

SENTENCIA N° 924/18

Expte. N° 476/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 21 días del mes de ~~NOVIEMBRE~~ de 2018, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente) el Dr. José Alberto León (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) a fin de resolver la causa caratulada "LAVADO MARIA GRACIELA S/ RECURSO DE APELACION". Expte. N° 476/926/2018 (Expte. DGR N° 19150/376/S/2017) y;

Practicado 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 fs. 21/23 del Expte. D.G.R. N° 19150/376/S/17, la Sra. LAVADO MARIA GABRIELA, CUIT N° 27-10017335-8, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 57/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 02/01/2018 (fs. 17). En ella se resuelve APLICAR a la contribuyente, una sanción de multa de \$ 18.000 (Pesos Dieciocho Mil), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 82° del C.T.P. -anticipos 09 a 12/2015- del Impuesto sobre Ingresos Brutos.

La apelante funda su recurso en las siguientes razones:

- la prescripción de la acción del Fisco para aplicar multa respecto de los anticipos 09 a 12/2015, por el transcurso del plazo de dos años previsto en el art. 65° del Código Penal, desde la fecha de vencimiento de cada anticipo sancionado;
- que presentó las DDJJ reclamadas en fecha 29/09/2017, durante la vigencia del Régimen Excepcional de Facilidades de Pago –Ley 8873/9013, subsanando de ese modo la supuesta infracción;
- no fue notificada de la instrucción del sumario, violando de ese modo su derecho de defensa;

J.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

-la desproporcionalidad entre la supuesta infracción cometida y la sanción que se le impone y

-no hubo reincidencia, ni se tuvo intención de causar lesión al Fisco, sino sólo una tardanza en la presentación de las DDJJ, por problemas administrativos.

Por todo ello, solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se deje sin efecto la multa impuesta.

II. A fs. 01 del Expte. de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148º del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:

-que en relación a los planteos deducidos contra la multa impuesta en la Resolución Nº M 57/18, los mismos devienen en abstractos, ya que ha transcurrido el plazo previsto en el art. 62 inc. 5 del Código Penal.

Por ello, entiende que corresponde DECLARAR ABSTRACTOS los planteos efectuados contra la Resolución Nº M 57/18 del 02/01/18.

III. A fs. 07/08 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal Nº 609/18, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

IV. En atención a las constancias de autos y al planteo de prescripción incoado por ambas partes, resulta necesario analizar en forma previa, si la acción sancionatoria del Fisco se encuentra prescripta.

El art. 54º del C.T.P., en su redacción vigente al momento de cometerse la supuesta infracción conforme modificación introducida por Ley Nº 8.490 (B.O. 30.03.2012), disponía: "(...) Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Código Civil y el Código Penal según la materia de que se trate (...)". Es decir, efectúa una remisión al Código Penal en lo que respecta a las infracciones.

Jr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE-DUFRESA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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).

La prescripción de la acción penal se encuentra regulada en el Código Penal en los arts. 59, 62 inciso 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".

En este caso y 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). Hecho que acaeció en fecha 19/10/2015 para el período 09/2015; el 19/11/2015 para el período 10/2015 y el 18/12/2015 para el período 11/2015, conforme surge de los informes de fs. 3 y 13/14 (Expte. DGR N° 19150/376/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.

Dado que la Resolución de la D.G.R. N° M 57/18 que aplica y cuantifica la pena en su art. 1º, fue dictada el 02/01/2018 -único acto interruptivo de la prescripción de la acción sancionatoria de la Autoridad de Aplicación- se advierte que al momento de su dictado, la acción respecto de los anticipos 09 a 11/2015 se encontraba prescripta.

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 dos años previsto en el art. 62 inc. 5° 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 PRESCRIPTA la acción sancionatoria de la D.G.R. ante la falta de presentación de las Declaraciones Juradas a sus respectivos vencimientos – Impuesto sobre Ingresos Brutos- al momento del dictado de su Resolución N° M 57/18 del 02/01/2018 (respecto a los períodos 09/15 a 11/15).

Así voto.

V. Efectuado el análisis de la prescripción de la acción penal y encontrándose vigente la facultad sancionatoria de la DGR, respecto al período 12/2015, corresponde que emita mi opinión.

Para ello, corresponde hacer referencia al marco normativo que rige el procedimiento sancionatorio iniciado por la DGR, 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

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

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 DGR, por lo que deviene ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada y la aplicación de la sanción.

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.

La cuestión a analizar entonces, es la relativa al marco legal, a los principios del Derecho Penal y a la facultad discrecionalidad del ente recaudador de sancionar en los términos que lo hizo la Resolución DGR N° M 57/18. Ello así, conforme el Código Tributario Provincial: “Toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye una infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en dicho digesto y en las leyes especiales” (art. 70).

El art. 104 establece: “Que los contribuyentes y responsables tienen que cumplir los deberes que el Código Tributario o leyes tributarias especiales establezcan con el fin de facilitar la determinación, verificación, fiscalización y ejecución de los impuestos, tasas y contribuciones. Sin perjuicio de lo que se establezca de manera especial, los contribuyentes y responsables están obligados a: “(...) 9). *Cumplir con aquellos deberes formales que establezca la Autoridad de Aplicación, dentro de las facultades que legalmente le son propias (...)*”.

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

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).

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

Dr. JOSE ALBERTO LEO
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. DASSE POINTESSA
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 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 de la contribuyente, ya que infringió con su omisión el hecho punible.

VI. A pesar de encontrarse prescripta la acción penal de la D.G.R. para sancionar los incumplimientos correspondientes a los períodos 09 a 11/2015, estimo que corresponde analizar el agravio del apelante sobre la falta de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción impuesta respecto del período restante.

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

Acorde a lo establecido en el citado art. 82 del Código Tributario de Tucumán, el incumplimiento de los deberes formales habilita a la administración a imponer una multa equivalente al importe de tres (3) a setenta y cinco (75) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, siempre que se trate de infracciones primarias.

Conforme lo enunciado por reiterada jurisprudencia y doctrina en la materia, el margen de discrecionalidad para, luego de comprobado el hecho, determinar el quantum de la sanción, no es ilimitado pues tiene un ámbito que no puede ser excedido. Se trata de una potestad infra legem que obliga al órgano administrativo a respetar la finalidad de la ley, la proporcionalidad y la razonabilidad de la 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 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Queda claro que la DGR acreditó en forma suficiente el incumplimiento de los deberes formales por parte de la apelante.

Corresponde determinar entonces si resulta razonable y proporcionada la imposición de una sanción de multa de \$9.600 (Pesos Nueve Mil Seiscientos) por el período 12/2015, conforme la resolución apelada. Considero que no. Ello, no sólo por la clara desproporción que existe entre el monto del gravamen omitido y la multa aplicada, sino también porque la autoridad de aplicación al fijar aquella penalidad, no formuló consideración de ninguna naturaleza acerca de la situación, antecedentes o conducta tributaria de la contribuyente.

El art. 75 del Código Tributario Provincial, dispone que la graduación de la sanción que eventualmente imponga la autoridad de aplicación, merece la consideración de su parte de no 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 DGR 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(...)".

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 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 LEÓN
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

J. JORGE E. ROSSE POWESBA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

G.R.N. JORGE CUSTAVO 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).

En conclusión, 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 (...)*”, y el art 75 del mismo cuerpo legal: “*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 acaecidos en los períodos 09 a 11/2015, corresponde **RECALCULAR** el monto de la multa aplicada por el acto apelado - dentro de los parámetros del art. 82 del C.T.P.-, quedando graduada en 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 el incumplimiento sancionado (12/2015).

Por lo expuesto, voto por **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por LAVADO MARIA GRACIELA, CUIT N° 27-10017335-8.

El vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El vocal **Dr. José Alberto León** dijo:

Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

Visto el resultado del presente Acuerdo;

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

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1. DECLARAR PRESCRIPTA la acción sancionatoria de la D.G.R. respecto a la falta de presentación de las declaraciones juradas a sus respectivos vencimientos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, al momento del dictado de su Resolución N° 57/18 del 02/01/18, por los periodos 09 a 11/2015, contenidos en la misma, por las consideraciones mencionadas.

2. HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por **LAVADO MARIA GRACIELA, CUIT N° 27-10017335-8**, contra la Resolución de la DGR N° M 57/18 de fecha 02/01/2018, y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la multa, 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, correspondiente a la falta de presentación de la declaración jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, periodo 12/2015, por encontrarse su conducta en las causales previstas en el art. 82° del Código Tributario Provincial, por los motivos expuestos.

3.- REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.

JM


HACER SABER


DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL


C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

VOCAL

ANTE MI


DR. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A.D. SECC. GENERAL