

SENTENCIA N° 600 /18

Expte. N° 85/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 11 días del mes de Octubre de 2018, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente) y Dr. José Alberto León (Vocal), en ausencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) a fin de resolver la causa caratulada "IGLESIAS SANDRA ELIZABETH S/ RECURSO DE APELACION". Expte. N° 85/926/2018 (Expte. DGR N° 15136/376/S/2017) y;

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. Que a fs. 15/26 del Expediente N° 15136/376/S/2017, la Sra. IGLESIAS SANDRA ELIZABETH, CUIT N° 27-17267810-1, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 4562/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 03/11/2017 (fs. 13). En ella se resuelve APLICAR a la contribuyente, una sanción de multa de \$ 63.000 (Pesos Sesenta y Tres Mil), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 82° del C.T.P. -anticipos 05 a 12/2015- del Impuesto sobre Ingresos Brutos.

La apelante funda su recurso en las siguientes razones:

-nulidad de las actuaciones, por falta de notificación de la instrucción de sumario. Niega haber recibido en fecha 26/08/2016 la mencionada comunicación, viéndose privada de ejercer su derecho de defensa;

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

-nulidad del acto apelado, por falta de razonabilidad de la sanción impuesta. Resulta excesiva y por lo tanto irrazonable, ya que no tiene en cuenta sus antecedentes personales ni las circunstancias del caso.;

-la resolución de la DGR, no menciona las razones que motivaron que sea ese y no otro el quantum de la multa aplicada, como tampoco las circunstancias particulares que se tuvieron en cuenta y

-el 30 de Septiembre de 2015, realizó la baja de las actividades por las que se encuentra inscripta ante AFIP y que no la realizó ante la D.G.R., porque es requisito previo realizarla en la Dirección de Ingresos Municipales, donde el trámite es lento y burocrático.

Por todo ello, solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se deje sin efecto la multa impuesta.

II. A fojas 01/05 del Expte. de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148º del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:

- que la notificación de la instrucción del sumario fue realizada correctamente, conforme el procedimiento establecido por el art. 116 del C.T.P. No puede pretender trasladar al Fisco las consecuencias de sus propias inacciones ante derechos que le asisten y que no utilizó en debido tiempo;

La legalidad de la sanción impuesta, desde el momento que la contribuyente infringió lo normado en el art. 82 del C.T.P., resultando exigibles las obligaciones formales reclamadas;

Dr. JORGE E. FOSSE POMESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

- la legalidad de la graduación y cuantificación de la sanción de multa, ya que tuvo en cuenta los antecedentes y la reiteración de comisión de infracciones por parte de la contribuyente; encontrándose la sanción, dentro de la escala prevista en el art. 82 del C.T.P.;

Por último, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso interpuesto en base a las consideraciones que anteceden y confirmar la multa impuesta.

III. A fs. 13/14 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 233/118, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

IV. Confrontados los agravios expuestos por la apelante, con la respectiva contestación de la autoridad de aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde en esta oportunidad que emita mi opinión.

Mediante Sumario N° L7/S/000006136/201 -notificado el 19/09/2016-, la Autoridad de Aplicación instruyó sumario contra la apelante en los términos del art. 123 del C.T.P., por la presunta comisión de la infracción prevista en el art. 82 (incumplimiento de los deberes formales) del mencionado digesto legal, por no presentar las Declaraciones Juradas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos -períodos 05 a 12/2015-.

Ante la Falta de contestación por parte de la contribuyente del sumario iniciado, la D.G.R. por medio de la Resolución N° M 4562/17 de fecha 03/11/2017, le impone una sanción de Multa por \$ 63.000 (Pesos Sesenta y Tres Mil). Contra el mencionado acto administrativo, la contribuyente interpone Recurso de Apelación.

En atención a las constancias de autos, resulta necesario analizar en forma previa, si la acción sancionatoria del Fisco se encuentra prescripta.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Se tiene dicho que la prescripción de la acción es una cuestión de orden público y, como tal, de previo y especial pronunciamiento (in re: Sala I, cn° 28.217, "Cruz Estevarena, Diego", rta.: 26/5/06, entre otras).

"El derecho penal tributario, desde el punto de vista de las sanciones que aplica a los infractores de sus normas, es de carácter penal en cuanto impone verdaderas penas que son consecuencia jurídica consistente en una disminución de bienes jurídicos tendientes a reprimir la trasgresión cometida y a evitar infracciones futuras" (Villegas, Héctor B.: "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", T.1, pág. 332).

En la misma línea de razonamiento se enrola el legislador provincial que -al regular las infracciones y sanciones tributarias-, ha previsto la aplicación supletoria de los principios generales del derecho en "materia punitiva" (cfr. art. 69 C.T.P.).

Atento a la "naturaleza penal" de la multa impuesta por la D.G.R., cabe destacar que los Tribunales Superiores -tanto de la Provincia como de la Nación-, tienen dicho que la prescripción en materia penal es un instituto de orden público, que opera de pleno derecho y es declarable de oficio, previo a cualquier decisión sobre el fondo del asunto y en cualquier instancia o grado del proceso.

También, señalaron que la prescripción penal "es un instituto que encarna un interés social de tal magnitud, que debe considerarse por sobre cuestiones particulares del proceso", advirtiendo asimismo que "esta naturaleza y esta jerarquía no implica de ningún modo que pueda violentar la normativa sin más, sino que permite atender la prescripción de la acción o sanción penal en forma previa frente a las cuestiones particulares del fondo en atención a los derechos del imputado".

En diversas oportunidades el Máximo Tribunal de la Nación señaló que el instituto de la prescripción de la acción, tiene una estrecha vinculación con el derecho del imputado a un pronunciamiento sin dilaciones indebidas, y que dicha excepción constituye el instrumento jurídico adecuado para salvaguardar el derecho en

cuestión (Fallos: 332:1512; 330:4539; y causa "Ibáñez", del 11/8/2009, La Ley 25/9/2009, 7 - Sup. Penal 2009, octubre, 48; entre otras).

En sentido concordante, nuestro más Alto Tribunal, en reciente fallo expresó: "Cabe recordar que el régimen aplicable en la cuestión debatida en autos (prescripción de multas tributarias), es el previsto en el Código Penal, doctrina sentada en el caso "Filcrosa" (Fallos 326:3899). Esta postura ha sido reiterada en numerosos pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hasta la actualidad (CSJN: sentencia del 11/02/2014, "Municipalidad de la Ciudad de Corrientes vs. H., A.E. S/ Apremio") y adoptada en varios antecedentes por esta Corte Suprema, desde "Gobierno de la Provincia de Tucumán -DGR- vs. Servituc S.A. S/ Ejecución Fiscal" (sentencia N° 620 del 29/7/2005), "Provincia de Tucumán -DGR- vs. Diosquez Gerónimo Aníbal S/ Ejecución fiscal", (sentencia N° 664 del 04/9/2013).

Siguiendo el principio rector, claro y uniforme, de los Tribunales Superiores Provincial y Nacional en materia de prescripción penal, no puede soslayarse en esta instancia jurisdiccional administrativa, el análisis de oficio de la prescripción de la acción para aplicar la sanción de multa impuesta por la Autoridad de Aplicación, constituyendo un imperativo jurisprudencial para este Tribunal Fiscal.

En materia penal, cabe distinguir la prescripción de la acción penal o sancionatoria de la prescripción de la sanción o pena impuesta. La prescripción de la acción penal es una causa de extinción de la pretensión represiva estatal que opera por el mero transcurso del tiempo tras la comisión del delito o infracción, según los plazos que fija la ley, impidiendo el inicio o prosecución de la persecución penal.

En cambio en la prescripción de la pena, el tiempo transcurrido implica para el sujeto que cometió el delito o infracción, la obligación de cumplir la pena o sanción que se le impuso como consecuencia de su accionar.

La prescripción de la acción penal o sancionatoria se encuentra reglada en el art. 62 inc. 5° del Código Penal, y la prescripción de la sanción o pena impuesta, en el art.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE POMESA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

65 del mismo digesto. Tal distinción resulta esencial, pues como ha dicho nuestra Corte Suprema de Justicia "(...) Corresponde distinguir los supuestos fácticos según se trate de haber recaído condena o de la continuación del trámite del proceso. En un caso regirán las normas sobre prescripción de la pena y en el otro las de prescripción de la acción" (cfr. sentencia N° 243 del 30 / 4 / 08 en "Provincia de Tucumán vs. Sancho Miñano German s/ Cobro Ej." y su cita CSJN sentencia del 02/10/2007 en "Bossa, Edgardo Gustavo", La Ley 18/10/2007, 7 y DJ 28/11/2007, 902).

La prescripción de la acción penal se encuentra regulada en el Código Penal en los arts. 59, 62 inciso 5), 63 y 67 punto e), los que establecen:

Art. 59: "La acción penal se extinguirá: (...) 3) Por la prescripción".

Art. 62: "La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación: (...) 5). A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa".

Art. 63: "La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse".

Art. 67: "La prescripción se interrumpe solamente por: (...) e) El dictado de sentencia condenatoria, aunque la misma no se encuentre firme".

En este caso y conforme a la interpretación de la normativa aplicable, la infracción se produjo al momento del vencimiento del plazo para la presentación de las declaraciones juradas (Impuesto sobre Ingresos Brutos). Hecho que acaeció en fecha 18/06/2015 para el período 05/2015; el 20/07/2015 para el período 06/2015; el 13/08/2015 para el período 07/2015; el 14/09/2015 para el período 08/2015 y el 13/10/2015 para el período 09/2015, conforme surge del informe de fs. 8 (Expte. DGR N° 15136/376/S/2017).

En razón de ello, el comienzo del cómputo de la prescripción de la acción operó a la medianoche de la fecha consignada de infracción.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. POSSE DONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dado que la resolución de la D.G.R. N° M 4562/17 que aplica y cuantifica la pena en su art. 2º, fue dictada el 11/07/2017 -único acto interruptivo de la prescripción de la acción sancionatoria de la Autoridad de Aplicación-, se advierte que al momento de su dictado, esta acción se encontraba prescripta.

Conforme art. 67 del Código Penal, las potestades sancionatorias del Estado, se interrumpen con el dictado de sentencia condenatoria, aunque no se encuentre firme (considerando la resolución sancionatoria de la D.G.R. equiparable a la sentencia que se refiere dicho digesto).

En virtud de ello, el plazo de dos años previsto en el art. 62 inc. 5º del Código Penal, aplicable al caso, se encontraba cumplido, teniendo en cuenta la fecha de la infracción, al momento de dictarse la resolución recurrida.

En conclusión y tomando como base los argumentos expuestos, considero que corresponde declarar de oficio, que la acción sancionatoria de la D.G.R. ante la falta de presentación de las Declaraciones Juradas a sus respectivos vencimientos – Impuesto sobre los Ingresos Brutos- se encontraba prescripta al momento del dictado de su Resolución N° M 4562/17 del 03/11/2017 (respecto a los períodos 05/15, 06/15, 07/15, 08/15 y 09/15).

V. Efectuado el análisis de oficio de la prescripción de la acción penal y encontrándose vigente la facultad sancionatoria de la DGR, respecto a los períodos restantes (10/15, 11/15 y 12/15) corresponde que emita mi opinión.

Respecto al agravio formulado por la Sra. Iglesias sobre la nulidad de la notificación del sumario instruido, estimo que le asiste razón a la DGR en cuanto sostiene la legalidad de dicha notificación. Ello en virtud, que fue realizada conforme lo dispuesto en el inc. 2) del art. 116 del C.T.P. (la notificación se realizó en el domicilio fiscal declarado por la contribuyente). En consecuencia corresponde desestimar este agravio.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ROSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En cuanto al planteo de fondo, corresponde hacer referencia al marco normativo que rige el procedimiento sancionatorio iniciado por la DGR, 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 art. 82 primer párrafo del C.T.P., el cual dice textualmente: "(...) *Serán sancionados con multa equivalente al importe de tres (3) a setenta y cinco (75) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, los infractores a las disposiciones de la presente Ley, de leyes tributarias especiales, de los decretos dictados por el Poder Ejecutivo y de las resoluciones de la Autoridad de Aplicación que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria y a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los contribuyentes y responsables. Esa sanción corresponderá cuando se trate de infracciones primarias (...)*".

De la interpretación del artículo transcrito, se entiende que el bien 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. Es por ello, que no es condición primordial que la conducta reprimida haya generado un perjuicio patrimonial al Fisco, pues una vez cometido el acto u omisión punible, se entiende lesionada la actividad del Órgano Recaudador.

De las constancias de autos, surge que se constató el incumplimiento sancionado por la DGR, por lo que deviene ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada y la aplicación de la sanción. Es más, la contribuyente en su Recurso de Apelación reconoció la comisión de la infracción imputada.

Debo expresar, que en la causa no se encuentra controvertida la comisión de las infracciones formales que originaron la sanción, cuya revocación se pretende, siendo acorde a derecho sancionar a la contribuyente por el ilícito cometido.

DR. JOSE ALBERTO LEON  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. POSSE POMESSA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



La cuestión a analizar entonces, es la relativa al marco legal, a los principios del Derecho Penal y a la facultad discrecionalidad del ente recaudador de sancionar en los términos que lo hizo la Resolución DGR N° M 4562/17. Ello así, conforme el Código Tributario Provincial: "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" (art. 70).

El art. 104 establece: "Que 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 de dicha norma 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".

