

SENTENCIA N° 46 /19

Expte. N° 72/926/2018

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, Dr. José Alberto León (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **ABDULHAMID MARIA JULIETA S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 72/926/2018 (Expte. D.G.R. N° 31206/376/S/2017 y 6047/376/T/2018) 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 6809-17?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?
Por ello,

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

I. A fojas 1/7 del expediente N° 72/926/2018, el contribuyente ABDULHAMID MARIA JULIETA, CUIT N° 27-29666935-6, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 6809-17 de la Dirección General de Rentas de fecha 07.12.17 obrante a fs. 13 del expediente D.G.R. N° 31206/376/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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
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

II. El apelante en su Recurso presentado el día 23.02.2018 se agravia, en primer lugar, respecto a la falta de fundamentación y autenticidad de la resolución impugnada. En este sentido, manifiesta que dicho acto administrativo no individualiza la norma que establece la obligación de presentar declaraciones juradas y aclara que el artículo 82° del C.T.P. no contempla esa obligación, y tampoco dispone que la falta de presentación de declaraciones juradas debe ser sancionada.

Por lo expresado, considera que la sanción aplicada se fundamenta en una norma indeterminada, imprecisa y difusa, que contraviene el ordenamiento jurídico superior, específicamente el derecho fundamental del debido proceso en la medida que desconoce también el principio de legalidad, toda vez que la conducta sancionable no se encuentra descrita de manera específica y precisa. En consecuencia, y en virtud de lo previsto en el art. 161° del C.T.P. solicita que se declare inconstitucional el art. 82° del C.T.P. como así también la Resolución N° M 6809/17.

Por otra parte, alega la falta de intimación previa. Expresa que la Administración, previo a instruir sumario administrativo por supuesto incumplimiento a una obligación, debió haber intimado a su parte a la presentación de las declaraciones juradas y agrega que recién en caso de incumplimiento se debió proceder a instruir sumario.

Del mismo modo, se agravia respecto a la deficiente consideración del elemento objetivo. Conforme lo expresado en párrafos precedentes, afirma no conocer a ciencia cierta cuál sería el elemento objetivo del delito imputado a su parte.

Además, sostiene que, en virtud de la teoría del delito continuado, en el supuesto que se considerara la existencia de un delito, nos encontraríamos ante un único delito y no ante 6 delitos como afirma la D.G.R., que aplica a cada uno de ellos una pena diferente.

Señala que en la Resolución cuestionada la D.G.R. aplica para el anticipo 05/2015 una sanción de 8 veces el impuesto mínimo mensual, para el anticipo 06/2015 una sanción de 16 veces el impuesto mínimo mensual, y así sucesivamente.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Considera que un acto administrativo sancionatorio dictado en esas condiciones, no resiste ningún análisis jurídico y necesariamente debe ser declarado nulo, toda vez que resulta contrario a elementales derechos y garantías fundamentales que le corresponden como ciudadana.

Entiende que, siendo el incumplimiento permanente o de comisión continuada, el mismo se considera perpetrado la medianoche del último incumplimiento. Manifiesta que en el caso en cuestión se da la figura del delito continuado; su configuración requiere una pluralidad de hechos que sean constitutivos de un solo delito. Sostiene que para determinar que la figura delictiva queda configurada hay que atender no tanto a la pluralidad de hechos sino a la forma en que esos hechos se relacionan entre sí, y agrega que lo esencial en el delito continuado reside en la naturaleza y modalidad de la ejecución, de la cual debe trascender la unidad subjetiva de los hechos.

Afirma que, en el caso, de considerarse válida la imputación de la D.G.R., no hubo independencia entre esos hechos, ya que todos confluyeron, dependiendo unos de otros, hacia un mismo delito.

Considera que el delito continuado no puede solucionarse sino por la aplicación del artículo 54° del Código Penal (que exige un hecho único constitutivo de varios delitos), como norma más comprensiva de la generalidad de los supuestos. En este sentido, cita el artículo 63° del Código Penal que dispone: *“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”*.

En conclusión, entiende que nos encontramos ante otra causal de nulidad, que no puede ser dejada de lado por el tribunal.

Por otra parte, se agravia respecto a la falta de acreditación del elemento subjetivo. Expresa que en nuestro ordenamiento jurídico rige el principio de culpabilidad (“no hay pena sin culpa”). En consecuencia, sostiene que para que resulte procedente la pretensión sancionatoria de la Administración, además de demostrarse la existencia objetiva del ilícito (no demostrada en autos), debe demostrarse que el incumplimiento u omisión fue de carácter culposo o doloso.

Manifiesta que en el presente caso nos encontramos ante un acto administrativo absolutamente infundado, dado que la D.G.R. no explica en qué consistiría la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

culpabilidad de esta parte. Por lo expuesto, afirma que queda demostrado otra vez que la resolución en crisis resulta nula.

Seguidamente, hace referencia a la irrazonabilidad, inconstitucionalidad y desproporción de la sanción aplicada.

Señala que el Organismo Fiscal no le imputa deuda en concepto de ningún impuesto, sino únicamente la presunta falta de presentación de declaraciones juradas. En consecuencia, afirma que la Autoridad de Aplicación reconoce que la recurrente no desarrolla actividad gravada por el C.T.P.

Expresa que la D.G.R., en el ejercicio de su actividad de contralor, no se ha encontrado con operaciones o importes no declarados, existencia de depósitos bancarios, retenciones o percepciones sufridas por su parte, ni ningún elemento que muestren indicio de actividad económica u capacidad contributiva.

Sostiene que pretender multar a quien no desarrolla actividad comercial y tampoco tiene ingresos, circunstancia que surge de autos, lesiona las garantías de razonabilidad y proporcionalidad que le asisten.

Del mismo modo, manifiesta que resulta evidente que el monto de la sanción aplicada, a un sujeto que no desarrolla actividad comercial, ni tiene capacidad de pago, resulta confiscatorio.

Como prueba de sus afirmaciones, deja ofrecida las actuaciones identificadas con el Expediente N° 31206/376/S/2017.

Por todo lo expuesto, solicita se haga lugar al recurso, se declare nula la Resolución N° M 6809/17 y se ordene el archivo de las actuaciones. En caso de no declararse nula dicha resolución, se recalcule el monto de la sanción aplicada.

III. A fojas 10/14 del Expte. N° 72/926/2018 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

En primer término, señala que el art. 82° del C.T.P. prevé que serán sancionados los infractores a sus disposiciones, leyes tributarias especiales, decretos dictados por el Poder Ejecutivo y de las Resoluciones de la D.G.R. que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

obligación tributaria y a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los contribuyentes y responsables.

Manifiesta 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, conforme surge de las constancias de autos, sin que la apelante aporte en su recurso elemento alguno que acredite el cese de su inscripción como contribuyente del impuesto sobre los Ingresos Brutos ante la D.G.R., por lo que resulta obligada al cumplimiento de los deberes formales que le competen en tal carácter.

Expresa que, de acuerdo a las diversas consultas extraídas del sistema de la D.G.R. obrantes a fs. 23/25 del expediente N° 31206/376/S/2017, la contribuyente registra alta en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos desde fecha 01.11.2011, sin cese alguno a la fecha, por lo que considera resultan exigibles las obligaciones formales reclamadas.

Respecto a la previa constitución en mora y concesión de un plazo razonable al efecto exigidos por la recurrente basándose en el art. 55° de la Ley N° 4.537, afirma que en el presente caso se constata la existencia de una intimación por falta de presentación de declaraciones juradas correspondiente a los anticipos 05 a 12/2015 del impuesto en cuestión, notificada a la contribuyente en fecha 08.10.2015, atento surge de las consultas adjuntas a fs. 26/33 de autos; por lo que expresa que sí existió una intimación previa a la instrucción del sumario que efectivamente constituyó en mora a la infractora.

En cuanto a la inexistencia del elemento subjetivo en la conducta infraccional endilgada, hace referencia a lo resuelto por el Tribunal Fiscal Nacional, Sala B, en fecha 01.09.03 en los autos "Maga S.R.L.", en el sentido de: *"...en el caso del incumplimiento a los deberes formales de colaboración con la Administración, se crea una razonable presunción de culpabilidad y el recurrente no alegó ni probó circunstancia alguna que permita hacer desaparecer la culpabilidad presumida"*.

Por su parte, respecto al planteo de la existencia de delito continuado, y la pretensión de aplicar lo dispuesto en el Código Penal, cabe destacar que resultan normas específicas aplicables al caso en cuestión las normas contenidas en el Código Tributario Provincial por referirse a las infracciones y delitos tributarios y

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

no las de Código Penal por referirse a los delitos y penas en general, por aplicación del principio general del Derecho de especialidad de la ley, en el sentido de que la norma especial prevalece sobre la norma general.

Por lo dicho, entiende que corresponde rechazar de plano la remisión al Código Penal pretendida por la actora, por no existir en el C.T.P. vacío legal respecto al caso que plantea la recurrente que justifique dicha remisión, a más de que se prohíbe la aplicación analógica en materia penal.

Por otra parte, destaca que la normativa prevista en el art. 82° del C.T.P. otorga la posibilidad de graduar la sanción entre tres a setenta y cinco veces el impuesto mínimo mensual previsto para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por incumplimiento, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otras cosas.

Manifiesta 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 la Autoridad de Aplicación.

Señala que, a los efectos de graduar la sanción, se tuvo en cuenta la naturaleza, gravedad y reiteración de las infracciones cometidas y que la negligencia e impericia de la infractora se verifica respecto de ocho (8) anticipos consecutivos, en los cuales ha reiterado la conducta imputada en autos, circunstancia que debilita la procedencia de toda causal exculpatoria válida. En consecuencia, se aplicó lo previsto en el primer párrafo del art. 82° del C.T.P. 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.

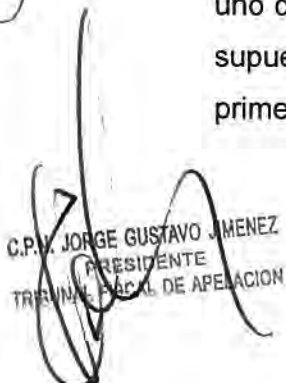
De lo expresado puede advertirse que la Administración no se ha apartado de modo alguno de derecho, por cuanto ha graduado la sanción por cada uno de los incumplimientos detectados en autos, habiendo aplicado y respetado para cada uno de ellos la escala fijada por el art. 82° del C.T.P., entendiéndose que para el supuesto de reiteración de infracciones resulta de aplicación por exclusión legal el primer párrafo del art. 82° en tanto para el supuesto de reincidencia de



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

infracciones resulta aplicable el segundo párrafo del mencionado artículo tal cual lo establece expresamente el texto legal.

Por otro lado, refuta los argumentos acerca de "*pretender multar a quien no desarrolla actividad comercial y tampoco tiene ingresos*", por cuanto la obligación material de ingreso del tributo es independiente de la obligación formal de presentación de las declaraciones juradas respectivas, como así también las multas aplicables son independientes, conforme lo establece el art. 83° del C.T.P. Destaca que el bien jurídico tutelado por la norma tributaria en cuestión, es el funcionamiento mismo de la Administración, razón por la cual no es condición primordial que la conducta reprimida haya provocado un perjuicio patrimonial al Fisco.

Por otra parte, señala que no procede la nulidad por la nulidad misma, en la medida que el agraviado haya podido alegar y probar en la instancia posterior, resguardándose de esa forma su derecho de defensa.

Reitera que, en el caso particular la multa impuesta fue aplicada como consecuencia del incumplimiento de la obligación formal de presentación de las declaraciones juradas correspondientes a los anticipos 05 a 12/2015, conforme se verificó en el estado de cuentas obrante a fs. 34/35 de autos, en el cual puede observarse que al día de la fecha la recurrente no presentó las declaraciones juradas reclamadas, por lo que dicha situación de incumplimiento, no obstante de ser intimada a presentarlas, no puede quedar exenta de sanción.

