


SENTENCIA N° 711/18

Expte. N° 410/926/2018

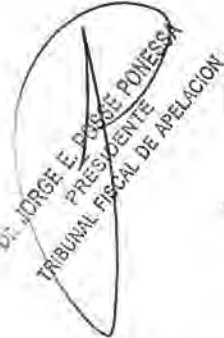
En San Miguel de Tucumán, a los 16 días del mes de NOVIEMBRE de 2018, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente) el Dr. José Alberto León (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) a fin de resolver la causa caratulada “EMMERSON GUILLERMO DANIEL s/ RECURSO DE APELACION”. Expte. N° 410/926/2018 (Expte. DGR N° 24.272/376/S/2017) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.-

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:


Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

1. A fs. 15 del Expediente N° 24.272/376/S/2017, el Sr. Guillermo Daniel Emmerson, CUIT N° 20.26446109-0, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 1923/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 27/03/2018 (fs. 13). En ella se resuelve APLICAR a la contribuyente, una sanción de multa de \$ 40.500 (Pesos Cuarenta Mil Quinientos), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 82° del C.T.P. -anticipos 01 a 06/2016- del Impuesto sobre Ingresos Brutos.


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

La apelante funda su recurso en las siguientes razones:

- prescripción de la acción para aplicar multas, de la Dirección General de Rentas, por aplicación del art. 62 del Código Penal de la Nación.
- Esgrime un severo error conceptual, en el momento que la DGR va duplicando la sanción, comenzando en 8 veces para la posición 01/16 hasta llegar a 75 veces para las posiciones 05 y 06/2016.


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

- Afirma que en la resolución apelada, la Autoridad de Aplicación aplica el segundo párrafo del art. 82 del C.T.P., considerando a cada incumplimiento como reincidencia y va duplicando el importe de la sanción.

Por ello, solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se deje sin efecto la multa impuesta.

II. A fojas 01/06 del Expte. de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148º del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:

- Que la acción del Fisco para imponer la multa cuestionada no se encuentra prescripta, ello en mérito a que la notificación del sumario en fecha 19/09/2106 interrumpe el curso de la prescripción. Sin perjuicio de ello, el inicio del término de prescripción debe computarse a partir del vencimiento del último incumplimiento detectado (18/07/2016), hasta la fecha de emisión de la resolución recurrida (2703/2018). Por ello, no ha ocurrido la prescripción de la acción persecutoria de la D.G.R.

- La legalidad de la sanción impuesta, desde el momento que la contribuyente infringió lo normado en el art. 82 del C.T.P., resultando exigibles las obligaciones formales reclamadas.

- La legalidad de la graduación y cuantificación de la sanción de multa, ya que tuvo en cuenta los antecedentes y la reiteración de comisión de infracciones por parte de la contribuyente; encontrándose la sanción, dentro de la escala prevista en el art. 82 del C.T.P.

Por último, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso interpuesto en base a las consideraciones que anteceden y confirmar la multa impuesta.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

III. A fs. 14/15 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 283/118, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

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

Mediante Sumario N° L1/S/000015758/2016 -notificado el 11/10/2016-, la Autoridad de Aplicación instruyó sumario contra la apelante 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 no presentar las Declaraciones Juradas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos -periodos 01 a 06/2016-.

Ante la Falta de contestación por parte de la contribuyente del sumario iniciado, la D.G.R. por medio de la Resolución N° M 1923/18 de fecha 27/030/2018, le impone una sanción de Multa por \$ 40.500 (Pesos Cuarenta Mil Quinientos). Contra el mencionado acto administrativo, la contribuyente interpone Recurso de Apelación.

En atención a las constancias de autos y al planteo de prescripción incoado por la apelante, 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 inciso 5), 63 y 67 punto e), los que establecen:

Art. 59: "La acción penal se extinguirá: (...) 3) Por la prescripción".

Art. 62: "La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación: (...) 5). A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa".

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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".

En este caso y conforme a la interpretación de la normativa aplicable, la infracción se produjo al momento del vencimiento del plazo para la presentación de las declaraciones juradas (Impuesto sobre Ingresos Brutos). Hecho que acaeció en fecha 15/02/2016 para el período 01/2016 y el 14/03/2016 para el período 02/2016, conforme surge del informe de fs. 3 (Expte. DGR N° 24.272/376/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.

Dado que la resolución de la D.G.R. N° M 1923/18 que aplica y cuantifica la pena en su art. 1º, fue dictada el 27/03/2018 -único acto interruptivo de la prescripción de la acción sancionatoria de la Autoridad de Aplicación-, se advierte que al momento de su dictado, esta acción, respecto del períodos consignados precedentemente, se encontraba prescripta.

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 dos años previsto en el art. 62 inc. 5º del Código Penal, aplicable al caso, se encontraba cumplido, teniendo en cuenta la fecha de las infracciones, al momento de dictarse la resolución recurrida.

No resulta atendible lo expresado por la D.G.R. en el sentido de que el plazo de prescripción se ha visto interrumpido con motivo de la notificación de la instrucción del sumario, como ya lo ha sostenido este Tribunal en numerosos pronunciamientos.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por otra parte, tampoco resultado acertada la pretensión de comenzar el cómputo de la prescripción para “todas las infracciones” a partir del vencimiento de la última de ellas. La Cámara Penal – Sala IIIª expresó: *“Es criterio de este Tribunal, que en casos de concurso ideal no resulta posible declarar la prescripción respecto de una de las figuras penales, dejando subsistente la otra, ya que se trata de un sólo y único hecho que no puede dividirse. Distinto es el caso del concurso real, donde concurriendo dos o más hechos independientes que caen en diferentes -o iguales- figuras penales, su prescripción, correrá se suspenderá o interrumpirá en forma separada”*. DRES.: IBAÑEZ – CARAMUTI. (Sent. 24/09/2015).

Asimismo, del análisis de la contestación de agravios efectuada por la DGR, se vislumbra que la jurisprudencia invocada por el organismo, no es aplicable al presente caso, en el momento que se refiere a infracciones materiales, y el hecho punible sancionado por la resolución apelada, es en los términos del art. 82 del C.T.P., o sea infracción a los deberes formales.

No caben dudas que las infracciones sancionadas en la Resolución de la D.G.R., constituyen hechos independientes y en consecuencia, el plazo de prescripción corre en forma separada para cada una de ellas.

En conclusión y tomando como base los argumentos expuestos, considero que corresponde hacer lugar parcialmente al planteo de prescripción efectuado por la apelante y declarar que la acción sancionatoria de la D.G.R. ante la falta de presentación de las Declaraciones Juradas a sus respectivos vencimientos – Impuesto sobre los Ingresos Brutos- se encontraba prescripta al momento del dictado de su Resolución N° M 1923/18 del 27/03/2018 (respecto a los períodos 01/16 y 02/16).

V. Efectuado el análisis de la prescripción de la acción penal y encontrándose vigente la facultad sancionatoria de la DGR, respecto a los períodos 03 a 06/2016, corresponde que emita mi opinión.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Para ello, corresponde hacer referencia al marco normativo que rige el procedimiento sancionatorio iniciado por la DGR, el bien jurídico protegido por la norma, así como la influencia de los principios del Derecho Penal, aplicables a las infracciones tributarias en la faz administrativa.

El hecho punible se encuentra tipificado en el art. 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 (...)"

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAI
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

De la interpretación del artículo transcrito, se entiende que el bien tutelado por la norma es el correcto funcionamiento de la administración, en procura de la verificación y fiscalización del órgano recaudador del Estado, en torno al cumplimiento de las diversas obligaciones que pesan sobre los contribuyentes y responsables. Es por ello, que no es condición primordial que la conducta reprimida haya generado un perjuicio patrimonial al Fisco, pues una vez cometido el acto u omisión punible, se entiende lesionada la actividad del Órgano Recaudador.

De las constancias de autos, surge que se constató el incumplimiento sancionado por la DGR, por lo que deviene ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada y la aplicación de la sanción. Es más, la contribuyente en su Recurso de Apelación reconoció la comisión de la infracción imputada.

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

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

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

La cuestión a analizar entonces, es la relativa al marco legal, a los principios del Derecho Penal y a la facultad discrecionalidad del ente recaudador de sancionar en los términos que lo hizo la Resolución DGR N° M 1923/18. Ello así, conforme el Código Tributario Provincial: "Toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye una infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en dicho digesto y en las leyes especiales" (art. 70).

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

El 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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes.

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

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

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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSÉ PONSASSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

VI. A pesar de encontrarse prescripta la acción penal de la D.G.R. para sancionar los incumplimientos correspondientes a los períodos 01 y 02/2016, estimo que corresponde analizar el agravio del apelante sobre la falta de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción impuesta respecto de los períodos restantes.

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

Acorde a lo establecido en el citado art. 82 del Código Tributario de Tucumán, el incumplimiento de los deberes formales habilita a la administración a imponer una multa equivalente al importe de tres (3) a setenta y cinco (75) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, siempre que se trate de infracciones primarias.

Conforme lo enunciado por reiterada jurisprudencia y doctrina en la materia, el margen de discrecionalidad para, luego de comprobado el hecho, determinar el quantum de la sanción, no es ilimitado pues tiene un ámbito que no puede ser excedido. Se trata de una potestad infra legem que obliga al órgano administrativo a respetar la finalidad de la ley, la proporcionalidad y la razonabilidad de la sanción, que hacen precisamente a su legitimidad. Lejos de atentar contra el normal y adecuado ejercicio de tal potestad discrecional, solo procura mantener la actividad de la Administración dentro de la estricta juridicidad.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
VOCAL

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

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

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). 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 DGR acreditó en forma suficiente el incumplimiento de los deberes formales por parte de la apelante.

Corresponde determinar entonces si resulta razonable y proporcionada la imposición de una sanción de multa de \$ 40.500 (Pesos Cuarenta Mil Quinientos) por los períodos 03 a 06/2016, conforme la Resolución apelada. Considero que no. Ello, no sólo por la clara desproporción que existe entre el monto del gravamen omitido y la multa aplicada, sino también porque la autoridad de aplicación al fijar aquella penalidad, no formuló consideración de ninguna naturaleza acerca de la situación, antecedentes o conducta tributaria de la contribuyente.

El art. 75 del Código Tributario Provincial, dispone que la graduación de la sanción que eventualmente imponga la autoridad de aplicación, merece la consideración de su parte 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 DGR al imponer la penalidad a la apelante.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSA-POWESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

El Tribunal Fiscal de la Nación, en un pronunciamiento de fecha 20/07/2005 (Lexis Nba 70019286) sostuvo que: "(...)este organismo jurisdiccional tiene el imperativo de controlar que la administración en el ejercicio de facultades discrecionales respete aquellos principios liminares, puesto que tales atribuciones no pueden constituir un justificativo de conductas irrazonables o arbitrarias, tanto más en la esfera de actos administrativos de naturaleza penal, puesto que es precisamente la razonabilidad con que se las ejerce, el presupuesto que les otorga validez(...)".

En definitiva, como ha dicho nuestro más Alto Tribunal, la razonabilidad con que se ejercen las facultades discrecionales de la administración es el principio que permite a los jueces, ante planteos concretos, verificar el cumplimiento de dicha exigencia (Corte Sup., Ducilo SA. s/ Recurso de amparo, Fallos, 313:153).

El juez administrativo debe poner especial celo en el desarrollo de la delicada actividad que por Ley le es confiada, en la que su guía debe ser evitar incurrir en la irrazonabilidad de sus decisiones y procurar una coherencia racional que justifique la pena impuesta, atendiendo las peculiaridades de cada causa.

Es que el principio de razonabilidad importa, dentro de nuestro sistema constitucional, la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad y, en sentido positivo, la exigencia de arribar a un acto administrativo de un contenido razonable y con una decisión justa (conf. Bidart Campos, Derecho Constitucional, t. II, p. 118/199, C. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala Iaa, Frigorífico Paso de Los Libres, SA. 31/10/1995).

No obstante lo expresado, corresponde hacer mención a la graduación de la sanción impuesta por la DGR en la resolución apelada (respecto de los periodos exigibles), atento a lo expresado por el contribuyente en su recurso de apelación.

Se advierte que dicha sanción no se ajusta a lo normado en el art. 82° primer párrafo, sino al segundo párrafo del mencionado art. del Código Tributario Provincial. Ya que en los fundamentos del acto apelado, considera a la contribuyente como reincidente ante la falta de presentación de declaraciones juradas mensuales por los

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

períodos 01 a 06/2016 y pretende a partir de ello, la operatividad del segundo párrafo de la norma precitada.

En la Resolución N° M 1923/18 la D.G.R. establece: "(...) *Por cada anticipo incluido en el Sumario instruido a fojas 02, la multa se gradúa en (...) anticipo 01/2016: 8 veces el impuesto mínimo mensual(...), el anticipo 02/2016: 16 veces el impuesto mínimo mensual(...), el anticipo 03/2016: 32 veces el impuesto mínimo mensual(...), el anticipo 04/2016: 64 veces el impuesto mínimo mensual y los anticipos 05 a 06/16: 75 veces el impuesto mínimo mensual...el importe total de la multa asciende a \$ 40.500 (Pesos Cuarenta Mil Quinientos).*

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 administra el doble de la sanción determinada para el período 01/2016 (8 veces el monto omitido), para fijar la penalidad correspondiente a la posición 02/2016 (la que se eleva a 16 veces por la suma no abonada), operación que se reitera respecto de las posiciones 03/2016 (32 veces) y 04/2015 (64 veces el monto no pagado). Finalmente, por el resto de las mensualidades no pagadas eleva el cálculo a 75 veces la suma omitida, siendo este el monto máximo de pena que regula el artículo mencionado.-

La operación de incremento exponencial no puede estar fundada en la situación del primer párrafo del art. 82, como esgrime la DGR, ya que en los hechos aplicó la reincidencia del segundo párrafo del art. 82 del C.T.P., pretendiendo la DGR emplear la reiteración de infracciones, para duplicar el quantum de la sanción, por cada período que no cumplió el contribuyente con su obligación formal.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Si bien existe una diferencia conceptual entre "REINCIDENCIA E INCUMPLIMIENTO", para poder duplicar el quantum de la sanción por cada período que no cumplió el contribuyente con su obligación formal, la norma se refiere a las nuevas infracciones cometidas dentro del plazo de dos años desde que el Fisco impone una sanción previa y no a la posibilidad de considerar a los fines de la reincidencia los diversos incumplimientos periódicos que pudiera comprender la sanción a aplicarse.

