

SENTENCIA N° 3 /19

Expte. N° 103/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 1 días del mes de ~~FEVERO~~ de 2019, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "ALBARRACIN, XIMENA" S/ RECURSO DE APELACIÓN Expte. N° 103/926/2018 – Ref. Expte. D.G.R. N° 19140/376/S/2017 y 9148/376/T/2018.

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. 26/38 del Expte. N° 9148/376/T/2018, el contribuyente ALBARRACIN, XIMENA -CUIT N° 27-34604144-2, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 574/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 15/01/2018 (fs. 15). En ella se resuelve APLICAR al contribuyente, una multa de \$63.000 (pesos sesenta y tres mil), por encuadrar su conducta en las causales del art. 82° del C.T.P., respecto de los anticipos 05 a 12/2015 del Impuesto a los Ingresos Brutos.

Comienza planteando la prescripción para la aplicación de multas en virtud del art. 65 Código Penal, el cual establece el plazo de prescripción para la aplicación de multas en 2 años a contar desde la media noche del día en que se cometió el ilícito, o sea desde el vencimiento del plazo para la presentación de las declaraciones juradas. De esta manera, los vencimientos de los períodos 05, 06, 07, 08, 09, 10, 11 y 12/2015 se produjeron los días 19/6, 21/7, 15/09, 14/10, 16/11 y 15/12/2015 respectivamente, encontrándose a la fecha prescriptos.

Por otro lado, manifiesta que en razón de haber cesado su actividad, procedió a darse de baja en la AFIP en fecha 25/05/2015 y posteriormente en la Dirección de

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 103/926/2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 1 de 9

Ingresos Municipales el cual aún se encuentra en trámite. Por este motivo, es que a pesar de sus diligencias le fue imposible obtener la baja en Rentas.

No puede pretender la D.G.R. que presente las DDJJ del impuesto sobre los Ingresos Brutos sin movimientos ya que en ese caso se tendría que pagar un impuesto mínimo que sería totalmente improcedente dado que al haber cesado sus actividades, no se generó ningún hecho imponible.

En cuanto a la proporción de la multa, la pretensión punitiva de Rentas intenta sustentarse en el art. 82 del C.T.P que establece de 3 a 75 veces el impuesto mensual mínimo incrementando potencialmente la sanción en función a lo establecido en el segundo párrafo del mencionado artículo para el caso de reincidencia, lo cual niega que haya ocurrido en este caso.

A más de ello, desde el mes de marzo de 2015 no obtiene ingresos, por lo que pretender aplicar una multa de \$63.000 resulta a todas luces desproporcionado, irracional y confiscatorio.

Resulta improcedente fundar la sanción en el supuesto de reincidencia establecido en el segundo párrafo del art. 82 del C.T.P. ya que tal como se ha señalado en la causa "Las Heras SRL" *"el incremento exponencial malamente puede pretenderse fundada en la situación de reincidencia a la que alude el segundo párrafo del artículo 82. Ello debido a que la norma refiere a las nuevas infracciones cometidas dentro del plazo de dos años desde que el Fisco impusiera una sanción previa y no a la posibilidad de considerar a los fines de reincidencia los diversos incumplimientos periódicos que pudiera comprender la sanción a aplicarse"*.

Por más que los hechos que originen le sanción sean múltiples, lo que define la posibilidad de hablar de reincidencia y aplicar el agravamiento de la penalidad dispuesto en el segundo párrafo del art. 82, es la existencia de una sanción aplicada de forma previa y la comisión de nuevas infracciones tributarias punibles en el plazo de dos años posterior a aquella imposición, circunstancia en que no incurrió.

En consecuencia, resulta indubitable que la sanción aplicada resulta desproporcionada, irracional y confiscatoria, correspondiendo se decrete la nulidad de la Resolución apelada.



Dr. JORGE E. POSSE BONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



C.F.H. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

II.- A fojas 50/54 del Expte. N° 16136/376/T/2018, 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.

En dicho responde manifiesta que respecto a la prescripción planteada con fundamento en el artículo 54 del C.T.P., éste no puede prosperar atento a que el artículo 67° cuarto párrafo del C.P, prevé como causales interruptivas de la prescripción a la comisión de otro delito, que en este caso se asemejaría a la comisión de nuevas infracciones tributarias, al llamado efectuado a una persona, en el marco de un proceso judicial con el objeto de recibirle declaración indagatoria por el delito investigado, que es 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 y el dictado de sentencia condenatoria aunque la misma no se encuentre firme, que es el acto equivalente a la Resolución por medio de la cual se impone la multa.

El término de la prescripción comenzó a correr desde que se verificó el último incumplimiento detectado viéndose interrumpido por la instrucción de sumario que fue notificado al contribuyente en fecha 20/09/2016 sin que hasta ese momento haya transcurrido el plazo bianual de prescripción, por lo que mal puede sostener el presentante que se encuentran prescriptos los poderes del Fisco para aplicar sanción por los incumplimientos constatados.

El contribuyente en su recurso no aportó elemento alguno que acredite el cede de su inscripción como contribuyente del impuesto sobre los ingresos brutos por lo que resulta obligado al cumplimiento de los deberes formales que le competen en tal carácter.

Teniendo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida y siendo la graduación de las multas una facultad conferida al Director General de Rentas, deviene ajustada a derecho el monto de la sanción aplicada. La graduación de la sanción realizada dentro de los parámetros que la misma ley permite, no convierte al acto en desproporcionado e irrazonable como mal pretende el recurrente, porque ello implica el ejercicio de una facultad legal conferida a la D.G.R.

