

SENTENCIA N° 723 /18

Expte. N° 209/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 08 días del mes de NOVIEMBRE de 2018, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente) el Dr. José Alberto León (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) a fin de resolver la causa caratulada "**MARIA ELENA GOMEZ**". Expte. N° 209/926/2018 (Expte. DGR N° 4784/376-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. 16/22 del Expediente N° 4784/376-S-2017, la Sra. **MARIA ELENA GOMEZ, C.U.I.T. 27-16541490-5**, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 6019/17 de la Dirección General de Rentas del 28-11-2017 (fs. 13). En ella se resuelve APLICAR a la contribuyente, una sanción de multa de \$ 51.750,00 (Pesos Cincuenta y Un Mil Setecientos Cincuenta con 00/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 82° del C.T.P. - anticipos 6 a 12/2015- del Impuesto para la Salud Publica.

Funda su recurso en las siguientes razones:

- desde el mes de Noviembre del 2013 no le pertenece el fondo de comercio, no cuenta con actividad alguna y que mucho menos cuenta con empleados. Agrega que desde esa fecha ya no es sujeto pasivo del Impuesto para Salud Publica;
- es totalmente excesiva una multa de \$51.750,00 por incumplimiento de un deber formal, cuando no existe ningún perjuicio fiscal por el incumplimiento, más aun si se tiene en cuenta que desde Noviembre de 2013 no se encuentra alcanzado por el Impuesto;

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

- no se puede dejar de considerar la magnitud de la sanción que se pretende aplicar con relación a los elementos con los que cuenta para aplicar la misma. Existe una total desproporción entre el hecho supuestamente endilgado y la gravosísima sanción que acarrea;
- es una exigencia constitucional y del propio sistema republicano la racionalidad de los actos de gobierno y, entre otros, la de las penas conminadas por delitos, que requiere la adecuación de la pena al bien jurídico tutelado y la gravedad de su afectación. Cita jurisprudencia. Hace reserva federal del caso.

II. A fojas 27/30 del Expte.4784/376-S-2017, 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:

- de las constancias de autos y consulta de datos adicionales obrante a fs. 24, el contribuyente registra alta en el Impuesto para la Salud Publica el 21/08/2013, sin cese alguna a la fecha, por lo que resultan exigibles las obligaciones formales reclamadas. El bien jurídico tutelado por la norma tributaria en cuestión, es el funcionamiento mismo de la Administración, razón por la cual no es condición primordial que la conducta reprimida haya ocasionado un perjuicio patrimonial al Fisco, pues una vez cometido el hecho imponible, se entiende lesionada la actividad de este Organismo recaudador;
- respecto al monto de la multa aplicada, destaca que el artículo 82 del C.T.P. otorga la posibilidad de graduar la sanción de tres a setenta y cinco veces el impuesto mínimo mensual previsto para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por cada incumplimiento, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otros parámetros;

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

- el apelante no puede considerar la multa como irrazonable por el hecho que no ingresó el impuesto mínimo mensual en cuestión, por cuanto la obligación material de ingreso del tributo es independiente de la obligación formal de presentación de las declaraciones juradas respectivas (aunque no tengan movimientos), como así también las multas aplicables son independientes. Las sanciones tributarias tienen por objeto infringir un “daño legal” al infractor a fin de persuadirlo al abandono de su conducta y se dirija hacia el cumplimiento de la conducta debida.

Por lo expuesto considera corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° M 6019/17.

III. A fs. 13/14 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 266/18, 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/000001869/2016 - notificado el 06/09/2016 -, la Autoridad de Aplicación instruyó sumario contra la apelante en los términos del artículo 123 del C.T.P., por la presunta comisión de la infracción prevista en el artículo 82 (incumplimiento de los deberes formales) del mencionado digesto legal, por no presentar las Declaraciones Juradas correspondientes al Impuesto para la Salud Publica -períodos 6 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 6019/17 del 28-11-2017, le impone una sanción de Multa por \$51.750,00(Pesos Cincuenta y Un Mil Setecientos Cincuenta con 00/100). 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.

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).

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 (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).

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.

La prescripción de la acción penal se encuentra regulada en el Código Penal en los artículos 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
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
VOCAL

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

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

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 para la Salud Pública). Hecho que acaeció en fecha 10/07/2015 para el período 06/2015; el 11/08/2015 para el período 07/2015; el 09/09/2015 para el período 08/2015, el 09/10/2015 para el período 09/2015; el 11/11/2015 para el período 10/2015; el 11/12/2015 para el período 11/2015 y el 11/01/2016 para el período 12/2015, conforme surge del informe de fs. 3 (Expte. DGR N° 4784/376/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.

Conforme artículo 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 artículo 62 inc. 5° 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 del Impuesto para la Salud Pública a sus respectivos vencimientos, se encontraba prescripta al momento del dictado de la Resolución N° M 6019/17 del 28-11-2017 - único acto interruptivo de la prescripción de la acción sancionatoria de la Autoridad de Aplicación - respecto a los períodos 06/15, 07/15, 08/15, 09/15 y 10/15.