Ello surge no sólo de la parte final del segundo párrafo (que alude a la sanción previamente aplicada para determinar la nueva multa a imponer), sino además del concepto de reincidencia del art. 50 del Código Penal, que fija los alcances de dicho término a la luz de lo establecido en la parte final del art. 69 del C.T.P.

Queda claro así, que habrá reincidencia cuando habiendo cumplido total o parcialmente, una pena impuesta por la autoridad de aplicación fiscal (por ejemplo una sanción de multa, como en la especie), se cometiere una nueva infracción que merezca la misma clase de pena.

En este caso, la DGR no acredita en forma fehaciente que 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 1923/18. En consecuencia, no corresponde aplicar el segundo párrafo del art. 82 del C.T.P. Porque aún cuando los hechos que originen la sanción sean múltiples, habrá reincidencia y se podrá aplicar el agravamiento de la penalidad (conf. art. 82 2° párrafo C.T.P.) cuando exista una sanción aplicada de forma previa y se cometan nuevas infracciones tributarias punibles en el plazo de dos años posterior a aquella imposición. Circunstancia que no sucede en este caso, ya que la contribuyente pudo haber cometido múltiples infracciones sin que ello configure reincidencia.

Por más que los hechos que originan la sanción sean múltiples, lo que define la posibilidad de hablar de reincidencia y aplicar el agravamiento de la penalidad dispuesto en el segundo párrafo del artículo N° 82°, es la existencia de una sanción aplicada de forma previa y la comisión de nuevas infracciones tributarias punibles en

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

el plazo de dos años posterior a aquella imposición, circunstancia que reitero, lejos está de haberse configurado en la especie. En concreto, puede haber incurrido la actora en multiplicidad de infracciones, más no en reincidencia.

En conclusión, conforme lo establece el 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 el art 75 del mismo cuerpo legal: "La graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con el grado de culpa o dolo del infractor", y teniendo en cuenta que se encuentra prescripta la acción penal de la D.G.R. para sancionar los incumplimientos acaecidos en los periodos 01 y 02/2016, 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 \$ 1.800 (Pesos Mil Ochocientos), equivalente a 12 (Doce) 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.

Por lo expuesto, voto por **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por GUILLERMO DANIEL EMMERSON, CUIT N° 20.26446109-0.

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:**

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

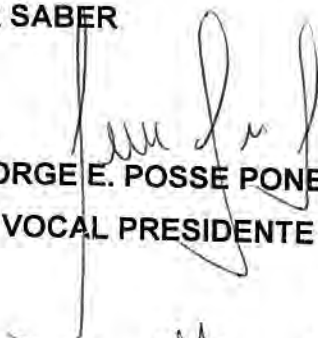
1. **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **GUILLERMO DANIEL EMMERSON, CUIT N° 20.26446109-0**, contra la Resolución de la DGR N° M 1923/18 de fecha 27/03/2018, y en consecuencia **DECLARAR PRESCRIPTA** la acción sancionatoria de la D.G.R. respecto a la falta de presentación de las declaraciones juradas a sus respectivos vencimientos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los períodos 01 y 02/2016, contenidos en la instrucción de sumario N° L1/S/000015758/2016, por las consideraciones mencionadas.

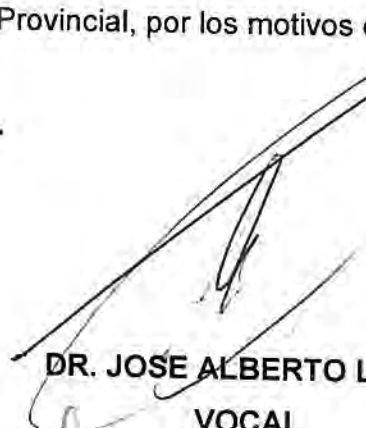
2. **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **GUILLERMO DANIEL EMMERSON, CUIT N° 20.26446109-0**, contra la Resolución de la DGR N° M 1923/18 de fecha 27/03/2018, y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la multa, quedando graduada en la suma de \$ 1.800 (Pesos Mil Ochocientos), equivalente a 12 (Doce) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a la falta de presentación de la declaración jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, períodos 03, 04, 05 y 06/2016, por encontrarse su conducta en las causales previstas en el art. 82° del Código Tributario Provincial, por los motivos expuestos.

3.- REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.

A.L.D.

HACER SABER


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL


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

ANTE MI