

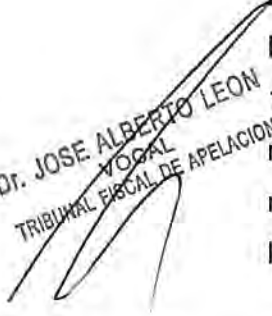
SENTENCIA N° 78 /19

Expte. N° 334/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los **26** días del mes de **Febrero** de 2019, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "**SÁNCHEZ, RICARDO MIGUEL**" S/ **RECURSO DE APELACIÓN Expte. N° 334/926/2018 y N° 16136/376/T/2018 (Expte. DGR N° 22123/376/S/2017)** 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:



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

1.- A fs. 02/05 del Expte. N° 16136/376/T/2018, el Sr. Ricardo Miguel Sánchez -CUIT N° 20-28965190-0, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 1250/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 08/03/2018 (fs. 15). En ella se resuelve APLICAR a la 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.



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

El contribuyente manifiesta en primer lugar que la facultad sancionatoria debe funcionar en base a los principios rectores del Derecho Penal, para el cual, el hecho que motive una sanción debe encuadrar perfectamente en una norma jurídica previa que así lo prescriba.

Sostiene que en su caso, en ninguna parte del art. 82 del C.T.P. surge cuál es la conducta típica que merece sanción puesto que el incumplimiento de deberes formales es una suerte de infracción genérica que no puede ser fuente de sanción sin ser manifiestamente arbitraria. Pues deja en mano de la administración la potestad dictatorial de decidir cuál conducta es incumplimiento de un deber formal y con ello sancionar al contribuyente con el único objeto de recaudar.

Lo mismo sucede con el art. 70 del C.T.P. que sanciona “toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal (...)”. Esta es una norma genérica que no refiere a una conducta específica que merezca sanción. Éste no es el único fundamento por el cual la resolución es ilegal, sino que además de ello, toda sanción debe ser proporcional, es decir que la gravedad de la pena debe corresponderse con la gravedad del hecho cometido.

La Resolución recurrida no cumple con este requisito ya que resulta una incongruencia que por el incumplimiento de deberes meramente formales se le imponga una multa de \$63.000.

Esta ausencia de proporcionalidad afecta no sólo su derecho de propiedad sino también su derecho de igualdad frente a otros contribuyentes que, ante la comisión de faltas más graves, son igual o menos severamente castigados.

El Órgano de Aplicación desconoce la Teoría del delito continuado que se caracteriza por constituir una pluralidad de hechos típicamente antijurídicos y culpables, subordinados entre sí y constitutivos en conjunto de una unidad delictiva.

De allí que la sanción, por la forma de comisión del delito, debe ser única, pues se trata de un solo hecho que perdura en el tiempo, caso contrario se estaría sancionando más de una vez por un solo hecho, afectando una garantía básica de la C.N.: nadie puede ser penado dos veces por un mismo hecho (non bis in ídem). En su caso, se aplican diferentes sanciones por un hecho continuo, sumándolas aritméticamente para cada período, razón por la cual, la sanción adolece de proporcionalidad.

No se trata de un caso de reincidencia porque para que ésta sea considerada como tal, el hecho infraccional debió ser ya juzgado y sancionado, sino que se trata de una primera, única y supuesta falta de su parte.

Por las consideraciones que anteceden, solicita a este Tribunal, se haga lugar al Recurso presentado y se revoque la sanción.

II.- A fojas 24 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

En dicho responde considera que corresponde declarar abstractos los planteos efectuados por el contribuyente toda vez que efectuado el análisis de las actuaciones en virtud del art. 54 del C.T.P., se ha cumplido el plazo de 2 años para la prescripción de la acción penal establecido en el art. 62 inc. 5 del Código Penal.

III.- A fs. 14/15 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 540/18, 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.

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 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 334/926/2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 3 de 7

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 transcripto, 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.

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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 tratere 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 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/9643/2016 -notificado en fecha 06/10/2016-, 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 334/926/2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 5 de 7

correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, períodos 05 a 12/2015.

- A fs. 15 rola Resolución N° M 1250/18 emitida por la D.G.R. en fecha 08.03.2018, 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 18.06.2015, el cómputo para la prescripción de la acción comienza el día 19.06.2015.

La resolución de la D.G.R. N° M 1250/18 que impone al contribuyente la sanción de multa por la suma de \$63.000, fue emitida en fecha 08.03.2018, y notificada el 16.04.2018, 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 dos años contados desde la medianoche del 19.06.2015 (comisión del ilícito) al 08.03.2018 (fecha de la Resolución N° M 1250/18), 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 12/2015); con fecha de vencimiento el 13.01.2016 para el último de los períodos y teniendo en cuenta que la fecha de la Resolución data del 08.03.2018, 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 y notificación de la Resolución N° M 1250/18 de fecha 08.03.2018, 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

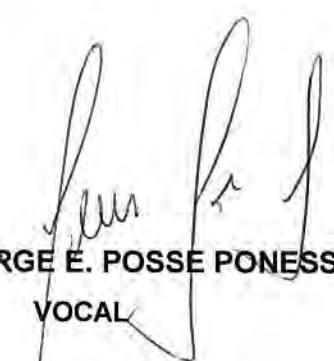
1.-DECLARAR PRESCRIPTA la acción sancionatoria de la D.G.R. al momento del dictado de la Resolución N° M 1250/18 de fecha 08.03.2018 y notificada el 16.04.2018, respecto a la falta de presentación de las declaraciones juradas a sus respectivos vencimientos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos períodos fiscales 05 a 12/2015 contenidos en la misma.

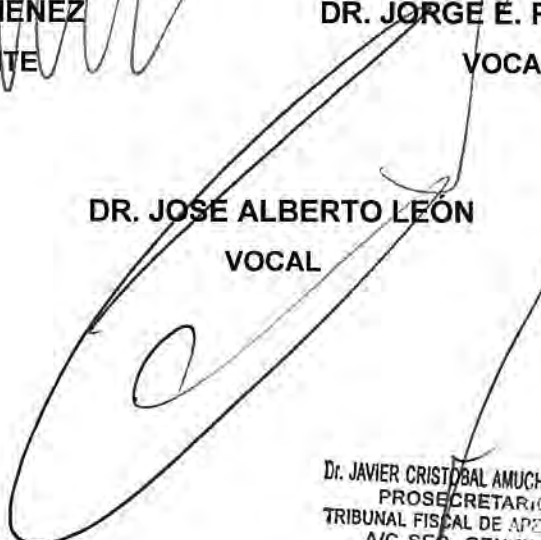
2.- REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.

M.S.P

HACER SABER


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


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL