

SENTENCIA N° 808 /18

Expte. N° 302/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 23 días del mes de NOVIEMBRE de 2018, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "FORTINO, SANDRA DEL VALLE" S/ RECURSO DE APELACIÓN Expte. N° 302/926/2018 (Expte. DGR N°47092/376/F/2016) y;

El sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge G. Jiménez.-

El C.P.N. Jorge G. Jiménez dijo:

I.- A fs. 18/20 del Expte. N° 47092/376/F/2016, la Sra. SANDRA DEL VALLE FORTINO -CUIT N° 27-17269609-6, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 122/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 03/01/2018 (fs. 16). En ella se resuelve APLICAR a la contribuyente, una multa de \$ 29.250 (Pesos veinte nueve mil doscientos cincuenta), por encuadrar su conducta en las causales del art. 82° del C.T.P., respecto de los anticipos 05 a 09/2015 del Impuesto a los Ingresos Brutos.

El contribuyente sostiene la nulidad de la multa impuesta por ser violatoria del principio de proporcionalidad ya que castiga un mero incumplimiento formal que no ha tenido consecuencias dañosas para el Fisco, con una multa que se va duplicando en cada período reclamado, en los cuales no tuvo actividad ni ingreso alguno. Este principio de proporcionalidad obliga a: 1- disponer de las medidas adecuadas a la situación de hecho, para la consecución del determinado fin previsto en la norma, descartando aquellos medios inadecuados, que no guardan una justa correspondencia, proporcionalidad y congruencia con los hechos y el fin concurrentes en el caso concreto; y 2- elegir el medio más idóneo y de menor restricción posible para la obtención del fin.

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En este sentido, la garantía de la razonabilidad y de los principios plasmados en la Constitución Nacional, exigen que la actividad administrativa se desenvuelva siempre según el principio de proporcionalidad, pues es un exponente del derecho de libertad de los particulares frente al Estado.

En su caso, la sanción aplicada no respeta un mínimo de proporcionalidad entre el ilícito y la sanción impuesta, ya que equivale casi a veinte veces el ingreso por alquiler que obtiene mensualmente resultando una pena inconstitucional.

Tanto la doctrina como la jurisprudencia han desarrollado el concepto de "exceso de punición" como causal de nulidad del acto administrativo ya que constituye un agravio a los artículos 28 y 33 de la C.N. -lo cual configura la más grave ilegalidad- y justamente, se expresa como una desproporción entre la sanción y la conducta reprimida.

Por lo expuesto, solicita se revoque la sanción impuesta.

II.- A fojas 30/32 del Expte. N° 47092/376/F/2016, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme art. 148° del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que el art. 82 del C.T.P. prevé que serán sancionados los infractores a sus disposiciones, leyes tributarias especiales, decretos dictados por el Poder Ejecutivo y de la Dirección General de Rentas que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria y a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los contribuyentes y responsables. En el caso de marras, la infracción se configura por la falta de presentación de las declaraciones juradas correspondientes a los periodos 05 a 09/2015 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos ya que su inscripción de encontraba vigente y por lo tanto se ve obligada al cumplimiento de los deberes formales inherentes a dicha condición.

La colaboración que realiza el contribuyente a favor del Fisco no se efectuaría en la misma medida si no existiesen las sanciones recogidas en la normativa vigente. La finalidad que persiguen las sanciones tributarias es la de infringir un "daño legal" al


Dr. JORGE E. PINSKY PUNESMA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


Dr. JOSE ROBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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

infractor a fin de persuadirlo al abandono de su conducta y se dirija hacia el cumplimiento de la conducta debida.

En cuanto a la cuantía de la sanción aplicada, el art. 82° del C.T.P. otorga la posibilidad de graduar la sanción entre 3 a 75 veces el impuesto mínimo mensual establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en función a las circunstancias y gravedad de la infracción cometida. En tal sentido, y teniendo en cuenta que la graduación de las multas es una facultad conferida al Director General de Rentas, la graduación de la sanción realizada dentro de los parámetros que la misma Ley permite, no convierte al acto en desproporcionado e irrazonable.

En el caso de marras, se tuvo en cuenta la naturaleza, gravedad y reiteración de las infracciones cometidas respecto de 5 anticipos consecutivos, lo que debilita cualquier causal exculpatoria.

A estos efectos, se aplicó lo previsto en el primer párrafo del art. 82 del C.T.P. por cada incumplimiento detectado teniendo en cuenta que se verificó la reiteración de nuevas infracciones, entendiéndose por reiteración el supuesto en que habiéndose cometido más de una infracción, no existe sentencia condenatoria firme respecto de ninguna de ellas.

La circunstancia de que las declaraciones juradas no arrojen saldo a favor del Fisco, no implica necesariamente que no se haya ocasionado un perjuicio al mismo por los incumplimientos detectados, por cuanto es bien jurídico tutelado por la norma tributaria en cuestión es el funcionamiento mismo de la Administración, razón por la cual no es condición primordial que la conducta reprimida haya ocasionado un perjuicio patrimonial al Fisco, pues una vez cometido el hecho punible, se entiende lesionada la actividad del Órgano Recaudador.

En virtud de lo expresado y advirtiendo que la multa aplicada es razonable y proporcionada, entiende que los planteos efectuados por el contribuyente deben ser rechazados por improcedentes.

III.- A fs. 09/10 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 454/18, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

Dr. JORGE E. JOSSE JONESA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

C.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

IV.- Confrontados los agravios expuestos por la apelante, con la respectiva contestación de la autoridad de aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde en esta oportunidad emitir mi opinión.

Conviene comenzar advirtiendo al contribuyente que no resulta controvertido el carácter punitivo de la multa que la Administración aplica al ilícito tributario, pues es deber de los contribuyentes presentar las declaraciones juradas del impuesto mientras se encuentren inscriptos como tales. Ello en virtud del art. 27 de nuestro C.T.P. que establece que: "Los contribuyentes están obligados al pago de los tributos y al cumplimiento de los deberes formales impuestos por este Código o por normas especiales" y del art. 82 que otorga la facultad al Fisco de sancionar a los infractores del mismo Código, de las leyes especiales, de los decretos dictados por el Poder Ejecutivo y de las Resoluciones de la Autoridad de Aplicación que establezcan o requieran el cumplimiento de deberes formales tendientes a determinar la obligación tributaria. En la causa, no se encuentra controvertido el hecho de la comisión de las infracciones, por lo que deviene ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada y la aplicación de la sanción.

Por otro lado, existe una cuestión no tenida en cuenta hasta ahora y que resulta ser de fundamental importancia para la resolución de la causa, y es lo que respecta al instituto de la prescripción.

Para una mejor comprensión de la problemática, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia.

El artículo 54° C.T.P., en su redacción vigente al momento de cometerse la supuesta infracción conforme modificación introducida por Ley N° 8.490 (B.O. 30.03.2012), disponía: "...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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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).

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 paso a transcribir.

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

ARTÍCULO 62.- La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación: 5). A los dos años, cuando se tratase de hechos reprimidos con multa.-

D. JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

D. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

ARTÍCULO 63.- La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si este 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...-

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 (artículo 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.

Corresponde entrar entonces en el análisis de los hechos trascendentales:

- Mediante Sumario N° L7/S/5063/2016 -notificado en fecha 21/09/2016-, la Autoridad de Aplicación inició instrucción de sumario en contra del apelante en los términos del art. 123 del C.T.P., por la comisión de la infracción prevista en el art. 82° (incumplimiento de los deberes formales) del mencionado digesto legal, por no presentar las Declaraciones Juradas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, periodos 05 a 09/2015.
- A fs. 16 rola Resolución N° M 122/18 emitida por la D.G.R. en fecha 03.01.2018, la cual en su artículo N°2, aplica al contribuyente una multa por la suma de \$29.250 (Pesos veinte nueve mil doscientos cincuenta).

Aplicando las normas indicadas al caso particular y teniendo en cuenta que el cómputo de la prescripción se inicia a la medianoche del día en que se cometió el

J. JORGE E. POSSO PONESDA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CPA. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

ilícito (art. 63° C.P.), siendo la fecha del vencimiento para el pago del anticipo 05/2015 (el más antiguo de los períodos reclamados) el día 23.06.2015, el comienzo del cómputo para la prescripción de la acción es el día 24.06.2015.

La resolución de la D.G.R. N° M 122/18 que impone al contribuyente la sanción de multa por la suma de \$29.250, fue emitida en fecha 03.01.2018, por lo que al momento de aplicar la misma, 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 24.06.2015 (comisión del ilícito) al 03.01.2018 (fecha de la Resolución N° M 122/18), sin que en dicho período 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 de los restantes anticipos reclamados (06 a 09/2015); con fecha de vencimiento el 16.10.2015 para el último de los períodos y teniendo en cuenta que la fecha de la Resolución data del 03.01.2018, se advierte que también ha transcurrido el plazo de 2 años desde la medianoche del día en que se cometió la infracción sin que ocurra ningún acto de carácter interruptivo.

En consecuencia, teniendo en cuenta lo expuesto, corresponde DECLARAR PRESCRIPTAS las facultades de la D.G.R. para aplicar la multa impuesta mediante Resolución N° M 122/18 en relación a los períodos 05 a 09/2015.

Así lo propongo.

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** comparte los fundamentos expuestos por el vocal C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ y vota en igual sentido.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, vota en idéntico sentido.



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



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

Visto el resultado del Acuerdo,

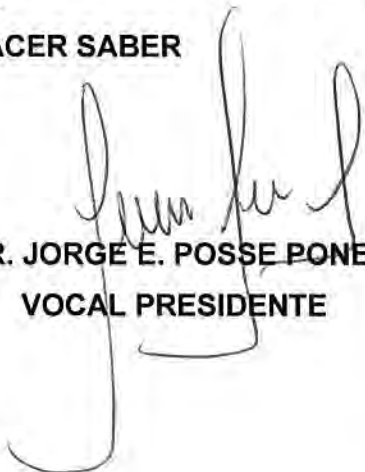
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:**

1.- DECLARAR PRESCRIPTAS las facultades de la D.G.R. para aplicar la multa impuesta mediante Resolución N° M 122/18 en relación a los períodos 05 a 09/2015 y dejar sin efecto la misma en atención a lo considerado.

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.

M.S.P

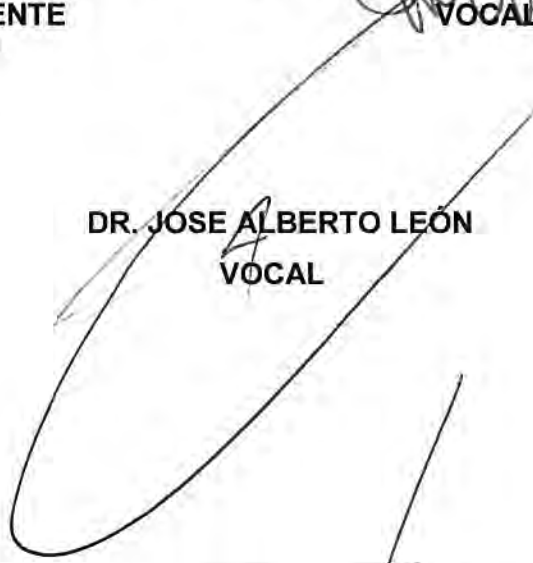
HACER SABER



**DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE**




**C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL**



**DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL**

ANTE MI



**Dr. JAVIER CRISTOBAL MUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL**