

SENTENCIA N° 601 /18

Expte. N° 361/926/2016

En la ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 11 días del mes de *Octubre* de 2018, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, el Dr. José Alberto León (Vocal), y en ausencia del C.P.N Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **HOLOGRAMA S.R.L. S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 361/926/2016 (Expte. de la Dirección General de Catastro N° 22.904/377/2014) 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 HOLOGRAMA S.R.L., CUIT N° 30-70862651-8, por medio de su socio gerente, presentó Recurso de Apelación (fs. 95/99 del Expte. N° 22.904/377/2014) contra la Resolución N° 449/2016 de la Dirección General de Catastro de fecha 17/03/2016 (fs. 84/91). En ella se resuelve NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por el agente y en consecuencia APLICAR una Sanción de Multa de \$ 51.925,97 (Pesos Cincuenta y Un Mil Novecientos Veinticinco con 97/100), equivalente a 1 (una) vez el importe del Impuesto Inmobiliario dejado de ingresar, de acuerdo al art. 84 del Código Tributario Provincial.-

El apelante manifiesta que:

-la resolución cuestionada rechazó el descargo formulado e impuso una sanción de multa a través de fundamentos dogmáticos, ya que ninguno de los argumentos expuestos recibió contestación, convirtiéndose en un acto administrativo carente de motivación;

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

-en ningún momento la resolución realizó la imputación concreta y circunstanciada de los hechos que darían lugar a la presunta infracción, omisión que atenta de modo directo contra su derecho de defensa y

-el instrumento que acredita la existencia de una "obra concluida" es el certificado final de obra, el que a la fecha no fue otorgado por la Dirección de Catastro. En consecuencia, considerar que existe una intención de evadir, resulta irracional.

II. A fs. 101/112 del Expte. de cabecera, la Dirección General de Catastro, contesta traslado del recurso interpuesto, conforme art. 148 del Código Tributario Provincial.

En su responde sostiene que:

-no resulta necesario el certificado final de obra municipal como requisito previo para considerar concluida la obra, según Ley de Avalúo;

-la valuación determinada, se confeccionó en concordancia con el Principio de Legalidad que rige en materia tributaria y ofrece suficientes elementos valorativos para la imposición de la sanción de multa;

-el sumario instruido se ajustó al debido proceso adjetivo, en cumplimiento de las disposiciones y principios de la Ley de Procedimiento Administrativo;

-el sumariado contó con la posibilidad de realizar su descargo y compulsar las actuaciones, por lo tanto se garantizó su derecho de defensa y

-el recurrente no acompañó prueba alguna que revierta la determinación efectuada.

En mérito a ello, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación y confirmar la multa impuesta.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. PONS PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

III. A fs. 145/146 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 91/18, donde se declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia (art. 151 del C.T.P.).

IV. Encontrándonos frente a la aplicación de una sanción pecuniaria fijada por la Autoridad de Aplicación, en forma preliminar corresponde efectuar una serie de precisiones, con el fin de determinar si 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 pecuniarias establecidas por leyes fiscales y administrativas son de naturaleza penal, dado que no tienen por objeto reparar un posible daño causado, sino que tienden a 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 de sus normas, es de carácter penal en cuanto impone verdaderas penas que son consecuencia jurídica 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 este tipo de sanciones (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°

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE F. PORRERO POMESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

23.771", Depalma, Bs.As., 1991; García Vizcaino, 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 de los principios generales del derecho en "materia punitiva" (cfr. Art. 69 C.T.P.).

Atento a la "naturaleza penal" de la multa impuesta por la D.G.C., 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.

De esta forma, 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 que "esta naturaleza y esta jerarquía no implica de ningún modo que se 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).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. GEORGE E. PORSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 más 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 de la Excma. Cámara 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.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSÉ E. POSSE ROMESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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 en el art. 62 inc. 5) del Código Penal, y la prescripción de la sanción o pena impuesta, en el art. 65 del mismo digesto. Esta distinción 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).

La prescripción de la acción penal se encuentra regulada en el Código Penal en los arts. 59, 62 inciso 5), 63 y 67 punto e), los que establecen:

Art. 59: "La acción penal se extinguirá: (...) 3) Por la prescripción".

Art. 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".

Art. 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".

Art. 67: "La prescripción se interrumpe solamente por: (...) e) El dictado de sentencia condenatoria, aunque la misma no se encuentre firme".

Estas actuaciones tienen su origen en la verificación de oficio llevada a cabo por la Dirección General de Catastro en el inmueble sito en calle Corrientes N° 942 de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE POMFESA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

esta ciudad -propiedad de Holograma SRL-, en el marco de la Ley de Avalúo N° 7.971.

Mediante Resolución N° 556/2015 del 10/04/2015 (fs. 26/29) la D.G.C. determina la Valuación Fiscal de dicho inmueble (art. 1) y dispone la Instrucción Sumaria pertinente (art. 2).

A fs. 37 Holograma SRL –a través de su Socio Gerente- formula descargo contra la Res. N° 556/2015 y adjunta documentación en respaldo de sus afirmaciones.

La D.G.C. resuelve mediante Resolución N° 449/2016 del 17/03/2016 (fs. 84/90), RECTIFICAR para el año 2016 la Valuación Fiscal propuesta del inmueble ubicado en calle Corrientes N° 942 de esta ciudad; NO HACER LUGAR al descargo formulado por el recurrente y APLICAR una multa de \$51.925,97 (Cincuenta y Un Mil Novecientos Veinticinco con 97/100), equivalente a 1 (una) vez el importe del Impuesto Inmobiliario dejado de ingresar, conforme al Cálculo Preventivo de Multa (art. 84 Ley 5121).

Contra esta resolución Holograma SRL interpone recurso de apelación (fs. 95/99) en los términos de los arts. 127 y 134 inc. 2) del C.T.P.

La Dirección General de Catastro contesta el recurso interpuesto en fecha 13/05/2015 (fs. 101/112), conforme art. 148 C.T.P.

En fecha 16/05/2016 la D.G.C. remite las actuaciones al Tribunal Fiscal (fs. 118) y a fs. 131/133, la Secretaria General de este Tribunal con fecha 11/10/2016, emite dictamen donde considera que las actuaciones se deben remitir al organismo de origen (Dirección General de Catastro), para la continuación del trámite que corresponda.

En virtud de ello, a fs. 134 con fecha 18/10/2016 la D.G.C. emite informe donde advierte que el recurrente cuestiona –además de la procedencia de la sanción de multa-, la valuación del inmueble de su dominio, por lo que remite los autos al Ministerio de Economía.

D. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

D. JORGE E. POBLETE PONCESA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

A fs. 137/138 el Ministerio de Economía con fecha 10/11/2016 emite el informe de su competencia y el 09/03/17 remite las actuaciones a la Fiscalía de Estado para que tome intervención.

A fs. 140 obra Dictamen N° 620 del 06/03/18 de la Fiscalía de Estado donde considera que el Tribunal Fiscal de Apelación, tiene competencia para resolver el recurso interpuesto por Holograma SRL.

A fs. 141 el Ministerio de Economía en fecha 07/03/2018, remite las actuaciones al Tribunal Fiscal de Apelación para su intervención.

Radicadas las actuaciones en este Tribunal en fecha 12/03/2018, se dispuso hacer conocer a las partes que entendería en la causa, con fecha 13/03/2018 (fs. 143/144).

En fecha 04/04/2018 se dictó Sentencia Interlocutoria N° 91/18, que dispuso tener por presentado en tiempo el recurso interpuesto por el recurrente, declarando la cuestión de puro derecho y autos para sentencia. Notificada en fecha 24/05/2018, los autos se encuentran en condiciones de dictar resolución.

Conforme la interpretación de la normativa aplicable, la infracción se verificó al momento de efectuarse la Inspección de Oficio, realizada el día 17/09/2014.

La resolución de la D.G.C. N° 449/2016, que aplica y cuantifica la pena en su art. 3, fue dictada en fecha 17/03/2016, siendo éste el único acto interruptivo de la prescripción de la acción sancionatoria de la Autoridad de Aplicación.

Según art. 67 del Código Penal, 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.C., equiparable a la sentencia que se refiere el mencionado digesto.

Dado que la Resolución N° 449/2016 -que aplica y cuantifica la sanción-, fue dictada en fecha 17/03/2016, el plazo de prescripción de la acción sancionatoria estatal acaeció el día 17/03/2018, en virtud del plazo de dos años previsto en el art. 62 inc. 5) del Código Penal, sin que existiese ningún acto suspensivo o interruptivo de la prescripción. En razón de ello, al momento de encontrarse este Tribunal en condiciones de dictar resolución, la facultad sancionatoria de la Autoridad de Aplicación ya se encontraba prescripta.

En conclusión y tomando como base los argumentos expuestos, considero que corresponde declarar de oficio que la acción sancionatoria de la Dirección General de Catastro se encuentra prescripta, y en consecuencia dejar sin efecto el art. 3 de dicha resolución, por las consideraciones mencionadas. Así lo propongo.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, expresó: Que comparte los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.-

Por ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:**

1. DECLARAR DE OFICIO, que la acción sancionatoria de la Dirección General de Catastro, aplicada mediante Resolución N° 449/2016 se encuentra prescripta, y en consecuencia dejar sin efecto el art. 3 de dicha resolución, por las consideraciones mencionadas.

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR, y oportunamente devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.-

**HACER SABER
S.S.**



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA