

SENTENCIA N° 83 /18

Expte. N° 300/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 26 días del mes de ~~NOVIEMBRE~~ de 2018, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, Dr. José Alberto León (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **MONTERO CECILIA VERONICA S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 300/926/2018 (Expte. D.G.R. N° 22419/376/S/2017) y;

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

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° M 6270-17?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 21/24 del expediente N° 22419/376/S/2017, el contribuyente CECILIA VERONICA MONTERO, CUIT N° 27-22073621-6, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 6270-17 de la Dirección General de Rentas de fecha 30/11/17 obrante a fs. 16 del expediente N° 22419/376/S/2017 mediante la cual resuelve APLICAR al recurrente una multa de \$51.750 (Pesos cincuenta y un mil setecientos cincuenta) por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 82° del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 06 a 12/2015.

II. El apelante en su Recurso presentado el día 23.02.2018 solicita la nulidad por falta de notificación legal de la instrucción de sumario.

Manifiesta que quien habría recibido la notificación legal de la instrucción de sumario no es empleado del consorcio ni tampoco un residente del edificio por lo que desconoce su existencia. Alega que dicha notificación no fue efectuada conforme a las normas legales pues la misma nunca llegó a su domicilio ni a su conocimiento. Aporta como prueba folio del Registro de Remuneraciones del consorcio correspondiente al mes de la notificación.

Asimismo expresa que la notificación de la Resolución N° M 6270-17 tampoco fue legalmente efectuada pues también fue recibida por un desconocido y solicita que se libre oficio al Tribunal Electoral de la Nación y al Registro Civil de la provincia a fin de que informe los datos identificatorios y el domicilio de las personas que recibieron ambas notificaciones.

En forma subsidiaria alude a la falta de proporcionalidad y razonabilidad entre la infracción incurrida y la multa aplicada, pues manifiesta que es una profesional universitaria que trabaja en relación de dependencia en la Administración Pública Provincial desde el 9/2014. Que desde dicha fecha continuó brindando servicios de asesoramiento por un periodo corto y durante el cual percibió bajos honorarios, sin embargo a la fecha presentó la totalidad de las DDJJ vencidas sin que le correspondiera tributar en ningún caso por no superar el mínimo exento.

Manifiesta que la sanción impuesta no guarda proporcionalidad alguna con la infracción cometida y su condición de pequeño contribuyente, resultando irrazonable y arbitraria por lo cual solicita que la misma sea dejada sin efecto y ofrece pruebas que avalan su postura.

III. A fojas 1/5 del Expte. N° 300/926/2018 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial, entendiéndose que corresponde no hacer lugar al recurso de apelación y confirmar la resolución apelada.

Manifiesta que la notificación del sumario instruido fue efectuada en el domicilio fiscal declarado por la contribuyente ante la DGR conforme al procedimiento establecido en el inciso 6) del artículo N° 116 del CTP. Agrega que la apelante fue debidamente notificada no haciendo uso de su derecho de defensa.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.A. JORGE GUSTAVO BIANEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Respecto de la notificación de la Resolución N° M 6270/17 aclara que se hizo teniendo en cuenta conforme al procedimiento descrito en el inciso 7) del artículo 116 del CTP por lo cual tampoco se ha violado el derecho de defensa en este caso. Cita jurisprudencia al respecto.

Manifiesta que la infracción de la contribuyente se configura por la falta de presentación de las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos 6 a 12/2015 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por lo cual encuadra dentro de las disposiciones del art. 82 del CTP. Respecto de la cuantía de la sanción manifiesta que dicha graduación se hizo teniendo en cuenta el primer párrafo del artículo 82. Por cada incumplimiento detectado se verifico la reiteración de nuevas infracciones y que no se ha apartado en modo alguno de derecho por cuanto ha graduado la sanción por cada uno de los incumplimientos detectados teniendo en cuenta la escala fijada por el artículo 82 del CTP.

Agrega que la apelante no puede considerar la multa como irrazonable por el hecho que se encuentra exenta como profesional del pago del impuesto en cuestión, por cuanto la obligación material del ingreso del tributo es independiente de la obligación formal de presentación de las declaraciones juradas respectivas. Cita jurisprudencia.

Respecto de la prueba documental que la apelante dice adjuntar a su recurso, cabe considerar que de las actuaciones administrativas no surge que la misma haya sido acompañada al momento de efectuar su presentación. Respecto de la prueba de oficios manifiesta que no resulta procedente su producción ya que los hechos que intenta probar resultan inconducentes para la resolución del caso.

IV. A fs. 11/12 del expediente N° 300/926/2018 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 453/18, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

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

V. 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.

Advierto que de forma preliminar, debe analizarse la nulidad planteada por la apelante respecto de la notificación tanto de la Instrucción de Sumario como de la Resolución que impone la multa solicitada.

El art. 36 del CTP establece: *"A todos los efectos tributarios se presume que el domicilio de las personas físicas es: 1) Su residencia habitual. 2) En caso de dificultad para su determinación, el lugar donde ejerzan su comercio, industria, profesión o medio de vida. 3) En último caso donde se encuentran situados sus bienes o fuentes de rentas"*.

A su turno, el Art. 39 CTP dispone en su parte pertinente; *"Los contribuyentes y responsables tienen la obligación de comunicar su domicilio fiscal y de consignarlo en sus actuaciones ante la administración tributaria. Dicho domicilio se considerará subsistente, condicionado a lo establecido en el presente título...Los domicilios previstos en el presente título producirán efectos administrativos y en el judicial los efectos de domicilio constituido"*.-

No se encuentra controvertido en estas actuaciones que el contribuyente registra su domicilio fiscal en General Paz 25, piso 2, departamento 11. Tampoco se ha sostenido o acreditado el cambio de domicilio y su comunicación con efectos legales.

En consecuencia, las notificaciones cursadas en el presente procedimiento han sido dirigidas al domicilio fiscal del contribuyente.-

Resulta aplicable el criterio jurisprudencial que expresa: *"El domicilio fiscal es único y rige para todas las obligaciones del contribuyente con respecto al Fisco. Además, cualquier notificación practicada en el domicilio fiscal de acuerdo con las formalidades legales, se tendrá por válida aun cuando no le fuera entregada personalmente al contribuyente o el inmueble se encuentre desocupado, pues éste tipo de domicilios producen en el ámbito administrativo y judicial los efectos de un domicilio constituido. Así, se evita que las personas se resistan a recibir una notificación de la Administración tributaria y, a su vez, impide que se obstaculicen*

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.M. JORGE SUBIANO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

las funciones tributarias. Si se produce un cambio de domicilio fiscal, el contribuyente está obligado a comunicarlo a la autoridad de aplicación conforme lo dispone el art. 39 de la ley 5.121, caso contrario se considera subsistente". In re "Provincia de Tucumán (D.G.R.) Vs. Mas Sergio Orlando s/ Ejecución Fiscal", Sentencia N° 189 del 12/06/2017, dictada por la Excma. Cámara Civil en Documentos y Locaciones - Sala 3.-

Habiendo determinado que la notificación se practicó en domicilio fiscal del contribuyente, corresponde analizar si la misma ha cumplimentado con los requisitos y formalidades legales.-

El art. 116 del CTP dispone: *Las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc., serán practicadas en cualesquiera de las siguientes formas: (...) 6. Por nota, con firma facsimilar del funcionario autorizado, remitida con aviso de retorno y en las condiciones que determine la Autoridad de Aplicación para su emisión y demás recaudos. 7. Por telegrama colacionado o carta certificada con aviso de retorno que lleve el número del expediente o carta documento.*

En el caso de marras, a los fines de notificar la instrucción de sumario N°LS 7/000004623/2016, se recurrió a lo dispuesto por el inciso 6. del precitado artículo pues dicha instrucción fue remitida a la Sra. Montero Cecilia Verónica vía Seprit al domicilio fiscal oportunamente por ella declarado ante la DGR.

Por su parte, la Resolución N° M 6270/17 fue notificada conforme lo dispuesto por el inciso 7. del mismo artículo pues, es decir, mediante carta certificada con aviso de retorno vía Seprit.

En ambas ocasiones, las notificaciones fueron recepcionadas por personas pertenecientes al consorcio, bajo firma, aclaración y especificación del número de Documento Nacional de Identidad. En el primero de los casos, el firmante incluso se identificó como empleado del consorcio.-

El único argumento expuesto por la apelante para fundar la nulidad de la notificación consiste en desconocer a quienes recepcionaron ambos documentos.

Argumenta que las personas firmantes de las respectivas notificaciones no serían empleadas del consorcio de propietarios. Sin embargo, no ha acompañado o producido prueba alguna en tal sentido.

Dr. JORGE E. POSSI YONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

Sin perjuicio de lo dicho, no es requisito de validez de la notificación que la misma sea entregada en forma personal al contribuyente, sino que resultan igualmente válidas las que fueran recepcionadas por empleados o personas de la casa.-

En este sentido se ha resuelto "La intimación de pago mediante cédula no es un acto personalísimo, ni importa una diligencia que necesariamente exige como formalidad la comunicación en las propias manos de la persona interesada. Ello porque, el art. 157 del C.P.C. y C., dispone que si no fuere encontrado quien es el destinatario de la notificación, se le entregará a cualquiera otra que manifieste ser de la casa. Tal lo acontecido en el sub examen, donde consta que la intimación y entrega de copias para traslado se recepcionó por una persona que dijo ser el personal de seguridad del edificio. Y las constancias allí puestas por un Oficial Público, hacen plena fe hasta ser argüidas de falsedad (art. 334 del CPCC, en aplicación procesal del art. 296 CCCN) lo que no se verifica en la especie, porque, como lo enseñan todos los doctrinarios, cuando el Digesto Fondal alude a que el instrumento hace plena fe hasta que sea argüido de falso, debe interpretarse que no basta la mera impugnación, sino que, la fe del instrumento subsistirá hasta el momento en que, mediante sentencia firme, se declare judicialmente la falsedad (conf. Llambías Jorge José –Código Civil Anotado- Tomo II B- pág.167- Abeledo Perrot)". Sindicato Único de Trabajadores de Edificio de Rentas y Horizontal (S.U.T.E.R.H.) Vs. Consorcio Torre Muñecas 784-786 S/Cobro Ejecutivo, Sentencia N° 295 del 30/08/2017, dictada por la Excma. Cámara Civil en Documentos y Locaciones - Sala 3.-

De todo lo dicho se puede concluir que las notificaciones realizadas en el presente procedimiento fueron diligenciadas en el domicilio fiscal del contribuyente, con todas las formalidades y requisitos impuestos por la ley, sin mengua o violación alguna de su derecho de defensa o del debido proceso; por lo que la nulidad articulada no puede prosperar.

En tal sentido se ha decidido "*Y si como afirma el recurrente, no controvertió que las notificaciones se hayan efectuado en su domicilio fiscal, sino que sostiene no llegaron a su conocimiento, su pretensión deviene inadmisibles en tanto el art. 39 in fine del CTP dispone que: "...Los domicilios previstos en el presente título producirán en el ámbito administrativo y en el judicial los efectos de domicilio*

J. JORGE E. POSSE DOMESSA
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

constituido". Ello sin perjuicio que, sostener tal desconocimiento contraría los efectos del domicilio fiscal, que no es otra cosa que un domicilio especial (art.101 Código Civil –hoy 75 CCCN) creado por voluntad de las partes que tiene por objeto, entre otros, constituir un centro de recepción de la notificación de los efectos procesales y de actos o manifestaciones de voluntad relativos al negocio o acto jurídico para el cual se denunció el domicilio..." (Cám. Nac. Com., sala C, 29/4/85, "Caporales N. vs. Compagnie Generale de Raiologie", LL 1986-B, 602). De modo que, reconocida la notificación en el domicilio fiscal, no cabe receptor ningún planteo nulificante. De ello se colige que el notificador en la especie cumplió con proceder conforme correspondía en el supuesto, es decir fijando la cédula en la puerta y dejando constancia bajo su firma. De lo que se colige que en los procedimientos administrativos de marras se concretó la fehaciente notificación, por cuanto la cursada se ha establecido concretado en una forma de comunicación reglada en el mentado art. 116, inc. 2 del CTP, la cédula del inciso 2) norma que, a más, otorga fe mientras no se demuestre su falsedad y en nuestro caso no sólo no se alega falsedad, sino que la realidad y veracidad de la diligencia es reconocida expresamente como concretada en el domicilio fiscal". In re "Provincia de Tucumán (D.G.R.) Vs. Anan Arnaldo Rene S/ Ejecución Fiscal", Sentencia Nº 78 del 30/03/2017, dictada por la Excma. Cámara Civil en Documentos y Locaciones - Sala 3.

