

SENTENCIA N° 728/18

Expte. N° 259/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 16 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 **VERA RITA FABIANA S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 259/926/18 (Expte. DGR N° 47973/376/S/16)** 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 16/20 del Expediente N° 47973/376/S/2016, la Sra. RITA FABIANA VERA, CUIT N° 27-21597418-4, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 231/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 08/01/18 (fs. 13). En ella se resuelve APLICAR a la contribuyente, una multa de \$18.000 (pesos dieciocho mil), por encuadrar su conducta en las causales del artículo 82° del Código Tributario Provincial (C.T.P.), respecto de los anticipos 09° a 12° del año 2015, del Impuesto para la Salud Pública.

Inicia su presentación la apelante, con un planteo de prescripción de la acción para aplicar multas por los períodos 09° a 12° del año 2015. Conforme lo dispuesto por art. 54 del C.T.P. y 62 del Código Penal, al momento de la notificación de la Resolución que aplica la sanción (08/01/18), la acción para aplicar la multa se encontraba prescripta, y por consiguiente estaba inhibida la Administración para promover cualquier acción tendiente al cobro de la multa con base en la misma.

Por otra parte, solicita la nulidad de la resolución de la Dirección General de Rentas. Sostiene que no presentó ninguna declaración jurada del impuesto para la Salud

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

Pública, porque no posee empleados en relación de dependencia desde el 10/2015; por lo tanto no existe razón que justifique la presentación de declaraciones juradas vacías. Ello responde a la necesaria proporcionalidad que deben guardar los actos administrativos entre la finalidad que persiguen y los medios de los que se valen para ello. Entiende que al no existir obligación tributaria para determinar, el cumplimiento de la obligación formal devenía en un formalismo ritual innecesario y sin sentido.

Manifiesta que al momento de interponer Recurso de Apelación en Expediente N° 1989/376/S/17, denunció los mismos hechos, y que la Administración nada dijo al respecto; tal situación le provoca un indudable estado de indefensión, al privarlo de toda posibilidad de rebatir un razonamiento administrativo que no existe y/o que ya fuera respondido y no resuelto al formular el descargo del sumario y, posteriormente, con el recurso de apelación. Concluye que la resolución administrativa no puede tener otra sanción que la nulidad, por carecer de motivación.

Agrega que la resolución atacada se encuentra sumergida en un severo error conceptual, consistente en duplicar la sanción (comienzan en 8 veces), hasta llegar al máximo permitido. Entiende que la duplicidad de la sanción resultaría –pues hay un absoluto vacío de fundamentos–, como consecuencia de la aplicación del art. 82, el cual dispone que en caso de reincidencia, para cada nueva infracción, la sanción será como mínimo el doble de la anterior. La reincidencia solo puede ser calificada como tal cuando existe una sanción anterior firme. Es decir que la supuesta infracción que se habría cometido respecto del anticipo 10/2015, no puede ser considerado como un comportamiento reincidente por la misma imputación realizada respecto del anticipo 09/2015.

Afirma que la sanción impuesta por la resolución apelada, no guarda razonabilidad con la supuesta infracción cometida. La resolución, para motivar el quantum, tiene que basarse no solo en la comprobación del hecho infraccionario, sino que además, debe fundarse en todas las circunstancias que rodean al mismo y que se tuvieron en cuenta para que la graduación de la multa sea esa y no otra. La sanción resulta arbitraria e ilegítima; el quantum de la multa es excesivo y, por ende, irrazonable,

DI. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JF. JORGE E. POSSI DONESCO
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

toda vez que no guarda correspondencia con los antecedentes personales y las circunstancias particulares del caso. En virtud de lo expuesto solicita se haga lugar al Recurso de Apelación interpuesto y se ordene el archivo de las actuaciones.

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 el planteo de prescripción opuesto por el apelante, no puede prosperar. Afirma que en el caso de marras se verificó la existencia de distintos actos interruptivos de la prescripción. El término de prescripción comenzó a correr desde que se verificó el cese de la última conducta llevada a cabo, es decir desde la medianoche del día de vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada del anticipo 12/2015 (11/01/16). Es así que desde el vencimiento del período mensual 12/2015, hasta la notificación de la instrucción sumarial (21/09/16) y desde dicha fecha hasta la notificación de la Resolución atacada (06/02/18), no ha transcurrido el plazo bianual previsto en el art. 62 inciso 5° del ordenamiento legal.

A la vez, expresa que en el caso de marras, la infracción se configura por la falta de presentación de las declaraciones juradas a sus respectivos vencimientos, correspondientes a los anticipos 09 a 12/2015 del Impuesto para la Salud Pública; en cuanto a la baja alegada por la apelante, precisa que de las consultas efectuadas por el sistema informático de esa repartición, no surge acreditada dicha circunstancia. La supuesta baja en otros organismos, no la exime de efectuar dicho trámite ante la D.G.R.; en consecuencia, encontrándose vigente la inscripción del contribuyente en el Impuesto para la Salud Pública, se encuentra obligada al cumplimiento de los deberes formales inherentes a dicha condición.

Afirma que la apelante, yerra al sostener que la presentación de las declaraciones juradas sin movimiento deviene en un formalismo ritual innecesario. El bien jurídico tutelado por la norma tributaria es el funcionamiento mismo de la Administración, por lo que no es condición primordial que la conducta reprimida, haya ocasionado un

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUARDINO AMENET
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

perjuicio patrimonial al Fisco. La multa impuesta fue aplicada como consecuencia de que el contribuyente no dio cumplimiento con las obligaciones formales que le competen en tal carácter.

Respecto al monto de la sanción aplicada, el art. 82° del C.T.P. otorga la posibilidad de graduar la sanción entre 3 a 75 veces el impuesto mínimo mensual previsto para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. La graduación de la sanción, realizada dentro de los parámetros que la ley permite, no convierte al acto que la impone en desproporcionado e irrazonable, porque ello implica el ejercicio de una facultad legal conferida a esa Autoridad de Aplicación. Sostiene que en el caso de marras, a los efectos de graduar la sanción, se tuvo en cuenta la naturaleza, gravedad y la reiteración de las infracciones cometidas; y que la negligencia e impericia del infractor se verifica respecto de cuatro anticipos consecutivos, circunstancia que debilita la procedencia de toda causal exculpatoria.

En mérito a todo lo expuesto, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por la contribuyente, y confirmar en consecuencia la Resolución N° M 231/18.

III.- A fs. 14/15 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 286/18, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

IV.- Confrontados los agravios del 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/131/2016 notificado en fecha 21/09/16, la D.G.R. inició instrucción de sumario en contra de la Sra. Rita Fabiana Vera, 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 para la Salud Pública (períodos 09° a 12° del año 2015).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Ante la falta de contestación del sumario instruido por parte de la contribuyente, la D.G.R. por medio de Resolución N° M 231/18 (08/01/18), le impone una sanción de Multa por la suma de \$18.000 (pesos dieciocho mil). Contra el mencionado acto administrativo, la Sra. Vera interpone el Recurso de Apelación que aquí se trata.

En atención a las constancias de autos, y atento al planteo efectuado por la 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 cada una de las declaraciones juradas (Impuesto para la Salud Pública). Este hecho acaeció en fecha 09/10/15 para el período 09/2015; el 11/11/15 para el período 10/2015; el 11/12/2015 para el período 11/2015; y el 11/01/16 para el período 12/2015; todo ello según surge del informe de fs. 4 (Expte. DGR N° 47973/376/S/2016).

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

A la vez, la Resolución N° M 231/18 -único acto interruptivo de la prescripción de la acción sancionatoria-, fue dictada el 08/01/18, por lo que al momento de su dictado, esta acción se encontraba prescripta respecto a los períodos 9°, 10° y 11° 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 231/18 (08/01/18), 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 de la recurrente, respecto a los períodos 09°, 10° y 11° del año 2.015,

✓ Efectuado el análisis de la prescripción planteada para los períodos antes indicados, la D.G.R. mantiene su facultad sancionatoria sobre el período 12° del año 2015, por lo que corresponde que emita mi opinión sobre aquel.

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 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, la contribuyente reconoce la comisión de la infracción imputada, al aclarar que continúa inscripta 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 a la contribuyente por el ilícito cometido; ello con la salvedad de los períodos que se encontraban prescriptos al momento del dictado de la Resolución N° M 231/18.

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 231/18. 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).

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

C.º N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 de la 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., 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 9° a 11° del 2015, corresponde analizar la sanción impuesta por el incumplimiento del período 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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 de la apelante. La infracción fue incluso reconocida por la propia imputada. Acreditado entonces el incumplimiento de la Sra. Vera, corresponde dilucidar si resulta razonable y proporcionada la imposición de una sanción de multa de \$9.600 (pesos nueve mil seiscientos), por el período que resulta exigible (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 de la 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 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 a la contribuyente como reincidente ante la falta de presentación de declaraciones juradas mensuales desde el 09/2015 al 12/2015, y pretende a partir de ello, la operatividad del segundo párrafo de la norma precitada.

La Resolución de la D.G.R. N° M 231/18, dice: "(...) *por cada anticipo incluido en el Sumario instruido a fojas 03, la multa se gradúa en (...) anticipo 09/2015: 8 veces el impuesto mínimo mensual (...); el anticipo 10/2015: 16 veces el impuesto mínimo mensual...; el anticipo 11/2015: 32 veces el impuesto mínimo mensual (...); y el anticipo 12/2015: 64 veces el impuesto mínimo mensual (...); el importe total de la multa asciende a \$ 18.000 (pesos dieciocho 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 09/2015 (8 veces el monto omitido), para fijar la penalidad correspondiente a la posición 10/2015 (la que se eleva a 16 veces por la suma no abonada), operación que se reitera respecto de la posición 11/2015 (32 veces) y 12/2015 (64 veces el monto no pagado).

Dt. JOSE ALBERTO LEON
VOZAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dt. JORGE E. BOSSE DONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
Dra. JERUSA GUSTAVO JIMENEZ
VOZAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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 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 231/18. 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 la 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*

Dr. JOSE ROBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE EUSTAVO ARRENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*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 09°, 10° y 11° 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 \$450 (pesos cuatrocientos cincuenta), equivalente a 3 (tres) 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 el incumplimiento sancionado (período 12° de 2015)*

Por lo expuesto, voto por HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por Rita Fabiana Vera, CUIT N° 27-21597418-4.

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 la **Sra. RITA FABIANA VERA, CUIT N° 27-21597418-4** 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 09°, 10° y 11° del año 2015, contenidos en la instrucción de sumario N° L7/S/131/2016, por las consideraciones mencionadas.

2.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por la **Sra. RITA FABIANA VERA, CUIT N° 27-21597418-4** contra la Resolución de la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
Vocal
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ
Vocal
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

D.G.R. N° M 231/18 de fecha 08/01/18 y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la Multa en \$450 (pesos cuatrocientos cincuenta), equivalente a 03 (tres) 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 del anticipo 12° del año 2015, del Impuesto para la Salud Pública, por lo considerado.

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