

SENTENCIA N° 918/18

Expte. N° 86/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los **21** días del mes de **NOVIEMBRE** de 2018, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado **“ROLANDI MARIA GABRIELA S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 86/926/18 (Expte. DGR N° 26192/376/S/2017) y;**

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

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

I.- Que a fojas 18/19 del Expediente N° 26192/376/S/2017, la Sra. MARIA GABRIELA ROLANDI, CUIT N° 23-25735447-4, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 7558/17 de la Dirección General de Rentas (en adelante D.G.R.), de fecha 27/12/17 (fs. 14). En ella se resuelve APLICAR a la contribuyente, una multa de \$ 63.000 (Pesos Sesenta y Tres Mil), por encuadrar su conducta en las previsiones del artículo 82° del C.T.P. -anticipos 05 a 12/15- del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En su presentación, la contribuyente solicita la revocación de la resolución de la D.G.R., por resultar la misma infundada y exorbitante. Afirma que las declaraciones juradas por los períodos objeto de la Resolución, debieron hacerse en 0 (cero), ya que no hubo facturación alguna en esos períodos. Se trata de una falta formal, que de ninguna manera repercute en detrimento del patrimonio de la Provincia. Considera que al existir la conducta, en caso de corresponder la aplicación de la multa, la forma del cálculo resulta irrazonable, exorbitante y sin ningún fundamento legal. La D.G.R. toma los seis anticipos como si se trataran de seis infracciones distintas y presupone a cada anticipo como firme y cierto, lo que le permite tomarlo como reincidencia.

Por lo expuesto, solicita se revea la forma de calcular la multa, se tenga por interpuesto el Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 7558/17 y se haga lugar al planteo efectuado, revocándose en consecuencia la resolución aludida.

II.- A fojas 06/10 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto, conforme lo establecido en el art. 148 del Código Tributario Provincial (C.T.P.).

En su responde sostiene que 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, sin que el apelante aporte en su recurso elemento alguno que acredite el cese de su inscripción como contribuyente del gravamen en cuestión ante esa Repartición, por lo que resulta obligado al cumplimiento de los deberes formales que le competen en tal carácter.

Respecto al monto de la multa aplicada, indica que el art. 82 del C.T.P. permite graduar la sanción de 3 a 75 veces el impuesto mínimo mensual previsto, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida. Aduce 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, como pretende la recurrente, porque ello implica el ejercicio de una facultad legal conferida a esa Autoridad de Aplicación.

Agrega que a los efectos de graduar la sanción, se tuvo en cuenta la naturaleza, gravedad y reiteración de las infracciones cometidas; la negligencia e incumplimiento del infractor, se verifica respecto de 8 (ocho) períodos consecutivos, en los cuales se ha reiterado la conducta imputada en autos. Afirma que la acumulación de infracciones en un mismo procedimiento sumarial, obedece a razones de economía procesal. En mérito a lo expuesto, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso interpuesto por la apelante.

III.- A fs. 16/17 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 254/18, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. PORSE POMEESA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE ESTIBO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

IV.- Confrontados los agravios de la apelante, con el responde de la D.G.R. y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde que en esta oportunidad emita mi opinión.

Mediante Sumario N° L7/S/3634/2016 notificado en fecha 12/09/16, la D.G.R. inició instrucción de sumario en contra de la Sra. Rolandi, en los términos del artículo 123 del C.T.P., por la presunta comisión de la infracción prevista en el artículo 82 (incumplimiento de los deberes formales) del mencionado Digesto Legal, por falta de presentación de las Declaraciones Juradas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos (períodos comprendidos entre el 05 y el 12 del año 2015).

Ante la falta de contestación por parte de la contribuyente del sumario instruido, la D.G.R. por medio de Resolución N° M 7558/17, le impone una sanción de Multa por la suma de \$63.000 (Pesos Sesenta y Tres Mil). Contra el mencionado acto administrativo, la contribuyente interpone Recurso de Apelación.

En atención a las constancias de autos, resulta necesario analizar en forma previa, si la acción sancionatoria del Fisco se encuentra prescripta.

Se tiene dicho que la prescripción de la acción es una cuestión de orden público y, como tal, de previo y especial pronunciamiento (in re: Sala I, cn° 28.217, "Cruz Estevarena, Diego", rta.: 26/5/06, entre otras).

Atento a la "naturaleza penal" de la multa impuesta por la D.G.R., cabe destacar que los Tribunales Superiores -tanto de la Provincia como de la Nación-, tienen dicho que la prescripción en materia penal es un instituto de orden público, que opera de pleno derecho y es declarable de oficio, previo a cualquier decisión sobre el fondo del asunto y en cualquier instancia o grado del proceso (Fallos: 332:1512; 330:4539; y causa "Ibáñez", del 11/8/2009, La Ley 25/9/2009, 7 - Sup. Penal 2009, octubre, 48; entre otras).

Siguiendo el principio rector, claro y uniforme, de los Tribunales Superiores Provincial y Nacional en materia de prescripción penal, no puede soslayarse en esta

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. RAFAEL JUSTINO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

instancia jurisdiccional administrativa, el análisis de oficio de la prescripción de la acción para aplicar la sanción de multa impuesta por la Autoridad de Aplicación, constituyendo un imperativo jurisprudencial para este Tribunal Fiscal.

La prescripción de la acción penal se encuentra regulada en el Código Penal en los arts. 59, 62 inc. 5, 63 y 67 punto e, los que establecen:

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

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

Art. 63: "La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse".

Art. 67: "La prescripción se interrumpe solamente por: (...) e) El dictado de sentencia condenatoria, aunque la misma no se encuentre firme".

Conforme a la interpretación de la normativa aplicable, la infracción se produjo al momento del vencimiento del plazo para la presentación de las declaraciones juradas (Impuesto sobre Ingresos Brutos). Este hecho acaeció en fecha 22/06/2015 para el período 05/2015; el 22/07/2015 para el período 06/2015; el 18/08/2015 para el período 07/2015; el 16/09/2015 para el período 08/2015; el 15/10/2015 para el período 09/2015; el 17/11/2015 para el período 10/2015; el 16/12/2015 para el período 11/2015; y el 15/01/2016 para el período 12/2015; todo ello conforme surge del informe de fs. 3 (Expte. DGR N° 26192/376/S/2017).

En razón de ello, el comienzo del cómputo de la prescripción de la acción operó a la medianoche de la fecha consignada de infracción.

La Resolución N° M 7558/17 -único acto interruptivo de la prescripción de la acción sancionatoria-, fue dictada el 27/12/17, por lo que al momento de su dictado, esta acción se encontraba prescripta respecto a los períodos 5°, 6°, 7°, 8°, 9°, 10° y 11° del 2015.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POISSI PONSATI
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Conforme art. 67 del Código Penal, las potestades sancionatorias del Estado, se interrumpen con el dictado de sentencia condenatoria, aunque no se encuentre firme (considerando la resolución sancionatoria de la D.G.R. equiparable a la sentencia que se refiere dicho digesto).

En virtud de ello, el plazo de 2 (dos) años previsto en el art. 62 inc. 5º del Código Penal, aplicable al caso, se encontraba cumplido, teniendo en cuenta la fecha de la infracción, al momento de dictarse la resolución recurrida.

En conclusión y tomando como base los argumentos expuestos, considero que corresponde declarar de oficio, que la acción sancionatoria de la D.G.R. ante la falta de presentación de las Declaraciones Juradas a sus respectivos vencimientos - Impuesto sobre los Ingresos Brutos- se encontraba prescripta al momento del dictado de su Resolución Nº M 7558/17 del 27/12/2017 (respecto a los períodos 05/15, 06/15, 07/15, 08/15, 09/15, 10/15 y 11/15).

V. Operada la prescripción de la acción penal respecto a los períodos antes indicados, la D.G.R. mantiene su facultad sancionatoria sobre el período 12º del 2015, por lo que corresponde que emita mi opinión sobre aquel.

En primer lugar, corresponde hacer referencia el marco normativo que rige el procedimiento sancionatorio iniciado por la D.G.R., el bien jurídico protegido por la norma, así como la influencia de los principios del Derecho Penal, aplicables a las infracciones tributarias en la faz administrativa.

El hecho punible se encuentra tipificado en el art. 82 primer párrafo del C.T.P., el cual dice textualmente: "(...) Serán sancionados con multa equivalente al importe de tres (3) a setenta y cinco (75) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, los infractores a las disposiciones de la presente Ley, de leyes tributarias especiales, de los decretos dictados por el Poder Ejecutivo y de las resoluciones de la Autoridad de Aplicación que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria y a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
VOCAL

Dr. JORGE E. POSE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
PRESIDENTE

Dr. JORGE CRISTIANO MUÑOZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
VOCAL

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 se encuentra constituido por 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 autos, surge que se constató el incumplimiento sancionado por la D.G.R., por lo que deviene ajustado a derecho el encuadre legal de la conducta imputada y la consecuente aplicación de sanción. Es más, en su recurso de apelación, la contribuyente reconoció la comisión de la infracción imputada.

Debo expresar que en la causa, no se encuentra controvertida la comisión de las infracciones formales que originaron la sanción cuya revocación se pretende, siendo acorde a derecho sancionar a la contribuyente por el ilícito cometido; ello con la salvedad de los períodos que se encontraban prescriptos al momento del dictado de la Resolución N° M 7558/17.

La cuestión a analizar entonces, es la relativa al marco legal, los principios del Derecho Penal y la discrecionalidad en los que se inscribe la facultad del ente recaudador de sancionar en los términos que lo hizo. Conforme lo expresa 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: “Los contribuyentes y responsables tienen que cumplir los deberes que el Código Tributario o leyes tributarias especiales establezcan, con el

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUERRA JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 del C.T.P. dispone: "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 del mismo (art. 47 de 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.

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 generar una conciencia de cumplimiento y asistencia al fisco en su tarea recaudadora. De allí que la ley propicia un cambio de mentalidad social en materia tributaria, creando un sistema de apercibimientos y estímulos, para inducir a los que no cumplen a que modifiquen espontáneamente sus conductas (Dictamen del Procurador General de la Nación, Fallos: 314:1376).

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSEY PONES SA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
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, afina en la mera transgresión del orden legal imperante. En otros términos, el fundamento de la sanción impuesta por el incumplimiento de los deberes formales, anida 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 que tallen en el trance las razones que pudieran haber dado pie a la falta o la 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 en infracción de la 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, ello 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.

VI. A pesar de encontrarse prescripta la acción penal de la D.G.R. para sancionar los incumplimientos correspondientes a los períodos 05°, 06°, 07°, 08°, 09°, 10° y 11° del 2015, estimo que corresponde analizar el agravio de la apelante sobre la falta de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción impuesta por el incumplimiento respecto al período 12° del mismo año.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

desplegada por el obligado, teniendo en miras las particulares circunstancias de hecho que rodean a ésta última.

Acorde lo dispone 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, el cual 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 si bien es facultad discrecional de la administración 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). Asimismo, este 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

declarado que la 'ilegitimidad' puede quedar configurada en la indebida graduación de la pena.

Queda claro que la D.G.R. ha probado el incumplimiento de los deberes formales por parte de la contribuyente. Incluso, la infracción fue reconocida por la propia imputada. Acreditado entonces el incumplimiento de la Sra. Rolandi, corresponde dilucidar si resulta razonable y proporcionada la imposición de una sanción de multa de \$ 11.250 (Pesos Once Mil Doscientos Cincuenta), por el período que resulta exigibles (12° de 2015). Considero que no. Ello no sólo por la clara desproporción que existe entre el monto del gravamen omitido y la multa aplicada, sino además porque la D.G.R. al fijar aquella penalidad, 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 solo la naturaleza de la infracción cometida y del grado de culpa o dolo del infractor, sino además de la capacidad contributiva del remiso, elemento en el que no parece haber reparado la D.G.R. al imponer la penalidad a la 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 (...)*".

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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

No obstante lo expresado, corresponde hacer mención a la graduación de la sanción efectuada por la D.G.R. en la resolución apelada, la cual no se aviene con lo normado en el art. 82, segundo párrafo, del C.T.P. En los fundamentos del acto apelado, se considera a la contribuyente como reincidente ante la falta de presentación de declaraciones juradas mensuales desde el 05/2015 al 12/2015, pretendiendo a partir de ello, la operatividad del segundo párrafo de la norma precitada.

La Resolución de la D.G.R. N° M 7558/17, dice: *"(...) por cada anticipo incluido en el Sumario instruido a fojas 02, la multa se gradúa en (...) anticipo 05/2015: 8 veces el impuesto mínimo mensual (...), el anticipo 06/2015: 16 veces el impuesto mínimo mensual..., el anticipo 07/2015: 32 veces el impuesto mínimo mensual (...), el anticipo 08/2015: 64 veces el impuesto mínimo mensual, y los anticipos 09/2015 a 12/2015: 75 veces el impuesto mínimo mensual (...) el importe total de la multa asciende a \$ 63.000 (Pesos Sesenta y Tres Mil).*

El art. 82, segundo párrafo, del Código Tributario Provincial señala que en caso de reincidencia dentro de los dos (2) años, para cada nueva infracción la sanción aplicable será como mínimo el doble de la anterior. El monto máximo de la sanción no podrá ser en ningún caso superior a diez (10) veces el importe de la primera de las sanciones aplicadas.

Del acto cuestionado, surge que la autoridad de aplicación determina el doble de la sanción fijada para el periodo 05/2015 (8 veces el monto omitido), para fijar la penalidad correspondiente a la posición 06/2015 (la que se eleva a 16 veces por la suma no abonada), operación que se reitera respecto de las posiciones 07/2015 (32

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

veces) y 08/2015 (64 veces el monto no pagado). Finalmente, por el resto de los anticipos no declarados, eleva el cálculo a 75 veces la suma omitida, siendo este el monto máximo de pena que regula el artículo mencionado.

Tal operación de incremento exponencial no puede fundarse en la situación de reincidencia del segundo párrafo del art. 82 del C.T.P. Ello debido a que la norma refiere a las nuevas infracciones cometidas dentro del plazo de dos años desde que el Fisco impusiera una sanción previa y no a la posibilidad de considerar a los fines de la reincidencia los diversos incumplimientos periódicos que pudiera comprender la sanción a aplicarse.

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

Queda claro así, que habrá reincidencia siempre que quien hubiera cumplido total o parcialmente, una pena impuesta por la autoridad de aplicación fiscal (por ejemplo una sanción de multa, como en la especie), cometiere una nueva infracción que también sea merecedora de la misma clase de pena.

En este caso, la D.G.R. no acredita en forma fehaciente que la contribuyente registre sanciones por la misma infracción -incumplimiento de deberes formales- en forma previa a la multa que le impuso por Resolución N° M 7558/17. En consecuencia, no corresponde aplicar el segundo párrafo del art. 82 del C.T.P. Porque aun cuando los hechos que originen la sanción sean múltiples, habrá reincidencia y se podrá aplicar el agravamiento de la penalidad (conf. Art. 82, 2do. párrafo C.T.P.), cuando exista una sanción aplicada de forma previa y se cometan nuevas infracciones tributarias punibles en el plazo de dos años posterior a aquella imposición. Circunstancia que no sucede en este caso, ya que la contribuyente pudo haber cometido múltiples infracciones sin que ello configure reincidencia.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

En conclusión, según lo establece el art. 162 del C.T.P.: “El Tribunal podrá practicar en la sentencia la liquidación del tributo y sus accesorios, o fijar el importe de la multa (...)”, y conforme lo dispuesto por el art. 75 del C.T.P.: “La graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con el grado de culpa o dolo del infractor”, y teniendo en cuenta que se encuentra prescripta la acción penal de la D.G.R. para sancionar los incumplimientos incurridos en los períodos 05, 06, 07, 08, 09, 10 y 11/2015, considerando la falta de antecedentes, la capacidad contributiva de la apelante, y la naturaleza y gravedad de la infracción cometida, estimo razonable, proporcional y equitativo **RECALCULAR** el monto de la multa aplicada por el acto apelado - dentro de los parámetros del art. 82 del C.T.P.-quedando graduada en la suma de \$450 (Pesos Cuatrocientos Cincuenta), equivalente a 3 (tres) 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 sancionado (período 12° de 2015).

Por lo expuesto, voto por HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por PAZ MARIA INES, CUIT N° 27-20159366-8.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

El señor vocal **CPN Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1.- DECLARAR DE OFICIO que la acción sancionatoria de la D.G.R., se encontraba prescripta al momento del dictado de su Resolución N° M 7558/17 (27/12/17), respecto a la falta de presentación de las declaraciones juradas a sus respectivos

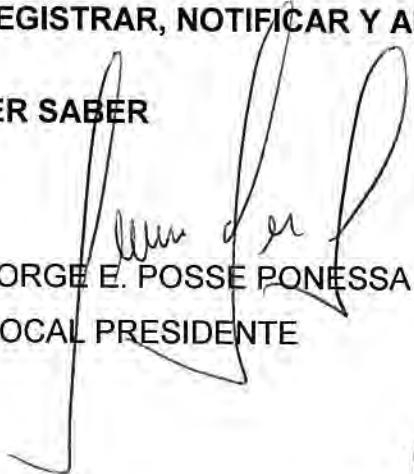
vencimientos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los períodos 05°, 06°, 07°, 08°, 09°, 10° y 11° del año 2015 -contenidos en la instrucción de sumario N° L7/S/3634/2016-, por las consideraciones mencionadas.

2.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por **ROLANDI MARIA GABRIELA, CUIT N° 23-25735447-4**, contra la Resolución de la DGR N° M 7558/17 de fecha 27/12/2017, y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la multa, quedando graduada en la suma de \$ 450 (Pesos Cuatrocientos Cincuenta), equivalente a 03 (tres) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (\$150), correspondiente a la falta de presentación de las declaraciones juradas por Impuesto sobre los Ingresos Brutos, periodos 12° de 2015, por encuadrar su conducta en las causales previstas por el art. 82° del C.T.P., por los motivos expuestos.


2.- REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR

CFC

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 AMICHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL