

SENTENCIA N° 293/17

Expte. N° 826/926/2016

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 26 días del mes de *Junio* de 2017, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **FERREYRA JUAN FERNANDO s/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 826/926/2016 (Expte DGR N° 734/1214/R/2014) 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 el contribuyente FERREYRA JUAN FERNANDO WALTER, CUIT N° 23-23616515-9, por derecho propio, presentó Recurso de Apelación (fs. 31/34 del Expte N° 734/1214/R/2014) en contra de la Resolución N° D 227/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 13/09/16 obrante a fs. 28/29 del Expediente de la D.G.R. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por FERREYRA JUAN FERNANDO WALTER en contra del Acta de Deuda N° A 205-2016 practicada en concepto del impuesto de Sellos, confirmándose la misma y RECHAZAR el descargo interpuesto en contra del Sumario instruido N° M 205/2016, por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 286 inc. 1 del Código Tributario Provincial (t.v.) y en consecuencia APLICAR al contribuyente una multa por un monto de \$ 7.380,00.- (Pesos siete mil trescientos ochenta con 00/100) equivalente al ciento por ciento (100%) del gravamen omitido.

Manifiesta el apelante, que la Resolución desconoce la gravedad institucional en que incurriera el P.E. al romper con el principio de legalidad tributaria, consagrado en el aforismo "nullum tributum sine lege" (art. 3 CTP) permitiendo que el

Gobernador de la Provincia se irrogase funciones legislativas expresamente vedadas a sus funciones.

Expresa que como bien lo reconoce esta Administración en sus consideraciones, fueron esos decretos viciados los que sirvieron de antecedentes a la reforma del art. 235 del CTP con el que se pretende imponer a quienes contratan con terminales automotrices no contempladas en la nómina del gobierno (por pertenecer a otras provincias) una alícuota del 3% sobre el precio de adquisición de la unidad automotora, continuando con la afectación constitucional de los principios de igualdad ante la ley y el que establece la prohibición de constituir aduanas interiores en el territorio de una provincia.

Aduce que lo que pretende gravar el Fisco con el tributo, es la solicitud de inscripción inicial (F 01) en el RNPA, asignándole a dicho instrumento el carácter de "Acto que tiene por objeto la transmisión de la propiedad de automotores". Que el hecho generador de la obligación tributaria es la existencia de un instrumento, Público o Privado, que contenga acto o contrato de contenido económico. Este recaudo está absolutamente ausente en la operación de compra que realiza esta parte mediante Factura N° 0005-00038839.

Sostiene que este avasallamiento al principio de instrumentalidad -necesario para la legitimidad del impuesto- recibió expresa consagración en el fallo "Transporte Rocchia SRL c/Provincia de Tucumán s/Amparo" emitido por la Excm. Cámara Contencioso Administrativo Sala IIIª decretándose la inconstitucionalidad del tributo que se pretende imponerle, frente a la vulneración, aviesa, en que incurriera el P.E. de la Provincia de Tucumán, a todo el sistema normativo Supralegal, dando cuenta de la intentona del organismo recaudador.

Advierte que en el acto se configura la desigualdad con que se trata a los habitantes de la provincia frente a un mismo hecho de consumo, por la única circunstancia de que el consumidor escogiera una terminal automotriz no comprendida en la nómina. Que al mismo tiempo, ese accionar determina la creación de un derecho aduanero que se impone al mismo ciudadano tucumano que hizo uso de la prerrogativa de adquirir su rodado bajo las reglas del armónico

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

juego de la oferta y la demanda, pretendiendo hacerle cargar con un NO IMPUESTO.

Posteriormente, en respaldo de sus fundamentos transcribe parte del fallo reseñado precedentemente ("Transporte Rochhia SRL") y cita jurisprudencia de la Corte Local y Nacional, lo que se da por reproducido en honor a la brevedad.-

Hace reserva de plantear la inconstitucionalidad de las normas tributarias que lo afectan, ante el Órgano Jurisdiccional competente, en caso de confirmarse la postura del organismo recaudador, en la instancia procesal que corresponda.

Pide se haga lugar a la apelación interpuesta revocándose la resolución recurrida.

II.- Que a fs. 01/04 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contestan traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.-

Que esgrime la Autoridad de Aplicación, que el artículo 235° del C.T.P. es la que refleja la potestad que le asiste a la Provincia para legislar y establecer pautas en materia tributaria, y así lo dispone el art. 121° de la Constitución Nacional.-

Que en ejercicio de esa facultad delegada, el Poder Ejecutivo dicto el Decreto N° 2507-3/1993, el 12/11/1993, el cual fue modificado mediante el Decreto N° 4271/3, del 30/11/2004, quedando redactado su punto 3, apartado f, inciso b, artículo 4 de la siguiente forma: "El impuesto de sellos establecido en el art. 214 del Código Tributario se hará efectivo de acuerdo con las siguientes alícuotas e importes fijos:.... Del treinta por mil (30‰): Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores cero (0) kilómetro en general... Este impuesto también se aplicará sobre la documentación de cualquier naturaleza que se presente como título justificativo de la propiedad a los efectos de obtener la matriculación respectiva o la inscripción de la transmisión del dominio; en este caso el tributo abonado cubre el que pueda corresponder sobre la instrumentación del acto..."-.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO BARRERA

En este sentido, aclara la DGR que el referido Decreto dispuso para el punto 9 apartado K, inciso B, artículo 4 lo siguiente: "Del cero por ciento (0%)... Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilometro en general, celebrados por concesionarios o terminales inscriptas como contribuyente en el impuesto sobre los Ingresos Brutos en la provincia de Tucumán, sean locales o del régimen de Convenio Multilateral con jurisdicción sede en la Provincia".-

Siguiendo con el análisis, la Autoridad de Aplicación expresa que el Decreto N° 4271/3 (ME)-2004 fue posteriormente modificado por el Decreto N° 4568/3 (ME)-2004 del 30/12/2004, quedando redactado su punto 9, apartado k, inciso B, artículo 4 de la siguiente forma: "...Del cero por ciento (0%)... Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilometro en general, celebrados por concesionarios o terminales automotrices inscriptas como contribuyentes en el impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Tucumán, sean locales o del Régimen de Convenio Multilateral, con jurisdicción sede en la Provincia o con alta en la jurisdicción de Tucumán solo para el caso de las citadas terminales automotrices..."-.

Afirma el Organismo Recaudador, que la Ley N° 8468, modificó el artículo N° 278° del CTP, incorporando el inciso 54) el cual expresa: "...Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilómetro en general, celebrados por concesionarios o terminales automotrices inscriptas como contribuyentes en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Tucumán, sean locales o de Convenio Multilateral, con jurisdicción sede en la Provincia, o con alta en la Jurisdicción Tucumán sólo para el caso de las citadas terminales automotrices..."-.

Asimismo, la Ley N° 8467 que rige desde el 01/01/2012, en el capítulo dedicado al Impuesto de Sellos, fija la alícuota del tres por ciento (3%) para "...Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilometro en general. Este impuesto también se aplicara sobre la documentación de cualquier naturaleza que se presente como título justificativo de la propiedad a

los efectos de obtener la matriculación respectiva o la inscripción de la transmisión de dominio; en este caso el tributo abonado cubre el que pueda corresponder sobre la instrumentación del acto...". (Art. 13 inciso 2. Apartado f).-

En este sentido, considera que lo que se grava con el impuesto de Sellos son actos o contratos que tengan los caracteres exteriores de un título jurídico, por lo que la solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 5951444, de fecha 10/06/2014, proporcionada por el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Seccional Concepción, configura la materia imponible prevista en la normativa aplicable.-

Afirma en este orden de ideas, que el apoyo de la mayoría de la doctrina es que son instrumentos aquellos escritos destinados a verificar hechos jurídicos de connotación económica. En otras palabras, aquellos que su redacción tenga por fin probar la existencia de un acto jurídico o material con efectos jurídicos ciertos o eventuales.-

Por lo tanto es el instrumento mediante el cual se presenta ante el registro, lo que se encuentra gravado con el hecho imponible.-

Por último, respecto al planteo de inconstitucionalidad corresponde su rechazo, ya que lo planteado excede el marco del procedimiento administrativo, debiendo efectuar su planteo por ante las autoridades jurisdiccionales competentes.-

Por todo lo expuesto la D.G.R. considera que el planteo del contribuyente debe ser rechazado.

III.- Que a fs. 14/15 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 16/17, en donde se declara la cuestión de puro derecho, 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE PONSOSA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

exhibidos en la resolución atacada, cabe resolver si la Resolución N° D 227/16 se encuentra ajustada a derecho.

Según se desprende de las constancias de autos, en fecha 11.06.2014 el encargado del Registro Nacional del Automotor – Seccional Concepción, comunicó a la D.G.R. la inscripción de una unidad 0 Km. sin que el titular del dominio (el apelante) haya tributado el impuesto de sellos de acuerdo a la RG. N° 138/04 (fs. 01).

A su vez obra a fs. 02 de autos, certificado mediante el cual el recurrente se niega a abonar el sellado requiriendo la inscripción por insistencia, solicitud de inscripción inicial (fs. 03) de fecha 10.03.2014 y factura de compra del vehículo dominio NYK 664 de fecha 03.06.2014, extendida por Guillermo Simone S.A.

IV.a. Primeramente corresponde abocarme a la determinación tributaria practicada por la D.G.R. mediante Acta de Deuda N° A 205-2016, en concepto de impuesto de Sellos, confirmada en la Resolución N° 227/16 recurrida por el contribuyente.

Entrando al tratamiento de los agravios expuestos corresponde recordar que la naturaleza constitutiva del sistema registral en materia de automotores implica que la inscripción no solo hace oponible el dominio frente a terceros, como sucede con los inmuebles, sino que a partir de la registración es cuando se producen efectos, incluso entre las partes.-

El art. 1 del Régimen Jurídico del Automotor expresa: "...la transmisión del dominio de los automotores sólo producirá efectos entre las partes y con relación a terceros, desde la fecha de su inscripción en el Registro Nacional de Propiedad Automotor..." El art. 2 agrega: "...La inscripción de buena fe de un automotor en el registro confiere al titular de la misma la propiedad del vehículo..."-.

La inscripción en el registro es el modo de adquirir el dominio. La propiedad del automotor sólo se adquiere cuando se realiza en el registro la inscripción inicial o

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

una transferencia de dominio. En nuestro sistema registral del automotor no se inscriben títulos sino acuerdos transmisivos. Los títulos los otorga el registro.-

El gravamen es de naturaleza formal y objetiva, pues si bien, se aplica en función de actos jurídicos de contenido económico, tiene su origen en el instrumento en que se materializan.-

Son instrumentos alcanzados por el Impuesto de Sellos, aquellos escritos destinados a verificar hechos jurídicos de connotación económica. En otras palabras, aquellos que tengan por fin probar la existencia de un acto jurídico o material con efectos jurídicos ciertos o eventuales.-

Por lo tanto, no es el contrato de compraventa del vehículo, sino el instrumento mediante el cual aquel se presenta ante el Registro, lo que se encuentra gravado como hecho imponible. Es decir, no se está aplicando el impuesto de Sellos a una venta, sino a una transmisión de dominio según el Régimen Jurídico del Automotor, trayendo aparejada la justa aplicación de las presunciones invocadas.-

La gravabilidad del formulario F-01 resulta procedente, en razón de que es un documento que acredita un acto u operación que constituye el derecho de propiedad sobre el vehículo, ello conforme lo establece el régimen legal aplicable a los mismos.-

Por lo tanto, el formulario F-01 sirve de base para la inscripción inicial del vehículo automotor y constituye un instrumento sujeto al impuesto de sellos conforme lo establece el artículo 235° del Código Tributario Provincial.-

Con respecto al agravio expuesto por el apelante, de la afectación del principio de legalidad y de reserva de Ley por parte de la Autoridad de Aplicación, por pretender gravar con el Impuesto de Sellos el formulario de Inscripción del vehículo Automotor, cabe expresar que la potestad de la Provincia de Tucumán para legislar en materia tributaria reside en el artículo 121° de la Constitución Nacional que expresa: "...Las provincias conservan todo el poder no delegado por

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por actos especiales al tiempo de su incorporación...”.-

Asimismo el artículo 1º de la Constitución de Tucumán, dice: “...La Provincia de Tucumán, parte integrante de la Nación Argentina, con los límites que por derecho le corresponden, en uso de la soberanía no delegada, organiza su gobierno de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional...”.-

En igual sentido, el Art. 67 de la Carta Magna Provincial, establece que: “...Corresponde al Poder Legislativo: 2º) Establecer los impuestos y contribuciones necesarios para los gastos del servicio público, debiendo estas cargas ser uniformes en toda la Provincia...”.-

