

SENTENCIA N° 728/18

Expte. N° 211/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 09 días del mes de Noviembre de 2018, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado “GOMEZ ALDO MIGUEL S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 211/926/18 (Expte. DGR N° 19934/376/S/17) y;

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 18/24 del Expediente N° 19934/376/s/2017, el Sr. ALDO MIGUEL GOMEZ, CUIT N° 20-20433721-8, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 4011/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 20/10/17 (fs. 15). En ella se resuelve APLICAR al contribuyente, una multa de \$ 63.000 (Pesos Sesenta y Tres Mil), por encuadrar su conducta en las causales del artículo 82° del C.T.P., respecto de los anticipos 05 a 12/15, del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En su presentación, el apelante solicita la nulidad de la Resolución N° M 4011/17 de la D.G.R. Sostiene que la misma carece de dictamen jurídico previo, requisito esencial de validez de todo acto administrativo. Considera que la graduación de la multa es irrazonable y desproporcionada; y que además la multa ha excedido el límite máximo permitido por el art. 82 del C.T.P., violando los principios de Reserva de Ley y Non bis In Idem (arts. 19 y 28 de Constitución Nacional). Afirma que la sanción que se le aplica es una sola y que consiste en 420 (cuatrocientos veinte) veces el impuesto mínimo mensual (\$150).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
VOCAL

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

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

Asimismo, explica que obtuvo la baja definitiva en AFIP desde el período 05/2015 y que no pudo tramitar la baja respectiva en la D.G.R., toda vez que la reglamentación vigente (Res. 137/2005), impide el inicio del trámite si previamente no se le otorgó la baja en la Dirección de Ingresos Municipales.

Finaliza su exposición con un planteo de prescripción de la acción sancionatoria del fisco para los períodos 05 a 11 del 2015, por haber transcurrido los dos años previstos por el art. 62 inciso 5 del Código Penal, desde la medianoche del día en que se cometió la infracción, hasta la notificación de la resolución que la impone. En virtud de lo expuesto solicita se haga lugar al Recurso de Apelación y se ordene la revocación por nulidad de la Resolución atacada, declarándose ad eventum la prescripción de la acción sancionatoria para los períodos 05° a 11° del 2015.

II.- A fojas 01/06 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial (C.T.P.).

En su responde sostiene que la resolución atacada, fue dictada observando todos los requisitos establecidos por el art. 43 de la Ley 4.537 de Procedimientos Administrativos. Por lo tanto, aquella goza de presunción de legitimidad; agrega que el dictamen jurídico pertinente, obra a fs. 13 de autos. Por otra parte, afirma que en el caso sub examine, la infracción se configura por la falta de presentación de las declaraciones juradas en sus respectivos vencimientos, por los anticipos 05 a 12/2015, sin que el contribuyente aporte en su recurso elemento alguno que acredite el cese de su inscripción como contribuyente del impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En relación al monto de la sanción aplicada, expresa que el art. 82 del C.T.P. otorga la posibilidad de graduar la sanción entre 3 y 75 veces el impuesto mínimo mensual previsto para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otras cosas. Afirma que en el caso de marras, se tuvo en cuenta la naturaleza, gravedad y reiteración de las

Dt. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dt. JORGE E. FUSSE PUNESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

infracciones cometidas y que la negligencia e impericia del infractor se verifica en 8 (ocho) anticipos consecutivos, en los cuales ha reiterado la conducta imputada.

En cuanto al planteo de prescripción opuesto por el Sr. Gómez, por conjunción de los arts. 54 del C.T.P. y 63 y 67 del Código Penal, entiende que el término de la prescripción comenzó a correr desde que se verificó el cese de la última conducta llevada a cabo; 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 19/01/16. Así, desde el vencimiento del anticipo 12/2015 (19/01/2016), hasta la notificación de la instrucción sumarial practicada en fecha 07/09/16 (acto interruptivo de la prescripción según inc. B del art. 67 del Código Penal); y desde dicha fecha hasta la notificación de la Resolución N° M 4011/17 (06/12/17), no ha transcurrido el plazo bianual de prescripción previsto en el ordenamiento legal.

En mérito a ello, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el apelante, y confirmar en consecuencia la multa impuesta.

III.- A fs. 12/13 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 176/18, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

IV.- Confrontados los agravios de la apelante, con el responde de la D.G.R. y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde que en esta oportunidad emita mi opinión.

Mediante Sumario N° L7/S/6806/2016 notificado en fecha 07/09/16, la D.G.R. inició instrucción de sumario en contra del Sr. Aldo Miguel Gómez, 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 falta de presentación de las Declaraciones Juradas correspondientes al Impuesto sobre Ingresos Brutos (períodos 05° a 12° del año 2015).

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Ante la falta de contestación del sumario instruido por parte del contribuyente, la D.G.R. por medio de Resolución N° M 4011/17 (20/10/2017), le impone una sanción de Multa por la suma de \$63.000 (Pesos Sesenta y Tres Mil). Contra el mencionado acto administrativo, el Sr. Gómez interpone el Recurso de Apelación que aquí se trata.

En atención a las constancias de autos, y atento al planteo efectuado por el recurrente, 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).

La prescripción de la acción penal se encuentra regulada en el Código Penal en los arts. 59, 62 inc. 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".

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 los Ingresos Brutos). Este hecho acaeció en fecha 24/06/15 para el período 05/2015; el 24/07/15 para el período 06/2015; el 20/08/2015 para el período 07/2015; el 18/09/15 para el período 08/2015; el 19/10/15 para el período 09/2015; el 19/11/15 para el período 10/2015; el 18/12/15 para el período 11/2015; y

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

el 19/01/16 para el período 12/2015; todo ello según surge del informe de fs. 3 (Expte. DGR N° 19934/376/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.

A la vez, la Resolución N° M 4011/17 -único acto interruptivo de la prescripción de la acción sancionatoria-, fue dictada el 20/10/17, por lo que al momento de su dictado, esta acción se encontraba prescripta respecto a los períodos 5°, 6°, 7°, 8° y 9° del 2015.

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 2 (dos) años previsto en el art. 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, tomando como base los argumentos expuestos y la fecha del dictado de la Resolución N° M 4011/17 (20/10/17), la acción sancionatoria de la D.G.R. por falta de presentación de las Declaraciones Juradas a sus respectivos vencimientos, se encuentra prescripta, por lo que corresponde hacer lugar parcialmente al planteo del recurrente, respecto a los períodos 05, 06, 07, 08 y 09 del año 2.015,

V. Efectuado el análisis de la prescripción planteada para los períodos antes indicados, la D.G.R. mantiene su facultad sancionatoria sobre los períodos 10°, 11° y 12° del 2015, por lo que corresponde que emita mi opinión sobre ellos.

Corresponde en primer lugar, hacer referencia al marco normativo que rige el procedimiento sancionatorio iniciado por la D.G.R., el bien jurídico protegido por la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
VOCAL

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

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

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 se encuentra constituido por el correcto funcionamiento de la administración, en procura de la verificación y fiscalización del órgano recaudador del Estado, en torno al cumplimiento de las diversas obligaciones que pesan sobre los contribuyentes y responsables. 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 encuadre legal de la conducta imputada y la consecuente aplicación de sanción. Es más, en su recurso de apelación, el contribuyente reconoce la comisión de la infracción imputada, al aclarar que continúa inscripto en la Dirección General de Rentas.

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; ello con la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

salvedad de los períodos que se encontraban prescriptos al momento del dictado de la Resolución N° M 4011/17.

La cuestión a analizar entonces, es la relativa al marco legal, los principios del Derecho Penal y la discrecionalidad en los que se inscribe la facultad del ente recaudador de sancionar en los términos que lo hizo la Resolución DGR N° M 4011/17. Conforme lo expresa 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: "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 del C.T.P. dispone: "Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas, sin perjuicio de lo dispuesto en el art. 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 del mismo (art. 47 de 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSER
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El sistema sancionatorio estructurado en resguardo del cumplimiento de los deberes formales con los que cargan los contribuyentes procura, no ya la punición del remiso sino que se encamina a la obtención de una meta superior, cual es la generar una conciencia de cumplimiento y asistencia al fisco en su tarea recaudadora. De allí que la ley propicia un cambio de mentalidad social en materia tributaria, creando un sistema de apercibimientos y estímulos, para inducir a los que no cumplen a que modifiquen espontáneamente sus conductas (Dictamen del Procurador General de la Nación, Fallos: 314:1376).

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

Del texto del art. 82 del C.T.P., se advierte que el fundamento de las sanciones vinculadas a las mencionadas inconductas frente a las obligaciones formales, afina en la mera transgresión del orden legal imperante. En otros términos, el fundamento de la sanción impuesta por el incumplimiento de los deberes formales, anida en la falta de cumplimiento adecuado de la obligación por parte del obligado, ello con independencia de la calificación que pudiera hacerse respecto de su conducta.

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

En este caso, no hay duda alguna, que corresponde sancionar la conducta en infracción del contribuyente, ya que infringió con su omisión el hecho punible. Diferente es la cuestión referida a la falta de razonabilidad y proporcionalidad en torno a la sanción impuesta, ello debido a que la facultad sancionatoria de la D.G.R.,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

debe ser ejercida dentro de límites razonables y en consideración con las circunstancias puntuales que rodean a cada caso.

VI. A pesar de encontrarse prescripta la acción penal de la D.G.R. para sancionar los incumplimientos correspondientes a los períodos 5° a 09° del 2015, corresponde analizar la sanción impuesta por los incumplimientos de los períodos 10° a 12° del mismo año.

La actividad punitiva de la Administración exige de su parte, no solo la adecuación de las circunstancias acaecidas al supuesto de hecho previsto por la norma, sino también, en el caso en que la regla deja abierto cierto margen de discrecionalidad para estimar el monto, tipo o extensión de la sanción, la congruencia y proporcionalidad de la pena que se impone a partir de la razonable adecuación y consideración entre la trascendencia de la conducta debida y la efectivamente desplegada por el obligado, teniendo en miras las particulares circunstancias de hecho que rodean a ésta última.

Acorde lo dispone el citado art. 82 del C.T.P., 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, el cual 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.E.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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). Asimismo, este mismo autor en el Tomo III-B de su Tratado de Derecho Administrativo, págs. 469/470, tiene dicho que La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado que la 'ilegitimidad' puede quedar configurada en la indebida graduación de la pena.

Queda claro que la D.G.R. acreditó en forma suficiente el incumplimiento de los deberes formales por parte del apelante. La infracción fue incluso reconocida por el propio imputado. Acreditado entonces el incumplimiento del Sr. Gómez, corresponde dilucidar 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 que resultan exigibles (10° 11° y 12° de 2015). Considero que no. Ello no sólo por la clara desproporción que existe entre la falta cometida y la multa aplicada, sino además 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 C.T.P., 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

JF. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 efectuada por la D.G.R. en la resolución apelada, advirtiendo que no se aviene con lo normado en el art. 82, segundo párrafo, del Código Tributario Provincial, ya que en los fundamentos del acto apelado, se considera al contribuyente como reincidente ante la falta de presentación de declaraciones juradas mensuales desde el 05/2015 al 12/2015 y pretende a partir de ello, la operatividad del segundo párrafo de la norma precitada.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
VOCAL

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

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

La Resolución de la D.G.R. N° M 4011/17, dice: "(...) por cada anticipo incluido en el Sumario instruido a fojas 02, la multa se gradúa en (...) anticipo 08/2015: 8 veces el impuesto mínimo mensual (...); el 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 9 a 12/2015: 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 determina el doble de la sanción fijada 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 7/2015 (32 veces) y 8/2015 (64 veces el monto no pagado). Finalmente, para los periodos 9 a 12/2015, 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 fundarse en la situación de reincidencia del segundo párrafo del art. 82 del C.T.P. Ello debido a que la norma refiere a las nuevas infracciones cometidas dentro del plazo de dos años desde que el Fisco impusiera una sanción previa y no a la posibilidad de considerar a los fines de la reincidencia los diversos incumplimientos periódicos que pudiera comprender la sanción a aplicarse.

Ello surge no solo de la parte final del segundo párrafo (que alude a la sanción previamente aplicada como hito de medición de la nueva multa a imponer), sino

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POISSI PONESMA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

además del concepto de reincidencia que emana 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 siempre que quien hubiera cumplido, total o parcialmente, una pena impuesta por la autoridad de aplicación fiscal (por ejemplo una sanción de multa, como en la especie), cometiere una nueva infracción que también sea merecedora de la misma clase de pena.

En este caso, la D.G.R. no acredita en forma fehaciente que el contribuyente registre sanciones por la misma infracción -incumplimiento de deberes formales- en forma previa a la multa que le impuso por Resolución N° M 4011/17. 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 (art. 82, 2do. 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 el contribuyente pudo haber cometido múltiples infracciones sin que ello configure reincidencia.

En conclusión, según 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 conforme lo dispuesto por el art. 75 del C.T.P.: *"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° del 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 \$1.350 (Pesos Mil Trescientos Cincuenta), equivalente a 9 (nueve) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, producto de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POBOS PONESS
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

aplicar el mínimo legal previsto en la citada norma por cada incumplimiento sancionado (períodos 10°, 11° y 12° de 2015)

Por lo expuesto, voto por HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por ALDO MIGUEL GOMEZ, CUIT N° 20-20433721-8.

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.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el **Sr. ALDO MIGUEL GOMEZ, CUIT N° 20-20433721-8** respecto al planteo de prescripción interpuesto y **DECLARAR** en consecuencia, la prescripción de la acción sancionatoria de la D.G.R. respecto a los períodos 05°, 06°, 07°, 08°, y 09° de 2015, contenidos en la instrucción de sumario N° L7/S/6806/2016, por las consideraciones mencionadas.

2.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el **Sr. ALDO MIGUEL GOMEZ, CUIT N° 20-20433721-8** contra la Resolución de la D.G.R. N° M 4011/17 de fecha 20/10/2017 y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la Multa en \$ 1.350 (Pesos Mil Trescientos Cincuenta), equivalente a 09 (nueve) 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., respecto de los anticipos 10°, 11° y 12° de 2015 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por lo considerado.-

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

3.- REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR

CFC

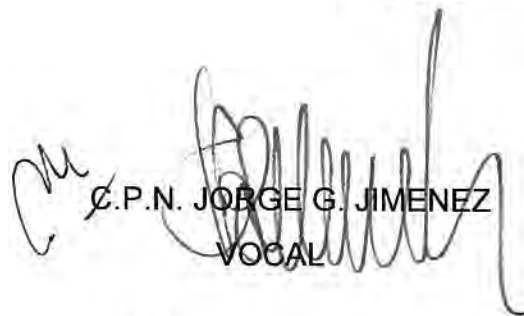
HACER SABER



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE




DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL