

SENTENCIA N° 649/18

Expte. N° 189/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 18 días del mes de Octubre de 2018, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada **RIVAS HUMBERTO ANTONIO S/ RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 189/926/2018 (Expte. D.G.R. N° 22.131/376/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 fojas 19/21 del Expediente D.G.R. N° 22.131/376/S/2017, el Sr. RIVAS HUMBERTO ANTONIO, CUIT N° 20-07004255-0, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 5571/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 17/11/2017 (fs. 16). En ella se resuelve APLICAR al contribuyente, una multa de \$ 63.000 (Pesos Sesenta y Tres Mil), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 82° del C.T.P., respecto de los anticipos 05 a 12/2015 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Sostiene que, de acuerdo a lo dispuesto por el art. 54° del C.T.P. -vigente durante los periodos en cuestión-, resultan de aplicación en materia de prescripción las disposiciones previstas en el Código Penal. El art. 62° del Código Penal establece: "La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación: (...) 5°. A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa". Consecuentemente, al momento de la notificación de la resolución que aplica la sanción, la facultad del Fisco para aplicar la multa se encontraba prescripta.

Alega que de una simple lectura de la resolución, se advierte que está sumergida en un severo error conceptual al ir duplicando la sanción -que comienza en 8

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 189-926-2018  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 1 de 16

(ocho) veces para la posición 05/2015-, hasta llegar al máximo permitido. Esto como consecuencia que el Fisco considera equivocadamente la existencia de reincidencia en la comisión de la infracción. La reincidencia solo puede ser calificada como tal cuando exista una sanción anterior firme, para lo que es preciso que se haya sido determinada previamente y por pronunciamiento judicial o resolución administrativa.

Expresa que en el caso de autos no existe reincidencia sino un solo Sumario, por una única conducta que se habría reiterado en más de una ocasión. Esto en absoluto puede considerarse como lo hace el Fisco como una infracción reincidente. Mientras no exista un acto administrativo firme, ningún acto puede ser calificado como reincidente, ya que en razón que en la materia que se trata impera el principio de presunción de inocencia.

Manifiesta que la sanción prevista no guarda razonabilidad con la supuesta infracción cometida. La magnitud de la sanción debe guardar proporcionalidad respecto de la infracción, caso contrario, se desnaturaliza la sanción como instrumento de coerción de futuras conductas disvaliosas para transformarse en un medio de recaudación. No existe además, una adecuada proporción entre el daño producido al bien jurídico tutelado y la gravedad de la sanción aplicada.

Infiere que la sanción aplicada no está sustentada en los hechos y derecho aplicables, en la medida que existe una ausencia de proporcionalidad entre conducta imputada y la medida de la multa aplicada. Cuando la sanción se sobrepone a cualquier límite de razonabilidad, la nulidad resulta irremediable.

II.- A fojas 01/05 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Expresa que el artículo 54° del C.T.P. remite a las disposiciones del Código Penal para las cuestiones relativas al instituto de la prescripción cuando se trata de infracciones tributarias. En virtud de lo dispuesto en el artículo 62° inciso 5) del

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Código Penal, la prescripción operará: "A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa".

Alega que conforme a lo dispuesto por el artículo 63° del Código Penal, el término de prescripción comenzó a correr desde que se verificó el cese de la última conducta llevada a cabo, es decir, desde el último incumplimiento detectado; en el presente caso, desde la medianoche del día de vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada correspondiente al anticipo 12/2015, en fecha 13/01/2016.

Manifiesta que el artículo 67° del Código Penal establece que la prescripción se interrumpe por la comisión de otro delito. Por ende, la sucesión de infracciones implica que las posteriores interrumpieron el plazo de prescripción de las anteriores. En consecuencia, el plazo de prescripción debe computarse a partir del último hecho.

Conforme lo expuesto supra, aduce que desde el vencimiento del anticipo 12/2015, en fecha 13/01/2016, hasta la notificación de la Resolución N° M 5571/17 -equivalente al dictado de sentencia condenatoria-, en fecha 18/12/2017, no ha transcurrido el plazo de prescripción previsto en el artículo 62° inciso 5) del Código Penal.

En relación al monto de la sanción aplicada, destaca que la normativa prevista en el artículo 82° del C.T.P. otorga la posibilidad de graduar la sanción por un valor entre 3 (tres) y 75 (setenta y cinco veces) el impuesto mínimo mensual previsto para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en atención a las circunstancias del caso y la gravedad de la infracción cometida.

Aduce que el artículo 75° del C.T.P. dispone que la graduación de las sanciones se efectuará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, la capacidad contributiva y el grado de culpa o dolo del infractor. La graduación de la sanción, realizada dentro los parámetros que la ley permite, no convierte al acto que la impone en desproporcionado e irrazonable como pretende el recurrente.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Sostiene que no puede plantearse la falta de motivación del acto cuando de la resolución surge la explicitación de la causa que motiva su dictado -la descripción de los hechos que dan origen al ajuste fiscal-, la conducta que se le imputa al contribuyente y la normativa aplicable al caso.

En relación al argumento que las declaraciones juradas omitidas no arrojan saldo a ingresar, por lo que la falta de presentación en término de las mismas no habría causado daño alguno al Fisco, manifiesta que el bien jurídico tutelado por la norma tributaria es el funcionamiento mismo de la Administración.

III.- A fs. 11/12 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 280/18, donde se declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

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

La Autoridad de Aplicación inició instrucción de sumario en contra del apelante, en los términos del art. 123 del C.T.P. mediante Sumario N° L7/S/000009273/2016 - notificado en fecha 05/09/2016-, por 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, anticipos 05 a 12/2015.

Ante la Falta de contestación por parte del contribuyente en relación al sumario iniciado, la D.G.R. por medio de la Resolución N° M 5571/17, le impone una sanción de Multa por \$ 63.000 (Pesos Sesenta y Tres Mil). Contra el mencionado acto administrativo, el contribuyente interpone Recurso de Apelación.

Como primera medida, resulta imprescindible expedirse sobre lo aducido por el recurrente en cuanto a la prescripción de las facultadas del Fisco para aplicarle la sanción interpuesta mediante la Resolución N° M 5571/17.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 189-926-2018  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 4 de 16

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

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 por el art. 62 inc. 5° del Código Penal, y la prescripción de la sanción o pena impuesta, por el art. 65 del mismo digesto. La distinción referenciada 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".

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO MIMENEZ  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En el caso de autos, y de acuerdo a la interpretación de la normativa expuesta, la infracción se produjo al momento del vencimiento del plazo que tenía el recurrente para presentar las DDJJ en su calidad de contribuyente por el Impuesto a los Ingresos Brutos, correspondientes a los anticipos 05 a 12/2015. En razón de ello, el comienzo del cómputo de la prescripción de la acción penal operó a la medianoche de la fecha de las infracciones consignadas. Consecuentemente, el inicio del cómputo de la prescripción de la facultad del Fisco para aplicar sanción respecto al anticipo 05/2015 acaeció en fecha 18/06/2015, para el anticipo 06/2015, tuvo lugar el día 20/07/2015, en relación al anticipo 07/2015, se produjo el día 13/08/2015, respecto al anticipo 08/2015, advino en fecha 14/09/2015, para el anticipo 09/2015, el plazo mencionado sobrevino el día 13/10/2015, respecto al anticipo 10/2015, aconteció el día 13/11/2015.

Dado a que la Resolución de la D.G.R. N° M 5571/17 -que aplica y cuantifica la sanción en su art. 1º- fue dictada en fecha 17/11/2017, y siendo éste el 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.

V.- En virtud de lo expuesto y encontrándose vigente la facultad sancionatoria de la D.G.R., respecto a los periodos restantes (11 y 12/2015), corresponde que emita mi opinión.

En cuanto a la cuestión 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. 82º 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*

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

*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 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 D.G.R., por lo que deviene ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada y la aplicación de la sanción.

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

La cuestión a analizar entonces, es la relativa al marco legal, a los principios del Derecho Penal y a la facultad de discrecionalidad del ente recaudador de sancionar, en relación a la Resolución N° M 5571/17. Ello así, conforme a lo dispuesto por el art. 70° del Código Tributario Provincial, que establece: “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”.

El art. 104° del C.T.P. establece: “*Los contribuyentes y responsables tienen que cumplir los deberes que este Código o leyes tributarias especiales establezcan con el fin de facilitar la determinación, verificación, fiscalización y ejecución de los impuestos, tasas y contribuciones. Sin perjuicio de lo que se establezca de*

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 la norma mencionada supra dispone: “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 N° 4.537, modificada por Ley N° 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 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOGAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.F.N. JORGE GUSTAVO MARTIN  
SAN MARTIN 362, 3° Piso, Block 2  
VOGAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. 189-926-2018  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 8 de 16



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 damni” (cfr., García Vizcaino, Derecho Tributario, T. II°, pág. 404).

Del texto del art. 82° de Código Tributario Provincial, 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 recurrente y ser objeto de valoración al momento de graduar la multa a aplicar.

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 periodos 05, 06, 07, 08, 09 y 10/2015, 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 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 írrito 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO MENENDEZ  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 D.G.R. acreditó en forma suficiente el incumplimiento de los deberes formales por parte del apelante. Por otro lado, la infracción además fue reconocida por la imputada.

Corresponde determinar entonces, si resulta razonable y proporcionada la imposición de una sanción de multa de \$ 22.500 (Pesos Veintidós Mil Quinientos), por los periodos 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 aquella penalidad, no formuló consideración de ninguna naturaleza acerca de la situación, antecedentes o conducta tributaria del 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, no sólo de la naturaleza de la infracción cometida y del grado de culpa o dolo del infractor, sino además de la capacidad contributiva del mismo. Elemento en el que no parece haber reparado la D.G.R. al imponer la penalidad al 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

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 189-926-2018  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 11 de 16

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOZAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APLICACION

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

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 se le confía, con el fin de no caer 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. 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.

La Resolución N° M 5571/17 dice: "(...) *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 (...) anticipo 06/2015: 16 veces el impuesto mínimo mensual (...) anticipo 07/2015: 32 veces el impuesto mínimo mensual (...) anticipo 08/2015: 64 veces el impuesto mínimo mensual (...) anticipos 09 a 12/2015: 75 veces el impuesto mínimo mensual (...) el importe total de la multa asciende a \$ 63.000 (Pesos Sesenta y Tres Mil).*

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

San Martín 362, 3° Piso, Block 2  
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. 189-926-2018  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 12 de 16

El art. 82°, segundo párrafo del C.T.P. 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 determina el doble de la sanción fijada para el periodo 05/2015 (8 veces el monto omitido), para establecer 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 los anticipos cuyas DDJJ no fueron presentadas, 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 2 (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 el contribuyente registre sanciones por la misma infracción-incumplimiento de deberes formales-

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 189-926-2018  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 13 de 16

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

en forma previa a la multa que le impuso por Resolución N° M 5571/17. En consecuencia, no corresponde aplicar el segundo párrafo del art. 82° del C.T.P. Porque aun cuando los hechos que originen la sanción sean múltiples, habrá reincidencia y se podrá aplicar el agravamiento de la penalidad (conforme el art. 82°, segundo párrafo, del C.T.P.) cuando exista una sanción aplicada de forma previa y se cometan nuevas infracciones tributarias punibles en el plazo de 2 (dos) años posterior a aquella imposición. Circunstancia que no sucede en este caso, ya que el contribuyente pudo haber cometido múltiples infracciones sin que ello configure reincidencia.

En conclusión, conforme lo establecen los artículos N° 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 artículo N° 75: "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", del análisis del caso particular efectuado anteriormente, así como la falta de antecedentes, la capacidad contributiva del apelante, la naturaleza y gravedad de la infracción cometida, estimo que surge razonable, proporcional y equitativo, RECALCULAR el monto de la Multa respecto a los anticipos 11 y 12/2015, graduando la misma en \$ 900 (Pesos Novecientos), equivalente a 6 (Seis) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encuadrar su conducta en las causales del art. 82° del C.T.P.

Por lo expuesto, voto por **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **RIVAS HUMBERTO ANTONIO, CUIT N° 20-07004255-0**.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.-

El señor vocal **Dr. José Alberto León** hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 189-926-2018  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 14 de 16

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

## EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

### RESUELVE:

**1. HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **RIVAS HUMBERTO ANTONIO, CUIT N° 20-07004255-0**, contra la Resolución N° M 5571/17 de 17/11/2017, y consecuentemente declarar que la acción sancionatoria de la D.G.R. se encontraba prescripta al momento del dictado de su Resolución N° M 5571/17 de fecha 17/11/2017, respecto a la falta de presentación de las declaraciones juradas a sus respectivos vencimientos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los anticipos 05/2015, 06/2015, 07/2015, 08/2015, 09/2015 y 10/2015, contenidos en la instrucción de sumario N° L7/S/000009273/2016, por las consideraciones mencionadas.

**2. HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **RIVAS HUMBERTO ANTONIO, CUIT N° 20-07004255-0**, contra la Resolución N° M 5571/17 de 17/11/2017, y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la multa, quedando graduada en la suma de \$ 900 (Pesos Novecientos), equivalente a 06 (Seis) 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, anticipos, 11/2015 y 12/2015, 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.**

**HACER SABER**

**S.S.**

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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

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

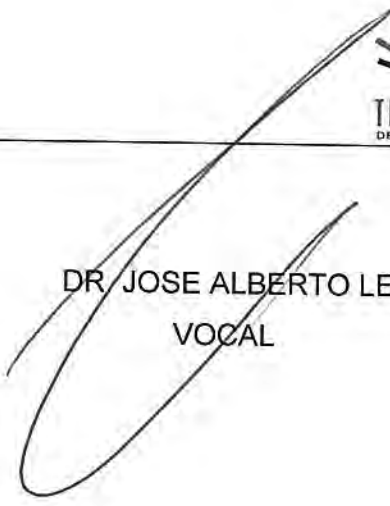
San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 189-926-2018  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 15 de 16



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL PRESIDENTE



DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

ANTE MI



DR. ANTONIO CRISTOBAL MUGHASTESI  
PROSECRETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO  
SECRETARIA