Otra cuestión que resulta de fundamental importancia para la resolución de la causa 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 Nº 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. POSSÉ POMESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. 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 Germán 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. BOSSE DONESSA
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

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 tratase 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/4623/2016 -notificado en fecha 15/09/2016-, 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 06 a 12/2015.

- A fs. 16 rola Resolución N° M 6270/17 emitida por la D.G.R. en fecha 30.11.2017, la cual en su artículo N°1, aplica al contribuyente una multa por la suma de \$51.750 (pesos cincuenta y un mil setecientos cincuenta).

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 06 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 06/2015 (el más antiguo de los períodos reclamados) el día 23.07.2015, el comienzo del cómputo para la prescripción de la acción es el día 24.07.2015.

La resolución de la D.G.R. N° M 6270/17 que impone al contribuyente la sanción de multa por la suma de \$51.750, fue emitida en fecha 30.11.2017, 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 24.07.2015 (comisión del ilícito) al 30.11.2017 (fecha de la Resolución N° M 6270/17), 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 07 a 10/2015, con fecha de vencimiento el 18.11.2015 para el último de estos períodos. Teniendo en cuenta que la fecha de la Resolución data de fecha 30.11.2017, 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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En consecuencia, la facultad del Fisco para imponer sanciones respecto de los períodos 06 a 10/2015 se encontraba prescripta a la fecha de emisión de la Resolución N° M 6270/17.

Respecto a los restantes períodos, 11 y 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.

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 transcripto, 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 D.G.R., por lo que deviene ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada y la aplicación de la sanción.

Dr. JORGE E. FERRER PINHEIRA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 6270/17. 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.

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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CPN. JORGE SUSTAYO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

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.

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

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 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 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 D.G.R. acreditó en forma suficiente el incumplimiento de los deberes formales por parte del apelante. Tal es así que a fs. 3 del Expte. N° 22419/376/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 \$22.500 (pesos veintidós mil quinientos) por los períodos 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 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*

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 I, 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 \$ 900 (Pesos novecientos), equivalente a 6 (seis) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, producto de aplicar el mínimo legal previsto en la citada norma por cada incumplimiento correspondiente a los períodos 11 y 12/2015.

Por todo lo expuesto, corresponde **1. DECLARAR DE OFICIO** que la acción sancionatoria de la DGR se encontraba prescripta al momento del dictado de la Resolución N° M 6270/17 de fecha 30/11/17, respecto a la falta de presentación de las declaraciones juradas a sus respectivos vencimientos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los períodos 06/15 a 10/2015 contenidos en la misma.

2. HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente MONTERO CECILIA VERONICA CUIT N° 27-220736621-6, en contra de la Resolución N° M 6270/17 de fecha 30.11.17, y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la multa, quedando graduada en la suma de \$900

Dr. JORGE E. POSSE 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

(Pesos novecientos), equivalente a 6 (seis) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a la falta de presentación de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los periodos 11 y 12/2015, por encontrarse su conducta en las causales previstas en el artículo 82 del CTP por los motivos expuestos.

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:**

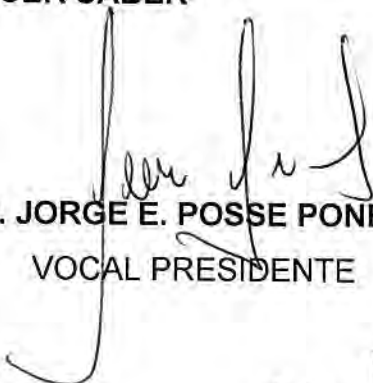
- 1. DECLARAR DE OFICIO** que la acción sancionatoria de la DGR se encontraba prescripta al momento del dictado de la Resolución N° M 6270/17 de fecha 30/11/17, respecto a la falta de presentación de las declaraciones juradas a sus respectivos vencimientos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los periodos 06/15 a 10/2015 contenidos en la misma.
- 2. HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente MONTERO CECILIA VERONICA CUIT N° 27-220736621-6, en contra de la Resolución N° M 6270/17 de fecha 30.11.17, y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la multa, quedando graduada en la suma de \$900 (Pesos novecientos), equivalente a 6 (seis) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a

la falta de presentación de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los periodos 11 y 12/2015, por encontrarse su conducta en las causales previstas en el artículo 82 del CTP por los motivos expuestos.

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

GRG

HACER SABER



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE




DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL



E.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI



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