V. Efectuado el análisis de oficio de la prescripción de la acción penal y encontrándose vigente la facultad sancionatoria de la D.G.R. - respecto a los períodos 11 y 12/15 - corresponde que emita mi opinión.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE POSSE DOMENSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Respecto al agravio formulado por la Sra. María Elena Gomez sobre de que no es sujeto pasivo del Impuesto para la Salud Publica por el hecho de que transfirió el Fondo de Comercio en el mes de Noviembre del 2013 y por lo tanto no cuenta con Empleados; estimo que no le asiste razón, ya que para desprenderse de la obligación de presentar las correspondientes Declaraciones Juradas necesita obtener el cese otorgado por la D.G.R., circunstancia no probada en autos.

En cuanto al planteo de fondo, corresponde hacer referencia al marco normativo que rige el procedimiento sancionatorio iniciado por la D.G.R., el bien jurídico protegido por la norma, así como 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 artículo 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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. 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.

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 D.G.R. N° M 6019/17. 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 artículo 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 artículo 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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE ALISTADO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

El sistema sancionatorio estructurado en resguardo del cumplimiento de los deberes formales con los que cargan los contribuyentes procura, no 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 artículo 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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
VOCAL

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO GIMÉNEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
VOCAL

caso, deben ser acreditados por el remiso 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.

VI. A pesar de encontrarse prescripta la acción penal de la D.G.R. para sancionar los incumplimientos correspondientes a los períodos 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 artículo 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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. 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 de la apelante.

Corresponde determinar entonces si resulta razonable y proporcionada la imposición de una sanción de multa de \$51.750,00 (Pesos Cincuenta y Un Mil Setecientos Cincuenta con 00/100), por los periodos incluidos en la resolución recurrida. 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 de la contribuyente.

El artículo 75 del Código Tributario Provincial, dispone que la graduación de la sanción que eventualmente imponga la autoridad de aplicación, merece la

D. JOSÉ ALBERTO LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
VOCAL

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

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

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 D.G.R. 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(...)".

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. 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 D.G.R. en la resolución apelada (respecto a los períodos exigibles).

Se advierte que dicha sanción no se ajusta a lo normado en el artículo 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

Dr. JOSÉ AGUSTO LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
VOCA

Dr. JORGE E. BOSSE PRINCESSA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
PRESIDENTE

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

de declaraciones juradas mensuales por los períodos 6/2015 al 12/2015 y pretende a partir de ello, la operatividad del segundo párrafo de la norma precitada.

En la Resolución N° M 6019/17 la D.G.R. establece: "(...) *Por cada anticipo incluido en el Sumario instruido a fojas 02, la multa se gradúa en (...) anticipo 06/2015: 8 veces el impuesto mínimo mensual(...), el anticipo 07/2015: 16 veces el impuesto mínimo mensual(...), el anticipo 08/2015: 32 veces el impuesto mínimo mensual(...), el anticipo 09/2015: 64 veces el impuesto mínimo mensual y los anticipos 10 a 12/15: 75 veces el impuesto mínimo mensual...el importe total de la multa asciende a \$ 51.750,00 (Pesos Cincuenta y un Mil Setecientos Cincuenta con 00/100).*

El artículo 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 06/2015 (8 veces el monto omitido), para fijar la penalidad correspondiente a la posición 07/2015 (la que se eleva a 16 veces por la suma no abonada), operación que se reitera respecto de las posiciones 08/2015 (32 veces) y 09/2015 (64 veces el monto no pagado). Finalmente, por el resto de las 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 artículo 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 artículo 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 D.G.R. 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 6019/17. En consecuencia, no corresponde aplicar el segundo párrafo del artículo 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.

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.

En conclusión, conforme lo establece el artículo 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 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 06, 07, 08, 09 y 10, corresponde **RECALCULAR** el monto de la multa aplicada por el acto apelado - dentro de los parámetros del artículo 82 del C.T.P.-, quedando graduada en la suma de \$900,00 (Pesos Novecientos con 00/100), equivalente a 6 (Seis) 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 **MARIA ELENA GOMEZ, C.U.I.T. 27-16541490-5**.

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.

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

Visto el resultado del presente Acuerdo;

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 6019/17 del 28-11-2017, respecto a la falta de presentación de las declaraciones juradas a sus respectivos vencimientos del Impuesto para la Salud Publica por los períodos 06/15, 07/15, 08/15, 09/15 y 10/15, contenidos en la instrucción de sumario N°L7/S/000001869/2016, por las consideraciones mencionadas.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

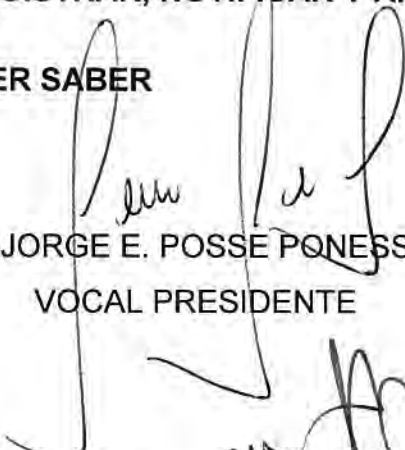
CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

2. HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por **MARIA ELENA GOMEZ, C.U.I.T. 27-16541490-5**, contra la Resolución de la DGR N° M 6019/17 del 28-11-2017, y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la multa, quedando graduada en la suma de \$900,00 (Pesos Novecientos con 00/100), equivalente a 6 (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 para la Salud Publica, periodos 11/15 y 12/15, por encontrarse su conducta en las causales previstas en el artículo 82 del Código Tributario Provincial, por los motivos expuestos.

3. REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.

S.G.B.

HACER SABER



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE




DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL



CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI



DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION