

SENTENCIA N° 930/18

Expte. N° 74/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los **26** 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, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **ACOSTA CARLA MARIA S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 74/926/2018 (Expte. D.G.R. N° 31.298/376-A-2017) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

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

I. A fojas 1/4 del expediente N° 74/926-2018, el contribuyente CARLA MARIA ACOSTA, CUIT N° 27-32202675-2, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 6721-17 de la Dirección General de Rentas de fecha 06.12.2017 obrante a fs. 14 del expediente N° 31.298/376-S-2017 mediante la cual resuelve APLICAR al recurrente una multa de \$ 63.000,00 (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 presentado el día 26.02.2018 en primer lugar manifiesta que el principio constitucional “non bis in ídem” supone que no se imponga duplicidad de sanciones en los casos, como el presente, que traten sobre un único hecho, el cual consiste en la presentación de la declaración jurada, correspondiente al mismo sujeto, por lo que considera que se estaría

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

desconociendo la jerarquía de la cosa juzgada como garantía también constitucional.

Sostiene que la resolución en crisis efectúa una duplicación "a criterio personal" de la norma, sin analizar ni justificar la cuantía de la multa, y sin tener en cuenta que los actos de la Administración deben poseer un contenido razonable, considerando todas las circunstancias de la causa y la realidad económica que motivaron que la graduación de la sanción sea esa y no otra.

Se agravia por la falta de fundamentación y motivación del acto administrativo, como exigencia prevista en el artículo 43 de la Ley de Procedimiento administrativo, sumado al hecho de que la Resolución N° M 6721/17 no respeta los principios de razonabilidad y proporcionalidad, por lo tanto es un acto ilegítimo que pierde ejecutoriedad.

Finalmente, manifiesta que no resulta procedente el incremento sancionatorio previsto en el artículo 82° del CTP, ya que no corresponde considerar el concepto de reincidencia, ya que la infracción engloba varios períodos y fue notificada mediante una única instrucción sumarial.

Solicita se haga lugar al recurso interpuesto, se revoque el acto resolutivo y se deje sin efecto la sanción aplicada.

III. A fojas 8/11 del Expte. N° 74/926/2018 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial, entendiendo que corresponde no hacer lugar al recurso de apelación y confirmar la resolución apelada.

Manifiesta que 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 mencionado Impuesto en la DGR, por lo que resultan exigibles las obligaciones formales exigidas.

Cita el artículo 27 y 104 del CTP.

Con relación al principio "non bis in ídem", rechaza los argumentos, ya que si bien en el presente caso hay identidad de sujeto y de la conducta sancionada, no

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

existe identidad de objeto, por cuanto son distintos los anticipos mensuales por los que se sanciona a la Contribuyente, y en los cuales ha reiterado la conducta imputada.

Con relación a la graduación de la sanción, remarca lo establecido en el artículo 82 y 75 del CTP. Por ello la sanción es realizada dentro de los parámetros que la misma ley permite, sin convertir al acto que la impone en desproporcionado e irrazonable como pretende el recurrente. Cita jurisprudencia.


Considera que el recurrente no hizo una relación concreta de la conducta en que incurrió y la sanción aplicada, más cuando la conducta surge del expediente, a la vez que se ha expresado en la resolución recurrida que la graduación de la sanción surge como una consecuencia de las constancias de hecho y de las circunstancias merituadas.

Remarca que a los efectos de graduar la sanción, se aplicó lo previsto en el primer párrafo del artículo 82 del CTP 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.

Sostiene que en el presente caso ha mediado una 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.

Finaliza diciendo que la multa aplicada es razonable y se encuentra debidamente motivada, contrariamente a lo pretendido por la apelante y por ello entiende que corresponde no hacer lugar al recurso interpuesto.

IV. A fs. 17/18 del expediente N° 74/926/2018 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 430/18, 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.



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

V. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación de la autoridad de aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde en esta oportunidad emitir mi opinión.

En primer lugar con relación al principio "non bis in idem", éste Tribunal comparte lo expuesto por la Autoridad de Aplicación, ya que en el presente caso hay identidad de sujeto y de la conducta sancionada, pero no existe identidad de objeto, debido a que se trata de distintos anticipos mensuales por los que se sanciona a la Contribuyente. Se observa además que en los períodos sancionados se ha reiterado la conducta imputada.

Otra cuestión que resulta de fundamental importancia para la resolución de la causa es lo que respecta a la prescripción de la acción de la Autoridad de Aplicación para imponer la sanción de multa pretendida.

Para una mejor comprensión de la problemática, 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.

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.

Dr. JORGE E. POSSE BONESSA
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

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 Germán 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.

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

ARTÍCULO 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.-

ARTÍCULO 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.-

ARTÍCULO 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;

Dr. JORGE E. POSSE POMESA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

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.

Corresponde entrar entonces, al análisis de los hechos trascendentales.

- Mediante Sumario N° L7/S/000003978/2016 -notificado en fecha 19/09/2016-, la Autoridad de Aplicación inició instrucción de sumario en contra del apelante en los términos del art. 123 del C.T.P., por la comisión de la infracción prevista en el art. 82° (incumplimiento de los deberes formales) del mencionado digesto legal, por no presentar las Declaraciones Juradas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, períodos 05 a 12/2015.
- A fs. 14 rola Resolución N° M 6721/17 emitida por la D.G.R. en fecha 06.12.2017, la cual en su artículo N°1, aplica al contribuyente una multa por la suma de \$63.000 (pesos Sesenta y Tres Mil).

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 la presentación de la DDJJ del anticipo 05/2015 (el más antiguo de los períodos reclamados) el día

Dr. JORGE E. BOSSE 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

19.06.2015, el comienzo del cómputo para la prescripción de la acción es el día 20.06.2015.

La resolución de la D.G.R. N° M 6721/17 que impone al contribuyente la sanción de multa por la suma de \$63.000, fue emitida en fecha 06.12.2017, 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 19.06.2015 (comisión del ilícito) al 06.12.2017 (fecha de la Resolución N° M 6721/17), 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 de los anticipos 06 a 10/2015, con fecha de vencimiento el 16.11.2015 para el último de estos períodos. Teniendo en cuenta que la fecha de la Resolución data de fecha 06.12.2017, 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.

En consecuencia, la facultad del Fisco para imponer sanciones respecto de los períodos 05 a 10/2015 se encontraba prescripta a la fecha de emisión de la Resolución N° M 6721/17.

Respecto a los restantes períodos, 11 y 12/2015, 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 6721/17. 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).*

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

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 es estructurado en resguardo del cumplimiento de los deberes formales con los que cargan los contribuyentes y 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.F.N. JORGE BUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

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

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

normal y adecuado ejercicio de tal potestad discrecional, solo procura mantener la actividad de la Administración dentro de la estricta juridicidad.

La Corte Suprema de Justicia de la Provincia ha expresado que interesa poner de relieve que, si bien es facultad discrecional de la Administración la de determinar la intensidad de la sanción disciplinaria a imponer, debe advertirse también que la misma posee límites, que están dados fundamentalmente por el principio de razonabilidad, el que se erige en un criterio válido para apreciar la legitimidad del actuar estatal en ejercicio de potestades discrecionales.

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

Queda claro que la D.G.R. acreditó en forma suficiente el incumplimiento de los deberes formales por parte del apelante. Tal es así que a fs. 22/23 del Expte. N° 31.298/376/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 al 19.04.2018.

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 periodos 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 aplicándole 75 veces el impuesto mínimo mensual establecido para el Impuesto a los Ingresos Brutos a cada uno de estos anticipos.

Como ya se ha dicho, el art. 75° del C.T.P, dispone que la graduación de la sanción que eventualmente imponga la Autoridad de Aplicación, merece 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

consideración de su parte de no sólo de la naturaleza de la infracción cometida y del grado de culpa o dolo del infractor, sino además de la capacidad contributiva del remiso, elemento en el que no parece haber reparado la D.G.R. al imponer la penalidad al apelante.

El Tribunal Fiscal de la Nación, en un pronunciamiento de fecha 20.07.2005 (Lexis Nba 70019286) sostuvo que: "(...) este organismo jurisdiccional tiene el imperativo de controlar que la administración en el ejercicio de facultades discrecionales respete aquellos principios liminares, puesto que tales atribuciones no pueden constituir un justificativo de conductas irrazonables o arbitrarias, tanto más en la esfera de actos administrativos de naturaleza penal, puesto que es precisamente la razonabilidad con que se las ejerce, el presupuesto que les otorga validez(...)".

Es que el principio de razonabilidad importa, dentro de nuestro sistema constitucional, la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad y en sentido positivo, la exigencia de arribar a un acto administrativo de un contenido razonable y con una decisión justa (conf. Bidart Campos, Derecho Constitucional, t. II, p. 118/199, C. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala I, 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 **1. DECLARAR DE OFICIO** que la acción sancionatoria de la DGR se encontraba prescripta al momento del dictado de la Resolución N° M 6721/17 de fecha 06.12.2017, respecto a la falta de

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

presentación de las declaraciones juradas a sus respectivos vencimientos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los periodos 05/15 a 10/2015 contenidos en la misma.

2. HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ACOSTA CARLA MARIA CUIT N° 27-32202675-2, en contra de la Resolución N° M 6721/17 de fecha 06.12.17, y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la multa, quedando graduada en la suma de \$900 (Pesos novecientos), equivalente a 6 (seis) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a la falta de presentación de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los periodos 11 y 12/2015, por encontrarse su conducta en las causales previstas en el artículo 82 del CTP por los motivos expuestos.

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. José Alberto León dijo:

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

1. DECLARAR DE OFICIO que la acción sancionatoria de la DGR se encontraba prescripta al momento del dictado de la Resolución N° M 6721/17 de fecha 06.12.2017, respecto a la falta de presentación de las declaraciones juradas a sus

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

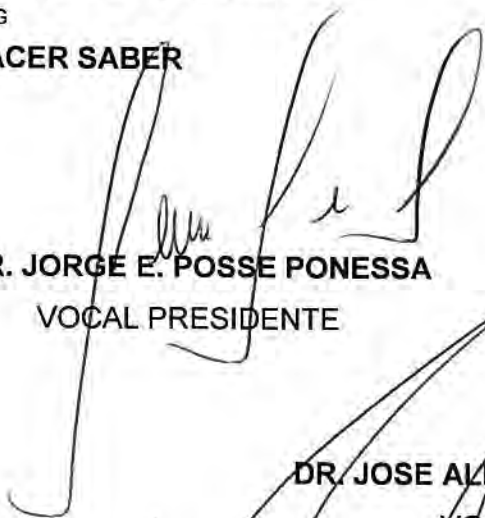
respectivos vencimientos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los periodos 05/15 a 10/2015 contenidos en la misma.

2. HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ACOSTA CARLA MARIA CUIT N° 27-32202675-2, en contra de la Resolución N° M 6721/17 de fecha 06.12.17, y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la multa, quedando graduada en la suma de \$900 (Pesos novecientos), equivalente a 6 (seis) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a la falta de presentación de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los periodos 11 y 12/2015, por encontrarse su conducta en las causales previstas en el artículo 82 del CTP por los motivos expuestos.

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

MVG

HACER SABER



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE




C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/D SED. GENERAL