

SENTENCIA N° 245 /19

Expte. N° 753/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los **25** días del mes de **Marzo** 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. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **LUJAN CESAR ARMANDO**, Expediente N° 753/926/2017 (Expte. D.G.R. N° 21.021/376-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.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 18/25 del expediente N° 21021/376-S-2017, el contribuyente **LUJAN CESAR ARMANDO**, CUIT N° 20-16432660-9, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 3445/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 06.09.2017 obrante a fs. 15 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 23.10.2017 en primer lugar realiza una exposición de los hechos.

Plantea la prescripción de los períodos 05 y 06 en virtud de la aplicación de las disposiciones contenidas en el Código Penal, transcribiendo los artículos pertinentes.

Manifiesta que su actividad es de servicios de construcción, habiendo estado todo el año 2015 sin actividad por lo que considera que la multa aplicada violenta el

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

principio de razonabilidad y proporcionalidad, sin que exista base imponible del tributo, por lo que correspondería ingresar el mínimo legal establecido.

Alega que la multa no guarda un criterio uniforme de imposición por cada período, manifestando que su conducta no fue considerada, ya que no se lo puede considerar reincidente.

Plantea que la multa aplicada es confiscatoria y viola principios constitucionales que garantizan el derecho de propiedad.

Sostiene que si bien la Administración ejerce sus facultades discrecionales al imponer sanciones, no es menos que debió analizar la naturaleza de la conducta desarrollada por el contribuyente y las demás circunstancias del caso y cita jurisprudencia en ese sentido.

Finalmente hace reserva del caso federal y solicita que se declare la nulidad de la resolución que apela.

III. A fojas 1/4 del Expte. N° 753/926/2017 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial, entendiendo que corresponde no hacer lugar al recurso de apelación y confirmar la resolución apelada.

En primer lugar sostiene que el planteo de prescripción no puede prosperar, al efecto transcribe el artículo 54°CTP, el artículo 62° inciso 5° y el artículo 63° del Código Penal.

Expone que el término de la prescripción comenzó a correr desde que se verificó el cese de la última conducta llevada a cabo, es decir que en éste caso sería la medianoche del día del vencimiento fijado para la presentación de la DDJJ correspondiente al período 12/2015. Cita jurisprudencia.

Desde la fecha de vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada correspondiente al período mensual 12/2015, en fecha 19.01.2016, hasta la notificación la Resolución N° M 3445/17 de fecha 06.09.2017 practicada el 03.10.2017, no ha transcurrido el plazo bianual de prescripción previsto en el artículo 62 inciso 5 del mencionado ordenamiento legal.

Considera que la verificación de ésta circunstancia produce la interrupción del curso de la prescripción por imperio del artículo 67° cuarto párrafo inciso e) del

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAJ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESIA  
VOCAJ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Código Penal y el cómputo de un nuevo plazo de prescripción a partir de que se produjo dicho hecho interruptivo, de lo que advierte que el planteo efectuado carece de asidero fáctico y jurídico.

Sostiene que el sumario instruido N° L7/S/00007663/2016 notificado el 05.09.2016 interrumpió el curso de la prescripción, de conformidad con la causal establecida en el artículo 67° cuarto párrafo inciso b) del Código Penal.

En el presente caso el término de la prescripción comenzó a correr desde la medianoche del día del vencimiento para la presentación de las DDJJ de los períodos 05 y 06/2015 (24.06.2015 y 24.07.2015 respectivamente) y desde ese momento hasta la fecha de la notificación del sumario realizada el día 05.09.2016 y de allí hasta la notificación de la Resolución N° M 3445/17 de fecha 06.09.2017, no ha transcurrido el plazo de dos años entre cada uno de esos actos, como mal pretende el contribuyente.

Indica que la verificación de todas las circunstancias detalladas en los párrafos precedentes producen la interrupción del curso de la prescripción por imperio del artículo 67° cuarto párrafo incisos a), b) y e) del Código Penal, y el cómputo de un nuevo plazo de prescripción a partir de que se produjeron dichos hechos interruptivos, por lo que advierte que el planteo carece de asidero fáctico y jurídico.

