

SENTENCIA N° 193/19

Expte. N° 41/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los **19** días del mes de **Marzo** de 2019, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada **“OCON CLAUDIA MARISA” S/ RECURSO DE APELACION Expte. N° 41/926/2018 (Expte. DGR N° 32825-376-S-2017)** y;

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

El **C.P.N. Jorge G. Jiménez** dijo:

I.- A fs. 29/36 del Expte. N° 32825/376/S/2017, la Sra. Ocon Claudia Marisa -CUIT N° 27-28222206-5 interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 6178/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 29.11.2017 (fs. 19). En ella se resuelve APLICAR al contribuyente, una multa de \$ 51.750 (Pesos Cincuenta y Un Mil Setecientos Cincuenta), por encuadrar su conducta en las causales del artículo 82° del Código Tributario Provincial, respecto de los anticipos 06 a 12/2015 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El contribuyente previo a su expresión de agravios, manifiesta no haber sido formalmente notificada de la Resolución en cuestión, ya que la misma fue encontrada en el domicilio donde antiguamente habitaba, y recién el 09.01.2018 le fue concedida la vista del expediente, razón por la cual entiende que a todos los efectos legales dicha fecha debería ser considerada como la fecha de notificación.

Plantea la prescripción de la acción para aplicar multa respecto de los anticipos 06 y 11/2015, por el transcurso del plazo de dos años previsto en el artículo 65 del Código Penal.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Resalta la imposibilidad de registrar el cese de actividad en la DGR, hasta no obtener la baja en la Municipalidad. En ese sentido, expresa que en fecha 18.05.2015 procedió a la baja en AFIP, en fecha 04.05.2016 inició el expediente de baja retroactiva en la Dirección de Ingresos Municipales, que aún se encuentra en trámite, siendo este el requisito indispensable solicitado por la DGR para el cese.

Entiende que no existiría razón que justificara la presentación de declaraciones juradas sin movimiento, ya que dado el caso se tendría que pagar un impuesto mínimo, lo que resultaría improcedente ya que al haber cesado en sus actividades no se generaría el hecho imponible establecido por la ley.

Manifiesta además que la sanción aplicada resulta desproporcionada, irracional y confiscatoria, ya que representa más de doce veces el monto de su ingreso mensual cuando ejercía su actividad de profesorado, sumado al hecho de que la obtención de la baja en DGR la condicionaron a la baja en la Municipalidad que aún se encuentra en trámite.

Considera que la pretensión punitiva de la DGR se sustenta, sin fundamento alguno, en la reincidencia a la que alude el segundo párrafo del artículo 82° del Código Tributario Provincial, como causal del incremento potencial de la sanción, citando jurisprudencia que justificarían la nulidad de la resolución por falta de razonabilidad, concordancia y proporción de la pena aplicada.

Por lo expuesto solicita se haga lugar al recurso interpuesto, se deje sin efecto la Resolución N° M 6178/17 y consecuentemente no se aplique sanción alguna.

II.- A fojas 30/34 del Expte. N° 41/926/2018, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme art. 148° del Código Tributario Provincial.

Respecto al hecho descripto por el contribuyente de no haber sido notificado debidamente de la Resolución que hoy discute, cabe aclarar que la notificación fue efectuada en el domicilio fiscal declarado por el mismo ante la DGR, conforme al procedimiento establecido por el artículo 116° del Código Tributario Provincial, en su inciso 6, siendo dicha notificación recepcionada por su cuñada en fecha 28.12.2017 (fs. 20 de autos).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Efectivamente el contribuyente efectuó el cambio de su domicilio fiscal, según consta en la consulta al sistema SARET XXI (fs. 38), recién en fecha 08.01.2018, con posterioridad a todas las notificaciones cursadas en el marco de las presentes actuaciones; por lo tanto, se encuentra debida y formalmente notificada.

Sostiene que en cuanto al planteo de prescripción opuesto por el recurrente, el mismo no puede prosperar.

Manifiesta que en el caso de marras la infracción se configura por la falta de presentación de las declaraciones juradas a sus respectivos vencimientos, correspondiente a los anticipos 06 a 12/2015 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, de conformidad con las obligaciones de carácter formal que le competen como contribuyente del mencionado gravamen.

