debido a la falta de presentación de las DDJJ sobre ingresos brutos por los períodos 04/2006 a 05/2011 la que –agrega– luce desproporcionada y confiscatoria en razón de que el importe a ingresar en concepto de aquella gabela ascendía a \$2.069,64.

Requiere además la declaración de nulidad de la Resolución N° R 311/14 de fecha 14/08/2014, por la cual la DGR rechazó el recurso de reconsideración planteado en contra de la Resolución N° M 2.181/13. Señala que la empresa procedió a hacer efectivo el pago del capital reclamado (\$2.069,64), mediante la presentación de las correspondientes declaraciones juradas.

Menciona que la DGR precedió a inscribir de oficio a la firma como contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos mediante Resolución N° I 62/11 en fecha 14/07/2011, ello a partir del período 04/2006. Añade que en contra de dicho acto se interpuso recurso de reconsideración atento a que no desarrollo durante ese período actividades a título oneroso de forma habitual, ya que el mero hecho de constituirse mediante contrato e inscribirse en la AFIP para la obtención del CUIT no representaba la realización de hecho imponible alguno.

Expresa que, previa deducción de recurso de reconsideración, dicha inscripción de oficio fue confirmada mediante Resolución N° 86/13, la cual quedó firme.

Sostiene que en tal contexto la DGR emitió la Resolución N° M 2.181/13 imponiéndole la multa de \$148.493,40 graduando la sanción entre 8 y 75 veces el impuesto omitido, resultando este un importe desproporcionadamente mayor al monto adeudado y sin mantener un criterio uniforme de imposición por cada período.

Afirma que la sanción impuesta es improcedente pues en el caso de referencia no se ha configurado al respecto de la empresa actora el hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos. Dice que en la especie no existe hecho material en tanto la firma no tenía conocimiento de que le correspondía inscribirse como contribuyente de aquella gabela, basándose para ello en la falta de realización de su parte de algún tipo de operación que verifique el hecho imponible.

Alega que ninguna persona puede ser condenada por un hecho previsto como delito si no ha obrado por lo menos culpablemente, de manera que no pueden serle reprochables penalmente resultados con los que su conducta guarda una relación causal meramente objetiva. Insiste en que solo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente, por lo que aun existiendo elemento objetivo, la multa no es legítima ante la ausencia de elemento subjetivo.

Asegura que es manifiesta la violación al principio de razonabilidad y de proporcionalidad de la sanción. Indica que el

549/14 LAS HERAS S.R.L. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN S/ NULIDAD / REVOCACION**Escrito: SENTENCIA DE FONDO GENERICO - PARA PEGAR**

tributo supuestamente evadido ascendió a la suma de \$2.059,64, la cual se presenta evidentemente menor a la de la multa impuesta, demostrando la desproporcionalidad de la sanción.

Puntualiza que otro punto a tener en cuenta es la ausencia de antecedentes firmes, pues Las Heras S.R.L. no registra otras condenas anteriores a la presente y por la misma materia, lo que torna incomprensible el tratamiento que, como reincidente, le dispensó la DGR aplicándole en consecuencia los máximos previstos en la norma.

Relata que el acto sancionador parecería sugerir que cada período omitido supone un incumplimiento y que su reincidencia obliga a duplicar la graduación impuesta al período inmediato anterior. Agrega que tal razonamiento colisiona con el principio de reincidencia, el cual exige que exista una sanción anterior impuesta y firme, por lo que al no existir ninguna multa previa contra la firma sostener que Las Heras S.R.L. ha reincidido denota una ignorancia absoluta del régimen penal argentino.

Enuncia que los actos administrativos deben ser fundados, especialmente aquellos que involucran actuaciones de carácter discrecional, como lo es la graduación de una multa. Añade que la DGR se limita a sostener que por la naturaleza de la falta, las características del contribuyente y la cantidad de períodos involucrados procede a graduar la multa de una forma tan extraña que su resultado se evidencia gravemente desproporcionado.

Menciona que nada dice la administración acerca de la capacidad contributiva de la empresa, ni tampoco explica por qué utiliza un mecanismo de graduación in crescendo que duplica la cantidad de veces de graduación por cada período omitido, como si se tratase de una operación aritmética exponencial.

Sostiene que Las Heras S.R.L. es una sociedad que desde su creación y hasta la fecha no registra operación gravada alguna, lo que –dice– se prueba con las declaraciones juradas correspondientes al impuesto al valor agregado que se adjuntan con la demanda. Refiere que la DGR jamás cuestionó las declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos las cuales fueron todas presentadas sin movimiento alguno, procediendo solo el pago del mínimo legal vigente.

Señala que es claro que la sanción impuesta por los actos administrativos atacados no se circunscribe dentro del objetivo de protección del mentado bien jurídico protegido, atento a que no busca sancionar el incumplimiento de un deber formal, sino que, denotan una evidente desviación de poder perjudicando patrimonialmente a la firma en aras de obtener ingresos por multas por un fin eminentemente recaudatorio, por sobre los bienes que la legislación busca proteger con esta sanción.

Asevera que la garantía de no confiscatoriedad se encuentra consagrada constitucionalmente en los artículos 4 y 17 de la Carta Magna, en el marco de un conjunto de principios que consagran la inviolabilidad del derecho de propiedad.

Destaca que por imperio del artículo 54 de la Ley 5.121 y a consecuencia de este, el artículo 62 inciso 5° del CP, se encuentran prescripta la multa en lo concerniente a los períodos 04/2006 a 07/2009.

Finalmente aduce que aunque por razones más estrictamente prácticas que constitucionales se ha admitido la validez de acordar a órganos dependientes del PE potestades jurisdiccionales, es evidente que no puede ser juez el mismo interesado en recaudar, ni siquiera aunque esté sometido a control judicial posterior. Por ello, –prosigue– el PE no debería tener, ni siquiera en tales circunstancias, la posibilidad de dictar actos jurisdiccionales, máxime si actúa como juez y parte, lo que ya de por sí resulta incompatible con la garantía de ser oído por un juez independiente e imparcial con anterioridad a la determinación de las obligaciones impositivas. Formula reserva de caso federal.

Por Resolución N° 959/2014 (fs. 341/342), Presidencia de sala Rechazó la medida cautelar de suspensión de ejecutoriedad solicitada por el actor, pronunciamiento confirmado por el Tribunal mediante Resolución N° 462/2015 (fs. 32 del expediente N° 549/14-I1, que en este acto tengo a la vista).

Ordenado y corrido el traslado de la demanda de autos (ver decreto de fs. 351 y cédula de fs. 356), a fs. 374/386 la Provincia de Tucumán, mediante su letrado apoderado, efectúa el responde pertinente. Manifiesta que la DGR instruyó sumario en contra de la actora debido a que esta desplegó una conducta que la coloca incurso en la infracción prevista en el artículo 82 de la Ley 5.121, ello debido a que no presentó las declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos correspondientes a los anticipos 04/2006 a 05/2011.

Indica que la pretensión jurídica de la sociedad comercial demandante parte de un asimilación completa de la potestad sancionatoria administrativa con el delito del derecho penal sustantivo, lo que –afirma– constituye un error, pues este último se aplica de forma subsidiaria y con interpretación analógica de sus instituciones.

Menciona que es falaz el argumento de la actora según el cual se propone en esta instancia desconocer que revestia la calidad de contribuyente, puesto que no surge de autos que haya sometido a revisión jurisdiccional a la Resolución N° 86/13 por la cual se ordenó su inscripción de oficio en el impuesto sobre los ingresos brutos.

Destaca que además carece de importancia el argumento de que ha cumplido parcialmente con las obligaciones reclamadas porque ese cumplimiento se produjo como consecuencia de la intimación oportunamente realizada por la DGR, por lo que no resulta aplicable el beneficio establecido en el artículo 91 de la Ley 5.121. Agrega que de otra parte, la presentación de las declaraciones juradas correspondientes a los períodos 01/2008 a 05/2011, implica el reconocimiento expreso por parte de la sociedad demandante del reclamo efectuado por la DGR.

Señala que la infracción prevista en el artículo 82 de la Ley 5.121 persigue el propósito de tutelar un bien jurídico concreto, constituido por 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.

Afirma que no existe de parte de la administración desviación de poder ni una finalidad meramente recaudatoria y que la empresa demandante solo aparece disconforme con los fundamentos expuestos en el acto sancionador, lo cual

549/14 LAS HERAS S.R.L. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN S/ NULIDAD / REVOCACION

Escrito: SENTENCIA DE FONDO GENERICO - PARA PEGAR

no significa que este carezca de motivación, pues con tal argumento pretende dejar inmune su comportamiento ilegítimo en perjuicio del interés general al evadir contribuciones a las arcas del Estado.

Refiere que las actuaciones administrativas ostentan una unidad ideal y material, donde cada paso se encontró conectado con el anterior conformando una fisonomía integral, por lo que no es real que no se hizo una relación concreta de la conducta en que incurrió la empresa actora en relación a la sanción aplicada, pues tal conducta surge con claridad del propio expediente por el que tramitó el sumario.

Alega que la finalidad de una sanción no es meramente represiva sino también preventiva, lo que se traduce en fomentar el deber de colaboración con el estado de Derecho, lo cual no se efectuaría en la misma medida si no existiesen las sanciones que admite el ordenamiento tributario.

Menciona que al estar a la naturaleza y gravedad de la infracción cometida, los reiterados incumplimientos detectados en distintos períodos fiscales, y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al Director General de Rentas, estando además al bien jurídico tutelado, la cuantía de la penalidad no luce irrazonable.

Añade que el acto administrativo que se cuestiona tuvo en mira a los efectos de graduar la sanción, la naturaleza, gravedad y reiteración de las infracciones cometidas, derivadas de una comprobada negligencia e impericia del infractor acreditadas en 62 anticipos consecutivos en los cuales ha reiterado su conducta infraccional (sic).

Sostiene que la administración no se apartó de modo alguno de las normas jurídicas en las que está enmarcada su potestad sancionadora, por cuanto ha graduado la pena por cada uno de los incumplimientos detectados, aplicando y respetando para cada uno de ellos la escala fijada por el artículo 82 de la Ley 5.121.

Asevera que es improcedente recurrir a la graduación del derecho penal cuando la propia Ley 5.121 establece en su artículo 82 la escala aplicable para el caso de incumplimiento de deberes formales.

En lo que concierne a la prescripción que plantea la demandante, alega que en la especie se verificaron actos interruptivos, como ser los previstos en el artículo 67 incisos a) y b) del CP, a los que equivalen las diferentes infracciones cometidas por la actora y el inicio del sumario administrativo por parte de la DGR.

Finalmente, expone que el planteo de inconstitucionalidad formulado por la sociedad actora es general y se asemeja a la proposición de un dilema de índole doctrinario, lo que le impide por sí mismo prosperar. Enuncia que además el planteo incumple un recaudo fundamental, que es, evidenciar cual es la norma específica que vulnera de manera concreta un interés diferenciado merecedor de tutela. Efectúa reserva de caso federal.

Encontrándose abierta la causa a prueba (cfr. proveído de fs. 389), fueron ofrecidas las que se indican en el informe actuarial de fs. 428.

Luego de dictada la providencia respectiva (ver fs. 430), la parte actora presentó sus alegatos a fs. 435/438 y la demandada hizo lo propio a fs. 440/441.

Habiéndose rechazado un nuevo pedido cautelar de la actora (Resolución N° 399/2016, fs. 465), encontrándose abonada la planilla fiscal de fs. 443 (cfr. comprobante de pago fs. 469) y habiendo dictaminado el Ministerio Público (fs. 473), mediante decreto de fs. 474, se llamaron los autos para sentencia, acto jurisdiccional que una vez notificado (ver cédulas de fs. 475 y 476) y firme, deja la causa en condiciones de ser resuelta.

CONSIDERANDO:

I.- a).- Conforme se desprende de los resulta que preceden la pretensión de la sociedad actora se dirige a obtener la declaración de nulidad de la Resolución N° M 2.181/13 del 20/08/2013 emanada del Director General de Rentas, acto que en virtud de las disposiciones del artículo 82 de la Ley 5.121, le impone una sanción de multa de \$148.493,40. Requiere además la nulidad del acto administrativo que confirmó aquella penalidad (Resolución N° R 311/14 de fecha 14/08/2014).

A los fines de avalar su pretensión aduce que la sanción aplicada es improcedente en tanto no se configura a su respecto el elemento subjetivo que la valida debido a que desconocía su obligación de inscribirse como contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos, atento a la ausencia de actividad de su parte durante los periodos que comprende la sanción impuesta.

Manifiesta asimismo que el monto de la sanción es irrazonable y desproporcionado, que el acto sancionador presenta un serio déficit en su fundamentación en lo que atañe a la graduación de la multa aplicada, la cual tilda además de confiscatoria. Finalmente considera prescripta la potestad fiscal de sancionar respecto de los periodos 04/2006 a 07/2009 por imperio de lo normado en el artículo 62 inciso 5° del CP.

A su turno, la Provincia alega que la graduación de la penalidad impuesta a Las Heras S.R.L. se enmarca dentro de los límites que acuerda el artículo 82 de la Ley 5.121 y que se presenta acorde a la gravedad y extensión de la infracción cometida. Relata además que el procedimiento sumarial seguido en contra de la demandante no presenta vicio alguno y que no son aplicables en la especie las normas de la legislación penal de fondo relativas a la reincidencia, en tanto el artículo precitado contiene en su segundo párrafo previsiones específicas acerca del mencionado instituto.

Indica además que el error de derecho o la falta de conocimiento de las leyes no pueden servir de excusa para sortear las sanciones aplicadas, y que constituía una carga en cabeza de la contribuyente la prueba de la existencia de un error excusable.

Finalmente en lo que atañe a la prescripción, alude que en la especie se han configurado actos que interrumpieron su curso, en los términos del artículo 67 del CP.

b).- Siendo el marco de debate propuesto por las partes el previamente detallado, debo significar que en la causa no se encuentra controvertida la comisión por parte de la razón social actora de las infracciones formales que

549/14 LAS HERAS S.R.L. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN S/ NULIDAD / REVOCACION**Escrito: SENTENCIA DE FONDO GENERICO - PARA PEGAR**

originaron la sanción cuya nulidad pretende (luego retornaré sobre este punto).

Surge de las constancias del expediente N° 0026516/0376/S/2011, que en copia certificada tengo a la vista, que mediante Resolución N° M 2.181/13 del 20/08/2013 (fs. 65), la DGR impuso a la sociedad actora una sanción de multa por el monto de \$148.493,40, ello por encontrarla incurso en las causales previstas en el artículo 82 de la Ley 5.121, por incumplimiento de los deberes formales debido a la falta de presentación de las declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos por las posiciones 04/2006 a 05/2011 inclusive.

En contra de dicho acto Las Heras S.R.L. interpuso el recurso de reconsideración previsto en el inciso 1) del artículo 134 de la Ley 5.121 (fs. 73/76), el cual fue desestimado por el Fisco local mediante la emisión de la Resolución N° R 311/14 de fecha 14/08/2014 (fs.98)

II.- a).- La cuestión a elucidar merece determinar el marco legal en el que se inscribe la facultad del ente recaudador de sancionar en los términos que lo hizo la Resolución N° M 2.181/13. De tal modo, conforme lo expresa la Ley 5.121, toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye una infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en dicho digesto y en las leyes especiales (cfr. artículo 70).

A su vez el artículo 104 de aquel digesto establece que “los contribuyentes y responsables tienen que cumplir los deberes que éste 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: ... 9). Cumplir con aquellos deberes formales que establezca la Autoridad de Aplicación, dentro de las facultades que legalmente le son propias”.

Asimismo, el artículo 75 de la Ley 5.121 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 el grado de culpa o dolo del infractor”.

Con tales premisas y en lo que atañe al caso que nos convoca, la citada legislación fiscal prevé en la primera parte del artículo 82, que “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...”.

b).- A los fines de fijar las bases sobre las que se resolverá el presente debate, es también atinado poner de resalto que el acto administrativo goza de presunción de legitimidad salvo que estuviera afectado de un vicio que surja de él mismo (artículo 47 de la Ley 4.537, modificada por Ley 6.311); es decir que el acto se presume dictado de conformidad al ordenamiento jurídico. Se trata de una presunción legal iuris tantum que lo acompaña mientras no sea desvirtuada por prueba en contrario.

La nulidad de los actos administrativos supone la afectación de alguno de sus elementos esenciales (artículo 43 de la Ley 4.537), en los términos del artículo 48 del mencionado cuerpo legal, preceptiva que dispone que aquel es nulo, de nulidad absoluta e insanable, en los siguientes casos: a) cuando la voluntad de la administración resultare viciada por error esencial, por dolo (en cuanto se tengan como existentes hechos o antecedentes falsos o inexistentes) o cuando mediare violencia o simulación absoluta; b) cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último supuesto, que la delegación, avocación o sustitución estuvieren permitidas; falsos los hechos o el derecho invocado; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su emisión.

En lo que atañe a los deberes formales a observar por el contribuyente y sus objetivos jurídicos y sociales, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho 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, en el que 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.

La tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva. Precisamente, resulta un hecho notorio la situación en la que se encuentran aquellos que en el ejercicio de sus actividades cumplen con los recaudos que las leyes y reglamentos les imponen, frente a otros que operan en los circuitos económicos informales y de creciente marginalidad. El cumplimiento de los extremos formales constituye, en el caso, el instrumento que ha considerado el legislador para aproximarse al marco adecuado en el que deben desenvolverse las relaciones económicas y de mercado...” (CSJN, Fallos: 314:1376; 320:2649, entre otros).

En otras palabras 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 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).

III.- El primero de los argumentos que la actora esboza en pos de su pretensión impugnadora viene de la mano de enunciar la ausencia de un elemento subjetivo en el incumplimiento que le endilga el Fisco, circunstancia que –entiende– decanta en la imposibilidad de aplicar sanción alguna en su contra. Pretende acreditar la inexistencia de aquel asegurando que desconocía su deber de inscripción como contribuyente del impuesto sobre los ingresos

549/14 LAS HERAS S.R.L. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN S/ NULIDAD / REVOCACION**Escrito: SENTENCIA DE FONDO GENERICO - PARA PEGAR**

brutos, ello atento a la falta de realización en los hechos de actividades gravadas con aquella gabela.

Lo propuesto por la firma demandante luce claramente improcedente. En primer término cobra relevancia en la cuestión el hecho de que la inscripción de oficio propiciada por la DGR respecto de la firma actora como contribuyente del impuesto antedicho mediante Resolución N° I 62/11 del 14/07/2011 (fs. 357), posteriormente confirmada por Resolución N° 86/13 del 26/06/2013 (fs. 360), según las propias palabras de la actora, se encuentra firme y consentida.

Al margen de ello diré que, en lo que respecta a la invocada ausencia de elemento subjetivo que formula la demandante, dejando de lado a los delitos, el derecho tributario penal presenta características propias que lo distinguen del derecho penal general, siendo que dentro de su terminología las infracciones a los deberes formales en sentido lato tienen la naturaleza jurídica de las contravenciones y que para su configuración no requieren de la prueba del ánimo ni el "eventus dammi" (cfr., García Vizcaíno, Derecho Tributario, T. II°, pág. 404).

Cuadra destacar, como se sostuviese previamente, que el legislador ha receptado como primordial la observancia de los aludidos deberes formales en el marco de una ordenada y eficiente administración fiscal, razón por la cual el ordenamiento tributario local estructura un régimen sancionatorio específico para las infracciones que se vinculen con faltas respecto de aquellos.

Del texto del artículo 82 de la Ley 5.121 (transcripto con antelación), se advierte que el fundamento de las sanciones vinculadas a las mencionadas inconductas frente a las obligaciones formales afina en la mera transgresión del orden legal imperante. En otros términos, el fundamento de la sanción impuesta por el incumplimiento de los deberes formales anida 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.

Es decir, nos enfrentamos a sanciones de tipo objetivo que parten de la simple comprobación del incumplimiento del deber formal en tiempo oportuno, sin que tallen en el trance las razones que pudieran haber dado pie a la falta o la existencia de un eximente o atenuante, extremos que, en su caso, deben ser acreditados por el remiso y ser objeto de valoración al momento de graduar la multa a aplicar.

Más en la especie las razones invocadas por la firma demandante, lejos están de servir a estos fines pues no pueden erigirse válidamente como eximentes o atenuantes en lo que concierne a la observancia de su parte de los deberes formales omitidos. Me explico.

Conforme lo establece el artículo 8 del Código Civil y Comercial de la Nación (en similar tenor al del artículo 20 del viejo Código Civil), "la ignorancia de las leyes no sirve de excusa para su cumplimiento, si la excepción no está autorizada por el ordenamiento jurídico".

En orden a tal directriz se ha dicho acertadamente que "una vez publicada y vencidos los plazos respectivos, la ley se reputa conocida por todos, sin que los particulares puedan invocar su ignorancia para eludir la aplicación de ella; éste principio constituye la base de todo el orden social, pues si se pudiese invocar la ignorancia de las leyes para escapar a las consecuencias de los actos, ningún derecho podría subsistir y reinarían la inseguridad y la anarquía" (CN Civ. D., 15/06/1982, ED, 102-258).

Al analizar las constancias del contrato social de Las Heras S.R.L. (fs. 105/107), se advierte que el objeto social allí descripto comprende –a grandes rasgos– la construcción y venta de todo tipo de inmuebles y demás tipos de estructuras u obras civiles y viales; operaciones inmobiliarias de compra venta, alquiler, permuta, etc. y las más variadas actividades de explotación agrícola – ganadera; todas faenas que implican la potencial prestación de actividades aprehendidas en el hecho imponible descripto en el artículo 214 de la Ley 5.121.

Con ello cobra relevancia la dispositiva del artículo 219 de la Ley 5.121, que en su primera parte dispone que "en los casos de iniciación de actividades, deberá solicitarse –con carácter previo– la inscripción como contribuyente, presentando una declaración jurada y abonando el impuesto mínimo que correspondiera a la actividad". De tales elementos nace su deber formal de inscripción, aun cuando aquellas actividades comerciales no se hayan desplegado en los hechos.

La decisión del Fisco local de proceder al alta de oficio de la firma actora no impide la presentación sus declaraciones juradas contemplando tal situación (operaciones comerciales nulas o "en cero"), más la inactividad aludida no lo exime del deber formal de su alta previa, ni menos aún, puede servir como elemento justificativo del incumplimiento frente a aquella obligación o como sustento de una pretendida desinformación o falta de conocimiento de las normas legales vigentes.

Finalmente he de decir que refuerza lo antedicho, el hecho de que la actora no se condujera de igual manera en el orden federal, pues sus deberes formales de alta fueron debidamente observados frente al Fisco Nacional (ver fs. 226/316).

IV.- Considero que es diferente la cuestión en lo que concierne a la alegada falta de razonabilidad y proporcionalidad que se invoca en torno a la sanción impuesta, ello debido a que la facultad sancionatoria de la Administración –en éste caso el Fisco local–, debe ser ejercida dentro de límites razonables y en consideración con las circunstancias puntuales que rodean a cada caso.

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 lo dispone el ya citado artículo 82 de la Ley 5.121, el incumplimiento de los deberes formales habilita a la

549/14 LAS HERAS S.R.L. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN S/ NULIDAD / REVOCACION**Escrito: SENTENCIA DE FONDO GENERICO - PARA PEGAR**

administración a imponer una 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, siempre que se trate de infracciones primarias.

Ahora bien, conforme lo sentó ya ésta Sala Iª (sentencia N° 166 06/05/2002, recaída en la causa "Ale Julio César c/ Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ contencioso administrativo"), 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 y, en consecuencia, se encuentra sometido al control judicial.

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.

En idéntico sentido, 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. Así se ha dicho que la 'Razonabilidad implica la coherencia interna del acto administrativo entre sus supuestos (premisas) y conclusiones. Pero también conlleva la idea de idoneidad. El medio elegido, dentro de los que la Administración dispone, debe ser idóneo al fin buscado, y éste, a su vez, sintonizar con el interés general', haciéndose referencia más adelante a que se debe atender '... a la exigencia de un proceder razonable en los casos en que la desproporción es susceptible de configurar una desviación o exceso de poder' (cfr. Lorenzo, Susana: 'Sanciones Administrativas', págs. 16 y 18).

Concordantemente, Miguel S. Marienhoff sostiene que 'La evidente desproporción entre la sanción aplicada y la conducta incriminada, por implicar un acto irrazonable, puede dar lugar a la más grave 'ilegalidad', ya que constituyendo eso un agravio a los arts. 28 y 33 de la Constitución, el acto sería írrito por inconstitucional' ('El exceso de punición como vicio del acto jurídico de derecho público', L.L. T. 1989-E-, pág. 964). Asimismo, este mismo autor en el Tomo III-B de su 'Tratado de Derecho Administrativo', págs. 469/470, tiene dicho que 'La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado que la 'ilegitimidad' puede quedar configurada en la indebida graduación de la pena'.

En este mismo orden de ideas se ha afirmado también, con relación a la revisión judicial de las sanciones administrativas, que '... el examen de legitimidad del acto comprende no sólo sus elementos reglados, sino también a los discrecionales, en cuanto el ejercicio de esas facultades hayan violado o excedido los límites que condicionan con el orden jurídico. Estos actos serían, así, según las enseñanzas de los principales administrativistas, susceptibles de control por el fin (que da lugar a la técnica de la desviación de poder, lo que ocurre cuando se ejercen potestades administrativas con un objetivo distinto al fijado por el ordenamiento); de control por los hechos determinantes (o sea, la comprobación de la real existencia del sustrato fáctico en el que se apoya la decisión); de control por los principios generales del derecho, constitucionales o legales, tales como la razonabilidad, igualdad, buena fe (cuya violación no puede ser convalidada); y de control por los conceptos jurídicos indeterminados' (Pose, Guillermo A.: 'Régimen Jurídico de la Función Pública', pág. 111)" (CSJT, sentencia N° 848 del 04/11/2003).

Partiendo de tales bases debo decir que en autos la actora ha acreditado de forma suficiente la no realización de actividades gravadas durante el período que incumbe a la multa impuesta por la Resolución N° M 2.181/13 (esto es 04/2006 a 05/2011). Tal circunstancia, a más de no haber sido objeto de controversia por parte la Provincia de Tucumán, se acredita adecuadamente al estar a las declaraciones juradas presentadas por ante la AFIP por Las Heras S.R.L. (fs. 228/316), las cuales en su totalidad arrojan valor cero.

A ello se suma el informe de fs. 409 emitido por la propia DGR, que da cuenta de la inexistencia de recaudaciones bancarias efectuadas a la firma. Ergo, no caben dudas acerca de la ausencia de actividad comercial gravada de parte de la razón social demandante, al menos en el lapso antedicho.

Con ello queda claro que la actora, de haber cumplido en forma adecuada sus deberes formales, debería haber ingresado en concepto de impuesto sobre los ingresos brutos el mínimo legal previsto para el período referenciado, esto es la suma mensual de \$33,22. De allí que el total correspondiente a las posiciones omitidas ascienda a \$2.059,64 (\$33,22 por cada uno de los vencimientos mensuales que van del 04/2006 al 05/2011).

Ahora bien ¿se presenta razonable y proporcionado a dicho monto la imposición de una sanción de multa de \$148.493,40? Estimo que no. Ello no solo por la clara desproporción que luce patente entre el monto del gravamen omitido y la extensión de la multa aplicada, sino además porque la autoridad de aplicación al fijar aquella penalidad no formuló consideración de ninguna naturaleza acerca de la situación de la firma y la realidad de su giro comercial, el que, conforme se viera, fue nulo.

En otros términos, la gran distancia y desproporción que se evidencia a simple vista entre el real valor del tributo no ingresado y la multa aplicada, adquiere mayor relevancia si se tiene en cuenta que la sociedad demandante no efectuó, al menos hasta el último de los períodos comprendidos en la sanción, ninguna actividad comercial, con lo que lógicamente, tampoco percibió ingresos derivados de su giro.

Es que, estando a la finalidad antes indicada respecto de la punición ante el incumplimiento de los deberes formales, debo decir que la conducta ejemplificadora de tal tipo de sanciones y su intención de procurar crear en el contribuyente una conciencia de asistencia al Fisco, no se condice tampoco con la extensión de la sanción aplicada.

Aquí cabe recordar que el artículo 75 de la Ley 5.121 dispone que la graduación de la sanción que eventualmente imponga la autoridad de aplicación, merece la consideración de su parte de no solo la naturaleza de la infracción

549/14 LAS HERAS S.R.L. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN S/ NULIDAD / REVOCACION**Escrito: SENTENCIA DE FONDO GENERICO - PARA PEGAR**

cometida y del grado de culpa o dolo del infractor, sino además de la capacidad contributiva del remiso, elemento en el que no parece haber reparado la DGR al imponer la penalidad a Las Heras S.R.L.

Lo dicho no quiere significar un aval al incumplimiento de la demandante en lo que concierne a sus deberes formales, más las potestades del Fisco y las herramientas que la legislación le confiere a los fines de generar conciencia tributaria en el moroso, no pueden ser empleadas desvirtuando la finalidad que las inspira hasta mutar en una imposición de claro tinte confiscatorio o en una solución meramente recaudadora.

El Tribunal Fiscal Nacional en un pronunciamiento de fecha 20/07/2005 (Lexis N° 70019286) sostuvo "... este organismo jurisdiccional tiene el imperativo de controlar que la administración en el ejercicio de facultades discrecionales respete aquellos principios liminares, puesto que tales atribuciones no pueden constituir un justificativo de conductas irrazonables o arbitrarias, tanto más en la esfera de actos administrativos de naturaleza penal, puesto que es precisamente la razonabilidad con que se las ejerce, el presupuesto que les otorga validez...

En otros términos, toda resolución condenatoria debe ser el resultado de una construcción que debe conjugar las normas aplicadas y el sustento de hecho, de suyo que analizados a la luz de los argumentos expuestos y de las probanzas arriadas.

En definitiva, como ha dicho nuestro más Alto Tribunal, la razonabilidad con que se ejercen las facultades discrecionales de la administración es el principio que permite a los jueces, ante planteos concretos, verificar el cumplimiento de dicha exigencia (Corte Sup., 'Ducilo SA. s/ Recurso de amparo, ley 20680' Fallos, 313:153).

Que la razonabilidad (garantía innominada e implícita derivada de los arts. 28 y 33 de nuestra Carta Magna) establece un límite que, excedido, se transforma en irrazonabilidad. Como lo ha escrito García Belsunce indagando el camino para encontrar ese límite "...lo razonable es lo axiológicamente válido según las circunstancias del caso, es decir, aquello justo...".

El atributo -que no puede discutirse-, con que está investida la DGI para fijar e imponer la cuantía de la sanción -en el caso de multa- no puede implicar desconocer que más allá de un eventual y secundario interés fiscal que puede existir en su percepción, ello no altera la naturaleza esencialmente punitiva de las multas tributarias.

El juez administrativo debe poner especial celo en el desarrollo de la delicada actividad que por ley le es confiada, en la que su guía debe ser evitar incurrir en la irrazonabilidad de sus decisiones y procurar una coherencia racional (léase razonada) que justifique la pena impuesta, atendiendo las peculiaridades de cada causa. Es que el principio de razonabilidad importa, dentro de nuestro sistema constitucional, la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad y, en sentido positivo, la exigencia de arribar a un acto administrativo de un contenido razonable y con una decisión justa (conf. Bidart Campos, Derecho Constitucional, t. II, p. 118/199, C. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala Iª, 'Frigorífico Paso de Los Libres, SA.' 31/10/1995)".

La Corte Suprema de la Nación ha puesto de resalto la ineludible obligación del Juez Administrativo en ponderar y justificar el monto de la sanción aplicada al decir que "su potestad no se agota en la aplicación mecánica y dogmática de las normas, sino que exige discriminar los distintos aspectos del litigio, a fin de lograr en cada hipótesis la justicia concreta del caso" (Fallos: 304:1919).

Nótese las implicancias económicas que se ciernen sobre un contribuyente que aún no ha desplegado actividad comercial gravada alguna y que, en tal contexto, debe soportar una penalidad de la cuantía económica de la que aplica la resolución N° M 2.181/13. Ergo, tal desproporción entre la situación fáctica de la demandante y las penas impuestas, no puede sino llevar a concluir en la nulidad del acto sancionatorio cuestionado.

Al margen de ello, debo señalar que, al contrario de lo que afirma la Provincia en su responde de demanda, la graduación de la sanción no se aviene con lo normado en el artículo 82, segundo párrafo, de la Ley 5.121. La Resolución N° M 2.181/13 considera a la razón social actora como reincidente atento a la falta de presentación de declaraciones juradas mensuales desde el 04/2006 al 05/2011 y pretende a partir de ello, la operatividad del segundo párrafo de la norma precitada

Este señala que "...en caso de reincidencia dentro de los dos (2) años, para cada nueva infracción la sanción aplicable será como mínimo el doble de la anterior. El monto máximo de la sanción no podrá ser en ningún caso superior a diez (10) veces el importe de la primera de las sanciones aplicadas...".

En la inteligencia que emana del acto cuestionado, se aplica el doble de la sanción determinada para el periodo 04/2006 (8 veces el monto omitido), para fijar la penalidad correspondiente a la posición 05/2006 (la que se eleva a 16 veces por la suma no abonada), operación que se reitera respecto de las posiciones 06/2006 (32 veces) y 07/2006 (64 veces el monto no pagado). Finalmente, por el resto de las mensualidades no pagadas eleva el cálculo a 75 veces la suma omitida.

Ahora bien, tal operación de incremento exponencial malamente puede pretenderse fundada en la situación de reincidencia a la que alude el segundo párrafo del artículo 82. Ello debido a que la norma refiere a las nuevas infracciones cometidas dentro del plazo de dos años desde que el Fisco impusiera una sanción previa y no a la posibilidad de considerar a los fines de la reincidencia los diversos incumplimientos periódicos que pudiera comprender la sanción a aplicarse.

Tal razonamiento encuentra aval no solo en la parte final del segundo párrafo (el que expresamente alude a la sanción previamente aplicada como hito de medición de la nueva multa a imponer), sino además del concepto de reincidencia que emana del artículo 50 del Código Penal, dispositiva a la que inexorablemente debe recurrirse para esclarecer los alcances del concepto de reincidencia a la luz de lo normado por la parte final del artículo 69 de la Ley 5.121.

Adecuando los conceptos que se desprenden de dicha norma de fondo a la situación tributaria local, es claro que habrá reincidencia siempre que quien hubiera cumplido, total o parcialmente, una pena impuesta por la autoridad de

549/14 LAS HERAS S.R.L. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN S/ NULIDAD / REVOCACION

Escrito: SENTENCIA DE FONDO GENERICO - PARA PEGAR

aplicación fiscal (por ejemplo una sanción de multa, como en la especie), cometiere una nueva infracción que también sea merecedora de la misma clase de pena.

A poco de analizar la situación de autos se advierte que Las Heras S.R.L. no fue sancionada previamente a la multa impuesta por la Resolución N° M 2.181/13 por un hecho similar al que esta se refiere, es decir, por incumplimiento de deberes formales (ver informe negativo de la DGR de fs. 413), con lo que en la especie la dispositiva en examen no puede tallar.

Es que por más que los hechos que originan la sanción sean múltiples, lo que define la posibilidad de hablar de reincidencia y aplicar el agravamiento de la penalidad dispuesto en el segundo párrafo del artículo 82, es la existencia de una sanción aplicada de forma previa y la comisión de nuevas infracciones tributarias punibles en el plazo de dos años posterior a aquella imposición, circunstancia que –reitero– lejos está de haberse configurado en la especie. En concreto, puede haber incurrido la actora en multiplicidad de infracciones, más no en reincidencia.

VI.- Atento a las consideración previamente efectuadas deviene inoficioso tanto el tratamiento de la prescripción opuesta por la actora como el de la inconstitucionalidad alegada.

VII.- En lo que atañe a las costas, estas se imponen a la parte demandada (conf. artículo 105 del CPCyC, de aplicación en la especie en razón de lo dispuesto por el artículo 89 del CPA).

EL SR. VOCAL DR. HORACIO RICARDO CASTELLANOS, dijo:

Estoy de acuerdo con los fundamentos vertidos por el Sr. Vocal preopinante, por lo que voto en igual sentido.

Por ello, esta Sala Iª de la Excm. Cámara en lo Contencioso Administrativo

R E S U E L V E:

I°)- HACER LUGAR, por lo considerado, a la demanda promovida por la razón social LAS HERAS S.R.L. en contra de la Provincia de Tucumán. En consecuencia, DECLARAR LA NULIDAD de la Resolución N° M 2.181/13 del 20/08/2013 y su confirmatoria Resolución N° R 311/14 de fecha 14/08/2014, ambas dictadas por Director General de Rentas de la Provincia de Tucumán.

II°)- COSTAS como se consideran.

III°)- RESERVAR el pronunciamiento sobre honorarios para ulterior oportunidad.

HÁGASE SABER.

SALVADOR NORBERTO RUIZ

HORACIO RICARDO CASTELLANOS

ANTE MÍ: CELEDONIO GUTIÉRREZ.-
