

SENTENCIA N° 873/18

Expte. N° 34/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...18...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 **NIEL PATRICIO JOSE S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 34/926/2018 (Expte. D.G.R. N° 15133/376-S-2017) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° M 4854/17?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar? Por ello,

El Dr. José Alberto León dijo:

I. A fojas 14/15 del expediente N° 15133/376-S-2017, el contribuyente NIEL PATRICIO JOSE, CUIT N° 20-28531517-5, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 4854/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 07.11.2017 obrante a fs. 13 del expediente N° 15133/376/S/2017 mediante la cual resuelve APLICAR al contribuyente una multa de \$63.000 (Pesos Sesenta y Tres Mil) por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 82° del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipos 05 a 12/2015.

El apelante en su Recurso plantea la improcedencia de la sanción aplicada, por cuanto la acción para la aplicación de la sanción se encuentra prescripta, por el

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

transcurso del plazo de dos años previsto en el artículo 62 inciso 5 del Código Penal.

Por lo expuesto ut supra, y teniendo en cuenta que el último hecho por el cual se le aplicó multa acaeció en el mes de octubre de 2015, al momento de la notificación de la resolución recurrida la acción se encontraba prescripta y, por consiguiente, inhibida la Administración para pretender aplicar una sanción solventada en esos hechos.

Asimismo, entiende que la resolución apelada incurre en un severo error conceptual, por cuanto al duplicar la sanción respecto de cada declaración jurada no presentada, aplica de modo equivocado el criterio de reincidencia previsto en el segundo párrafo del artículo 82 del Código Tributario Provincial, según el cual para cada nueva infracción la sanción aplicada será como mínimo el doble de la anterior.

En ese sentido sostiene que la reincidencia requiere una sentencia anterior firme, lo que no ocurre en la resolución en cuestión, que considera un hecho consumado la sanción impuesta por cada anticipo de modo de ir duplicando el importe de la sanción para el anticipo siguiente. Lo sorprendente del caso es que no solo no existe reincidencia, sino que existe un solo sumario en el que se formuló una única imputación por una única conducta que se habría reiterado en más de una ocasión.

Sin perjuicio de lo expuesto ut supra, sostiene la falsedad del hecho base de la imputación, por cuanto, conforme da cuenta la documentación que dice adjuntar a su recurso, no desarrolla ninguna actividad gravada con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos desde el mes de febrero de 2014, por lo cual jamás se podría haber devengado obligación formal alguna.

Por todo lo expuesto, solicita se haga lugar al recurso y se ordene el archivo de las actuaciones.

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

A fojas 01/04 del Expte. N° 34/926/2018 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 dicho responde sostiene que el artículo 82° del C.T.P. prevé que serán sancionados los infractores a sus disposiciones, leyes tributarias especiales, decretos dictados por el Poder Ejecutivo y de las Resoluciones de la Dirección General de Rentas 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.

En el caso de marras, la infracción se configura por la falta de presentación de las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos 05 a 12/2015 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme surge de las constancias de autos, 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 esa repartición, por lo cual resulta obligado al cumplimiento de los deberes formales que le competen en tal carácter.

Afirma que por lo establecido por los artículos 27 y 104 del C.T.P., encontrándose vigente su inscripción se encuentra obligado al cumplimiento de los deberes formales inherentes a dicha condición, entre ellos, el de presentar las declaraciones juradas correspondientes a su actividad económica.

Respecto al monto de la sanción aplicada, cabe destacar que la normativa prevista en el art. 82 del C.T.P. otorga la posibilidad de graduar la sanción entre tres a setenta y cinco 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.

Dr. JORGE E. POSSE PONESSE
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

Teniendo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al director General de Rentas, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada.

La graduación de la sanción, realizada dentro de los parámetros que la misma ley permite, no convierte al acto que la impone en desproporcionado e irrazonable, como mal pretende el recurrente, porque ello implica el ejercicio de una facultad legal conferida a la Autoridad de Aplicación.

Considera que en el caso de marras, se tuvo en cuenta a los efectos de graduar la sanción, la naturaleza, gravedad y reiteración de las infracciones cometidas y que la negligencia e impericia del infractor verifica en el caso de marras respecto de ocho (8) anticipos mensuales consecutivos, en los cuales ha reiterado la conducta imputada en autos, circunstancia que debilita la procedencia de toda causal exculpatoria válida.

A los efectos de graduar la sanción, se aplicó lo previsto en el primer párrafo del artículo 82 del C.T.P. por cada incumplimiento detectado, teniendo en cuenta que en el presente caso se verificó la reiteración de nuevas infracciones, entendiéndose por tal el supuesto en que habiéndose cometido más de una infracción, no existe resolución o sentencia condenatoria firme respecto a ninguna de ellas.

En este sentido, cita la instrucción General de la AFIP N° 6/2007 del 30/07/2007, que establece en su apartado 3.2.2 titulado "Reincidencia" establece que "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 infracción" prevé que: "Se considerara que existe reiteración cuando habiéndose cometido más de una

Dr. JORGE E. POSSE BOTESSA
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

infracción, no exista resolución o sentencia condenatoria firme respecto de ninguna de ellas.”

De lo expuesto afirma que la DGR 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 artículo 82 del C.T.P., entendiéndose que para el supuesto de reiteración de infracciones resulta de aplicación por exclusión legal el primer párrafo del artículo 82 en tanto para el supuesto de reincidencia de infracciones resulta aplicable el segundo párrafo del mencionado artículo tal cual lo establece expresamente el texto legal.

Además expresa que en el presente caso ha mediado acumulación de infracciones en un mismo procedimiento sumarial por razones de economía procesal, por lo que se arribaría a idéntica solución si cada uno de los incumplimientos hubiese sido objeto de procedimientos sumariales distintos con aplicación de sanciones diferentes, graduables en base a los mismos parámetros tenidos en cuenta en autos y que ya fueron explicitados ut supra.

En virtud de todo lo expresado considera que los planteos efectuados por el apelante deben ser rechazados por improcedentes.

IV. A fs. 11/12 del expediente N° 34/926/2018 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 495/18, 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 el apelante, con la respectiva contestación de la D.G.R. y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, advierto que de forma preliminar, debe analizarse el planteo efectuado por el contribuyente con respecto a la prescripción de la acción de la Autoridad de

Aplicación para imponer la sanción de multa pretendida, atento al carácter preclusivo del agravio, entendido como la pérdida de los derechos por no haberlos ejercido en la oportunidad que la ley da para ello.

Para una mejor comprensión de la problemática con respecto al instituto de la prescripción de la acción penal, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia.

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

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.

En materia penal cabe distinguir la prescripción de la acción penal o sancionatoria de la prescripción de la sanción o pena impuesta. 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

Dr. JORGE E. PONSSE PONSSE
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

supuestos fácticos según se trate de haber recaído condena o de la continuación del trámite del proceso. En un caso regirán las normas sobre prescripción de la pena y en el otro las de prescripción de la acción" (cfr. sentencia N° 243 del 30/4/08 en "Provincia de Tucumán vs. Sancho Miñano German s/Cobro Ej." Y su cita CSJN sentencia del 02/10/2007 en "Bossa, Edgardo Gustavo", La Ley 18/10/2007, 7 y DJ 28/11/2007, 902).

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

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

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

ARTICULO 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.-

ARTICULO 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.-

ARTICULO 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...-

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

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.

Expresado lo anterior, corresponde entrar al análisis de los hechos trascendentales para evacuar el planteo de prescripción de la acción expuesto por el apelante.

A fs. N° 02 del Expte. N° 15133/376/S/2017 D.G.R. obra notificación legal N° 201608-00049-015142 e instrucción de sumario N° L7/S/6127/2016 cursada al contribuyente.

A fs. 13 del mismo expediente rola Resolución N° M 4854/17 emitida por la D.G.R. en fecha 07.11.2017, la cual en su artículo N°1, aplica al contribuyente una multa por la suma de \$63.000 (Pesos sesenta y tres mil) por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 82° del C.T.P. al no presentar las Declaraciones Juradas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, periodos 05 a 12/2015.

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

05/2015 (el más antiguo de los períodos reclamados) el día 22.06.2015, conforme consta a fs. 09 del Expte. D.G.R. referenciado, el comienzo del cómputo para la prescripción de la acción es el día 23.06.2015.

La resolución de la D.G.R. N° M 4854/17 que impone al contribuyente la sanción de multa por la suma de \$63.000, fue emitida en fecha 07.11.2017, 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 23.06.2015 (comisión del ilícito) al 07.11.2017 (fecha de la Resolución N° M 4854/17), 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.

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

Lo mismo ocurre respecto del anticipo 06/2015 con fecha de vencimiento el 22.07.2015; anticipo 07/2015 con fecha de vencimiento 18.08.2015; anticipo 08/2015 con fecha de vencimiento 16.09.2015 y anticipo 09/2015 con vencimiento el 15.10.2015. Teniendo en cuenta que la fecha de la Resolución N° M 4854/17 data del 01.11.2017, 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. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En este sentido, cabe destacar que las causales interruptivas invocadas por la D.G.R. en oportunidad de contestar el traslado del Recurso de Apelación, no resultan equiparables al presente caso.

Sostiene que la causal prevista en el art. 67° inciso a) –La comisión de otro delito- en el caso que nos ocupa- se asemejaría a la comisión de nuevas infracciones tributarias, y la contenida en el inciso 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- sería el acto equivalente al inicio del sumario

C.F.N. JORGE GUSTAVO NIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 34/926-2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 9 de 19

administrativo a través del cual se emplaza al sumariado con el fin de que se apersona a ejercer su derecho de defensa respecto de la imputación efectuada. Las equiparaciones realizadas no corresponden ni se compadecen con el procedimiento en cuestión de naturaleza netamente administrativa.

Se advierte con meridiana claridad que la equiparación pretendida respecto del inciso a) del art. 67° no corresponde por cuanto *“La verificación de esta causal exige que recaiga respecto del delito interruptor sentencia firme que lo declare”* (cfr D’Alessio, Andrés José y Divito, Mauro A. Código Penal de la Nación, T.I., pág. 1001).

Y respecto del inciso b) otro tanto ya que el mismo refiere a que el primer llamado debe darse en el marco de un proceso judicial, y la declaración indagatoria es un acto procesal específico dentro del proceso penal el que se encuentra rodeado de ciertos recaudos y exigencia propias de la materia, mientras que la infracción tributaria se tramita en el marco de un procedimiento administrativo.

Así nuestra Corte Local se ha expedido en Sentencia N° 401/2016 del 18.04.2016 en Autos “S.A. Azucarera Argentina C. e I. vs. Provincia de Tucumán S/ Nulidad y Revocación.- Expte. A 343/13”.

“Entrando a la ponderación de estos agravios, no le asiste razón a la recurrente en su planteo que, el fallo recurrido, efectuó una remisión parcial a las disposiciones del Código Penal en orden al instituto de la prescripción en materia de infracciones y sanciones tributarias, al no tomar en consideración las causales de interrupción allí establecidas. Muy por el contrario; del contenido de la sentencia se desprende claramente que su razonamiento tuvo, como premisa, el hecho que la interrupción del plazo de prescripción de la multa tributaria debía regirse, también, por las causales de interrupción de la prescripción de la acción penal contempladas en el artículo 67 del Código, siendo cuestión distinta la negativa a equiparar la notificación del inicio del sumario administrativo con el primer llamado a una persona para recibirle declaración indagatoria (inciso b), y la

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

comisión de nuevas infracciones tributarias con “la comisión de nuevo delito” que menta el inciso a) de la aludida norma. ...

.. “El A quo, respecto de la precitada causal de interrupción, considera que debe descartarse el encuadre analógico pregonado, por la Provincia de Tucumán, entre lo preceptuado en el 67, inciso b), con la notificación del inicio del sumario administrativo realizado por la Dirección General de Rentas (en adelante DGR), merced a que no pueden esquivarse los términos utilizados por la mentada norma; fundamentalmente, en cuanto refiere expresamente que, el primer llamado, debe darse en el “marco de un proceso judicial”, siendo que el proceso sumarial derivado, de una infracción tributaria, nada tiene de judicial, sino que es de naturaleza administrativa, lo que se corrobora con sólo percatarse, dice la Cámara, que el mencionado primer llamado lo es puntualmente a los fines de prestar declaración indagatoria, acto procesal específico y que sólo puede acaecer en el marco de un proceso judicial de naturaleza penal y que, sobre todo, en nada puede vincularse a un descargo y ofrecimiento de pruebas, ocurrido en el contexto de un procedimiento sumarial de índole administrativa (cfr. fs. 165 vta.)”

“Con relación a la segunda equiparación (nuevas infracciones tributarias con el inciso a) del artículo 67 del Código Penal), el fundamento para dicha conclusión viene dado por el hecho que, aún cuando por vía de hipótesis me situara en la mejor posición para la recurrente y considerara pertinente la equiparación de marras, lo mismo devendría improcedente su planteo, en mérito a que no se animó, a la causa, prueba que las nuevas infracciones tributarias, a que se refiere la impugnante y sus correspondientes sanciones, se encuentren firmes. Esto así por cuanto, sabido es que “La verificación de esta causal exige que recaiga respecto del delito interruptor sentencia firme que lo declare” (cfr. D’Alessio, Andrés José y Divito, Mauro A.: “Código Penal de la Nación”, T. I, pág. 1001). En el mismo sentido: Baigún, David, Zaffaroni, Eugenio Raúl: “Código Penal y Normas Complementarias”, T.2, pág. 664). De allí que sea por este motivo, y no por el esgrimido por la Cámara, que corresponde desestimar la crítica en estudio”.

En tal sentido, en el caso de los anticipos 05/2015, 06/2015, 07/2015, 08/2015 y 09/2015 si tomamos como punto de partida la medianoche del día siguiente de su

Dr. JORGE E. POSSE POMESSA
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

vencimiento (art. 63° C.P.) hasta la fecha de la Resolución N° M 4854/17 (07.11.2017) se advierte que ha transcurrido el plazo de dos años impuesto por el artículo 62° inciso 5 del Código Penal para que opere la prescripción de la acción, no estando vigente la facultad de la D.G.R. para sancionar al apelante por la supuesta infracción cometida, por lo que le asiste razón al planteo de prescripción de la acción penal, efectuado por el contribuyente respecto de dichos períodos.

Respecto a los restantes períodos 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 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.

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

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

La cuestión a analizar entonces, es la relativa al marco legal y a la facultad de discrecionalidad del ente recaudador de sancionar en los términos que lo hizo la Resolución D.G.R. N° M 4854/17. 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.

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 importar las razones de la falta o existencia de un eximente o atenuante, extremos que en su caso, deben ser acreditados por el remiso y ser objeto de valoración al momento de graduar la multa a aplicar.

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


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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Diferente es la cuestión referida a la falta de razonabilidad y proporcionalidad en torno a la sanción impuesta, debido a que la facultad sancionatoria de la D.G.R., debe ser ejercida dentro de límites razonables y en consideración con las circunstancias puntuales que rodean a cada caso.

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


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

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.


Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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


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

misma posee límites, que están dados fundamentalmente por el principio de razonabilidad, el que se erige en un criterio válido para apreciar la legitimidad del actuar estatal en ejercicio de potestades discrecionales.

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. 09/10 del Expte. N° 15133/376/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.

Ahora corresponde determinar si resulta razonable y proporcionada la imposición de la sanción de multa de la forma calculada por la DGR. 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.

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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

G.P.A. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
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 se le confía, con el fin de no caer 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).

En virtud de lo expresado y conforme lo establece el art. 162° del C.T.P.: “El Tribunal podrá practicar en la sentencia la liquidación del tributo y sus accesorios, o fijar el importe de la multa (...)”, estimo que corresponde RECALCULAR el monto de la multa aplicada por el acto apelado - dentro de los parámetros del art. 82° del C.T.P.-, respecto de los períodos no prescriptos quedando graduada en \$ 1.350 (Pesos Mil Trescientos Cincuenta), equivalente a 09 (Nueve) veces el

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, producto de aplicar el mínimo legal previsto en la citada norma por cada incumplimiento correspondiente a los períodos 10 a 12/2015.

Por todo lo expuesto, corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente NIEL PATRICIO JOSE, CUIT N° 20-28531517-5, en contra de la Resolución N° M 4854/17 de fecha 07.11.17, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia: DECLARAR PRESCRIPTAS las facultades de la D.G.R. para exigir el pago de la multa en relación a los períodos 05 a 09/2015 y RECALCULAR el monto de la sanción respecto de los anticipos 10 a 12/2015, graduando la misma en \$ 1350 (Pesos Mil Trescientos Cincuenta), equivalente a 09 (Nueve) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encuadrar su conducta en las causales del art. 82° del C.T.P.

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

Que comparte el voto emitido por el Dr. José Alberto León.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

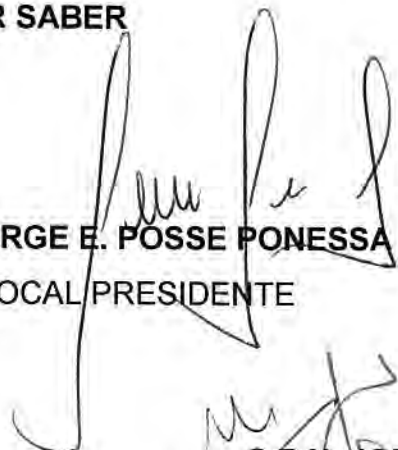
1.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **NIEL PATRICIO JOSE, CUIT N° 20-28531517-5**, en contra de la Resolución N° M 4854/17 de fecha 07.11.17, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia: **DECLARAR PRESCRIPTAS** las facultades de la D.G.R. para exigir el pago de la multa en

relación a los períodos 05 a 09/2015 y **RECALCULAR** el monto de la sanción respecto de los anticipos 10 a 12/2015, graduando la misma en \$ 1.350 (Pesos Mil Trescientos Cincuenta), equivalente a 09 (Nueve) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encuadrar su conducta en las causales del art. 82º del C.T.P.


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

MFB

HACER SABER



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE




DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI



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