Considera que conforme surge de las consultas extraídas del sistema SARET XXI que obran a fs. 39 y 41 del expediente administrativo N° 32825/376/S/2017, el contribuyente se encuentra inscripto en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos desde fecha 10.11.2011, sin que se registre el cese de actividades invocado en su recurso, por lo cual devienen improcedentes sus argumentos de no resultar obligada a cumplimentar con la presentación de las declaraciones juradas de dicho gravamen.

Considera que el apelante no aporta elemento alguno que acredite el cese de su inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos ante la DGR, conforme lo sostiene en su recurso.

Señala 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 mal pretende el recurrente, porque ello implica el ejercicio de una facultad legal conferida a la Autoridad de Aplicación.

Del estado de cuenta obrante a fs. 42, puede observarse que el contribuyente a la fecha no presentó las declaraciones juradas reclamadas en autos, por lo que dicha situación de incumplimiento flagrante y de afectación de las facultades de la DGR, no obstante ser intimado a presentarlas, no puede quedar exenta de sanción.

Finalmente, con respecto al argumento de que la presentación de las declaraciones juradas omitidas generaría un impuesto mínimo a pagar, señala que la obligación material de ingreso del tributo es independiente de la obligación formal de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ROSSETTI
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

presentación de las declaraciones juradas respectivas (aunque no tengan movimiento), como así también las multas aplicadas son independientes.

Por lo que conforme a las consideraciones que anteceden, la D.G.R entiende que corresponde NO HACER LUGAR el Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N° M 6178/17 de fecha 29.11.2017, debiendo confirmarse la misma.

III.- A fs. 40/41 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 459/18, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

IV.- 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 una cuestión que resulta de fundamental importancia para la resolución de la causa, esto es, lo que respecta a la prescripción de la acción de la Autoridad de Aplicación para imponer la sanción de multa pretendida.

Para una mejor comprensión de la problemática, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia.

El artículo 54° C.T.P., en su redacción vigente al momento de cometerse la supuesta infracción conforme modificación introducida por Ley N° 8.490 (B.O. 30.03.2012), disponía: "...Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Código Civil y el Código Penal según la materia de que se trate...".

El artículo transcrito, efectúa una remisión al Código Penal en lo que respecta a las infracciones, por lo que se debe diferenciar preliminarmente lo normado en cuanto a la prescripción liberatoria, de la acción y de la pena.

La prescripción de la acción penal es una causa de extinción de la pretensión represiva estatal que opera por el mero transcurso del tiempo tras la comisión del delito o infracción, según los plazos que fija la ley, impidiendo el inicio o prosecución de la persecución penal.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

G.P.M. 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 German 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

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

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/4580/2016 -notificado en fecha 19.09.2016-, la Autoridad de Aplicación inició instrucción de sumario en contra del apelante en los términos del art. 123 del C.T.P., por la comisión de la infracción prevista en el art. 82° (incumplimiento de los deberes formales) del mencionado digesto legal, por no presentar las Declaraciones Juradas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, períodos 06 a 12/2015.
- A fs. 19 rola Resolución N° M 6178/17 emitida por la D.G.R. en fecha 29.11.2017 y notificada en fecha 28.12.2017 la cual en su artículo N°1, aplica al contribuyente una multa por la suma de \$ 51.750 (Pesos Cincuenta y Un Mil Setecientos Cincuenta).

Aplicando las normas indicadas al caso particular, se observa que la Resolución impugnada impone la multa por encontrarse su conducta encuadrada en las disposiciones del art. 82° C.T.P., por incumplimiento a los deberes formales debido a la falta de presentación de las declaraciones juradas a sus respectivos vencimientos de los anticipos 06 a 12/2015 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. 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 06/2015 (el más antiguo de los períodos reclamados) el día 22.07.2015, el

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

comienzo del cómputo para la prescripción de la acción operó a la medianoche de la fecha consignada de infracción.

La resolución de la D.G.R. N° M 6178/17 que impone al contribuyente la sanción de multa por la suma de \$ 51.750, fue emitida en fecha 29.11.2017, 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 22.07.2015 (comisión del ilícito) al 29.11.2017 (fecha de la Resolución N° M 6178/17), 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 07 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 29.11.2017, 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 06 a 10/2015 se encontraba prescripta a la fecha de emisión de la Resolución N° M 6178/17 a través de la cual aplica al contribuyente una multa de \$ 51.750 por encuadrar su conducta en el art. 82° C.T.P.

Respecto a los 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.

El recurrente alega la nulidad de la notificación de la resolución y en relación a este punto y a partir del análisis de las constancias de autos y de la normativa aplicable al procedimiento sancionatorio, concluyo que le asiste razón a la Autoridad de Aplicación en lo que respecta a la legalidad de la notificación de la resolución. Ello en virtud que la misma fue efectuada conforme lo dispuesto por el inciso 6) del art. 116° del C.T.P., siendo dicha comunicación recibida en el domicilio fiscal declarado por el recurrente el día 28.12.2017. Por ello, corresponde desestimar el pedido de nulidad formulado.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE BUSTAMANTE HERNANDEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 establece 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 Resolución D.G.R. N° M 6406/17. 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

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

parte del obligado, ello con independencia de la calificación que pudiera hacerse respecto de su conducta.

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

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

Diferente es la cuestión referida a la falta de razonabilidad y proporcionalidad en torno a la sanción impuesta, debido a que la facultad sancionatoria de la D.G.R., debe ser ejercida dentro de límites razonables y en consideración con las circunstancias puntuales que rodean a cada caso.

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

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

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

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

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

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

Por su parte, Miguel S. Marienhoff sostiene que la evidente desproporción entre la sanción aplicada y la conducta incriminada, por implicar un acto irrazonable, puede dar lugar a la más grave 'ilegalidad', ya que constituyendo eso un agravio a los arts. 28 y 33 de la Constitución, el acto sería irrito por inconstitucional (El exceso de punición como vicio del acto jurídico de derecho público, L.L. T. 1989-E-, pág. 964).

Dicho autor en el Tomo III-B de su Tratado de Derecho Administrativo, págs. 469/470, tiene dicho que La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado que la "ilegitimidad" puede quedar configurada por la indebida graduación de la pena.

Queda claro que la D.G.R. acreditó en forma suficiente el incumplimiento de los deberes formales por parte del apelante. Tal es así que a fs. 03 del Expte. N° 32825/376/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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

dolo del infractor, sino además de la capacidad contributiva del remiso, elemento en el que no parece haber reparado la D.G.R. al imponer la penalidad al apelante.

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

Es que el principio de razonabilidad importa, dentro de nuestro sistema constitucional, la exclusión de toda arbitrariedad o irrazonabilidad y en sentido positivo, la exigencia de arribar a un acto administrativo de un contenido razonable y con una decisión justa (conf. Bidart Campos, Derecho Constitucional, t. II, p. 118/199, C. Nac. Cont. Adm. Fed. Sala I, Frigorífico Paso de Los Libres, SA. 31/10/1995).

En virtud de lo expresado y conforme lo establece el art. 162° del C.T.P.: "*El Tribunal podrá practicar en la sentencia la liquidación del tributo y sus accesorios, o fijar el importe de la multa (...)*", estimo que corresponde RECALCULAR el monto de la multa aplicada por el acto apelado - dentro de los parámetros del art. 82° del C.T.P.-, respecto del período no prescripto 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 el incumplimiento correspondiente a los períodos 11 y 12/2015.

Por todo lo expuesto, corresponde: **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente OCON CLAUDIA MARISA CUIT N° 27-28222206-5, en contra de la Resolución N° M 6178/17 de fecha 29.11.17, y en consecuencia **DECLARAR** que la acción sancionatoria de la D.G.R. se encontraba prescripta al momento del dictado de su Resolución N° M 6178/17 de fecha 29.11.2017, respecto a la falta de presentación de las declaraciones juradas a sus

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. SUSANA JIMENEZ
PRESIDENTA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

respectivos vencimientos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los períodos 06/15, 07/15, 08/15, 09/15 y 10/15, contenidos en la instrucción de sumario N° L7/S/4580/2016, por las consideraciones mencionadas, y **2. 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 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.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente OCON CLAUDIA MARISA CUIT N° 27-28222206-5, en contra de la Resolución N° M 6178/17 de fecha 29.11.17, y en consecuencia: **1 a.- DECLARAR** que la acción sancionatoria de la D.G.R. se encontraba prescripta al momento del dictado de su Resolución N° M 6178/17 de fecha 29.11.2017, respecto a la falta de presentación de las declaraciones juradas a sus respectivos vencimientos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los períodos 06/15, 07/15, 08/15, 09/15 y 10/15, contenidos en la instrucción de sumario N° L7/S/4580/2016, por las consideraciones mencionadas, y **1 b. 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 CTP por los motivos expuestos.

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

S.CH.

HACER SABER


C.PIN JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL

ANTE MI


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