Que rige para la Provincia de Tucumán la Ley N° 8467, vigente desde el 01/01/2012, en donde expresa en el capítulo correspondiente al Impuesto de Sellos, artículo N° 13º inciso 2, apartado f, la alícuota del 3 % para: “...Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilometro en general. Este impuesto también se aplicará sobre la documentación de cualquier naturaleza que se presenten como título justificativo de la propiedad a los efectos de obtener la matriculación respectiva o inscripción de la transmisión de dominio; en este caso el tributo abonado cubre el que pueda corresponder sobre la instrumentación del caso...”.-

La inteligencia de las normas transcriptas, permiten presumir que en el caso analizado no se afecta el principio de legalidad y reserva de ley, como se agravia el apelante, ya que la facultad de la Provincia para crear el Tributo, se encuentra contenida en la Carta Magna Nacional y Provincial.

El hecho imponible previsto en la norma tributaria, es la instrumentalidad de una determinada operación civil o comercial de la que surja un título jurídico. Lo que se grava con el impuesto de sellos, son los actos o contratos que tengan los caracteres exteriores de un título jurídico, por lo que la solicitud de inscripción inicial F-01 N° 5951444 de fecha 10/06/2014, proporcionada por el Registro

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Nacional de la Propiedad del Automotor Seccional Concepción, configura la materia imponible descripta por la norma.-

En lo que respecta a la pretendida aplicación jurisprudencial, respecto a la inconstitucionalidad de la normativa aplicable al caso, corresponde en primer lugar dejar sentado que conforme al principio republicano de gobierno de nuestro país, el control de constitucionalidad de las normas es facultad exclusiva y excluyente del Poder Judicial, por lo que solo los jueces tienen la atribución de control de constitucionalidad por la naturaleza que detentan.-

Sin perjuicio de ello, el artículo N° 161° del CTP es claro al disponer que “El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma”.-

En este sentido, la jurisprudencia enunciada por el apelante en su recurso, se refiere a sentencias que dirimieron hechos ocurridos durante el periodo fiscal 2011, en el que aún estaba en vigencia el Decreto N° 4271/3 (ME) – 2004, de modo que sus fundamentos no resultan aplicables a este proceso, teniendo en cuenta que el marco normativo en el presente caso, es el la Ley Provincial N° 8.467. A mayor abundamiento, cabe dejar aclarado que a la fecha de este pronunciamiento, la norma aplicable a este caso (ley 8.467) no ha sido declarada inconstitucional por la Corte Suprema de Justicia, por lo que no corresponde a este Tribunal acoger como válidos, los argumentos referidos por el apelante, con respecto a este agravio.-

IV.b.- Con relación a la multa aplicada por la Autoridad de Aplicación en el art. 3° de la Resolución recurrida, corresponde efectuar una serie de precisiones previas, a fin de determinar si la misma debe confirmarse o no, en esta etapa recursiva.

En primer término, no resulta controvertido el carácter punitivo de las multas y clausuras que, la Administración, aplica a los ilícitos tributarios. Es jurisprudencia reiterada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que las sanciones

Dr. JORGE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

pecuniarias de referencia establecidas 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). En la doctrina especializada se ha dicho que “el derecho penal tributario, desde el punto de vista de las sanciones que aplica a los infractores a sus normas, es de carácter penal en cuanto impone verdaderas penas que son consecuencia jurídicas consistentes en una disminución de bienes jurídicos tendientes a reprimir la trasgresión cometida y a evitar infracciones futuras” (Villegas, Héctor B.: “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, T.1, pág. 332). Más allá de las divergencias existentes en torno a la naturaleza jurídica de la infracción tributaria y a la rama del derecho a la que pertenecen las disposiciones que regulan dicho ilícito, los autores, en general, coinciden en cuanto al carácter punitivo de las sanciones de multas (cfr. García Belsunce, Horacio: “Derecho Tributario Penal”, Depalma, Buenos Aires, 1985; Jarach, Dino: “Finanzas públicas y derecho tributario”, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 1996; Gurfinkel de Wendy, Lilian N. - Russo, Eduardo A.: “Ilícitos Tributarios en las Leyes N° 11.683 y N° 23.771”, Depalma, Bs.As., 1991; García Vizcaíno, Catalina: “Derecho Tributario”, Depalma, Buenos Aires, 1997). En la misma línea de razonamiento se enrola el Legislador Provincial que, al regular las infracciones y sanciones tributarias, ha previsto la aplicación supletoria a su respecto de los principios generales del derecho en “materia punitiva” (cfr. artículo 69 CTP).

Ahora bien, atento a la “naturaleza penal” de la multa impuesta por la D.G.R., cabe destacar que los Tribunales Superiores, tanto de la Provincia como de la Nación, tienen dicho que la prescripción en materia penal es un instituto de orden público, que opera de pleno derecho y es declarable de oficio, previo a cualquier decisión sobre el fondo del asunto y en cualquier instancia o grado del proceso.

Asimismo, señalaron que la prescripción penal “es un instituto que encarna un interés social de tal magnitud, que debe considerarse por sobre cuestiones particulares del proceso”, advirtiendo asimismo que “esta naturaleza y esta jerarquía no implica de ningún modo que pueda violentar la normativa sin más,

sino que permite atender la prescripción de la acción o sanción penal en forma previa frente a las cuestiones particulares del fondo en atención a los derechos del imputado". Se dijo que "en diversas oportunidades el Máximo Tribunal de la Nación ha señalado que el instituto de la prescripción de la acción tiene una estrecha vinculación con el derecho del imputado a un pronunciamiento sin dilaciones indebidas, y que dicha excepción constituye el instrumento jurídico adecuado para salvaguardar el derecho en cuestión (Fallos: 332:1512; 330:4539; y causa "Ibáñez", del 11/8/2009, La Ley 25/9/2009, 7 - Sup. Penal 2009, octubre, 48; entre otras).

La Corte de la Nación ha sostenido que conforme doctrina uniforme, "la prescripción se presenta hoy, a la luz de nuestra Constitución Nacional, como un límite al ius puniendo que condiciona el derecho-obligación del Estado de iniciar o proseguir una persecución penal en contra de una persona. Constituye entonces una autolimitación que se impone el Estado en sus facultades de persecución del delito, (ya sea dando por terminado un proceso en trámite o dejando de aplicar una pena oportunamente impuesta)".

En sentido concordante, nuestro mas Alto Tribunal, en reciente fallo, expresó: "Cabe recordar que el régimen aplicable en la cuestión debatida en autos (prescripción de multas tributarias), es el previsto en el Código Penal, doctrina sentada en el caso "Filcrosa" (Fallos 326:3899). Esta postura ha sido reiterada en numerosos pronunciamientos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación hasta la actualidad (CSJN: sentencia del 11/02/2014, "Municipalidad de la Ciudad de Corrientes vs. H., A.E. S/ Apremio") y adoptada en varios antecedentes por esta Corte Suprema, desde "Gobierno de la Provincia de Tucumán -DGR- vs. Servituc S.A. S/ Ejecución Fiscal" (sentencia N° 620 del 29/7/2005), "Provincia de Tucumán -DGR- vs. Diosquez Gerónimo Aníbal S/ Ejecución fiscal", (sentencia N° 664 del 04/9/2013). En este orden, es necesario reconocer la naturaleza punitiva de las multas impuestas por la Administración (Fallos: 156:100; 184:162; 239:449; 267:457; 287:76; 289:336; 290:202; 184:417; 202:293; 235:501; 287:76; 289:336; 290:202), lo que motiva la aplicación de los principios generales y normas del derecho penal común (Fallos 184:417; 202:293; 235:501; 287:76; 289:336; 290:202); por lo que cabe confirmar el criterio sentencial de la Excma. Cámara

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

que sostiene que: *"la prescripción en materia penal es un instituto de orden público, que opera de pleno derecho y es declarable de oficio, previo a cualquier decisión sobre el fondo del asunto y en cualquier instancia o grado del proceso"* (CSJT, sentencias N° 557 del 06/7/2012, N° 667 del 12/9/2011, N° 77 del 25/02/2014 entre otras). **Sentencia N° 58 de fecha 22/02/2017** - Dres.: Gandur - Estofan – Posse. Corte Suprema de Justicia de Tucumán.

Siguiendo el principio rector, claro y uniforme, de los Tribunales Superiores Provincial y Nacional en materia de prescripción penal, no puede soslayarse en esta instancia jurisdiccional administrativa, el análisis de oficio de la prescripción de las multas impuestas por la Autoridad de Aplicación, constituyendo el mismo un imperativo jurisprudencial para este Tribunal Fiscal.

