

SENTENCIA Nro. 485/17

Expte. Nro. 271/926/2017

En San Miguel de Tucumán, a los 08 días del mes de Septiembre 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: "CIBERPLAS SA s/Recurso de Apelación" Expte. N° 271/926/2016 (Expte. DGR N° 25864/376/C/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.- Previo al tratamiento de la cuestión particular que nos ocupa, y atento la vigencia de la Ley 9013 (B.O. 24.05.2017), entiendo que resulta necesario precisar, algunas aclaraciones referidas al procedimiento a imprimir a la presente causa y que refieren específicamente a aquellas providencias contempladas en el punto IV, art. 10, incisos 4° y 8° del R.P.T.F.A.-

El plexo normativo aplicable primigeniamente al procedimiento por ante el Tribunal Fiscal de Apelación lo constituye el Código Tributario Provincial. Sin perjuicio de ello y conforme el art. 129 del Digesto citado, a falta de norma expresa, se aplicarán las disposiciones generales del procedimiento administrativo y, en su defecto, las de los Códigos de Procedimientos Civil o Penal.

Como punto de partida debe señalarse que la Ley N° 4.537, consagra en su art. 3° los principios generales sobre los cuales se asienta el procedimiento administrativo, destacándose, entre ellos, la búsqueda de la verdad material, el

DR. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

impulso de oficio, el informalismo a favor del administrado, el debido proceso legal, la celeridad, economía y eficacia en el trámite administrativo.-

Respecto de los últimos (celeridad, economía, eficacia), ellos también son principios receptados por el Código Procesal Civil de la Provincia, concretamente por el art. 30 en tanto prescribe que los jueces tendrán los poderes necesarios para realizar todos los actos tendientes a obtener la mayor celeridad y economía en su desarrollo.

En atención a la normativa citada, de plena aplicación a este procedimiento, puedo sostener que en el caso concreto la previsión contemplada en el art. 10 incs. 4º y 8º del R.P.T.F.A. produce una colisión con los principios reseñados precedentemente, atento al modo en que entiendo debe resolverse la cuestión traída a estudio.

En efecto, la notificación personal de las providencias que disponen la radicación de la causa ante el Tribunal, la declaración de la cuestión como "de puro derecho" y el llamamiento de autos para sentencia, tiende a la protección de los derechos del contribuyente, o si se quiere, a darle la posibilidad de controvertir las mismas en un caso o de ampliar sus fundamentos en otro, dentro de los plazos generados a partir de la notificación personal. Se respeta de ese modo derechos constitucionalmente reconocidos.

En esa inteligencia, las notificaciones personales aludidas garantizan el pleno y efectivo ejercicio del derecho de defensa y de la seguridad jurídica.

Esner lo dice más claramente al afirmar que: "La parte que confió en el texto de la ley para ordenar su actividad en el proceso se hallaría sorprendida y vulnerada en su derecho de defensa si por causa de una decisión judicial -de borroso origen pretoriano- se le privara de alguna facultad o recurso con evidente menoscabo del

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

principio de seguridad jurídica” (Eisner, Isidoro, “Las notificaciones judiciales en el debido proceso -a propósito de cierta jurisprudencia-”, -LL-1981-D-948).

Paralelamente se inscribe el principio del informalismo que imbuje al derecho administrativo y que exige la combinación de éste con la forma. Se trata una ratio decidendi fácilmente comprensible, por ser expresión de la idea misma que impregna al formalismo en el derecho, cuyo espíritu está presidido por la intuición de que -al decir de Ihering- tras su aparente contradicción, existe una mutua y recíproca interdependencia entre las formas y la libertad; y es que, para glosar el pensamiento de aquél autor, cabe recordar que: “Enemiga jurada de lo arbitrario, la forma es hermana gemela de la libertad. Las formas fijas son la escuela de la disciplina y el orden, y por consiguiente de la libertad: son un baluarte contra los ataques exteriores: podrán romperse, pero no plegarse. El pueblo que profesa verdadero culto a la libertad comprende intuitivamente el valor de la forma y siente que ella no es un yugo exterior, sino el vigía de su libertad” (Ihering, Rudolf von, El espíritu del derecho romano, Libro II, Ira parte, Tít. III, § 50).

Como corolario de lo expuesto, y en atención al modo en que entiendo debe resolverse el caso -en sentido claramente favorable al contribuyente- las prerrogativas acordadas a partir de la previsión de notificar personalmente las providencias mencionadas, colisionarían en su perjuicio y del Tribunal mismo, con principios fundamentales del procedimiento administrativo como la celeridad, la economía procesal y la eficacia. Ello debido a que, de cumplirse con las formas previstas en la Reglamentación (notificación personal de las providencias mencionadas), ello redundaría en un desgaste jurisdiccional innecesario y consecuentemente, en una dilación superflua del trámite sin que exista perjuicio actual para el recurrente que lo justifique. En otras palabras, la cuestión puede

resolverse mediante el dictado de una sola Resolución por aplicación del principio de la economía y celeridad antes dicho.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE BOSSE POISSON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El dictado del Acto Administrativo definitivo que se pretende en este proceso significa un transcurrir, a veces largo de tiempo, en el que las partes y el Estado, necesariamente, deben realizar un esfuerzo, un gasto, inclusive económico. Con la vigencia del principio de economía procesal se pretende evitar esa pérdida. Para COUTURE es menester recordar que el tiempo en el proceso más que oro, es Justicia, por ello es un derecho de la persona obtener una decisión jurisdiccional del conflicto en un plazo razonable. Entre los medios para combatir la lentitud procesal se debe propender a la economía de esfuerzos y gastos, constituyendo muestras del principio de economía procesal: el impulso de oficio y la notificación automática como regla general en materia de notificaciones.

El mecanismo que propongo adoptar en el presente caso, tiene como principal objetivo y fundamento imprimir celeridad al proceso, procurando una pronta y eficaz respuesta administrativa, ante el incesante reclamo de la sociedad en tal sentido. La modalidad reducida excepcional de este procedimiento no tiene como objetivo la renuncia a los principios y garantías del debido proceso, sino reordenar los desajustes existentes entre la colisión de aquellos principios a favor del administrado, que nos proporciona la realidad empírica.

En mérito a ello, y atendiendo a que los tiempos modernos se inclinan hacia un procedimiento ágil donde los principios de inmediatez, celeridad y economía procesal encuentren una clara respuesta, corresponde SOLO como excepción en el presente caso y en virtud de la ley Nro. 8873, prescindir de las formas establecidas en el art. 10, incs. 4º y 8º del R.P.T.F.A. y dictar Resolución de fondo sobre la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal.

DR. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Así lo propongo.

DR. JOSÉ PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

II.- Sentada la posición precedente me abocaré al análisis de las constancias de la causa.

DR. GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Surge que a fojas 30/31 (EXPTE. DGR N° 25864/376/C/2015) el contribuyente a través de apoderado, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución M 1918/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 29/12/16 obrante a fs. 23. En ella se resuelve: "APLICAR al agente CIBERPLAS SA una multa de \$169.354,84 (Pesos Ciento Sesenta y Nueve Mil Trescientos Cincuenta y Cuatro con 84/100), equivalente a dos veces el monto mensual percibido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86 inciso 2 del Código Tributario Provincial, por mantener en su poder tributos percibidos después de haber vencido el plazo en que debió ingresarlos al Fisco, por el período mensual 02/2015 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos-agente de Percepción"

III.- Que a fojas 1/4 del Expte. cabecera Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

IV.-Que cabe expedirse en forma preliminar sobre la admisibilidad formal del Recurso intentado para luego ingresar, al tratamiento de la cuestión de fondo, si resulta procedente.

Que el artículo 134 del Código Tributario Provincial indica que contra las resoluciones que dicte la Autoridad de Aplicación, en los casos previstos en el artículo 99 y contra las que impongan multas, los sujetos pasivos o infractores podrán interponer, a su opción, dentro de los quince (15) días de notificados....."

Que por su parte el artículo 119 del citado digesto, consigna: "...Los términos establecidos en este código son perentorios y solamente se computarán los días hábiles administrativos..."

Que en el caso concreto, la Resolución M 1918 del 29/12/16 se notificó al contribuyente el 16/02/17 (fs. 29) y el recurso de apelación se interpuso el 15 de

Dr. JORGE ALEJANDRO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE JOSSE POISSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE CUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Marzo de 2017 según surge acreditado a fs. 30/31, habiendo vencido con creces el plazo para articularlo.

Que un recurso de apelación interpuesto extemporáneamente por el administrado, deja firme la resolución administrativa recurrida, pues los plazos que establece el código ritual son perentorios e improrrogables, por lo que el interesado pierde el derecho dejado de usar.

Que en igual sentido, en cuanto a la aplicación del principio de informalismo, la Doctrina aplicable a la materia dejó sentado que el mencionado principio no puede llegar a extremos desmedidos o desorbitados, justificando el incumplimiento de las cargas y plazos procesales, pues en el devenir formal administrativo carece de vigencia el capricho o la desidia del administrado. Si el agente dejó vencer el "término perentorio" para presentar defensa y ofrecimiento de prueba en el marco de una actitud recursiva, no resulta adecuado invocar luego el informalismo a fin de lograr su restitución, impugnar el rechazo de la formulación extemporánea o impetrar la nulificación del decisorio definitivo.

Que el carácter perentorio de un plazo significa: a) que sin requerirse petición de parte ni declaración de la Administración, por el solo transcurso del tiempo, se produce la "pérdida de la facultad procesal" que ha dejado de usarse; y b) que dicho plazo no es, en principio, susceptible de interrumpirse o suspenderse (cfr. Hutchinson, Tomás, "Ley Nacional de Procedimientos Administrativos", T. I. pág. 480). Al respecto, la C.S.J.N. ha sostenido que "razones de seguridad jurídica constituyen el fundamento último de perentoriedad de los términos, fijando un momento final para el ejercicio de ciertos derechos, pasado el cual éstos deben darse por perdidos. No obsta a ello que el particular haya cumplido, aún instantes después, con la carga correspondiente" (cfr. "Garrido, Dalmiro P.G., Fallos 289:196).

DR. JORGE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. JOSSE PONESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Que en igual sentido, en un fallo reciente la Corte Suprema de Justicia de Tucumán, se refirió al tema en cuestión "... Con respecto al alcance de lo que debe entenderse "por acto firme", esta Corte tiene dicho que "la firmeza del acto hace a su irrecurribilidad. Son firmes los actos consentidos por el particular interesado, sea porque se operó la caducidad del plazo previsto en el ordenamiento jurídico para impugnar, o bien porque el sujeto afectado lo consintió de otra forma. Esto último es de capital importancia, pues como ya se dijo la firmeza hace a la inimpugnabilidad del acto administrativo tanto en sede administrativa como judicial, y esta calidad es adquirida por éste cuando el particular lo ha consentido, expresa o tácitamente. Esta Corte en reiterados pronunciamientos ha sostenido el principio de que la pretensión procesal administrativa presupone, para su existencia, que quien alegue la invalidez de un acto administrativo no debe haber consentido el mismo ni expresa ni tácitamente. Esto último se configura cuando, existiendo instituidos formalmente recursos administrativos obligatorios, el interesado no los ha articulado o lo hizo extemporáneamente; hipótesis ambas en que la decisión administrativa adquiere el carácter de "firme" y por lo tanto insusceptible de ser cuestionada en sede judicial (cfr. "Figueroa vs. Gobierno de Tucumán", sentencia n° 547/87; "Corbalán, Juan Francisco y otros vs. Provincia de Tucumán s/acción Contencioso Administrativo", sentencia n° 1572/88)..." (CSJT, "Gallardo, Nilda Isabel y otros vs. Caja Popular de Ahorros de la provincia s/especiales", sent. n° 461 del 09/6/2000). DRES.: GANDUR - GOANE (CON SU VOTO) - SBDAR. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA Sala Laboral y Contencioso Administrativo Sentencia: 570 Fecha de la Sentencia: 08/06/2015.-

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Que de las nociones precedentemente expuestas, se infiere que el examen de los requisitos de admisibilidad debe constituir una operación necesariamente preliminar con respecto al examen de fundabilidad o estimabilidad, y que un juicio negativo sobre la concurrencia de cualquiera de los primeros descarta, sin más, la necesidad de un pronunciamiento relativo al mérito del recurso (Palacio, Lino Enrique, Derecho Procesal Civil, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires, Año 1975, Tº V, página 42).-

L. LUSSIE PORRÉS  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Que por lo expresado anteriormente, se puede afirmar que el plazo para deducir el Recurso de Apelación ante el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Tucumán, es "perentorio" y que ha precluido la facultad del contribuyente para articular defensa alguna contra la Resolución que le impuso la multa. Por lo que corresponde, resolver la cuestión en tal sentido.

Concluyo entonces que en el caso debe dictarse la siguiente resolución: NO HACER LUGAR, por extemporáneo, al Recurso de Apelación presentado por el contribuyente CIBERPLAS SA, confirmando en todos sus términos la Resolución M-1918 de fecha 29/12/16 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia.-

**El Dr. José Alberto León dijo:**

Que sin perjuicio del elevado reconocimiento intelectual que me merecen mis distinguidos colegas preopinantes, me permitiré disentir, por no compartir los fundamentos expuestos en sus votos; motivo por el cual, me veo en la obligación de emitir mi propio voto.-

I.- Que la cuestión traída a conocimiento de este Tribunal de Apelación, versa sobre el recurso de apelación deducido por el Contribuyente CIBERPLAS S.A. en contra de la Resolución N° M 1918/16 de fecha 29/12/16, que resuelve APLICAR al agente CIBERPLAS S.A. Padrón/CUIT N° 30-70804826-3 una multa de \$ 169.354,84 (Pesos ciento sesenta y nueve mil trescientos cincuenta y cuatro con 84/100), equivalente a dos (02) veces el monto mensual percibido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 86 inciso 2 del Código Tributario Provincial, por mantener en su poder tributos percibidos después de haber vencido el plazo en que debió ingresarlos al Fisco, por el periodo mensual 02/2015 del Impuesto sobre los ingresos Brutos-Agente de Percepción.-

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSÉ PONESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

II.- Que a fs. 1/2 del Expte. de referencia, obra escrito de contestación - art. 148 CTP -, practicado por la Autoridad de Aplicación, a través del cual solicita se dicte sentencia no haciendo lugar por extemporáneo el recurso de apelación interpuesto y se confirme la resolución apelada.- III.- Que mis colegas preopinantes, proponen, una vez examinados los requisitos de admisibilidad del recurso de Apelación, teniendo como fundamento legal lo determinado por los artículos 134 y 119 del C.T.P., NO HACER LUGAR por extemporáneo, al recurso de apelación presentado por el contribuyente CIBERPLAS S.A., confirmando en todos sus términos la Resolución M – 1918 de fecha 29/12/16 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia.-

III.- Que sin embargo, y como lo tengo expresado en casos anteriores de similares características al de este, y analizado que el escrito recursivo fuera presentado en forma extemporánea; considero - teniendo como base la búsqueda de la verdad material y la primacía de la realidad fáctica y jurídica - que resulta procedente abocarme a la resolución y tratamiento de la cuestión a la luz de la excepcionalidad de la Ley 8873, de aplicación de orden público, y restablecida en su vigencia por la ley N° 9013 (B.O. 24.05.17.), procurando la aplicación de la llamada teoría de la subsanación, en la medida que la facultad de revisar de este Tribunal permite, el caso en particular, llegar a una solución sin vulnerar el derecho de defensa, a partir del análisis y evaluación de los instrumentos objetivos y jurídicos que sirven de bases en el presente caso.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

IV.- En este sentido, esta vocalía tiene sentado – en forma reiterada – el criterio de que las formas y/o requisitos previstos para los casos de admisibilidad de los recursos de apelación, ceden ante la existencia y primacía de una ley de orden público, que establece con carácter general y temporario, la vigencia de un régimen excepcional para la cancelación de deudas tributarias y beneficios para sanciones de infracciones previstas en el Código Tributario Provincial, y respecto de estas últimas, la liberación de las mismas.- Que del análisis del caso de autos,

Dr. E. POBLETE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

y sin adentrarme a meritar el fondo de la cuestión, se desprende objetivamente que la sanción de multa impuesta por Resolución N° M 1918/16 de fecha 29/12/16 quedaría aprehendida por la Ley N° 8873 restablecida en su vigencia por la ley N° 9013 (B.O. 24.05.17).- Que esta circunstancia, me releva de considerar las vicisitudes formales que se presentan en este, y que en todos los casos revisten similares características, motivo por el cual, se advierte, y teniendo a la vista las constancias de la Resolución N° M – 1918/16, en lo que respecta a la multa aplicada por el art. 1º, la misma, encuadra en las previsiones contenidas en el artículo 7º inciso e) penúltimo párrafo de la Ley N° 8873, con la modificación introducida por el art. 1 inc. 6) apartado c) de la ley 9013, que en texto ordenado expresa: “Quedan liberadas de sanción las infracciones previstas en la Ley N° 5121 (t.c. 2009) y sus modificatorias, cometidas hasta el 31 de Mayo de 2015 inclusive y eximidas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones” (lo resaltado y cursivo me pertenece). Que la infracción que motiva la sanción objeto del presente, data de fecha anterior al 31/05/2015, en atención de que el contribuyente Cyberplas S.A. en su carácter de agente de percepción del impuesto sobre los ingresos brutos, retuvo en su poder tributos percibidos sin ingresar al erario público sobre la posición correspondiente al periodo mensual 02/2015 con vencimiento el 16/03/15.-

V. Que por lo expuesto corresponde **DECLARAR** que por aplicación del artículo 7º) penúltimo párrafo de la Ley N° 8873, con la modificación introducida por el art. 1 inc. 6) apartado c) de la ley 9013 (B.O. 24/05/17), la sanción de multa determinada mediante Resolución N° M – 1918/16 ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente. Así

**El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:** Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Visto el resultado del precedente Acuerdo,

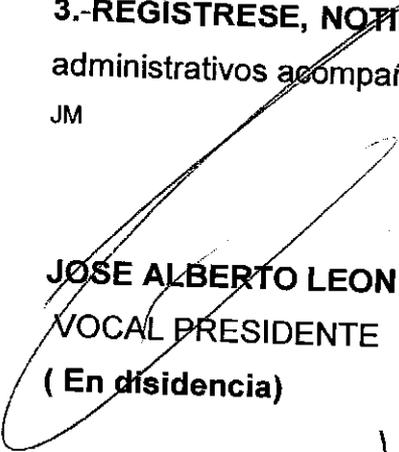
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

1. **DECLARAR** como excepción en el presente caso, por aplicación de los principios de economía, celeridad e inmediatez procesal, y en virtud de la vigencia de la Ley 9013 (B.O. 24.05.2017), la prescindencia de las formas establecidas en el art. 10, incs. 4º y 8º del R.P.T.F.A.

2.-**NO HACER LUGAR**, por extemporáneo, al Recurso de Apelación presentado por el contribuyente CIBERPLAS SA, CUIT N° 30-70804826-3, confirmando en todos sus términos la Resolución M-1918 de fecha 29/12/16 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia.-

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

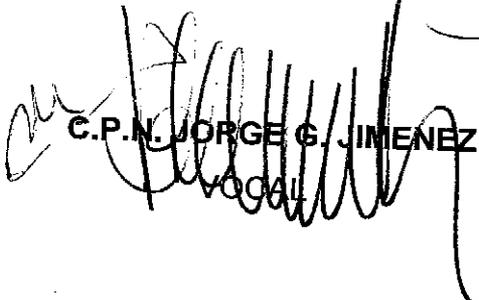
JM



**JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL PRESIDENTE  
( En disidencia)



**JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL



**C.P.N. JORGE G. JIMENEZ**  
VOCAL

**ANTE MI**



SECRETARÍA DE ASESORIA LEGAL  
TUCUMÁN