Dr. JORGE E. PASSE POMESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En el caso de marras se tuvo en cuenta que se verificó una reiteración de la infracción cometida respecto de 8 anticipos consecutivos, circunstancia que debilita la procedencia de toda causal exculpatoria válida.

Aclara que 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 tal el supuesto en que habiéndose cometido más de una infracción, no existe resolución o sentencia condenatoria firme respecto de ninguna de ellas.

En virtud de lo expresado, y advirtiendo que la multa aplicada es razonable y se encuentra debidamente motivada, los planteos efectuados en ese sentido deben ser rechazados por improcedentes.

Agrega que en cuanto a la nulidad, no procede la nulidad por nulidad misma en la medida que el agraviado haya podido alegar y probar en la instancia posterior resguardándose de esa forma su derecho de defensa.

Por otro lado, la documentación aportada no tiene entidad suficiente como para desvirtuar el encuadramiento legal de la conducta imputada y que funcione como una eximente de sanción, por cuanto no acredita la baja de actividades en la D.G.R. por lo que no desvirtúa el sustrato fáctico de la conducta imputada ni la consecuente aplicación de sanción.

Conforme a las consideraciones que anteceden, la Autoridad de Aplicación entiende que corresponde No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente.

III.- A fs. 40/41 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 581/18, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

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.

En primer lugar, considero que resulta acertado advertir al contribuyente que no resulta controvertido el carácter punitivo de la multa que la Administración aplica al

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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, el análisis de la prescripción planteada por el contribuyente resulta de fundamental importancia para la resolución de la causa.

Para una mejor comprensión, conviene 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.

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.

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

D. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 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 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

Dr. JORGE E. POSSE PULIDO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

C.F.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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/4911/2016 -notificado en fecha 20/09/2016-, 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, períodos 05 a 12/2015.
- A fs. 15 rola Resolución N° M 574/18 emitida por la D.G.R. en fecha 15.01.2018, la cual resuelve aplicar al contribuyente una multa por la suma de \$63.000 (Pesos sesenta y tres mil).

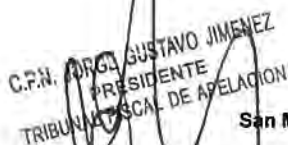
Aplicando las normas indicadas al caso particular y teniendo en cuenta que el cómputo de la prescripción se inicia a la medianoche del día en que se cometió el ilícito (art. 63° C.P.), siendo la fecha del vencimiento para el pago del anticipo 05/2015 (el más antiguo de los períodos reclamados) el día 19.06.2015, el cómputo para la prescripción de la acción comienza el día 20.06.2015.



Dr. JORGE E. FOSSE PONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 103/926/2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 7 de 9

La resolución de la D.G.R. N° M 574/18 que impone al contribuyente la sanción de multa por la suma de \$63.000, fue emitida en fecha 15.01.2018 y notificada el 09.02.2018 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 más de 2 (dos) años contados desde la medianoche del 20.06.2015 (comisión del ilícito) al 15.01.2018 (fecha de la Resolución), 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 12/2015); con fecha de vencimiento el 14.01.2016 para el último de los períodos y teniendo en cuenta que la fecha de la Resolución data del 15.01.2018, 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, por las consideraciones expuestas, corresponde **DECLARAR PRESCRIPTA** la acción sancionatoria de la D.G.R. al momento del dictado de la Resolución N° M 574/18 de fecha 15.01.2018 y notificada el 09.02.2018, respecto a la falta de presentación de las declaraciones juradas a sus respectivos vencimientos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, períodos fiscales 05 a 12/2015 contenidos en la misma.

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.

Visto el resultado del Acuerdo,

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 103/926/2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 8 de 9

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

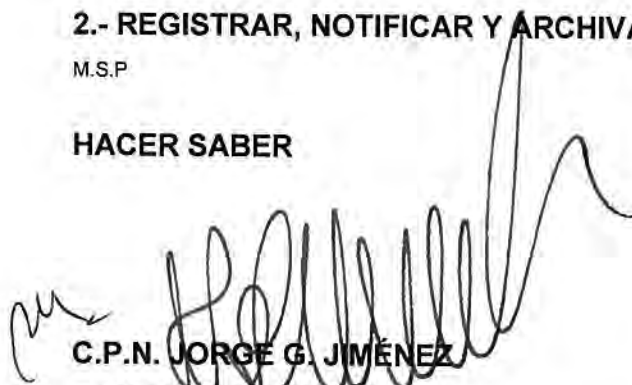
RESUELVE:

1.-DECLARAR PRESCRIPTA la acción sancionatoria de la D.G.R. al momento del dictado de la Resolución N° M 574/18 de fecha 15.01.2018 y notificada el 09.02.2018 respecto a la falta de presentación de las declaraciones juradas a sus respectivos vencimientos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos períodos fiscales 05 a 12/2015 contenidos en la misma.

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.

M.S.P

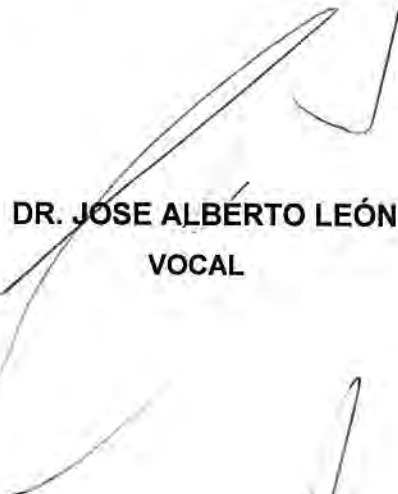
HACER SABER



C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. J. ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
TUCUMÁN