En virtud de lo expresado y advirtiéndose que la multa aplicada es razonable y se encuentra debidamente motivada, contrariamente a lo pretendido por la apelante, los planteos efectuados en este sentido deben ser rechazados por improcedentes. Por todo lo expuesto, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la contribuyente en contra de la Resolución N° M 6809/17 de fecha 07.12.2017, debiendo confirmarse la misma.

IV. A fs 20/21 del Expediente N° 72/926/2018 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 431/18, 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
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

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 D.G.R. y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, advierto que corresponde en primer término efectuar el análisis de una cuestión que resulta de fundamental importancia para la resolución de la presente causa: 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.

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*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. FURSE POMESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 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 a la 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

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

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/5647/2016 -notificado en fecha 16.09.2016-, la Autoridad de Aplicación inició instrucción de sumario en contra de la 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. 13 rola Resolución N° M 6809-17 emitida por la D.G.R. en fecha 07.12.17, 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 de vencimiento para la presentación y pago del anticipo 05/2015 (el más antiguo de los períodos reclamados) el día 23.06.2015, el comienzo del cómputo para la prescripción de la acción es el día 24.06.2015.

La resolución de la D.G.R. N° M 6809-17 que impone al contribuyente la sanción de multa por la suma de \$63.000, fue emitida en fecha 07.12.2017, por lo que al momento de aplicar la misma, la facultad de la Autoridad de Aplicación para sancionar a la 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

de dos años contados desde la medianoche del 24.06.2015 (comisión del ilícito) al 07.12.2017 (fecha de la Resolución N° M 6809-17), 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 18.11.2015 para el último de estos períodos. Teniendo en cuenta que la fecha de la Resolución data de fecha 07.12.2017, 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 6809-17.

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 la 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 6809-17. 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 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 sólo la adecuación de las circunstancias acaecidas al supuesto de hecho previsto por la norma, sino

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.F. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 de la apelante. Tal es así que a fs. 34/35 del Expte. N° 31206/376/S/2017 obra estado de cuentas del contribuyente en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el que consta la falta de presentación de las declaraciones juradas correspondientes.

Teniendo en cuenta lo expuesto, corresponde determinar si resulta razonable y proporcionada la imposición de una sanción de multa de \$22.500 (pesos veintidós mil quinientos) por los períodos 11 y 12/2015. Considero que no, puesto que al fijar aquella penalidad, la Autoridad de Aplicación no formuló consideración de ninguna naturaleza acerca de la situación, antecedentes o conducta tributaria del contribuyente 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 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(...)*”.

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,

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


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.-, 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 D.G.R. se encontraba prescripta al momento del dictado de la Resolución N° M 6809-17 de fecha 07.12.2017, respecto a la falta de presentación de las declaraciones juradas a sus respectivos vencimientos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los períodos 05/15 a 10/2015 contenidos en la misma. **2. HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por la contribuyente ABDULHAMID MARIA JULIETA, CUIT N° 27-29666935-6, en contra de la Resolución N° M 6809-17 de fecha 07.12.2017, 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 períodos 11 y 12/2015, por encontrarse su conducta en las causales previstas en el artículo 82° del C.T.P. por los motivos expuestos.

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:



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

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 D.G.R. se encontraba prescripta al momento del dictado de la Resolución N° M 6809-17 de fecha 07.12.2017, 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 la contribuyente ABDULHAMID MARIA JULIETA, CUIT N° 27-29666935-6, en contra de la Resolución N° M 6809-17 de fecha 07.12.2017, 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 C.T.P. por los motivos expuestos.

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

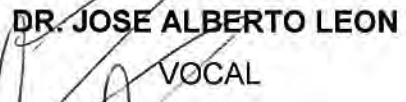
ABF

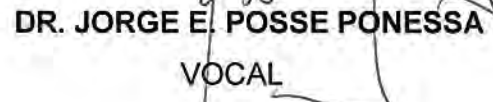
HACER SABER

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

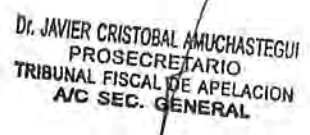
me


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI


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