A los fines de fijar las bases sobre las que se resolverá el caso, resulta atinado resaltar que el acto administrativo goza de presunción de legitimidad, salvo que estuviera afectado de un vicio que surja de él mismo (art. 47 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 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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
VOCAL

Dr. JORGE E. POSE PONESSA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
PRESIDENTE

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).

El derecho tributario penal posee características propias, que lo distinguen del derecho penal general, ya que en su terminología las infracciones a los deberes formales en sentido lato, tienen la naturaleza jurídica de las contravenciones y para su configuración no requieren de la prueba del ánimo ni el eventus dammi (cfr., García Vizcaíno, Derecho Tributario, T. II°, pág. 404).

Del texto del art. 82 de Código Tributario, 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.

Es decir, nos enfrentamos a sanciones de tipo objetivo que parten de la simple comprobación del incumplimiento del deber formal en tiempo oportuno, sin importar las razones de la falta o 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ROSSE POMESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En este caso, no hay duda alguna que corresponda sancionar la conducta infraccional de la contribuyente, ya que infringió con su omisión el hecho punible, aún cuando su actividad comercial no se haya desplegado en los hechos, ya que la inactividad aludida no la exime del deber formal de presentar las DDJJ, 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.

VI. A pesar de encontrarse prescripta la acción penal de la D.G.R. para sancionar los incumplimientos correspondientes a los períodos 05, 06, 07, 08 y 09/2015, estimo que corresponde analizar el agravio de la apelante sobre la falta de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción impuesta.

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 a lo establecido en el citado art. 82 del Código Tributario de Tucumán, el incumplimiento de los deberes formales habilita a la 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.

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. Se trata de una potestad infra legem que obliga al órgano administrativo a

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSE PINESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

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.

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 irrito por inconstitucional" (El exceso de punición como vicio del acto jurídico de derecho público, L.L. T. 1989-E-, pág. 964). Dicho 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 por la indebida graduación de la pena.

Queda claro que la DGR acreditó en forma suficiente el incumplimiento de los deberes formales por parte de la apelante. La infracción fue reconocida por la imputada, alegando la ausencia de actividad comercial gravada, en el lapso en donde se configuró la omisión de presentar de las declaraciones juradas correspondientes.

Corresponde determinar entonces si resulta razonable y proporcionada la imposición de una sanción de multa de \$ 33.750 (Pesos Treinta y Tres Mil Setecientos Cincuenta), por los períodos 10, 11 y 12/2015 que resultan exigibles. Considero que no. Ello, no sólo por la clara desproporción que existe entre el monto del gravamen omitido y la multa aplicada, sino también porque la autoridad de aplicación al fijar

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. PORSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

aquella penalidad, no formuló consideración de ninguna naturaleza acerca de la situación, antecedentes o conducta tributaria de la contribuyente.

El art. 75 del Código Tributario Provincial, 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 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 la apelante.

El Tribunal Fiscal de la Nación, en un pronunciamiento de fecha 20/07/2005 (Lexis Nba 70019286) sostuvo que: "(...)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 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, Fallos, 313:153).

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 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.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSE  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

118/199, C. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala Iaa, Frigorífico Paso de Los Libres, SA. 31/10/1995).

No obstante lo expresado, corresponde hacer mención a la graduación de la sanción impuesta por la DGR en la resolución apelada (respecto de los períodos exigibles).

Se advierte que dicha sanción no se ajusta a lo normado en el art. 82°, segundo párrafo, del Código Tributario Provincial. Ya que en los fundamentos del acto apelado, considera a la contribuyente como reincidente ante la falta de presentación de declaraciones juradas mensuales por los períodos 05/2015 al 12/2015 y pretende a partir de ello, la operatividad del segundo párrafo de la norma precitada.

En la Resolución N° M 4562/17 la D.G.R. establece: "(...) *Por cada anticipo incluido en el Sumario instruido a fojas 02, la multa se gradúa en (...) anticipo 05/2015: 8 veces el impuesto mínimo mensual(...), el anticipo 06/2015: 16 veces el impuesto mínimo mensual(...), el anticipo 07/2015: 32 veces el impuesto mínimo mensual(...), el anticipo 08/2015: 64 veces el impuesto mínimo mensual y los anticipos 09 a 12/15: 75 veces el impuesto mínimo mensual...el importe total de la multa asciende a \$63.000 (Pesos Sesenta y tres mil).*

El art. 82°, segundo párrafo, del Código Tributario Provincial 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.

