

Sentencia Nro. 189/ 16

Expte Nro. 32361/376/D/2009

En San Miguel de Tucumán, a los dieciocho días del mes de Marzo de dos mil dieciséis reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**TENSOLITE S.A. S/ RECURSO DE APELACION**" – **EXPEDIENTE N° 32361/376/D/2009**".

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

Seguidamente, los Sres. Vocales se plantean las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución M 167-15?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

El CPN Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. Que a fojas 132/138 Tensolite S.A. con representación letrada interpone recurso de apelación contra la Resolución M 167-15 de la Dirección General de Rentas de fecha 16.01.2015 obrante a fs. 117/118. En ella se resuelve Tener por Reconocida el Acta de Deuda Nro. A 120-2012 practicada en concepto de Impuesto de Sellos y Rechazar el descargo interpuesto en contra del Sumario Instruido Nro. M 120/2012 aplicando una multa de \$ 99.486,15 (pesos noventa y nueve mil cuatrocientos ochenta y seis con quince /100) equivalente al 100% del gravamen omitido y graduada en un todo conforme a lo establecido en el art. 286 inc. 1 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta el recurrente que la resolución apelada no hace lugar a la defensa articulada rechazando la impugnación presentada y aplicando sanción de multa por la supuesta configuración de la infracción prevista en el artículo 286 inc. 1 de la ley 5121 (t.v.).

Que no existe reconocimiento de deuda ni allanamiento a la determinación practicada por la Autoridad, sino pago de capital e intereses como paso previo de acceso a la instancia judicial.-

Que articula prescripción de la acción del Fisco para aplicar la multa. Sostiene que de acuerdo a los términos de la reforma introducida por la ley 8490 al art. 54 del CTP, resultan de aplicación en materia de prescripción las disposiciones previstas en el Código Penal -por la materia de que se trata- y que si bien al momento de la supuesta comisión de la infracción no existía dicha reforma, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 2 del Código Penal y en el artículo 68 del CTP- ley penal más benigna- la acción para la aplicación de multa que en esta instancia se discute, se encuentra prescripta.

Que solicita se revoque la resolución apelada y se ordene el archivo de las actuaciones.

Acompaña a fs. 135/138 copia simple de demanda interpuesta ante la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo Sala I caratulada: "TENSOLITE S.A. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN – DGR S/ REPETICION" Expte Nro. 200/12 que acredita el inicio de la acción judicial de repetición en concepto de capital e intereses promovida el 08.05.2012.

II. Que a fojas 168/169 Dirección General de Rentas, a través de su Director General, contesta traslado del recurso. Manifiesta que ha surgido un hecho nuevo con incidencia en el derecho invocado por el contribuyente, por lo que corresponde su tratamiento.

Que se encuentra vigente la ley Nro. 8520, con la modificación introducida por el punto f inc. 7 del art. 1 de la ley Nro. 8720, por lo que deviene en abstracto el tratamiento de las defensas planteadas por el recurrente en relación a la obligación tributaria contenida en el Acta de deuda Nro. A 120-2012

Que respecto de la multa aplicada y encontrándose la obligación jurídica tributaria que le sirve de causa encuadrada en el artículo 7º de la ley 8520 conforme la modificación indicada y por haberse extinguido la obligación tributaria principal, no existe sustento fáctico ni legal que justifique una sanción tributaria. Entiende que por aplicación de un principio elemental del Derecho Penal Tributario, según el cual si el bien jurídico tutelado- renta fiscal en este caso- no ha sido afectado, no hay motivo para aplicar sanción alguna.

Que en consecuencia solicita se declare abstracto el recurso de apelación interpuesto en contra de la Resolución M 167-15.

III. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate, abordaré los siguientes temas:

1. La extinción de la obligación tributaria contenida en el Acta de Deuda Nro. A 120-2012.-
2. Si corresponde la aplicación de la multa impuesta
3. La prescripción de la acción del Fisco para imponer la multa

En cuanto al primero, y como surge de la nota que corre agregada a fs. 57/60 el recurrente informa que el 27.04.2012 ha efectuado el pago del capital y los intereses reclamados en el Acta de deuda Nro. A 120-2012, lo cual en absoluto implica conformidad con el ajuste practicado por el Organismo Recaudador.

Que ello fue realizado como paso previo para el inicio de la demanda de repetición promovida por ante la Cámara en lo Contencioso Administrativo Sala I, tal como luce acreditado a fs. 135/138.

Invoca como sustento jurídico de su postura el artículo 140 de la ley 5121 (t.v.), habiendo optado por la vía de repetición ante la justicia provincial.

En mi opinión, el apelante en su recurso confunde el pago del impuesto como requisito previo para acceder a la justicia y dirimir en ella la legitimidad de una determinación tributaria, previsto en el artículo 158 del CTP (expresión conocida como la regla del "solve et repete"), con la demanda de repetición de tributos normada en el artículo 140 del citado Digesto legal. Ello, por cuanto éste último, reglamenta el procedimiento para obtener la devolución de las sumas que se consideren indebidamente abonadas **en cumplimiento de una obligación cierta o presuntiva de la repartición recaudadora**, tal como acontece en las presentes actuaciones donde la DGR efectuó una determinación tributaria plasmada en el Acta de Deuda Nro. A 120-2012.

El contribuyente nunca cuestionó en sede administrativa **la determinación tributaria en sí misma**, ya que una vez notificada el Acta de Deuda procedió a informar su pago y durante todo el proceso recursivo sólo se agravió de la sanción impuesta, esgrimiendo que las acciones y poderes del Fisco para aplicar sanciones se encontraban prescriptas.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CPIL JORGE GUSTAVO GIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Por lo expuesto se concluye que la obligación tributaria principal (el impuesto de sellos en este caso) se encuentra extinguida, razón por la cual no corresponde hacer lugar al recurso de apelación en los términos en que fuera interpuesto (pago del impuesto solo como paso previo al inicio de la instancia judicial), porque como lo indicara, el citado pago es independiente del derecho que le asiste al contribuyente a iniciar un posterior reclamo de repetición del impuesto ingresado, promoviendo demanda a OPCIÓN del contribuyente ante la justicia provincial o el Tribunal Fiscal.


En conclusión, habiendo optado el recurrente por la vía judicial en los términos del artículo 140 del CTP, todos los argumentos vertidos en este sentido, resultan improcedentes e irrelevantes para resolver la presente causa, ya que la cuestión central se circunscribe al segundo tema sometido a debate, y que trataremos a continuación: la multa impuesta por la Autoridad de Aplicación.

En mi opinión la misma resulta ajustada a derecho por cuanto se constató la omisión de abonar el pago del impuesto de sellos dentro de los plazos previstos por el art. 279 C.T.P.


No obstante lo expuesto, en la presente causa ha sobrevenido un hecho nuevo con influencia en el derecho aplicable al caso.

En efecto, mediante la promulgación de la Ley 8720 publicada en el B.O. el 22/10/2014 (que restableció la vigencia de la Ley N° 8520), se implementaron condonaciones de infracciones y sanciones, y en lo que respecta al caso en particular se incorporó al último párrafo del inc. 7 apartado f del artículo 1 de la ley 8720 lo siguiente: "Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante los períodos fiscales anteriores al año 2009 inclusive y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias correspondientes a dichos períodos siempre que al 15 de Octubre de 2014 no se encuentre interrumpido el curso de las prescripción en los términos del Código Penal y del Código civil según la materia de que se trate".

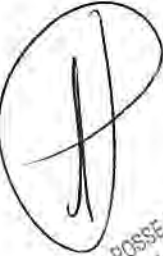
En efecto y teniendo en cuenta que la propia Dirección General de Rentas en su contestación de traslado obrante a fs. 168 vta. Informa que el presente caso se encuentra comprendido dentro de dicha condonación general, corresponde que la sanción aplicada sea condonada de oficio. Así lo declaro.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE E. POSSE F. JNESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En consecuencia deviene abstracto abordar el tratamiento de la prescripción de la acción del Fisco para imponer la sanción opuesta por el contribuyente.

