

SENTENCIA N° 49/19

Expte. N° 249/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los **22** 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 **FELER JUDITH CLARISA S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 249/926/2018 (Expte. D.G.R. N° 16775/376/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 7062-17?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar? Por ello,

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

I. A fojas 18/19 del expediente N° 16775/376/S/2017, el contribuyente FELER JUDITH CLARISA, CUIT N° 27-20284569-5, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 7062-17 de la Dirección General de Rentas de fecha 14.12.17 obrante a fs. 15 del mismo expediente, 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 24.01.2018 plantea, en primer lugar, la improcedencia de la sanción. Afirma que, teniendo en cuenta la reforma

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

introducida por la Ley 8.490 al art. 54° del C.T.P., en el sentido que resulta de aplicación en materia de prescripción las disposiciones del Código Penal, la acción para la aplicación de la sanción de multa que en esta instancia se discute se encuentra prescripta. En este sentido, transcribe el inciso 5 del art. 62° del Código Penal de la Nación.

En segundo lugar, sostiene que la resolución en crisis incurre en un severo error conceptual puesto que va duplicando la sanción, que comienza en 8 (ocho) veces para la posición 05/15 hasta llegar al máximo permitido, sin expresar los fundamentos de dicha graduación. En consecuencia, entiende que la D.G.R. consideró aplicable al caso lo dispuesto en el segundo párrafo del art. 82° C.T.P., referido al concepto de reincidencia

En este sentido, destaca que la reincidencia sólo puede ser calificada como tal cuando existe una sanción anterior firme. Es decir, que la supuesta infracción que se habría cometido respecto del anticipo 06/15 no puede ser considerado como un comportamiento reincidente por la misma imputación realizada respecto del anticipo 05/15 por el hecho de que ésta última sanción ni siquiera se encuentra firme.

Finalmente, manifiesta que la sanción se solventa en la imputación de un hecho infraccional inexistente, por ser inexistente el sustrato material en el que se apoya. Afirma tener cese de actividad desde el año 2013, por lo que mal podría incurrir en incumplimiento formal alguno por no presentar la declaración jurada de un impuesto que requiere para su configuración del desarrollo de una actividad. Adjunta constancia policial de fecha 01.04.2013 y Reflejo de Datos Registrado de AFIP a los fines de acreditar sus dichos.

Por lo expuesto, solicita se haga lugar al recurso de apelación interpuesto en contra de la resolución N° M 7062/17 y, en consecuencia, se revoque la sanción aplicada y se ordene el archivo de las presentes actuaciones.

III. A fojas 1/5 del Expte. N° 249/926/2018 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BRUSSE FONSESSA
VOCAZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En primer término, expresa que resulta improcedente el planteo de prescripción planteado por el contribuyente. Señala que el art. 54° del C.T.P. remitía a las disposiciones del Código Penal para las cuestiones relativas al instituto de la prescripción, cuando se tratare de infracciones tributarias. En virtud de ello, cita lo dispuesto en el art. 62° inciso 5° del Código Penal, y sostiene que la prescripción operará: *"A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa."*

A continuación, transcribe lo dispuesto en el art. 63° del Código Penal al establecer que el cómputo de la prescripción *"... empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si este fuese continuo, en que cesó de cometerse."*; por otro lado, agrega que el art. 67° cuarto párrafo de dicho cuerpo legal establece que *"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" y e) "El dictado de sentencia condenatoria, aunque la misma no se encuentre firme"*.

A raíz de lo expresado, entiende que el art. 67° cuarto párrafo del Código Penal prevé como causales interruptivas del curso de la prescripción a la comisión de otro delito (inciso a) que en el caso bajo análisis se asemejaría a la comisión de nuevas infracciones tributarias, al primer llamado efectuado a una persona, en el marco de un proceso judicial con el objeto de recibirle declaración indagatoria por el delito investigado (inciso b), que es el acto equivalente al inicio del sumario administrativo a través del cual se emplaza al sumariado con el fin de que se apersona a ejercer su derecho de defensa respecto de la imputación efectuada y el dictado de sentencia condenatoria, aunque la misma no se encuentre firme (inciso e) que es el acto equivalente a la resolución por medio de la cual se impone multa al agente.

Señala que a fs. 02 de las presentes actuaciones se instruyó sumario N° L7/S/5032/2016, el cual fue notificado al contribuyente en fecha 15.09.2016, acto que interrumpió el curso de la prescripción, de conformidad a la causal establecida en el art. 67° cuarto párrafo inciso b) del Código Penal.

Del mismo modo, expresa que el término de prescripción comenzó a correr desde que se verificó el cese de la última conducta llevada a cabo, es decir, desde el

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

último incumplimiento detectado (en el caso de marras, desde la medianoche del día del vencimiento fijado para la presentación de la declaración jurada correspondiente al anticipo 12/2015).

Afirma que desde la última posición reclamada (12.2015) hasta la notificación de la instrucción sumarial, -practicada en fecha 15.09.2016- y desde ahí hasta la notificación de la resolución recurrida en fecha 18.01.2018, no ha transcurrido el plazo bianual de prescripción, por lo que mal puede sostener el presentante que se encuentran prescriptos los poderes del Fisco para aplicar sanción por los incumplimientos constatados.

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

En el caso bajo estudio, 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 de dicho impuesto ante esta Repartición, por lo que resulta obligado al cumplimiento de los deberes formales que le competen en tal carácter.

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. En consecuencia, afirma que deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada puesto que la graduación realizada dentro de los parámetros que la misma ley permite, no convierte al acto que la impone en desproporcionado e irrazonable porque ello implica el ejercicio de una facultad legal conferida a la Autoridad de Aplicación.

Dr. JOSE ALBERTO ZEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Manifiesta que en el caso, se tuvo en cuenta a los efectos de graduar la sanción, la naturaleza, gravedad y reiteración de las infracciones cometidas y que la negligencia e impericia del infractor 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. Aclara que se aplicó lo previsto en el primer párrafo del art. 82° del C.T.P. por cada incumplimiento detectado, teniendo en cuenta que 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 de lo expresado se advierte que la D.G.R. 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 infracciones resulta aplicable el segundo párrafo del mencionado artículo tal cual lo establece expresamente el texto legal. En consecuencia, considera que la multa aplicada es razonable y se encuentra debidamente motivada.

Del mismo modo, destaca 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.

Por otra parte, sostiene que conforme surge de la consulta de datos adicionales obrantes a fs. 25/26 del expediente administrativo, el contribuyente registra alta en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en fecha 01.11.2012, sin cese alguno a la fecha, por lo que resultan exigibles las obligaciones formales reclamadas. Considera que la documentación aportada no tiene la entidad suficiente como para desvirtuar el encuadramiento legal de la conducta imputada y que funcione como una eximente de sanción, por cuanto no acredita la baja de actividades en D.G.R., por lo que no desvirtúa el sustrato fáctico de la conducta imputada ni la consecuente aplicación de sanción.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Por todo lo expuesto, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N° M 7062/17 de fecha 14.12.2017, debiendo confirmarse la misma.

IV. A fs. 11/12 del expediente N° 249/926/2018 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 466/18, 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.

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 de forma preliminar, debe analizarse el planteo efectuado por el contribuyente con respecto a la prescripción de la acción de la Autoridad de Aplicación para imponer la sanción de multa pretendida, atento al carácter preclusivo del agravio, entendido como la pérdida de los derechos por no haberlos ejercido en la oportunidad que la ley da para ello.

Para una mejor comprensión de la problemática con respecto al instituto de la prescripción de la acción penal, 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.

JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSE FONSESA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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.

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

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

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 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/5032/2016 -notificado en fecha 15.09.2016-, 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. 15 rola Resolución N° M 7062/17 emitida por la D.G.R. en fecha 14.12.2017, 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

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

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 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 7062/17 que impone al contribuyente la sanción de multa por la suma de \$63.000, fue emitida en fecha 14.12.2017, 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 de dos años contados desde la medianoche del 23.06.2015 (comisión del ilícito) al 14.12.2017 (fecha de la Resolución N° M 7062/17), 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 14.12.2017, 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 7062/17.

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

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

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 7062/17. 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°*.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 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

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

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 sentido, corresponde aclarar que en el presente caso se verifica que el contribuyente no acreditó la baja de actividad aludida ante la D.G.R. de la provincia, pues la acreditación del cese en otros organismos 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 D.G.R., el contribuyente no posee la baja en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Por lo expuesto, 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 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 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. 27/28 del Expte. N° 16775/376/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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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, t. II, p. 118/199, C. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala I, Frigorífico Paso de Los Libres, SA. 31/10/1995).

Por otra parte, corresponde expedirse en relación al planteo efectuado por la recurrente mediante el cual expresa que el Organismo fiscal incurre en un severo error conceptual al duplicar la sanción hasta llegar al máximo permitido ya que no se configura a su respecto la reincidencia prevista en el segundo párrafo del art. 82° del C.T.P.

En este sentido, resulta pertinente considerar lo previsto en la Instrucción General de A.F.I.P. N° 6/2007 de fecha 30.07.2007 en relación a la conceptualización jurídica y diferenciación existente entre los términos "reiteración" y "reincidencia" de infracciones tributarias. La mencionada normativa en su apartado 3.2.2.

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

titulado "Reincidencia" establece lo siguiente: "Se entenderá que un infractor es reincidente cuando, habiendo sido condenado por sentencia o resolución firme por la comisión de alguna de las infracciones previstas en la ley de procedimiento tributario, cometiera con posterioridad a dicha sentencia o resolución, una nueva infracción de las tipificadas en la mencionada ley". Por su parte, en su apartado 3.2.3. titulado "Reiteración de infracciones" prevé que: "Se considerará que existe reiteración cuando habiéndose cometido más de una infracción, no exista resolución o sentencia condenatoria firme respecto de ninguna de ellas".

En virtud de lo expresado precedentemente, se concluye que, en el caso bajo estudio, se verifica la reiteración de infracciones por parte de la recurrente y no así la reincidencia, puesto que habiendo cometido más de una infracción no existe respecto de ninguna de ellas sentencia condenatoria firme. En consecuencia, a los fines de graduar la sanción resulta de aplicación lo dispuesto en el primer párrafo del art. 82° del C.T.P., conforme lo expresa la Autoridad de Aplicación a fs. 14 del expediente administrativo. Por lo expuesto, resulta claro que la aplicación e interpretación de la norma tributaria efectuada por la D.G.R. fue la correcta a los fines de aplicar el monto de la multa aplicada, no asistiéndole razón al contribuyente respecto de este punto.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

No obstante lo expresado anteriormente, teniendo en cuenta lo analizado en relación a la razonabilidad de la sanción impuesta y considerando lo establecido por el artículo 162° del C.T.P., el cual dispone que: "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 periodos 11 y 12/2015.

Jr. JORGE E. POSSE POWERS
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por todo lo expuesto, corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por la contribuyente FELER JUDITH CLARISA, CUIT N°

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

27-20284569-5, en contra de la Resolución N° M 7062/17 de fecha 14.12.17, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia: DECLARAR PRESCRIPTAS las facultades de la D.G.R. para exigir el pago de la multa en relación a los períodos 05 a 10/2015 y RECALCULAR el monto de la sanción respecto de los anticipos 11 y 12/2015, graduando la misma en \$ 900 (Pesos Novecientos), equivalente a 6 (seis) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encuadrar su conducta en las causales del art. 82° del C.T.P.

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. HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por la contribuyente FELER JUDITH CLARISA, CUIT N° 27-20284569-5, en contra de la Resolución N° M 7062/17 de fecha 14.12.17, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia: **DECLARAR PRESCRIPTAS** las facultades de la D.G.R. para exigir el pago de la multa en relación a los períodos 05 a 10/2015 y **RECALCULAR** el monto de la sanción respecto de los anticipos 11 y 12/2015, graduando la misma en \$ 900 (Pesos Novecientos), equivalente a 6 (seis) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por encuadrar su conducta en las causales del art. 82° del C.T.P.

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

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

ABF

HACER SABER



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

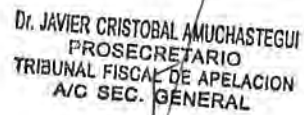


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE RONESSA
VOCAL

ANTE MI



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