Expone que el artículo 82° del CTP prevé la sanción a los infractores y en el presente caso se configura por la falta de presentación de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los anticipos 05 a 12/2015, conforme surge de las constancias del expediente administrativo.

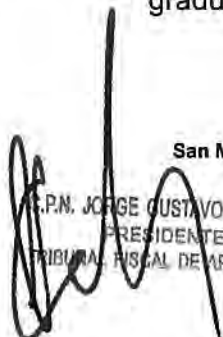
Con relación al monto de la sanción aplicada, destaca que la normativa prevista en el artículo 82° del CTP otorga la posibilidad de graduar la sanción entre tres a setenta y cinco veces el impuesto mínimo mensual previsto para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por incumplimiento, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida.

Teniendo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida, los reiterados incumplimientos detectados en los distintos anticipos y siendo la graduación de las multas una facultad conferida a la DGR, deviene ajustado a

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte.753-926-2017  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 3 de 14

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

derecho el monto de la sanción aplicada por lo que no corresponde reducción de la sanción..

Cita jurisprudencia al respecto.

Finalmente sostiene que en virtud de lo expresado la multa aplicada resulta razonable y se encuentra debidamente motivada contrariamente a lo pretendido por el actor. Por ello los planteos deben ser rechazados y considera que corresponde no hacer lugar al recurso interpuesto por el apelante.

IV. A fs. 14/15 del expediente N° 753/926/2017 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 451/18, 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 autoridad de aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde en esta oportunidad emitir mi opinión.

En primer lugar resulta de fundamental importancia para la resolución de la causa analizar 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

En cambio, en la prescripción de la pena, el tiempo transcurrido implica para el sujeto que cometió el delito o infracción, la obligación de cumplir la pena o sanción que se le impuso como consecuencia de su accionar.

La prescripción de la acción penal o sancionatoria se encuentra reglada por el art. 62° inc. 5) del Código Penal, y la prescripción de la sanción o pena impuesta, por el art. 65° del mismo digesto. La distinción referenciada resulta esencial pues como ha dicho nuestra Corte Suprema de Justicia "...Corresponde distinguir los supuestos fácticos según se trate de haber recaído condena o de la continuación del trámite del proceso. En un caso regirán las normas sobre prescripción de la pena y en el otro las de prescripción de la acción" (cfr. sentencia N° 243 del 30/4/08 en "Provincia de Tucumán vs. Sancho Miñano Germán s/Cobro Ej." Y su cita CSJN sentencia del 02/10/2007 en "Bossa, Edgardo Gustavo", La Ley 18/10/2007, 7 y DJ 28/11/2007, 902).

En igual sentido, FONTÁN BALESTRA en su Tratado de Derecho Penal páginas 448/449, expuso que la diferencia entre la prescripción de la acción y la de la pena reside en que, en la primera, la renuncia estatal opera sobre el derecho de perseguir la imposición de una pena, en tanto que en la segunda recae sobre el derecho de ejecutar las penas ya impuestas por la autoridad judicial.

En el presente caso entramos en el análisis de la PRESCRIPCIÓN DE LA ACCIÓN PENAL, regulada en el Código Penal por los artículos N° 59°, 62° inciso 5), 63° y 67°, los cuales paso a transcribir.

*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.-*

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

*ARTÍCULO 67.- ...La prescripción se interrumpe solamente por: a) La comisión de otro delito; b) El primer llamado efectuado a una persona, en el marco de un proceso judicial, con el objeto de recibirle declaración indagatoria por el delito investigado; c) El requerimiento acusatorio de apertura o elevación a juicio, efectuado en la forma que lo establezca la legislación procesal correspondiente; d) El auto de citación a juicio o acto procesal equivalente; y e) El dictado de sentencia condenatoria, aunque la misma no se encuentre firme...-*

Con respecto al hecho punible, se imputa al apelante lo normado en el C.T.P. en su artículo 82°, referida al incumplimiento de deberes formales.

Expuesto el marco normativo del Código Penal y Código Tributario Provincial, queda claro que el plazo de prescripción de la acción es de dos años, teniendo en cuenta que estamos ante una sanción reprimida con multa (artículo 62° inciso 5 del C.P.) y el cómputo del plazo de prescripción de la acción, inicia a la medianoche del día en que se cometió el ilícito (art. 63° C.P.), en igual sentido cabe tener presente que el hecho punible está tipificado por la falta de presentación de cada declaración jurada correspondiente a los anticipos reclamados.

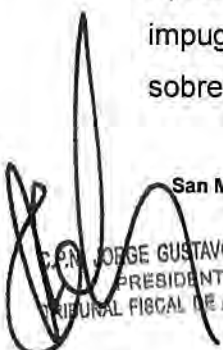
Corresponde entrar entonces, al análisis de los hechos trascendentales.

- Mediante Sumario N° L7/S/000007663/2016 -notificado en fecha 06.09.2016-, la Autoridad de Aplicación inició instrucción de sumario en contra del apelante en los términos del art. 123 del C.T.P., por la comisión de la infracción prevista en el art. 82° (incumplimiento de los deberes formales) del mencionado digesto legal, por no presentar las Declaraciones Juradas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, períodos 05 a 12/2015.
- A fs. 15 rola Resolución N° M 3445/17 emitida por la D.G.R. en fecha 06.09.2017, 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

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

el cómputo de la prescripción se inicia a la medianoche del día en que se cometió el ilícito (art. 63° C.P.), siendo la fecha del vencimiento para la presentación de la DDJJ del anticipo 07/2015 el día 20.08.2015, el comienzo del cómputo para la prescripción de la acción es el día 20.08.2015, con lo cual la misma operaría el día 20.08.2017.

La resolución de la D.G.R. N° M 3445/17 que impone al contribuyente la sanción de multa, fue emitida en fecha 06.09.2017, 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 20.08.2015 (comisión del ilícito) al 06.09.2017 (fecha de emisión de la Resolución N° M 3445/17), 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.

Encontrándose prescripta la acción del Fisco para aplicar la multa respecto del período 07/2015, con mayor razón se encuentra prescripta la acción con relación a los períodos 05 y 06/2015, cuyos vencimientos operaron con anterioridad.

Respecto a los períodos 08 a 12/2015, no ha transcurrido el plazo bianual referido razón por la cual corresponde continuar con el tratamiento de las demás cuestiones expresadas por el apelante en su recurso.

Aclarado lo anterior y entrando al análisis de la cuestión de fondo que motivó el dictado de la resolución en crisis, corresponde recordar que el hecho punible en discusión se encuentra tipificado en el art. 82° primer párrafo del C.T.P., el cual dice textualmente: "(...) Serán sancionados con multa equivalente al importe de tres (3) a setenta y cinco (75) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, los infractores a las disposiciones de la presente Ley, de leyes tributarias especiales, de los decretos dictados por el Poder Ejecutivo y de las resoluciones de la Autoridad de Aplicación que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria y a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los contribuyentes y responsables. Esa sanción corresponderá cuando se trate de infracciones primarias (...)".

De la interpretación del artículo transcrito, se entiende que el bien tutelado por la norma es el correcto funcionamiento de la Administración, en procura de la verificación y fiscalización del órgano recaudador del Estado, en torno al cumplimiento de las diversas obligaciones que pesan sobre los contribuyentes y responsables. Es por ello, que no es condición primordial que la conducta reprimida haya generado un perjuicio patrimonial al Fisco, pues una vez cometido el acto u omisión punible, se entiende lesionada la actividad del Órgano Recaudador.

De las constancias de autos, surge que se constató el incumplimiento sancionado por la D.G.R., por lo que deviene ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada y la aplicación de la sanción.

La cuestión a analizar entonces, es la relativa al marco legal y a la facultad de discrecionalidad del ente recaudador de sancionar en los términos que lo hizo la Resolución D.G.R. N° M 3445/17. 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,

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.º JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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 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.,

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 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. 11/12 del Expte. N° 21.021/376/S/2017 obra estado de cuentas del contribuyente en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de fecha 14.08.2017 en el que consta la falta de presentación de las declaraciones juradas de los períodos en cuestión.

Teniendo en cuenta lo expuesto, corresponde determinar si resulta razonable y proporcionada la imposición de una sanción de multa de \$54.600 (pesos Cincuenta y Cuatro Mil Seiscientos) por los períodos 08 a 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 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(...)*".

Dr. JOSE ALBERTO DEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En virtud de lo expresado y conforme lo establece el art. 162° del C.T.P.: “El Tribunal podrá practicar en la sentencia la liquidación del tributo y sus accesorios, o fijar el importe de la multa (...)”, estimo que corresponde **RECALCULAR** el monto de la multa aplicada por el acto apelado - dentro de los parámetros del art. 82° del C.T.P.-, respecto de los períodos correspondientes al sumario L7/S/000007663/2016 quedando graduada en \$ 2.250 (Pesos Dos Mil Doscientos Cincuenta), equivalente a quince 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 la falta de presentación de la DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los períodos 08 a 12/2015.

Por lo expuesto anteriormente voto por **1. HACER LUGAR PARCIALMENTE Y DECLARAR** que la acción sancionatoria de la DGR se encontraba prescripta al momento del dictado de la Resolución N° M 3445/17 de fecha 06.09.2017, respecto a la falta de presentación de las declaraciones juradas a sus respectivos vencimientos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los períodos 05-06-07/2015 contenidos en la misma. **2. HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **LUJAN CESAR ARMANDO CUIT N° 20-16432660-9**, en contra de la Resolución N° M 3445/17 de fecha 06.09.2017, y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la multa, quedando graduada en la suma de \$ 2.250 (Pesos Dos Mil Doscientos Cincuenta), equivalente a quince 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 08 a 12/2015, por encontrarse su conducta en las causales previstas en el artículo 82° del CTP por los motivos expuestos.

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

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 **LUJAN CESAR ARMANDO CUIT N° 20-16432660-9**, en contra de la Resolución N° M 3445/17 de fecha 06.09.2017, y en consecuencia:

**1.1. DECLARAR** que la acción sancionatoria de la DGR se encontraba prescripta al momento del dictado de la Resolución N° M 3445/17 de fecha 06.09.2017, respecto a la falta de presentación de las declaraciones juradas a sus respectivos vencimientos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los periodos 05-06-07/2015 contenidos en la misma

**1.2. RECALCULAR** el monto de la multa, quedando graduada en la suma de \$ 2.250 (Pesos Dos Mil Doscientos Cincuenta), equivalente a quince 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 08 a 12/2015, por encontrarse su conducta en las causales previstas en el artículo 82° del CTP por los motivos expuestos

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

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte.753-926-2017  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 13 de 14

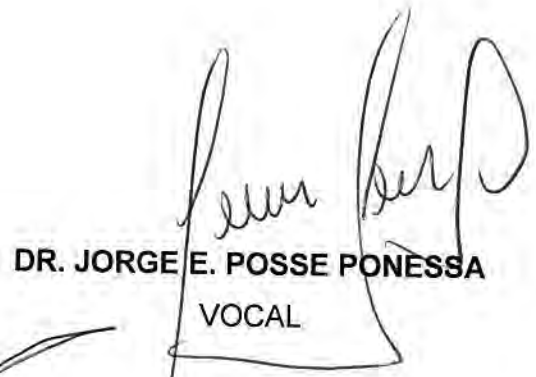
2. **REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

MVG

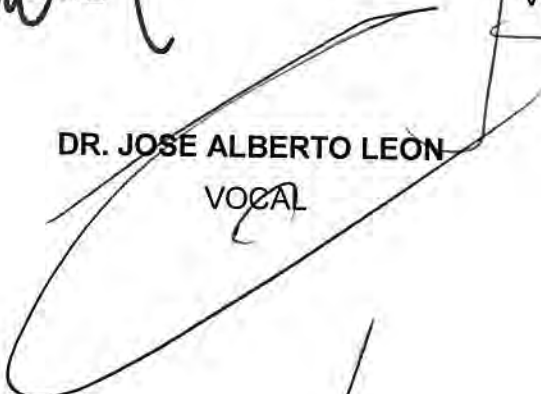
**HACER SABER**



CP.N. JORGE G. JIMÉNEZ  
VOCAL PRESIDENTE




DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL

**ANTE MI**



Dr. JAVIER CRISTÓBAL MUCHASTEGUI  
PROSEFETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
A/C SEC. GENERAL