Que propongo se resuelva: 1.NO HACER LUGAR, por lo considerado, AL RECURSO DE APELACION interpuesto por TENSOLITE S.A. en contra de la Resolución M 167 15 del 16.01.2015, la que se confirma en su Artículo 1.. En consecuencia se declara extinguida la obligación tributaria principal contenida en el Acta de Deuda Nro. A 120-2012. 2. CONDONAR DE OFICIO la sanción de multa impuesta mediante la Resolución M 167 15 del 16.01.2015 de la Dirección General de Rentas de la Provincia y en consecuencia DEJAR SIN EFECTO la misma, en atención a lo considerado. 3. REGISTRESE, NOTIFIQUESE, ARCHIVESE, oportunamente vuelvan las presentes actuaciones a la Dirección General de Rentas a sus efectos.-

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, dijo:

Comparto la exposición de los hechos prolijamente detallados por el vocal preopinante en los acápites I, II y III.1 de su voto. En cuanto a los acápites III.2 y III.3 considero que previo al tratamiento sobre la procedencia de la sanción, existe una cuestión previa que también fue propuesta por el recurrente y que es necesario abordar: la prescripción de la acción del Fisco para imponer la sanción de multa. En el supuesto que ella haya operado, sería innecesario considerar cualquier otra cuestión. En tal sentido he de referirme a ella.

El recurrente sostiene que con la reforma introducida por la ley 8490 al art. 54 del CTP, resultan de aplicación en materia de prescripción las disposiciones previstas en el Código Penal -por la materia de que se trata- y que si bien al momento de la supuesta comisión de la infracción no existía dicha reforma, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 2 del Código Penal y en el artículo 68 del CTP- ley penal más benigna- la acción para la aplicación de multa que en esta instancia se discute, se encuentra prescripta.

El tributo determinado mediante Acta de Deuda Nro. A 120/2012 obrante a fs. 48/51 que data del 07/03/2012, se origina en una diferencia en la base imponible del impuesto de sellos emergente del contrato de cesión de Obra Pública otorgado por Tensolite S.A. a favor de Construcciones Eléctricas S.A. (CESA).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.24. JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Sustanciado el procedimiento de ley, la Autoridad de Aplicación mediante Resolución Nro. M 167 15 del 16.01.2015 resuelve tener por reconocida la deuda determinada, rechazar el descargo en contra del Sumario y aplicar sanción de multa equivalente al 100% del gravamen omitido por encontrarse su conducta incurso en el artículo 286 inc. 1 del C.T.P.-

Como se observa, desde la fecha de emisión del Acta de Deuda (07.03.2012) hasta la fecha de la Sanción (16.01.2015) han transcurrido dos años y 10 meses.

Que al momento de labrarse el Acta, se encontraba vigente el texto de la Ley 5121 que en su artículo 54 expresaba que el término de prescripción de la acción para aplicar multas comenzaba a correr desde el 1º de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales considerada como hecho u omisión punible.

El 28/03/2012 se publicó en el Boletín Oficial la Ley 8490 que modificó el artículo 54 del texto citado relativo a la prescripción, indicando que respecto de ella regirá lo establecido por el Código Civil y Penal según la materia de que se trate.

Ante ello lo primero que se debe determinar es si la ley 8490 que entró en vigencia mientras el trámite administrativo estaba en curso, debe o no ser aplicada por la Administración, más aún existiendo una disposición expresa como la del artículo 68 del CTP que dispone que las normas tributarias punitivas solo regirán para el futuro, no obstante tendrán efectos retroactivos las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves.

En el caso, la ley 8490 que innegablemente modificó normas de carácter tributario punitivo estableció justamente un término de prescripción más breve, pues en un principio, el plazo de prescripción previsto para el caso de multas era de cinco años, reduciéndolo a dos, por remisión expresa al Código Penal, por lo que en el presente se ha configurado la excepción a la irretroactividad de la norma prevista en el artículo 68.-

Es que en materia de multas debe distinguirse la prescripción de la potestad del Fisco para imponer la sanción y la prescripción para ejecutar la misma.-

Al respecto, la Corte Suprema de Justicia de Tucumán (C.S.J.T.) expresó que: "La diferencia entre la prescripción de la acción y 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 la segunda recae sobre el derecho a ejecutar las penas ya impuestas por la autoridad judicial" (Sentencia Nro. 243 del 30.04.2008 autos: "Provincia de Tucumán vs. Sancho Miñano Germán s/ Cobro Ejecutivo" criterio reiterado recientemente en "Provincia de Tucumán – DGR- vs. Las Dulces Norte S.A S/ ejecución fiscal" Sentencia Nro. 1099 14.10.2015).