Del acto cuestionado surge que la Autoridad de Aplicación administra el doble de la sanción determinada para el periodo 05/2015 (8 veces el monto omitido), para fijar la penalidad correspondiente a la posición 06/2015 (la que se eleva a 16 veces por la suma no abonada), operación que se reitera respecto de las posiciones 07/2015 (32 veces) y 08/2015 (64 veces el monto no pagado). Finalmente, por el resto de las

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSO PUNESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

mensualidades no pagadas eleva el cálculo a 75 veces la suma omitida, siendo este el monto máximo de pena que regula el artículo mencionado.-

Tal operación de incremento exponencial no puede estar fundada en la situación de reincidencia del segundo párrafo del art. 82 del C.T.P. Ello, debido a que la norma se refiere a las nuevas infracciones cometidas dentro del plazo de dos años desde que el Fisco impone 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.-

Ello surge no sólo de la parte final del segundo párrafo (que alude a la sanción previamente aplicada para determinar la nueva multa a imponer), sino además del concepto de reincidencia del art. 50 del Código Penal, que fija los alcances de dicho término a la luz de lo establecido en la parte final del art. 69 del C.T.P.

Queda claro así, que habrá reincidencia cuando habiendo cumplido total o parcialmente, una pena impuesta por la autoridad de aplicación fiscal (por ejemplo una sanción de multa, como en la especie), se cometiere una nueva infracción que merezca la misma clase de pena.

En este caso, la DGR no acredita en forma fehaciente que la contribuyente registre sanciones por la misma infracción-incumplimiento de deberes formales- en forma previa a la multa que le impuso por Resolución N° M 4562/17. En consecuencia, no corresponde aplicar el segundo párrafo del art. 82 del C.T.P. Porque aún cuando los hechos que originen la sanción sean múltiples, habrá reincidencia y se podrá aplicar el agravamiento de la penalidad (conf. art. 82 2° párrafo C.T.P.) cuando exista una sanción aplicada de forma previa y se cometan nuevas infracciones tributarias punibles en el plazo de dos años posterior a aquella imposición. Circunstancia que no sucede en este caso, ya que la contribuyente pudo haber cometido múltiples infracciones sin que ello configure reincidencia.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 N° 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.-

En conclusión, conforme lo establece el art. 162 del C.T.P.: *“El Tribunal podrá practicar en la sentencia la liquidación del tributo y sus accesorios, o fijar el importe de la multa (...)”*, y el art 75 del mismo cuerpo legal: *“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”*, y teniendo en cuenta que se encuentra prescripta la acción penal de la D.G.R. para sancionar los incumplimientos acaecidos en los períodos 05, 06, 07, 08 y 09/2015, corresponde **RECALCULAR** el monto de la multa aplicada por el acto apelado - dentro de los parámetros del art. 82 del C.T.P.-, quedando graduada en la suma de \$1350 (Pesos Mil Trescientos Cincuenta), equivalente a 9 (Nueve) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, producto de aplicar el mínimo legal previsto en la citada norma por cada incumplimiento sancionado.

Por lo expuesto, voto por **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **IGLESIAS SANDRA ELIZABETH, CUIT N° 27-17267810-1**.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo y existiendo votos suficientes

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**

**RESUELVE:**

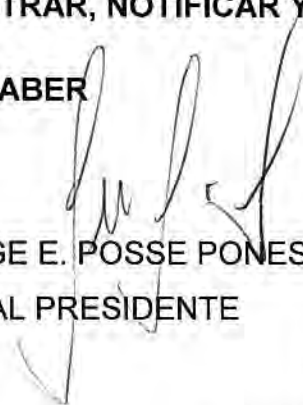
**1. DECLARAR DE OFICIO**, que la acción sancionatoria de la D.G.R. se encontraba prescripta al momento del dictado de su Resolución N° M 4562/17 de fecha 03/11/2017, respecto a la falta de presentación de las declaraciones juradas a sus respectivos vencimientos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los períodos 05/15, 06/15, 07/15, 08/15 y 09/15, contenidos en la instrucción de sumario N° L7/S/000006136/2016, por las consideraciones mencionadas.


**2. HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **IGLESIAS SANDRA ELIZABETH, CUIT N° 27-17267810-1**, contra la Resolución de la DGR N° M 4562/17 de fecha 03/11/2017, y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la multa, quedando graduada en la suma de \$ 1.350 (Pesos Mil Trescientos Cincuenta ), equivalente a 09 (Nueve) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a la falta de presentación de las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, periodos 10/15, 11/15 y 12/15, por encontrarse su conducta en las causales previstas en el art. 82° del Código Tributario Provincial, por los motivos expuestos.

**3.- REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.**

A.L.D.

**HACER SABER**

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL PRESIDENTE

  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

**ANTE MI**

  
DR. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
PROSECRETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN