

SENTENCIA N° 889/18

Expte. N° 127/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 20 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 **LUNA JOSE MANUEL S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 127/926/2018 (Expte. D.G.R. N° 31427/376/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 6409-17?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

Por ello,

El **Dr. José Alberto León** dijo:

I. A fojas 22/25 del expediente N° 31427/376/S/2017, el contribuyente LUNA JOSE MANUEL, CUIT N° 20-27960333-9, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 6409-17 de la Dirección General de Rentas de fecha 01.12.2017 obrante a fs. 15 del expediente N° 31427/376/S/2017 mediante la cual resuelve APLICAR al recurrente 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.

II. El apelante en su Recurso presentado el día 31.01.2018 plantea la prescripción de la acción para aplicar multa respecto de los anticipos 05 a 12/2015, por cuanto

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

desde el último hecho por el cual se pretende aplicar la sanción – anticipo 12/2015 – hasta el dictado de la Resolución apelada en fecha 01/12/2017 y aún hasta la fecha de su notificación el día 15/12/2017 ha transcurrido el plazo de dos años previsto en el artículo 62 del Código Penal, por lo cual la DGR se encontraba inhibida de dictar el acto administrativo cuestionado.

Seguidamente señala que la multa aplicada resulta irracional, arbitraria y solo persigue fines recaudatorios, por cuanto va duplicando la sanción por cada anticipo no presentado, haciendo reserva de solicitar la inconstitucionalidad de la graduación establecida en el artículo 82 del Código Tributario Provincial, resaltando la falta de proporcionalidad entre el monto de la sanción recurrida y el saldo de impuesto a abonar en los anticipos en cuestión.

Finalmente hacer reserva del caso federal por entender que se encuentra en juego la interpretación y aplicación de normas de jerarquía constitucional.

Por todo lo expuesto, solicita se haga lugar al recurso interpuesto, se revoque la sanción apelada y se ordene el archivo de las presentes actuaciones, adjuntando asimismo jurisprudencia emanada de la Sala I de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo.

III. A fojas 01/06 del Expte. N° 127/926/2018 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 planteo de prescripción opuesto por el apelante no puede prosperar. En efecto, expresa que el art. 54° del C.T.P. remite a las disposiciones del Código Penal para las cuestiones relativas al instituto de la prescripción, cuando se tratare de infracciones tributarias.

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
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

En este sentido cita los art. 62° inciso 5, 63° y 67° cuarto párrafo del Código Penal y sostiene que el término de prescripción comenzó a correr desde que se verificó la infracción de la última conducta llevada a cabo, es decir, desde el último incumplimiento detectado (en el caso de marras, desde la medianoche del día de vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada correspondiente al anticipo 12/2015 en fecha 19.01.2016). Cita jurisprudencia en este sentido.

Señala que desde el vencimiento del periodo mensual 12/2015 (19.01.2016), hasta la notificación de la instrucción sumarial practicada en fecha 13/09/2016 – acto que vino a interrumpir el curso de la prescripción de conformidad con lo dispuesto en el inciso b) del artículo 67 cuarto párrafo del Código Penal – y desde dicha fecha hasta la notificación de la Resolución Nro. M 6409/17 practicada en fecha 05/01/2017 (equivalente al dictado de la sentencia condenatoria), no ha transcurrido, entre cada uno de los mencionados hechos interruptivos, el plazo bianual de prescripción previsto en el art. 62 inciso 5 de dicho ordenamiento legal. La verificación de todas las circunstancias detalladas en el párrafo precedente producen la interrupción del curso de la prescripción por imperio del artículo 67 cuarto párrafo, incisos a) b) y e) del Código Penal, y el cómputo de un nuevo plazo de prescripción a partir de que se produjeron dichos hechos interruptivos, de lo que se advierte que el planteo efectuado por la contraparte carece de todo asidero fáctico y jurídico.

Expresa 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 a sus respectivos vencimientos, correspondientes a los anticipos 05 a 12/2005 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

surge de las constancias de autos y conforme lo reconoce expresamente el apelante en su recurso.

En relación al monto de la multa aplicada, destaca que la normativa citada otorga la posibilidad de graduar la sanción entre tres (3) a setenta y cinco (75) veces el impuesto mínimo mensual establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por cada incumplimiento, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida. Teniendo en cuenta ello, como así también los reiterados incumplimientos detectados en distintos anticipos y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al Director General de Rentas, entiende que deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada.

Indica que 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, porque ello implica una facultad legal conferida a la Autoridad de Aplicación. Cita jurisprudencia en este sentido.

En este sentido, señala 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 se verifica respecto de ocho (8) anticipos consecutivos, en los cuales ha reiterado la conducta imputada en autos, circunstancia que debilita toda causal exculpatoria válida.

A los efectos de graduar la sanción, se aplicó lo previsto en el primer párrafo del artículo 82 del Código Tributario Provincial 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 exista resolución o sentencia condenatoria firme respecto de ninguna de ellas.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En virtud de todo lo expresado, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N° M 6409/17 de fecha 01.12.2017, debiendo confirmarse la misma.

IV. A fs. 14/15 del expediente N° 127/926/2018 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 504/18, 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 transcripto, 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.

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

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 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 tratase 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...-

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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

A fs. N° 02 del Expte. N° 31427/376/S/2017 D.G.R. obra notificación legal N° 201608-00049-014782 e instrucción de sumario N° L7/S/5767/2016 cursada al contribuyente.

A fs. 15 del mismo expediente rola Resolución N° M 6409/17 emitida por la D.G.R. en fecha 01.12.2017, 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, períodos 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 24.06.2015, conforme consta a fs. 11 del Expte. D.G.R. referenciado, el comienzo del cómputo para la prescripción de la acción es el día 25.06.2015.

La resolución de la D.G.R. N° M 6409/17 que impone al contribuyente la sanción de multa por la suma de \$63.000, fue emitida en fecha 01.12.2017, 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 24.06.2015 (comisión del ilícito) al 01.12.2017 (fecha de la Resolución N° M 6409/17), 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 del anticipo 06/2015 con fecha de vencimiento el 24.07.2015; el anticipo 07/2015 con fecha de vencimiento 20.08.2017; el anticipo

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

08/2015 con fecha de vencimiento 18.09.2015; el anticipo 09/2015 con fecha de vencimiento 19.10.2015; y el anticipo 10/2015 con fecha de vencimiento 19.11.2015. Teniendo en cuenta que la fecha de la Resolución N° M 6409/17 data del 01.12.2017, se advierte que también ha transcurrido el plazo de 2 años desde la medianoche del día en que se cometieron las infracciones sin que ocurra ningún acto de carácter interruptivo.

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 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 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, 09/2015 y 10/2015 si tomamos como punto de partida la medianoche de los días 24.06.2015, 24.07.2015, 20.08.2015, 18.09.2015, 19.10.2015 y 19.11.2015 respectivamente (art. 63° C.P.) hasta la fecha de la Resolución N° M 6409/17 (01.12.2017) 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 los períodos mencionados.

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.

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: “(...)

Dr. JORGE E. POBSE POWESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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.

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 6409/17. 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).

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.R.N. JORGE GUSTAVO VIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.M. JORGE GUSTAVO IMENEZ
VOCAL
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.

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.

Miguel S. Marienhoff sostiene que la evidente desproporción entre la sanción aplicada y la conducta incriminada, por implicar un acto irrazonable, puede dar lugar a la más grave 'ilegalidad', ya que constituyendo eso un agravio a los arts. 28 y 33 de la Constitución, el acto sería írrito por inconstitucional (El exceso de punición como vicio del acto jurídico de derecho público, L.L. T. 1989-E-, pág. 964). Dicho autor en el Tomo III-B de su Tratado de Derecho Administrativo, págs. 469/470, tiene dicho que La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado que la "ilegitimidad" puede quedar configurada por la indebida graduación de la pena.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAI
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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. 11/12 del Expte. N° 31427/376/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.

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 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 \$ 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 HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente LUNA JOSE MANUEL, CUIT N° 20-27960333-9, en contra de la Resolución N° M 6409/17 de fecha 01.12.17, 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 aplicar la sanción de multa respecto a los períodos 05 a 10/2015 y RECALCULAR el monto de la sanción respecto de los anticipos 11 a 12/2015, graduando la misma en \$ 900 (Pesos Novecientos), equivalente a 6 (Seis) veces el impuesto



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



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

mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encuadrar su conducta en las causales del art. 82º del C.T.P.

Así lo propongo.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo:

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

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**:

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 **LUNA JOSE MANUEL, CUIT N° 20-27960333-9**, en contra de la Resolución N° M 6409/17 de fecha 01.12.17, 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 aplicar la sanción de multa respecto a los períodos 05 a 10/2015 y **RECALCULAR** el monto de la sanción respecto de los anticipos 11 a 12/2015, graduando la misma en \$ 900 (Pesos Novecientos), equivalente a 6 (Seis) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encuadrar su conducta en las causales del art. 82º del C.T.P.



Dr. JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

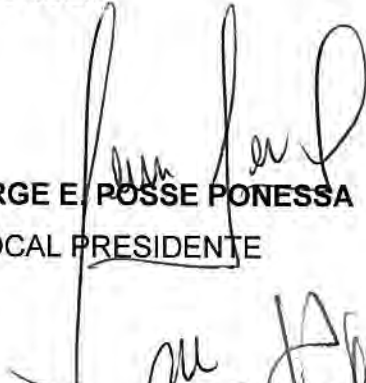


C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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

APM

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