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. 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).

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. GUSTAVO JIMÉNEZ

La prescripción de la acción penal se encuentra regulada en el Código Penal por los artículos N° 59, 62 inciso 5), 63 y 67 punto e), los cuales pasó a transcribir.-

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

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: e) El dictado de sentencia condenatoria, aunque la misma no se encuentre firme.

Ahora bien, en el caso de autos, y de acuerdo a la interpretación de la normativa expuesta, la infracción se ha producido al momento de la inscripción del vehículo de propiedad del contribuyente en el R.P.N.A. y la negativa expresa de su parte a pagar el sellado, en fecha 10/06/2014, conforme surge de fs. 02/03 del Expte. 734/1214/R/2014.

En razón de ello, el comienzo del cómputo de la prescripción de la acción operó a la medianoche de la fecha consignada de infracción.

Siendo que la Resolución de la D.G.R. N° D 227/16 que aplica y cuantifica la pena en su art. 3º, ha sido dictada en fecha 13/09/2016, siendo éste el único acto interruptivo de la prescripción de la acción sancionatoria de la Autoridad de Aplicación, puede fácilmente advertirse que al momento de su dictado, esta acción se encontraba prescripta.

Conforme el artículo 67 del C.P., las potestades sancionatorias del Estado, se interrumpen con el dictado de sentencia condenatoria, aunque la misma no se encuentre firme, considerando a la Resolución sancionatoria de la D.G.R., equiparable a la sentencia que se refiere el mencionado digesto.

En virtud de ello, el plazo de dos años previsto en el art. 62 inc. 5° del Código Penal, aplicable al caso, se encontraba cumplido, teniendo en cuenta la fecha de la infracción, al momento de dictarse la Resolución recurrida.

**IV.c.** En conclusión y tomando como base los argumentos expuestos precedentemente, considero que **CORRESPONDE NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente FERREYRA JUAN FERNANDO WALTER, CUIT N° 23-23616515-9, en contra de la Resolución N° D 227/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 13/09/16, en lo que se refiere a la obligación tributaria. Asimismo, corresponde declarar de oficio, que la acción sancionatoria de la D.G.R. se encontraba prescripta al momento del dictado de su Resolución N° D 227/16, de fecha 16.03.2016, y en consecuencia dejar sin efecto el artículo 3° de dicha resolución, por las consideraciones mencionadas precedentemente. Así lo propongo.

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.

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.- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente FERREYRA JUAN FERNANDO WALTER, CUIT N° 23-23616515-9, en contra de la Resolución N° D 227/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 13/09/16, en lo que se refiere a la obligación tributaria, por las razones expuestas precedentemente.

2.- **DECLARAR DE OFICIO** que la acción sancionatoria de la D.G.R. se encontraba prescripta al momento del dictado de su Resolución N° D 227/16, de fecha 16.03.2016, y en consecuencia dejar sin efecto el artículo 3° de dicha resolución, por las consideraciones mencionadas precedentemente.

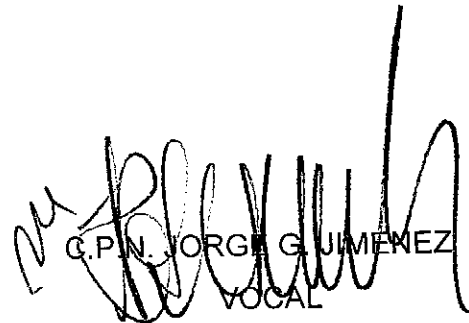
3.- **REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE**, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

**HAGASE SABER**

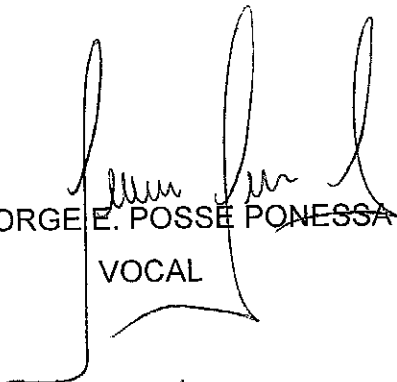
S.G.



DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE




G.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

**ANTE MI**



DRA. SILVIA M. MENEGHELLO  
SECRETARIA