Siguiendo este criterio y tomando en consideración la fecha en que se determinó la infracción (07.03.2012) y hasta el dictado de la Resolución que impuso la sanción de multa (16.01.2015) ha transcurrido con creces el plazo de la prescripción, lo que así declaro.-

El mismo análisis ha efectuado esta Vocalía en el caso: "**Universidad del Norte Santo Tomás de Aquino s/ Recurso de Apelación – Expediente N° 3643/376/D/2010**" Sentencia Nro. 72 /15 del 01.12.2015 expidiéndose en igual sentido.

En virtud de lo analizado, la prescripción de la potestad del Fisco para aplicar la multa al contribuyente, ha operado y la defensa articulada por el recurrente en orden a este tema debe prosperar.

Que, por tal motivo, voto por la siguiente resolución: 1. NO HACER LUGAR, por lo considerado, AL RECURSO DE APELACION interpuesto por TENSOLITE S.A. en contra de la Resolución M 167 15 del 16.01.2015, la que se confirma en su Artículo 1. En consecuencia se declara extinguida la obligación tributaria principal contenida en el Acta de Deuda Nro. A 120-2012. 2- HACER LUGAR al recurso de apelación deducido por el recurrente en contra de la Resolución M 167 15 del 16.01.2015 respecto del Artículo 2 y DECLARAR prescripta la acción de la DIRECCION GENERAL DE RENTAS para sancionar a TENSOLITE S.A. en virtud de lo considerado, dejando sin efecto la multa aplicada 3. REGISTRESE, NOTIFIQUESE. ARCHIVESE.-

El Dr. **José Alberto León** dijo:

Coincidiendo con el voto expresado por el Dr. Posse Ponessa respecto de la correcta descripción de los hechos de antecedentes y remisión a las actuaciones de este expediente elaborados por el Sr. Vocal preopinante, entiendo también que con carácter de previo a opinar sobre el punto indicado como número III 2 debe

abordarse el tema referido a la prescripción de la acción del fisco para imponer la multa.-

A ello me refiero seguidamente ampliando lo expresado por el Sr. Vocal Posse Ponessa en el siguiente sentido.-

Específicamente indico que, por un lado debe analizarse la razón por la cual el tribunal debe avocarse a analizar el tiempo útil para verificar el plazo previsto para la aplicación del instituto de prescripción de la acción, y por otra parte a la cronología del acontecer de los hechos y normas dictadas en dicho transcurso temporal con implicancia a estas actuaciones.

Destaco que el thema decidendum a tratar radica en la aplicación del art.129 del Código Tributario de la Provincia, por medio del cual se faculta a este Tribunal a la aplicación supletoria de las normas procesales contenidas en el Código Procesal Civil de Tucumán ante supuestos no reglados. Y es en dicha remisión, por previsión del art. 263 incs. 5 y 6 del citado Digesto Procesal, donde se prevén reglas estructurales para toda Resolución, las cuales comparte este decisorio, "Las sentencias definitivas de primera instancia deberán contener:...6. La decisión expresa, positiva y precisa, con arreglo a las acciones deducidas, declarando el derecho de las partes, condenando o absolviendo de la demanda y reconvención, en todo o en parte".

Y en dicho sentido, por aplicación analógica al supuesto de planteos de prescripción de acción en el procedimiento administrativo, es deber del Juzgador expedirse en forma prioritaria sobre dicho planteo para abordar, luego de ello y según su resultado, el resto de las defensas interpuestas.

Según la norma aplicable al caso (art. 286 C.P.C.y C. T) surge necesario reunir dos requisitos para resolver esta cuestión, y que en interpretación jurisprudencial en la materia se mantuvo el criterio que debe existir a) el planteo de prescripción y que b) la cuestión se declare como de puro derecho.

En el presente caso, a fs. 62/63 el contribuyente articuló –entre otros- el planteo de prescripción de la acción, y a fs. 172 obra Resolución por la que el Tribunal declara la cuestión como de puro derecho.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSÉ GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

La Excma. Cámara Civ. Doc. Y Locac. Sala 3 en Sentencia Nro. 465 de fecha 04/12/21014 tuvo ocasión de expedirse en el siguiente sentido : “ En materia de prescripción en cuanto a término, curso de la misma, suspensión e interrupción, efectos, etc., se deben aplicar las normas de fondo reguladas en nuestro Código Civil y las de la norma tributaria en cuanto no sean contrarias a las mismas por imperio del art. 31 C.N.- Allí se señaló asimismo que respecto del plazo prescriptivo, la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Provincia estableció que, “...Resulta contraria a derecho la sentencia que establece como inicio del plazo de la prescripción liberatoria -para determinar impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago de obligaciones tributarias- un momento distinto a aquel regulado en el Código Civil”. (CSJT, Sentencia n° 803 del 15/10/2013). DRES.: MOVSOVICH - COSSIO.

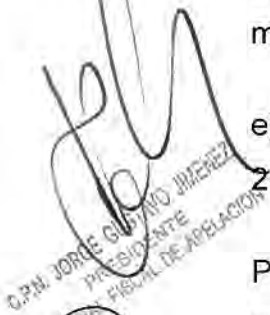
Es decir que se encuentran reunidos los elementos y antecedentes necesarios para evaluar dicho planteo, por una parte.


Por otra parte debe analizarse la cronología de los sucesos:

- a) La emisión del Acta de Deuda, con fecha 07.03.2012;
- b) El dictado de la ley 8490 en fecha 28.03.2012, modificando el art. 54 del CTP.
- c) La promulgación de la ley 8720 publicada en B.O. el 22/10/2014, que dispone la condonación de las sanciones e infracciones encuadradas en este caso en lo pertinente dispuesto en art. 1 inc. 7 apartado f.
- d) La Resolución M 167-15 (DGR) de fecha 16.01.2015 que impone la sanción de multa;
- e) Recurso de apelación interpuesto por el contribuyente a fs. 132/134 de fecha 20/02/2015 arguyendo prescripción de la acción, entre otros agravios.

Por lo que coincidiendo con los argumentos legales y referencia jurisprudencial expuesta por el Sr. Vocal Posse Ponessa respecto del modo de computar el plazo fijado como tiempo útil y las normas aplicables a sus efectos, corresponde tener por prescripta la acción del Estado para imponer la sanción de multa al contribuyente.-


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
FISCAL DE APELACIÓN


C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
FISCAL DE APELACIÓN


DR. E. POSSE PONESSA
VOCAL
FISCAL DE APELACIÓN

Resultando apropiada a estos efectos la modalidad de resolución en sus tres puntos propuesta por el Sr. Vocal Posse Ponessa.

Es mi voto.-

Visto el resultado del precedente Acuerdo, el

TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE

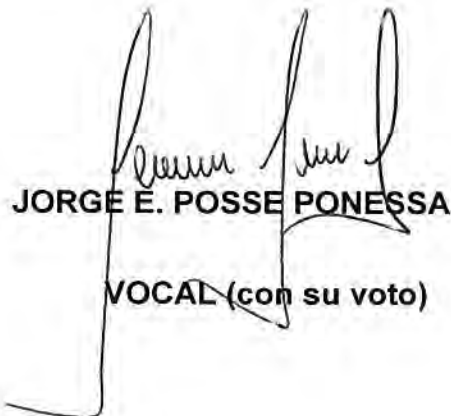
1. **NO HACER LUGAR**, por lo considerado, AL RECURSO DE APELACION interpuesto por TENSOLITE S.A. en contra de la Resolución M 167 15 del 16.01.2015, la que se confirma en su Artículo 1. En consecuencia se declara extinguida la obligación tributaria principal contenida en el Acta de Deuda Nro. A 120-2012.
2. **HACER LUGAR** al recurso de apelación deducido por el recurrente en contra de la Resolución M 167 15 del 16.01.2015 respecto del Artículo 2 **DECLARAR** prescripta la acción de la DIRECCION GENERAL DE RENTAS para sancionar a TENSOLITE S.A. en virtud de lo considerado, dejando sin efecto la multa aplicada.
3. **REGISTRESE, NOTIFIQUESE. ARCHIVASE.-**

HAGASE SABER



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL PRESIDENTE (en disidencia parcial)



JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL (con su voto)



JOSE ALBERTO LEON

VOCAL (con su voto)

Ante mí