

SENTENCIA N° 191 /17

Expte. N°812/926/2016-

En San Miguel de Tucumán, a los 22 días del mes de Mayo de 2017 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "ESTOFAN FAVIO ALEJANDRO s/Recurso de Apelación" Expte. N° 812/926/2016- (Expte. DGR N° 9214/376/E/2015) y

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.-

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que a fs. 1/8 del expediente de cabecera 812/926/2016 el contribuyente interpuso Recurso de Apelación en contra de la Resolución M 774/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 11/11/2016 obrante a fs. 19 del Expte. D.G.R N° 9214/376/E/2015. En ella se resuelve: I.- "No Hacer lugar al descargo interpuesto por el contribuyente contra el sumario instruido a fs. 6, II. Aplicar al contribuyente ESTOFAN FAVIO ALEJANDRO, Padrón/ CUIT N° 23-25320813, una multa de \$ 12.000 (Pesos Doce Mil), por encontrarse su conducta incursa en las causales previstas en el Artículo 82° del Código Tributario Provincial, Impuestos para la Salud Pública, anticipos 05 a 07, 09/2014".-

Invoca el apelante, la prescripción de la acción en su contra, para sancionar la infracción endilgada, en el momento que transcurrieron los dos años dispuesto por el artículo 62 inciso 5 del Código Penal.-

Indica las normas que corresponde aplicar en materia de prescripción.- En tal sentido afirma: *para la declaración jurada correspondiente al periodo 5/2014, que venció el 17/06/16, la prescripción para aplicar multa operó el día 17 de Junio de 2016; para el periodo 6/2014, el vencimiento fue el día 14-07-2014 operando la prescripción el día 14/07/2016; para el periodo 7/2014, el vencimiento fue el día*

13/08/2014 operando la prescripción el día 13/08/2016 y para el período 9/2014, el vencimiento fue el día 14/10/2014 operando la prescripción el día 14/10/2016.-

Sostiene, que surge claramente que las supuestas infracciones origen del sumario, se encuentran prescriptas.-

Para el supuesto que no se considere el planteo de prescripción solicita la aplicación del Art. 7 de la Ley 8873.-

Asimismo invoca la falta de base imponible en el impuesto para la salud pública y la desproporcionalidad de la sanción por la baja definitiva.-

Indica que dejaron de tener personal en relación de dependencia desde el mes de Septiembre de 2012, según surge de la baja Definitiva como empleador desde el período 9/2012 de la AFIP y que en fecha 22/05/2014 la Dirección de Trabajo de la Provincia de Tucumán procede a dar la baja por no tener empleados en relación de dependencia- último periodo rubricado Agosto de 2012.-

Por lo que entiende que la supuesta infracción, se trata solo de un incumplimiento formal que no ocasionó ningún perjuicio al fisco.-

Expresa que de ello se desprende la falta de proporcionalidad de la sanción que se pretende aplicar respecto a la supuesta infracción cometida.-

Invoca Doctrina y Jurisprudencia que entiende aplicable al caso.-

II.- Que a fs. 11/14 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.-

Sostiene que el planteo de prescripción efectuado por el contribuyente no puede prosperar, invocando los Arts. 62 inc. 5, 63 y 67 del Código Penal.-

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

Expresa que la notificación del sumario N° L7/S/8669/2015 en fecha 24/02/2015 vino a interrumpir el curso de la prescripción de conformidad con lo normado por el Art. 67° 4 párrafo inc. B) del Código Penal.-

Indica que el término de prescripción comenzó a correr desde que se verificó la comisión de la conducta imputada en el caso de marras, desde la medianoche del día del vencimiento fijado para la presentación de los anticipos reclamados ( 17/06/2014, 14/07/2014, 13/08/2014 y 14/10/2014 respectivamente) y desde ese momento hasta la fecha de la notificación de la instrucción sumarial producida el día 24/02/2015, y de allí hasta la notificación de la resolución N° M774/16 de fecha 11/11/2016, no ha transcurrido el plazo de 2 años entre cada uno de esos actos.-

Esgrime que la verificación de tales circunstancias producen la interrupción del curso de la prescripción por imperio del Art. 67° cuarto párrafo incisos b y e) del Código Penal.-

Indica que en relación a los anticipos reclamados no resulta procedente el beneficio previsto en el Art. 7 de la Ley 8873, porque el contribuyente no se adhirió a la misma, ni presentó las declaraciones juradas solicitadas ni abonó la multa durante el régimen de facilidades de pago de la ley 8873.-

Sostiene que de las constancias de autos y de las consultas de datos adicionales, el contribuyente registra alta en el Impuesto para la Salud Pública en fecha 01/03/2010, sin cese alguno a fecha, por lo que resultan exigibles las obligaciones formales reclamadas por la Autoridad de Aplicación-

Que en mérito a las consideraciones expuestas, entiende la D.G.R, que corresponde No hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el agente Estofán Favio Alejandro.-

III.- Que a fs. 20/21 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 12/17, en donde se declara la cuestión de puro derecho,

D.F.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.-

IV.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la autoridad de aplicación 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.-

Conviene comenzar recordando que no resulta controvertido el carácter punitivo de la multa que, la Administración, aplica a los ilícitos tributarios. Es jurisprudencia reiterada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que la sanción pecuniaria de referencia establecida por leyes fiscales y administrativas son de naturaleza penal, dado que no tienen, por objeto, reparar un posible daño causado, sino que tienden prevenir y castigar la violación de las disposiciones pertinentes y que, dicho carácter represivo, no se altera por la existencia de un interés fiscal accesorio en su percepción (Fallos: 202:293; 287:76; 289:336; 290:202; 308:1224).

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 actual artículo 54 C.T.P. dispone: "...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.-

D. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En materia penal cabe distinguir la prescripción de la acción penal o sancionatoria de la prescripción de la sanción o pena impuesta. 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. 62º inc. 5) del Código Penal, y la prescripción de la sanción o pena impuesta, por el art. 65º 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 pasó a transcribir.-

**ARTÍCULO 59.- La acción penal se extinguirá:...** 3) *Por la prescripción.-*

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

ARTICULO 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 éste fuese continuo, en que cesó de cometerse.-

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

Con respecto al hecho punible, se imputa 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 (art. 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.-

Ahora bien, corresponde entrar al análisis de los hechos trascendentales para evacuar el planteo de prescripción de la acción expuesto por el apelante.-

A fojas N° 04 del Expte. N° 9214/376/E/2015 D.G.R obra notificación legal N° 201501-006-008715 e instrucción de sumario N° L7/S/000008669/2015 cursada al contribuyente ESTOFAN FAVIO ALEJANDRO, en donde se inicia la instrucción de sumario por la presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 82 (Incumplimiento a los deberes formales) del C.T.P.-

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

A fojas 19 del Expte. 9214/376/E/2015 rola Resolución N° M 774/16 emitida por la D.G.R. en fecha 11/11/2016, la cual en su artículo N° 2, aplica al contribuyente una multa por la suma de \$ 12.000 por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el Artículo 82 del CTP. Impuesto para la Salud Pública, anticipos 05 a 07, 09/2014.-

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 a la Salud Pública por los anticipos 05 a 07, 09/2014.- 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 05/2014 el día 17/06/2014, conforme consta a fojas 07 del Expte. D.G.R, el comienzo del cómputo para la prescripción de la acción es el día 18/06/2014 (art. 63 del Código Penal).-

La resolución de la D.G.R. N° 774/16 que impone al contribuyente la sanción de Multa por la suma \$ 12.000 (Pesos Doce mil), fue emitida en fecha 11/11/2016, por lo que al momento de cuantificar la sanción de multa, 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 18/06/2014 (comisión del ilícito) al 11/11/2016 (fecha de la Resolución N° M 774/16), sin que en dicho periodo 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 del resto de los anticipos; 06/2014 con fecha de vencimiento el 14/07/2017; el 07/2014 con fecha de vencimiento 13/08/2014 y finalmente el 09/2014 con fecha de vencimiento 14/10/2014.- Teniendo en cuenta que la fecha de la Resolución M 774/16 data del 11/11/2016, se advierte que también ha transcurrido el plazo de 2 años desde la medianoche del día en que se cometieron el resto de las infracciones (fecha de vencimiento) sin que ocurra ningún acto de carácter interruptivo.-

C. R. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En igual sentido, con respecto al análisis de la prescripción de la acción penal de la D.G.R., se expidió la Corte Local expresando que: "...Efectivamente el pronunciamiento en crisis se limita a examinar y descartar motivadamente la prescripción de la "pena impuesta", mas no justifica si se ha verificado, y con qué alcance, la prescripción de la "acción penal", que a priori correría desde la comisión de la infracción y hasta el dictado de las resoluciones que impusieron las correspondientes sanciones de multa. "Provincia de Tucumán -D.G.R.- vs. Las Dulces Norte S.A. s/ Ejecución fiscal" – Sentencia del 14/10/2015..."-.

Las causales interruptivas que invoca la D.G.R en oportunidad de contestar traslado del Recurso de Apelación, no resultan equiparables al presente caso.- Sostiene que la causal prevista en el Art. 67 inc. Inc. A - La comisión de otro delito- en el caso que nos ocupa- se asemejaría a la comisión de nuevas infracciones tributarias, y la contenida en el inc. 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- sería 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.-

Las equiparaciones realizadas no corresponden ni se compadecen con el procedimiento en cuestión de naturaleza netamente administrativa.-

Se advierte con meridiana claridad que la equiparación pretendida respecto del inc. A del Art. 67 no corresponde por cuanto "La verificación de esta causal exige que recaiga respecto del delito interruptor sentencia firme que lo declare"(cfr D Alessio, Andrés José y Divito, Mauro A. Código Penal de la Nación, T.I, pág. 1001).-

Y respecto del Inc. B) otro tanto ya que el mismo refiere a que el primer llamado debe darse en el marco de un proceso judicial, y la declaración indagatoria es un acto procesal específico dentro del proceso penal el que se encuentra rodeado de ciertos recaudos y exigencias propias de la materia, mientras que la infracción tributaria se tramita en el marco de un procedimiento administrativo.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BOSCH  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BOSCH  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Así nuestra Corte Local se ha expedido en Sentencia N°401/2016 del 18/04/2016 en Autos "S.A. Azucarera Argentina C.e I. vs. Provincia de Tucumán S/ Nulidad y Revocación.- Expte. A 343/13.-

*"Entrando a la ponderación de estos agravios, no le asiste razón a la recurrente en su planteo que, el fallo recurrido, efectuó una remisión parcial a las disposiciones del Código Penal en orden al instituto de la prescripción en materia de infracciones y sanciones tributarias, al no tomar en consideración las causales de interrupción allí establecidas. Muy por el contrario; del contenido de la sentencia se desprende claramente que su razonamiento tuvo, como premisa, el hecho que la interrupción del plazo de prescripción de la multa tributaria debía regirse, también, por las causales de interrupción de la prescripción de la acción penal contempladas en el artículo 67 del Código, siendo cuestión distinta la negativa a equiparar la notificación del inicio del sumario administrativo con el primer llamado a una persona para recibirle declaración indagatoria (inciso b), y la comisión de nuevas infracciones tributarias con "la comisión de nuevo delito" que menta el inciso a) de la aludida norma. ....*

*.. "El A quo, respecto de la precitada causal de interrupción, considera que debe descartarse el encuadre analógico pregonado, por la Provincia de Tucumán, entre lo preceptuado en el 67, inciso b), con la notificación del inicio del sumario administrativo realizado por la Dirección General de Rentas (en adelante DGR), merced a que no pueden esquivarse los términos utilizados por la mentada norma; fundamentalmente, en cuanto refiere expresamente que, el primer llamado, debe darse en el "marco de un proceso judicial", siendo que el proceso sumarial derivado, de una infracción tributaria, nada tiene de judicial, sino que es de naturaleza administrativa, lo que se corrobora con sólo percatarse, dice la Cámara, que el mencionado primer llamado lo es puntualmente a los fines de prestar declaración indagatoria, acto procesal específico y que sólo puede acaecer en el marco de un proceso judicial de naturaleza penal y que, sobre todo, en nada puede vincularse a un descargo y ofrecimiento de pruebas, ocurrido en el contexto de un procedimiento sumarial de índole administrativa (cfr. fs. 165 vta.)"*

*"Con relación a la segunda equiparación (nuevas infracciones tributarias con el inciso a) del artículo 67 del Código Penal), el fundamento para dicha conclusión*

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

viene dado por el hecho que, aún cuando por vía de hipótesis me situara en la mejor posición para la recurrente y considerara pertinente la equiparación de marras, lo mismo devendría improcedente su planteo, en mérito a que no se arrió, a la causa, prueba que las nuevas infracciones tributarias, a que refiere la impugnante y sus correspondientes sanciones, se encuentren firmes. Esto así por cuanto, sabido es que "La verificación de esta causal exige que recaiga respecto del delito interruptor sentencia firme que lo declare" (cfr. D'Alessio, Andrés José y Divito, Mauro A.: "Código Penal de la Nación", T. I, pág. 1001). En el mismo sentido: Baigún, David, Zaffaroni, Eugenio Raúl: "Código Penal y Normas Complementarias", T. 2, pág. 664). De allí que sea por este motivo, y no por el esgrimido por la Cámara, que corresponde desestimar la crítica en estudio".

En tal sentido, si tomamos como punto de partida la medianoche del día 18/06/2014 (art. 63 C.P.) hasta la fecha de la Resolución N° M 774/16 (11/11/2016), y de cada una de los anticipos reclamados individualmente se advierte que ha transcurrido el plazo de dos años impuesto por el artículo 62 inc. 5 del Código Penal para que opere la prescripción de la acción, no estando vigente la facultad de la D.G.R. para sancionar al apelante por la supuesta infracción cometida, por lo que le asiste razón al planteo de prescripción de la acción penal, efectuado por el contribuyente.-

Ahora bien atento el carácter preclusivo de la prescripción y encontrándose extinguida la acción para la sanción de multa por la supuesta infracción cometida por el contribuyente no corresponde efectuar el tratamiento de las demás cuestiones expresadas por el apelante en su recurso.-

Por ello, corresponde HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente FAVIO ALEJANDRO ESTOFAN, CUIT N° 23-25320813-9, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.-

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en idéntico sentido.

CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en igual sentido.-

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

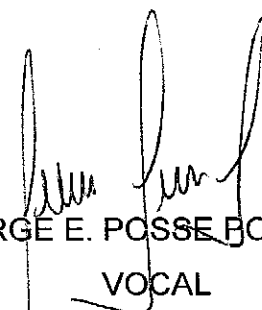
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

**1.- HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **FAVIO ALEJANDRO ESTOFAN, CUIT N° 23-25320813-9**, en contra de la Resolución N° M 774/16 de fecha 11/11/2016, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **DECLARAR** que la acción sancionatoria de la D.G.R, se encontraba prescripta al momento del dictado de su Resolución N° M774/16 de fecha 11/11/16 por la que se aplica al contribuyente una multa de \$ 12.000 por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el Art. 82 C.T.P, Impuesto a la Salud Pública anticipos 05 a 07, 09/2014 del Impuesto para la Salud Pública.-

**2.- REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE**, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

**HAGASE SABER**<sup>LMA</sup>

  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE

  
DR. JORGE E. POSSE BONESSA  
VOCAL

  
C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

ANTE MI

  
DRA. SILVIA M. MENEGHELLO

SECRETARIA