

SENTENCIA N° 843/18

Expte. N° 153/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 13 días del mes de ~~DICIEMBRE~~ 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 **NEME GRACIELA ISABEL S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 153/926/2018 (Expte. D.G.R. N° 7220/376/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 4502-17?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar? Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 15/18 del expediente N° 7220/376/S/2017, el contribuyente NEME GRACIELA ISABEL, CUIT N° 27-20218909-7, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 4502-17 de la Dirección General de Rentas de fecha 31.10.2017 obrante a fs. 13 del mismo expediente mediante la cual resuelve APLICAR al recurrente una multa de \$40.500,00 (Pesos Cuarenta Mil Quinientos) por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 82° del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 01 a 06/2016.

II. La apelante en su recurso presentado el día 19.12.2017 plantea, en primer lugar, la nulidad de las actuaciones cursadas al considerar improcedente la

notificación realizada al inicio de las mismas. Señala que, habiendo informado a la Autoridad de Aplicación la dirección de su domicilio particular, toda la correspondencia a él dirigida fue enviada a un lugar donde concurre sólo algunos días de la semana, sin haber sido denunciado por su parte dicho lugar para las notificaciones efectuadas por la Autoridad Administrativa. Por lo expresado, afirma que dicha inobservancia del art. 36° inciso 1 C.T.P.T., (notificar al lugar de su residencia habitual) lo perjudica en forma puntual, puesto que obstruye su derecho de defensa.

En segundo lugar, sostiene que en el presente caso se verifica una incorrecta y sesgada interpretación y aplicación del art. 82° del C.T.P.T. En este sentido, expresa que el cálculo efectuado por la D.G.R. respecto del monto de los incumplimientos en proyección geométrica progresiva, acumulable y sin techo desde el anticipo 01 al 06/2016, de 8 a 75 veces es total y absolutamente nulo, como así también la fundamentación utilizada.

Manifiesta que la norma tributaria prevee el supuesto de proyección geométrica de multas sólo para el caso de reincidencia. En consecuencia, destaca que, en el caso bajo estudio, se advierte que su parte incurrió por primera vez en el incumplimiento de un deber formal y afirma no poseer ningún otro antecedente de sanción por parte de la Autoridad de Aplicación, ni mucho menos sentencia firme, ni se verifica a su respecto la comisión de nueva infracción en los dos años anteriores.

Además, considera que la aplicación de la multa resulta errónea puesto que la norma legal dispone que en ningún caso la multa será superior a 10 veces el monto de la primera sanción.

Por lo expuesto, considera que la suma de \$40.500 calculada como sanción a su parte resulta arbitraria y confiscatoria a su derecho de Propiedad, por no basarse en norma alguna de Derecho.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Finalmente, ofrece prueba instrumental e informativa y solicita se haga lugar a su recurso de apelación, dejando sin efecto la resolución en crisis.

III. A fojas 1/4 del Expte. N° 153/926/2018 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial, solicitando el rechazo del recurso de apelación en su totalidad y la confirmación de la resolución apelada.

En primer término, respecto al planteo de nulidad por falta de notificación del sumario y de la resolución apelada expresa que a fs. 02 y 14 del expediente administrativo obra el sumario y acuse de recibo N° 1978, de los cuales surge que dichas actuaciones fueron notificadas en fecha 30.09.2016 y 04.12.2017 respectivamente en el domicilio fiscal del contribuyente, no siendo nulas las mismas, ya que fueron fehacientemente notificadas conforme lo previsto en el art. 116° del C.T.P.

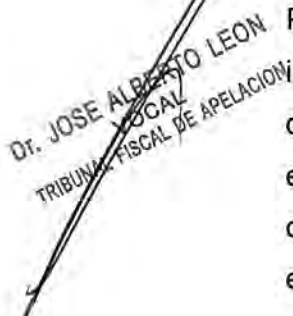
Del mismo modo, entiende que corresponde rechazar el planteo de nulidad efectuado por cuanto se advierte en las presentes actuaciones que la sanción aplicada se encuentra ajustada a derecho y que el contribuyente ejerció su derecho de defensa mediante la presentación del recurso correspondiente en debido tiempo, no advirtiéndose violación alguna a su derecho de defensa.

Por otra parte, señala que el art. 82° del C.T.P. prevé que serán sancionados los infractores a las disposiciones del C.T.P., leyes tributarias especiales, decretos dictados por el Poder Ejecutivo y de las Resoluciones de la D.G.R. 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.

Manifiesta que, en el caso, la infracción se configura por la falta de presentación de las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos 01 a 06/2016 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme surge de las constancias de autos,



JORGE E. POSSE POMESA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JOSE ALBERTO LEON
FISCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

sin que el apelante aporte en su recurso elemento alguno que acredite el cese de su inscripción como contribuyente del impuesto sobre los Ingresos Brutos ante la D.G.R., por lo que resulta obligado al cumplimiento de los deberes formales que le competen en tal carácter.

Destaca que la normativa prevista en el art. 82° del C.T.P. otorga la posibilidad de graduar la sanción entre tres (3) a setenta y cinco (75) veces el impuesto mínimo mensual previsto para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por incumplimiento, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otras cosas, en consecuencia, entiende que deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada. En este sentido, cita el art. 75° del C.T.P.

Afirma que, a los efectos de graduar la sanción, se tuvo en cuenta la naturaleza, gravedad y reiteración de las infracciones cometidas y que la negligencia e impericia del infractor se verifica respecto de seis (6) anticipos mensuales consecutivos, en los cuales ha reiterado la conducta imputada en autos, circunstancia que debilita la procedencia de toda causal exculpatoria válida.

Destaca, que en el caso se aplicó lo previsto en el primer párrafo del art. 82° del C.T.P. por cada incumplimiento detectado, teniendo en cuenta que se verificó la reiteración de nuevas infracciones, entendiéndose por tal el supuesto en que habiéndose cometido más de una infracción, no exista resolución o sentencia condenatoria firme respecto de ninguna de ellas.

Sostiene que de lo expresado se advierte que la D.G.R. no se ha apartado de modo alguno de derecho, por cuanto ha graduado la sanción por cada uno de los incumplimientos detectados en autos, habiendo aplicado y respetado para cada uno de ellos la escala fijada por el art. 82° del C.T.P., entendiéndose que para el supuesto de reiteración de infracciones resulta de aplicación por exclusión legal el primer párrafo del art. 82° en tanto para el supuesto de reincidencia de

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

G.P.H. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

infracciones resulta aplicable el segundo párrafo del mencionado artículo tal cual lo establece expresamente el texto legal.

En virtud de lo expresado y advirtiéndose que la multa aplicada es razonable y se encuentra debidamente motivada contrariamente a lo pretendido por la apelante, entiende que los planteos efectuados en este sentido deben ser rechazados por improcedentes.

Del mismo modo, destaca que no procede la nulidad por la nulidad misma, en la medida que el agraviado haya podido alegar y probar en la instancia posterior, resguardándose de esa forma su derecho de defensa.

Respecto a las pruebas ofrecidas por el contribuyente, considera que no resulta procedente su producción, ya que los hechos que intentan probar resultan inconducentes para la resolución de las presentes actuaciones, puesto que a los fines de la misma no tiene relevancia la existencia de condenas administrativas firmes, a más de resultar improcedentes conforme lo previsto en el art. 134° inciso 3 del C.T.P.

Por lo expuesto, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N° M 4502/17, debiendo confirmarse la misma.

IV. A fs. 10/11 del expediente N° 153/926/2018 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 557/18, 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.

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 C.T.P. 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° C.T.P. 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"*.-

Del mismo modo, 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 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.-

Teniendo en cuenta lo expresado en forma precedente, es posible concluir que, no se encuentra controvertido en estas actuaciones que el contribuyente registra su domicilio fiscal en Avenida Mitre N° 268 PB – D4, San Miguel de Tucumán. Del


Dr. JORGE E. BOSSI JIMENEZ
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

mismo modo, corresponde destacar que tampoco se ha sostenido o acreditado el cambio de domicilio y su comunicación con efectos legales.

En consecuencia, se verifica que las notificaciones cursadas en el presente procedimiento han sido dirigidas al domicilio fiscal del contribuyente y, conforme consta a fojas 2 y 14 del expediente N° 7220/376/S/2017, fueron efectuadas de acuerdo a lo previsto en el art. 116° del C.T.P.-

Respecto al planteo de fondo, mediante Sumario N° L1/S/9214/2016 -notificado en fecha 30.09.2016-, la Autoridad de Aplicación inició instrucción de sumario en contra de 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, períodos 01 a 06/2016.

Ante la falta de contestación por parte del contribuyente del sumario iniciado, la D.G.R. por medio de la Resolución N° M 4502-17, le impone una sanción de Multa por \$40.500,00 (Pesos Cuarenta Mil Quinientos). Contra el mencionado acto administrativo, el contribuyente interpone Recurso de Apelación.

En consecuencia, 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 (...)"*.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.F.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
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 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 discrecional del ente recaudador de sancionar en los términos que lo hizo la Resolución D.G.R. N° M 4502-17. Ello así, conforme el Código Tributario Provincial: *"Toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye 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"*.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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.

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).

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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.

La actividad punitiva de la Administración exige de su parte, no sólo 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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. 10 del Expte. N° 7220/376/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 \$40.500,00 (Pesos Cuarenta Mil Quinientos). 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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 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 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).

Por otra parte, corresponde expedirse en relación al planteo efectuado por la recurrente mediante el cual expresa que la aplicación de la escala en forma geométrica y progresiva resulta totalmente improcedente ya que no se configura a su respecto la reincidencia prevista en el segundo párrafo del art. 82° del C.T.P.

En este sentido, resulta pertinente considerar lo previsto en la Instrucción General de A.F.I.P. N° 6/2007 de fecha 30/07/2007 en relación a la conceptualización jurídica y diferenciación existente entre los términos "reiteración" y "reincidencia" de infracciones tributarias. La mencionada normativa en su apartado 3.2.2.

Dr. JORGE E. POSSE FONSECA
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

titulado "Reincidencia" establece lo siguiente: "Se entenderá que un infractor es reincidente cuando, habiendo sido condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstas en la ley de procedimiento tributario, cometiera con posterioridad a dicha sentencia o resolución, una nueva infracción de las tipificadas en la mencionada ley". Por su parte, en su apartado 3.2.3. titulado "Reiteración de infracciones" prevé que: "Se considerará que existe reiteración cuando habiéndose cometido más de una infracción, no exista resolución o sentencia condenatoria firme respecto de ninguna de ellas".

En virtud de lo expresado precedentemente, se concluye que, en el caso bajo estudio, se verifica la reiteración de infracciones por parte de la recurrente y no así la reincidencia, puesto que habiendo cometido más de una infracción no existe respecto de ninguna de ellas sentencia condenatoria firme. En consecuencia, a los fines de graduar la sanción resulta de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del art. 82° del C.T.P., conforme lo expresa la Autoridad de Aplicación a fs. 12 del expediente administrativo. Por lo expuesto, resulta claro que la aplicación e interpretación de la norma tributaria efectuada por la D.G.R. fue la correcta a los fines de aplicar el monto de la multa aplicada, no asistiéndole razón al contribuyente respecto de este punto.

No obstante lo expresado anteriormente, teniendo en cuenta lo analizado en relación a la razonabilidad de la sanción impuesta y considerando lo establecido por el artículo 162° del C.T.P., el cual dispone que: "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.-, quedando graduada en \$ 2.700 (Pesos Dos Mil Setecientos), equivalente a 18 (Dieciocho) 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 01 a 06/2016.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Por todo lo expuesto, corresponde: **1. HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente NEME GRACIELA ISABEL, CUIT N° 27-20218909-7, en contra de la Resolución N° M 4502-17 de fecha 31.10.2017, y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la multa, quedando graduada en la suma de \$2.700 (Pesos Dos Mil Setecientos), equivalente a 18 (Dieciocho) 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 01 a 06/2016, por encontrarse su conducta en las causales previstas en el artículo 82 del C.T.P. 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.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente NEME GRACIELA ISABEL, CUIT N° 27-20218909-7, en contra de la Resolución N° M 4502-17 de fecha 31.10.2017, y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la multa, quedando graduada en la suma de \$2.700 (Pesos Dos Mil Setecientos), equivalente a 18 (Dieciocho) 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

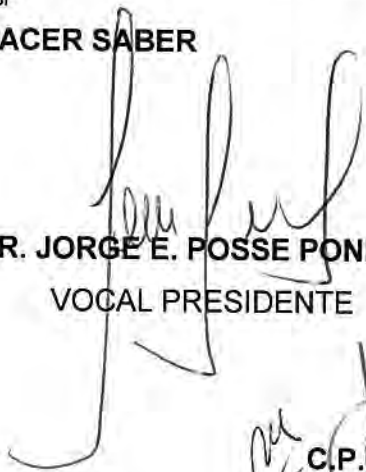
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los periodos 01 a 06/2016, por encontrarse su conducta en las causales previstas en el artículo 82 del C.T.P. por los motivos expuestos.

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

ABF

HACER SABER



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
AJC SEC. GENERAL