

SENTENCIA N° 45 /19

Expte. N° 407/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 19 días del mes de **Febrero** de 2019, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y del Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **GRANDE PATRICIA ALEJANDRA S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 407/926/2018 (Expte. D.G.R. N° 21201/376/S/2017) y;

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

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° M 6841-17?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar? Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 19/26 del expediente N° 21201/376/S/2017, el contribuyente GRANDE PATRICIA ALEJANDRA, CUIT N° 27-24326113-4, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 6841-17 de la Dirección General de Rentas de fecha 11/12/17 obrante a fs. 14 del expediente N° 21201/376/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 17.04.2018 manifiesta que:

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

- Debe declararse la nulidad de la Resolución por falta de notificación legal de la instrucción de sumario.
- No se han respetado las formalidades del artículo 116 del CTP para las notificaciones y que la misma nunca fue realizada en su domicilio ni mediante intervención de funcionario público. Agrega que la notificación pretendida posee vicios de forma que se traduce en una afectación real a la finalidad del acto.
- La sanción no puede exceder jamás la culpabilidad del infractor en la infracción, ocurriendo en la especie lo opuesto por lo que corresponde revocar la sanción impugnada por falta de razonabilidad y proporcionalidad.
- No le corresponde tributar en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por haber cesado su actividad.

III. A fojas 1/6 del Expte. N° 407/926/2018 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:

- En cuanto a la supuesta falta de notificación del sumario instruido, la misma fue efectuada en el domicilio fiscal declarado por el contribuyente y se realizó conforme procedimiento establecido en el artículo 116 del CTP.
- En el caso de marras se configura la infracción del artículo 82 del CTP por falta de presentación de las declaraciones juradas 5 a 12/2015 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme lo reconoce expresamente el apelante en su recurso.
- Respecto del monto de la sanción se realiza dentro de los parámetros que el CTP permite por lo cual resulta desproporcionada ni irrazonable. Cita jurisprudencia al respecto.
- El apelante no puede considerar la multa como irrazonable por el supuesto hecho de no ejercer actividad económica alguna a pesar de reconocer expresamente que se encuentra inscripto en el gravamen por cuanto la obligación material del ingreso del tributo es independiente de la obligación formal.

IV. A fs. 14/15 del expediente N° 407/926/2018 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 559/18, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSI
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 la 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.

Advierto que de forma preliminar, debe analizarse la nulidad planteada por la apelante respecto de la notificación de la Instrucción de Sumario.

El art. 36 del CTP establece: *"A todos los efectos tributarios se presume que el domicilio de las personas físicas es: 1) Su residencia habitual. 2) En caso de dificultad para su determinación, el lugar donde ejerzan su comercio, industria, profesión o medio de vida. 3) En último caso donde se encuentran situados sus bienes o fuentes de rentas"*.

A su turno, el Art. 39 CTP dispone en su parte pertinente; *"Los contribuyentes y responsables tienen la obligación de comunicar su domicilio fiscal y de consignarlo en sus actuaciones ante la administración tributaria. Dicho domicilio se considerará subsistente, condicionado a lo establecido en el presente título...Los domicilios previstos en el presente título producirán efectos administrativos y en el judicial los efectos de domicilio constituido"*.-

No se encuentra controvertido en estas actuaciones que el contribuyente registra su domicilio fiscal en Boulevard 9 de Julio N° 332. Tampoco se ha sostenido o acreditado el cambio de domicilio y su comunicación con efectos legales.

En consecuencia, las notificaciones cursadas en el presente procedimiento han sido dirigidas al domicilio fiscal del contribuyente.-

Resulta aplicable el criterio jurisprudencial que expresa: *"El domicilio fiscal es único y rige para todas las obligaciones del contribuyente con respecto al Fisco. Además, cualquier notificación practicada en el domicilio fiscal de acuerdo con las formalidades legales, se tendrá por válida aun cuando no le fuera entregada personalmente al contribuyente o el inmueble se encuentre desocupado, pues éste tipo de domicilios producen en el ámbito administrativo y judicial los efectos"*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ROSSE RONESS
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

de un domicilio constituido. Así, se evita que las personas se resistan a recibir una notificación de la Administración tributaria y, a su vez, impide que se obstaculicen las funciones tributarias. Si se produce un cambio de domicilio fiscal, el contribuyente está obligado a comunicarlo a la autoridad de aplicación conforme lo dispone el art. 39 de la ley 5.121, caso contrario se considera subsistente". In re "Provincia de Tucumán (D.G.R.) Vs. Mas Sergio Orlando s/ Ejecución Fiscal", Sentencia N° 189 del 12/06/2017, dictada por la Excm. Cámara Civil en Documentos y Locaciones - Sala 3.-

Habiendo determinado que la notificación se practicó en domicilio fiscal del contribuyente, corresponde analizar si la misma ha cumplimentado con los requisitos y formalidades legales.-

El art. 116 del CTP dispone: *Las citaciones, notificaciones, intimaciones de pago, etc., serán practicadas en cualesquiera de las siguientes formas: (...) 6. Por nota, con firma facsimilar del funcionario autorizado, remitida con aviso de retorno y en las condiciones que determine la Autoridad de Aplicación para su emisión y demás recaudos. 7. Por telegrama colacionado o carta certificada con aviso de retorno que lleve el número del expediente o carta documento.*

En el caso de marras, a los fines de notificar la instrucción de sumario N°LS 7/000007325/2016, se recurrió a lo dispuesto por el inciso 6. del precitado artículo pues dicha instrucción fue remitida a la Sra. Grande Patricia Alejandra vía Seprit al domicilio fiscal oportunamente por ella declarado ante la DGR. Cabe aclarar que no es requisito de validez de la notificación de la instrucción de sumario que la misma sea entregada en forma personal al contribuyente, sino que resultan igualmente válidas las que fueran recepcionadas por empleados o personas de la casa.-

En este sentido se ha resuelto "*La intimación de pago mediante cédula no es un acto personalísimo, ni importa una diligencia que necesariamente exige como formalidad la comunicación en las propias manos de la persona interesada. Ello porque, el art. 157 del C.P.C. y C., dispone que si no fuere encontrado quien es el destinatario de la notificación, se le entregará a cualquiera otra que manifieste ser de la casa. Tal lo acontecido en el sub examen, donde consta que la intimación y entrega de copias para traslado se recepcionó por una persona que dijo ser el*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE F. POSSE POSSE
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

personal de seguridad del edificio. Y las constancias allí puestas por un Oficial Público, hacen plena fe hasta ser argüidas de falsedad (art. 334 del CPCC, en aplicación procesal del art. 296 CCCN) lo que no se verifica en la especie, porque, como lo enseñan todos los doctrinarios, cuando el Digesto Fondal alude a que el instrumento hace plena fe hasta que sea argüido de falso, debe interpretarse que no basta la mera impugnación, sino que, la fe del instrumento subsistirá hasta el momento en que, mediante sentencia firme, se declare judicialmente la falsedad (conf. Llambías Jorge José –Código Civil Anotado- Tomo II B- pág.167- Abeledo Perrot). Sindicato Único de Trabajadores de Edificio de Rentas y Horizontal (S.U.T.E.R.H.) Vs. Consorcio Torre Muñecas 784-786 S/Cobro Ejecutivo, Sentencia Nº 295 del 30/08/2017, dictada por la Excm. Cámara Civil en Documentos y Locaciones - Sala 3.-

De todo lo dicho se puede concluir que la notificación realizada en el presente procedimiento fue diligenciada en el domicilio fiscal del contribuyente, con todas las formalidades y requisitos impuestos por la ley, sin mengua o violación alguna de su derecho de defensa o del debido proceso; por lo que la nulidad articulada no puede prosperar.

En tal sentido se ha decidido "Y si como afirma el recurrente, no controvertió que las notificaciones se hayan efectuado en su domicilio fiscal, sino que sostiene no llegaron a su conocimiento, su pretensión deviene inadmisibles en tanto el art. 39 in fine del CTP dispone que: "...Los domicilios previstos en el presente título producirán en el ámbito administrativo y en el judicial los efectos de domicilio constituido". Ello sin perjuicio que, sostener tal desconocimiento contraría los efectos del domicilio fiscal, que no es otra cosa que un domicilio especial (art.101 Código Civil –hoy 75 CCCN) creado por voluntad de las partes que tiene por objeto, entre otros, constituir un centro de recepción de la notificación de los efectos procesales y de actos o manifestaciones de voluntad relativos al negocio o acto jurídico para el cual se denunció el domicilio..." (Cám. Nac. Com., sala C, 29/4/85, "Caporales N. vs. Compagnie Generale de Raiologie", LL 1986-B, 602). De modo que, reconocida la notificación en el domicilio fiscal, no cabe receptor ningún planteo nulificante. De ello se colige que el notificador en la especie cumplió con proceder conforme correspondía en el supuesto, es decir fijando la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. DASSE PONESSA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

cédula en la puerta y dejando constancia bajo su firma. De lo que se colige que en los procedimientos administrativos de marras se concretó la fehaciente notificación, por cuanto la cursada se ha establecido concretado en una forma de comunicación reglada en el mentado art. 116, inc. 2 del CTP, la cédula del inciso 2) norma que, a más, otorga fe mientras no se demuestre su falsedad y en nuestro caso no sólo no se alega falsedad, sino que la realidad y veracidad de la diligencia es reconocida expresamente como concretada en el domicilio fiscal". In re "Provincia de Tucumán (D.G.R.) Vs. Anan Arnaldo Rene S/ Ejecución Fiscal", Sentencia N° 78 del 30/03/2017, dictada por la Excm. Cámara Civil en Documentos y Locaciones - Sala 3.

Tampoco resulta admisible el planteo del contribuyente respecto a su supuesto cese de actividades, pues el simple enunciado de dicha situación no es suficiente para quedar eximido de sus obligaciones tributarias. Lo correcto hubiera sido tramitar la baja en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos ante la Autoridad de Aplicación y que dicho organismo se la otorgara conforme a las disposiciones al respecto. Como se observa en las constancias obrantes en autos y emitidas por la DGR, el contribuyente no posee la baja en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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...".

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

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

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.

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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 tratare 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; 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/7325/2016 -notificado en fecha 06/09/2016-, 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, períodos 05 a 12/2015.

- A fs. 14 rola Resolución N° M 6841/17 emitida por la D.G.R. en fecha 11.12.2017, 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 el pago del anticipo 05/2015 (el más antiguo de los períodos reclamados) el día 22.06.2015, el comienzo del cómputo para la prescripción de la acción es el día 23.06.2015.

La resolución de la D.G.R. N° M 6841/17 que impone al contribuyente la sanción de multa por la suma de \$63.000, fue emitida en fecha 11.12.2017, 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 23.06.2015 (comisión del ilícito) al 11.12.2017 (fecha de la Resolución N° M 6841/17), 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 17.11.2015 para el último de estos períodos. Teniendo en cuenta que la fecha de la Resolución data de fecha 11.12.2017, 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 6841/17.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

J.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Resolución D.G.R. N° M 6841/17. 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 es estructurado en resguardo del cumplimiento de los deberes formales con los que cargan los contribuyentes y procura, no ya la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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

Del texto del art. 82° de Código Tributario, se advierte que el fundamento de las sanciones vinculadas a las mencionadas inconductas frente a las obligaciones formales reside en la mera transgresión del orden legal imperante. En otros términos, el fundamento de la sanción impuesta por el incumplimiento de los deberes formales radica en la falta de cumplimiento adecuado de la obligación por parte del obligado, ello con independencia de la calificación que pudiera hacerse respecto de su conducta.

Es decir, nos enfrentamos a sanciones de tipo objetivo que parten de la simple comprobación del incumplimiento del deber formal en tiempo oportuno, sin importar las razones de la falta o existencia de un eximente o atenuante, extremos que en su caso, deben ser acreditados por el remiso y ser objeto de valoración al momento de graduar la multa a aplicar.

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOGAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 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 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE BONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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. 9 del Expte. N° 21201/376/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 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 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*

Dr. JOSE ALBERTO ZEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ROSSE POWERS
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 6841/17 de fecha 11/12/17, respecto a la falta de 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.

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

2. HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente GRANDE PATRICIA ALEJANDRA, CUIT N° 27-24326113-4, en contra de la Resolución N° M 6841/17 de fecha 11.12.17, 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

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

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 6841/17 de fecha 11/12/17, respecto a la falta de 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 GRANDE PATRICIA ALEJANDRA, CUIT N° 27-24326113-4, en contra de la Resolución N° M 6841/17 de fecha 11.12.17, 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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

GRG

HACER SABER



DR. JORGE E. POSSE PONESA

VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON

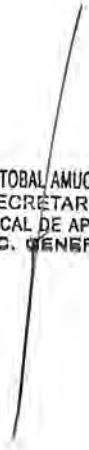
VOCAL



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL PRESIDENTE

ANTE MI



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