

SENTENCIA N° 708/18

Expte. N° 126/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 16 días del mes de ~~NOVIEMBRE~~ de 2018, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada “DÍAZ, EDGARDO DARÍO” S/ RECURSO DE APELACION Expte. N° 126/926/2018 (Expte. DGR N° 32543-376-S-2017) y;

El sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge G. Jiménez.-

El C.P.N. Jorge G. Jiménez dijo:

I.- A fs. 16/18 del Expte. N° 32543/376/S/2017, el Sr. Díaz Edgardo Darío -CUIT N° 20-28791250-2 interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 4932/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 09/11/2017 (fs. 13). En ella se resuelve APLICAR a la contribuyente, una multa de \$ 63.000 (Pesos sesenta y tres mil), por encuadrar su conducta en las causales del art. 82° del C.T.P., respecto de los anticipos 05 a 12/2015 del Impuesto a los Ingresos Brutos.

El contribuyente plantea la nulidad de la notificación realizada por el personal de la D.G.R ya que manifiesta que nunca se le comunicó en su domicilio sobre la existencia del sumario dejándolo en estado de indefensión frente a la Autoridad de Aplicación.

Se agravia de la cuantificación de la multa aplicada puesto que el art. 82 prevé de 3 a 75 veces el impuesto mensual mínimo establecido y en este caso el cálculo de la misma comienza en 8 veces sin motivación alguna ya que no es una persona reincidente y con capacidad contributiva para abonar una multa de \$63.000.

Para sancionar una infracción formal no puede válidamente tomarse como parámetro el mero criterio de la Administración sino también las circunstancias

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

reales y la capacidad contributiva del sancionado, lo cual refleja el claro fin recaudatorio y confiscatorio de la D.G.R.

En cuanto a la razonabilidad de la multa, es una facultad del ente recaudador que en principio se encuentra exenta del control judicial, salvo irrazonabilidad. Sin embargo la normativa aplicable le otorga cierto margen de discrecionalidad a fin de establecer el monto de la multa estableciendo límites concretos; esto es, de 3 a 75 veces, apartándose en este caso del mínimo previsto por comenzar su cálculo en 8 veces.

De esta manera, la multa luce confiscatoria; afecta su desenvolvimiento comercial llevándolo al cierre y quiebre de su actividad y además violenta el principio constitucional de no confiscatoriedad.

En consecuencia el contribuyente considera que debe declararse la inconstitucionalidad de las normas en cuestión por cuanto la multa así aplicada resulta improcedente, confiscatoria, irrazonable y carente de sustento jurídico y fáctico.

II.- A fojas 26/28 del Expte. N° 32543/376/S/2017, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme art. 148° del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que la notificación del sumario instruido fue efectuada en el domicilio fiscal declarado por el contribuyente en fecha 20/09/2016 conforme el procedimiento establecido en el art. 116 inc. 6 del C.T.P. que establece: *"Las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc, serán practicadas en cualesquiera de las siguientes formas: 6) Por nota, con firma fascimular del funcionario autorizado, remitida con aviso de retorno y en las condiciones que determine la Autoridad de Aplicación para su emisión y demás recaudos."* Encontrándose debidamente notificado, el hecho que el apelante no hiciera uso de su defensa en el plazo legal previsto no convierte al acto en ilegítimo, por lo que no puede intentar trasladar al Fisco las consecuencias de sus propias inacciones.

Respecto al monto de la sanción aplicada, el art. 82 del C.T.P. le otorga la posibilidad de graduar la sanción entre 3 a 75 veces el impuesto mínimo mensual establecido previsto para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en atención a las

J. JORGE E. JOSSE POMEESA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida. Teniendo esto en cuenta y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al Director General de Rentas, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada. A mas de ello, la graduación realizada dentro de los parámetros que la misma ley permite, no convierte al acto en desproporcionado e irrazonable.

En el caso de marras, se tuvo en cuenta a los efectos de graduar la sanción, la naturaleza, gravedad y reiteración de las infracciones cometidas y que la negligencia del infractor se verifica respecto de 8 anticipos mensuales consecutivos, circunstancia que debilita la procedencia de toda causal exculpatoria válida.

En virtud de lo expresa, la D.G.R entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente.

III.- A fs. 11/12 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 463/18, 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 emitir mi opinión.

Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación de la D.G.R. y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, advierto que de forma preliminar, debe analizarse una cuestión que resulta de fundamental importancia para la resolución de la causa, esto es, lo que respecta a la prescripción de la acción de la Autoridad de Aplicación para imponer la sanción de multa pretendida.

Para una mejor comprensión de la problemática, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia.

El artículo 54° C.T.P., en su redacción vigente al momento de cometerse la supuesta infracción conforme modificación introducida por Ley N° 8.490 (B.O. 30.03.2012), disponía: "...Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Código Civil y el Código Penal según la materia de que se trate...".

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

El artículo transcrito, efectúa una remisión al Código Penal en lo que respecta a las infracciones, por lo que se debe diferenciar preliminarmente lo normado en cuanto a la prescripción liberatoria, de la acción y de la pena.

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

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

La prescripción de la acción penal o sancionatoria se encuentra reglada por el art. 62° inc. 5) del Código Penal, y la prescripción de la sanción o pena impuesta, por el art. 65° del mismo digesto. La distinción referenciada resulta esencial pues como ha dicho nuestra Corte Suprema de Justicia "...Corresponde distinguir los supuestos fácticos según se trate de haber recaído condena o de la continuación del trámite del proceso. En un caso regirán las normas sobre prescripción de la pena y en el otro las de prescripción de la acción" (cfr. sentencia N° 243 del 30/4/08 en "Provincia de Tucumán vs. Sancho Miñano German s/Cobro Ej." Y su cita CSJN sentencia del 02/10/2007 en "Bossa, Edgardo Gustavo", La Ley 18/10/2007, 7 y DJ 28/11/2007, 902).

En igual sentido, FONTÁN BALESTRA en su Tratado de Derecho Penal páginas 448/449, expuso que la diferencia entre la prescripción de la acción y la de la pena reside en que, en la primera, la renuncia estatal opera sobre el derecho de perseguir la imposición de una pena, en tanto que en la segunda recae sobre el derecho de ejecutar las penas ya impuestas por la autoridad judicial.

En el presente caso entramos en el análisis de la PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL, regulada en el Código Penal por los artículos N° 59°, 62° inciso 5), 63° y 67°, los cuales paso a transcribir.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

ARTÍCULO 59.- La acción penal se extinguirá:... 3) Por la prescripción.-

ARTÍCULO 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.-

ARTÍCULO 63.- La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si este fuese continuo, en que cesó de cometerse.-

ARTÍCULO 67.- ...La prescripción se interrumpe solamente por: a) La comisión de otro delito; b) El primer llamado efectuado a una persona, en el marco de un proceso judicial, con el objeto de recibirle declaración indagatoria por el delito investigado; c) El requerimiento acusatorio de apertura o elevación a juicio, efectuado en la forma que lo establezca la legislación procesal correspondiente; d) El auto de citación a juicio o acto procesal equivalente; y e) El dictado de sentencia condenatoria, aunque la misma no se encuentre firme...-

Con respecto al hecho punible, se imputa al apelante lo normado en el C.T.P. en su artículo 82°, referida al incumplimiento de deberes formales.

Expuesto el marco normativo del Código Penal y Código Tributario Provincial, queda claro que el plazo de prescripción de la acción es de dos años, teniendo en cuenta que estamos ante una sanción reprimida con multa (artículo 62° inciso 5 del C.P.) y el cómputo del plazo de prescripción de la acción, inicia a la medianoche del día en que se cometió el ilícito (art. 63° C.P.), en igual sentido cabe tener presente que el hecho punible está tipificado por la falta de presentación de cada declaración jurada correspondiente a los anticipos reclamados.

Corresponde entrar entonces, al análisis de los hechos trascendentales.

Mediante Sumario N° L7/S/4424/2016 -notificado en fecha 20/09/2016-, la Autoridad de Aplicación inició instrucción de sumario en contra del apelante en los términos del art. 123 del C.T.P., por la comisión de la infracción prevista en el art. 82° (incumplimiento de los deberes formales) del mencionado digesto legal, por no presentar las Declaraciones Juradas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, períodos 05 a 12/2015.



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

- A fs. 13 rola Resolución N° M 4932/17 emitida por la D.G.R. en fecha 09.11.2017, la cual en su artículo N°1, aplica al contribuyente una multa por la suma de \$63.000 (pesos sesenta y tres mil).

Aplicando las normas indicadas al caso particular, se observa que la Resolución impugnada impone la multa por infracción al art. 82° C.T.P. respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los anticipos 05 a 12/2015. Teniendo en cuenta que el cómputo de la prescripción se inicia a la medianoche del día en que se cometió el ilícito (art. 63° C.P.), siendo la fecha del vencimiento para el pago del anticipo 05/2015 (el más antiguo de los períodos reclamados) el día 19.06.2015, el comienzo del cómputo para la prescripción de la acción es el día 20.06.2015.

La resolución de la D.G.R. N° M 4932/17 que impone al contribuyente la sanción de multa por la suma de \$63.000, fue emitida en fecha 09.11.2017, por lo que al momento de aplicar la misma, la facultad de la Autoridad de Aplicación para sancionar al apelante con respecto a la infracción tipificada en el artículo 82° del C.T.P., se encontraba prescripta, teniendo en cuenta que transcurrieron poco más de dos años contados desde la medianoche del 20.06.2015 (comisión del ilícito) al 09.11.2017 (fecha de la Resolución N° M 4932/17), sin que en dicho período se verifique alguna causal interruptiva del curso de la prescripción en los términos de lo normado por el art. 67° C.P.

Lo mismo ocurre respecto de los anticipos 06 a 09/2015, con fecha de vencimiento el 14.10.2015 para el último de estos períodos. Teniendo en cuenta que la fecha de la Resolución data de fecha 09.11.2017, se advierte que también ha transcurrido el plazo de 2 años desde la medianoche del día en que se cometió la infracción sin que ocurra ningún acto de carácter interruptivo.

En consecuencia, la facultad del Fisco para imponer sanciones respecto de los períodos 05 a 09/2015 se encontraba prescripta a la fecha de emisión de la Resolución N° M 4932/17 a través de la cual aplica al contribuyente una multa de \$63.000 por encuadrar su conducta en el art. 82° C.T.P.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Respecto a los restantes períodos –10 a 12/2015- no ha transcurrido el plazo bianual referido razón por la cual corresponde continuar con el tratamiento de las demás cuestiones expresadas por el apelante en su recurso.

En este sentido, el recurrente alega la nulidad de la notificación del sumario instruido (fs. 2 del Expte. N° 32543/376/S/2017).

En relación a este punto y a partir del análisis de las constancias de autos y de la normativa aplicable al procedimiento sancionatorio, concluyo que le asiste razón a la Autoridad de Aplicación en lo que respecta a la legalidad de la notificación de la instrucción de sumario. Ello en virtud que la misma fue efectuada conforme lo dispuesto por el inciso 6) del art. 116° del C.T.P., siendo dicha comunicación recibida en el domicilio fiscal declarado por el recurrente el día 20.09.2016. Por ello, corresponde desestimar el pedido de nulidad formulado.

Aclarado lo anterior y entrando al análisis de la cuestión de fondo que motivó el dictado de la resolución en crisis, corresponde recordar que el hecho punible en discusión se encuentra tipificado en el art. 82° primer párrafo del C.T.P., el cual dice textualmente: *"(...) Serán sancionados con multa equivalente al importe de tres (3) a setenta y cinco (75) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, los infractores a las disposiciones de la presente Ley, de leyes tributarias especiales, de los decretos dictados por el Poder Ejecutivo y de las resoluciones de la Autoridad de Aplicación que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria y a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los contribuyentes y responsables. Esa sanción corresponderá cuando se trate de infracciones primarias (...)"*.

De la interpretación del artículo transcrito, se entiende que el bien tutelado por la norma es el correcto funcionamiento de la Administración, en procura de la verificación y fiscalización del órgano recaudador del Estado, en torno al cumplimiento de las diversas obligaciones que pesan sobre los contribuyentes y responsables. Es por ello, que no es condición primordial que la conducta reprimida

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

Jr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

haya generado un perjuicio patrimonial al Fisco, pues una vez cometido el acto u omisión punible, se entiende lesionada la actividad del Órgano Recaudador.

De las constancias de autos, surge que se constató el incumplimiento sancionado por la D.G.R., por lo que deviene ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada y la aplicación de la sanción.

La cuestión a analizar entonces, es la relativa al marco legal y a la facultad de discrecionalidad del ente recaudador de sancionar en los términos que lo hizo la Resolución D.G.R. N° M 4932/17. Ello así, conforme el Código Tributario Provincial: *"Toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en este Código y en las leyes especiales"* (art. 70°).

El art. 104° establece que: *"Los contribuyentes y responsables tienen que cumplir los deberes que este Código o leyes tributarias especiales establezcan con el fin de facilitar la determinación, verificación, fiscalización y ejecución de los impuestos, tasas y contribuciones. Sin perjuicio de lo que se establezca de manera especial, los contribuyentes y responsables están obligados a: (...) 9). Cumplir con aquellos deberes formales que establezca la Autoridad de Aplicación, dentro de las facultades que legalmente le son propias"*.

El art. 75° de dicha norma dispone que: *"Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 78°. La graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con el grado de culpa o dolo del infractor"*.

A los fines de fijar las bases sobre las que se resolverá el caso, resulta atinado resaltar que el acto administrativo goza de presunción de legitimidad, salvo que estuviera afectado de un vicio que surja de él mismo (art. 47° Ley 4.537, modificada por Ley 6.311). Es decir, que el acto se presume dictado de conformidad al ordenamiento jurídico. Se trata de una presunción legal iuris tantum que lo acompaña mientras no sea desvirtuada por prueba en contrario.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



La Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo reiteradamente que la ley fiscal no persigue como única finalidad la recaudación fiscal, sino que se inscribe en el marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, donde la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes.

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

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

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

En este caso, no hay duda alguna que corresponda sancionar la conducta infraccional del contribuyente, ya que infringió con su omisión el hecho punible.

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

Dr. JOSE ROBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Diferente es la cuestión referida a la falta de razonabilidad y proporcionalidad en torno a la sanción impuesta, 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.

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

Acorde a lo establecido en el citado art. 82° del 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, 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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.

Por su parte, 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 del apelante. Tal es así que a fs. 09/10 del Expte. N° 32543/376/S/2017 obra estado de cuentas del contribuyente en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el que consta la falta de presentación de las declaraciones juradas correspondientes.

Teniendo en cuenta lo expuesto, corresponde determinar si resulta razonable y proporcionada la imposición de una sanción de multa de \$33.750 (pesos treinta y tres mil setecientos cincuenta) por los períodos 10, 11 y 12/2015. Considero que no, puesto que al fijar aquella penalidad, la Autoridad de Aplicación no formuló consideración de ninguna naturaleza acerca de la situación, antecedentes o conducta tributaria del contribuyente aplicándole 75 veces el impuesto mínimo mensual establecido para el Impuesto a los Ingresos Brutos a cada uno de estos anticipos.

Como ya se ha dicho, 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 sólo de la naturaleza de la infracción cometida y del grado de culpa o

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 al apelante.

El Tribunal Fiscal de la Nación, en un pronunciamiento de fecha 20.07.2005 (Lexis Nba 70019286) sostuvo que: "(...) este organismo jurisdiccional tiene el imperativo de controlar que la administración en el ejercicio de facultades discrecionales respete aquellos principios liminares, puesto que tales atribuciones no pueden constituir un justificativo de conductas irrazonables o arbitrarias, tanto más en la esfera de actos administrativos de naturaleza penal, puesto que es precisamente la razonabilidad con que se las ejerce, el presupuesto que les otorga validez(...)".

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).

En virtud de lo expresado y conforme lo establece el art. 162° del C.T.P.: "El Tribunal podrá practicar en la sentencia la liquidación del tributo y sus accesorios, o fijar el importe de la multa (...)", estimo que corresponde RECALCULAR el monto de la multa aplicada por el acto apelado - dentro de los parámetros del art. 82° del C.T.P.-, respecto de los períodos no prescriptos quedando graduada en \$ 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 aplicar el mínimo legal previsto en la citada norma por cada incumplimiento correspondiente a los períodos 10 a 12/2015.

Por todo lo expuesto, corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente DÍAZ, EDGADO DARÍO CUIT N° 20-28791250-2, en contra de la Resolución N° M 4932/17 de fecha 09.11.17, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia:

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DECLARAR PRESCRIPTAS las facultades de la D.G.R. para aplicar multa en relación a los períodos 05 @ 09/2015 y RECALCULAR el monto de la sanción respecto de los anticipos 10 a 12/2015, graduando la misma en \$ 1.350 (mil trescientos cincuenta), equivalente a 9 (nueve) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encuadrar su conducta en las causales del art. 82º del C.T.P.

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. José Alberto León dijo:

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

1.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **DÍAZ, EDGADO DARÍO CUIT N° 20-28791250-2** en contra de la Resolución N° M 4932/17 de fecha 09.11.2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia: **DECLARAR PRESCRIPTAS** las facultades de la D.G.R. para aplicar multa en relación a los períodos 05 @ 09/2015 y **RECALCULAR** el monto de la sanción respecto de los anticipos 10 a 12/2015, graduando la misma en \$ 1.350 (mil trescientos cincuenta), equivalente a 9 (nueve) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encuadrar su conducta en las causales del art. 82º del C.T.P.

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

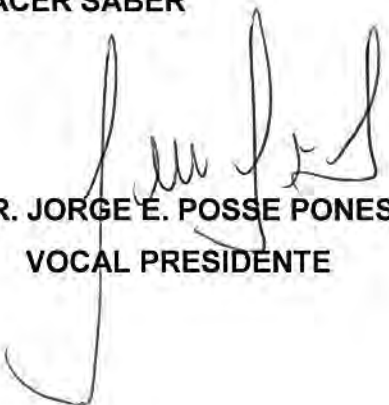
Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

**2.- REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

M.S.P.

**HACER SABER**



**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
**VOCAL PRESIDENTE**




**C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ**  
**VOCAL**



**DR. JOSE ALBERTO LEÓN**  
**VOCAL**

**ANTE MI**



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