

SENTENCIA N° 145/19

Expte. N° 365/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los **11** días del mes de **Marzo** de 2019, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), el Dr. José Alberto León (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) a fin de resolver la causa caratulada **"SERRENTINO ANDREA S/ RECURSO DE APELACION"**. Expte. N° 365/926/2018 (Expte. DGR N° 19.546/376/S/2017) 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. A fs. 17/20 del Expediente N° 19.546/376/S/2017, la contribuyente ANDREA SERRENTINO, CUIT N° 23-23517446-4, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 2162/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 10/04/2018 (fs. 12). En ella se resuelve APLICAR al contribuyente, una sanción de multa de \$ 29.250 (Pesos Veintinueve Mil Doscientos Cincuenta), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el primer párrafo del art. 82° del C.T.P. - anticipos 02 a 06/2016- del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

Falta de notificación fehaciente del sumario instruido, ocasionando una afectación a su derecho de defensa, ya que la comunicación nunca fue recibida por su persona.

Esgrime la confiscatoriedad de la sanción aplicada, teniendo en cuenta el monto excesivo de la multa, sin considerar su capacidad contributiva ni su actividad profesional (psicóloga).

Jr. 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

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 365/926-2018  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 1 de 9

Por ello, solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se deje sin efecto la multa impuesta.

II. A fojas 26/29 del Expte. de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148º del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:

Con respecto a la nulidad de la notificación de la instrucción de sumario, afirma la DGR que fue efectuada conforme las disposiciones del art. 116 inc. 6) del C.T.P., siendo recepcionada la cédula por la misma contribuyente, no pudiendo alegar desconocimiento en esta instancia.

Afirma la legalidad de la graduación y cuantificación de la sanción de multa, ya que tuvo en cuenta los antecedentes y la reiteración de comisión de infracciones por parte de la contribuyente; encontrándose la sanción, dentro de la escala prevista en el art. 82 del C.T.P.

No obstante la sanción impuesta y en atención a que se verificó el cumplimiento de la obligación reclamada, estima la Autoridad de Aplicación que corresponde reducir el quantum de la sanción aplicada a la suma de \$ 2700.-

III. A fs. 35/36 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 614/18, 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 que emita mi opinión.

Mediante Sumario N° L1/S/000013947/2016 -notificado el 11/10/2016-, la Autoridad de Aplicación instruyó sumario contra la apelante en los términos del art. 123 del



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.T.P., por la presunta 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 02 a 06/2016.

Ante la Falta de contestación por parte de la contribuyente del sumario iniciado, la D.G.R. por medio de la Resolución N° M 2162/18 de fecha 10/04/2018, le impone una sanción de Multa por \$ 29.250 (Pesos Veintinueve Mil Doscientos Cincuenta). Contra el mencionado acto administrativo, la contribuyente interpone Recurso de Apelación.

En atención a las constancias de autos, resulta necesario analizar en forma previa, si la acción sancionatoria del Fisco se encuentra prescripta.

Se tiene dicho que la prescripción de la acción es una cuestión de orden público y, como tal, de previo y especial pronunciamiento (in re: Sala I, cn° 28.217, "Cruz Estevarena, Diego", rta.: 26/5/06, entre otras).

Atento a la "naturaleza penal" de la multa impuesta por la D.G.R., 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 (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).

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 la acción para aplicar la sanción de multa impuesta por la Autoridad de Aplicación, constituyendo un imperativo jurisprudencial para este Tribunal Fiscal.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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".

En este caso y conforme a la interpretación de la normativa aplicable, la infracción se produjo al momento del vencimiento del plazo para la presentación de las declaraciones juradas (Impuesto sobre Ingresos Brutos). Hecho que acaeció en fecha 15/03/2016 para el período 02/2016, conforme surge del informe de fs. 3 (Expte. DGR N° 19.546/376/S/2017).

En razón de ello, el comienzo del cómputo de la prescripción de la acción operó a la medianoche de la fecha consignada de infracción.

Dado que la resolución de la D.G.R. N° M 2162/18 que aplica y cuantifica la pena en su art. 1º, fue dictada el 10/04/2018 -único acto interruptivo de la prescripción de la acción sancionatoria de la Autoridad de Aplicación-, se advierte que al momento de su dictado, esta acción se encontraba prescripta.

Conforme art. 67 del Código Penal, las potestades sancionatorias del Estado, se interrumpen con el dictado de sentencia condenatoria, aunque no se encuentre firme (considerando la resolución sancionatoria de la D.G.R. equiparable a la sentencia que se refiere dicho digesto).

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Expte. 365/926-2018  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 4 de 9

En virtud de ello, el plazo de dos años previsto en el art. 62 inc. 5º del Código Penal, aplicable al caso, se encontraba cumplido, teniendo en cuenta la fecha de la infracción, al momento de dictarse la resolución recurrida.

En conclusión y tomando como base los argumentos expuestos, considero que corresponde declarar de oficio, que la acción sancionatoria de la D.G.R. ante la falta de presentación de las Declaraciones Juradas a sus respectivos vencimientos – Impuesto sobre los Ingresos Brutos- se encontraba prescripta al momento del dictado de su Resolución N° M 2162/18 del 10/04/2018 (respecto al período 02/2016).

V. Efectuado el análisis de oficio de la prescripción de la acción penal y encontrándose vigente la facultad sancionatoria de la DGR, respecto a los períodos restantes (03, 04, 05 y 06/2016) corresponde que emita mi opinión.

Con respecto a la nulidad de la notificación de la instrucción de sumario alegada por la apelante, cabe decir que le asiste razón a lo expuesto por la DGR, conforme consta a fs. 02 del expediente de marras que la comunicación fue recibida por la propia contribuyente y la misma fue efectuada bajo los parámetros del art. 116 inc. 6) del C.T.P., quedando desestimado el pedido de nulidad, en el momento que la notificación fue efectuada conforme a derecho y recibida por la interesada.

Cabe tener presente el marco normativo que rige el procedimiento sancionatorio iniciado por la DGR, el bien jurídico protegido por la norma, así como la influencia de los principios del Derecho Penal, aplicables a las infracciones tributarias en la faz administrativa.

El hecho punible se encuentra tipificado en el art. 82 primer párrafo del C.T.P., el cual dice textualmente: "(...) Serán sancionados con multa equivalente al importe de tres (3) a setenta y cinco (75) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, los infractores a las disposiciones de la presente Ley, de leyes tributarias especiales, de los decretos

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

*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 y a verificar y fiscalizar el cumplimiento que de ella hagan los contribuyentes y responsables. Esa sanción corresponderá cuando se trate de infracciones primarias (...)*”.

De la interpretación del artículo transcrito, se entiende que el bien tutelado por la norma es el correcto funcionamiento de la administración, en procura de la verificación y fiscalización del órgano recaudador del Estado, en torno al cumplimiento de las diversas obligaciones que pesan sobre los contribuyentes y responsables. Es por ello, que no es condición primordial que la conducta reprimida haya generado un perjuicio patrimonial al Fisco, pues una vez cometido el acto u omisión punible, se entiende lesionada la actividad del Órgano Recaudador.

De las constancias de autos, surge que se constató el incumplimiento sancionado por la DGR, por lo que deviene ajustado a derecho el encuadramiento legal de la conducta imputada y la aplicación de la sanción. Es más, el contribuyente en su Recurso de Apelación reconoció la comisión de la infracción imputada y en forma posterior, procedió a presentar las DDJJ correspondientes.

Debo expresar, que en la causa no se encuentra controvertida la comisión de las infracciones formales que originaron la sanción, cuya revocación se pretende, siendo acorde a derecho sancionar a la contribuyente por el ilícito cometido.

**VI.** La cuestión a analizar entonces, es la relativa al marco legal, a los principios del Derecho Penal y a la facultad discrecionalidad del ente recaudador de sancionar en los términos que lo hizo la Resolución DGR N° M 2162/18. Ello así, conforme el Código Tributario Provincial: *“Toda acción u omisión que importe la violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye una infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en dicho digesto y en las leyes especiales”* (art. 70).

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 365/926-2018  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 6 de 9

El art. 104 establece: "Que los contribuyentes y responsables tienen que cumplir los deberes que el Código Tributario o leyes tributarias especiales establezcan con el fin de facilitar la determinación, verificación, fiscalización y ejecución de los impuestos, tasas y contribuciones. Sin perjuicio de lo que se establezca de manera especial, los contribuyentes y responsables están obligados a: "(...) 9). Cumplir con aquellos deberes formales que establezca la Autoridad de Aplicación, dentro de las facultades que legalmente le son propias (...)".

El art. 75 de dicha norma dispone que: "Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 78. La graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con el grado de culpa o dolo del infractor".

Verificados los incumplimientos correspondientes a los períodos 03 a 06/2016, por falta de presentación de las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el agravio del apelante sobre la falta de razonabilidad y proporcionalidad de la sanción impuesta y la contestación de la autoridad de aplicación considerando que corresponde reducir el monto de la sanción de multa aplicada, debe recalcularse el monto de la pena conforme lo expuesto por las partes.

En conclusión, conforme lo establece el art. 162 del C.T.P.: "El Tribunal podrá practicar en la sentencia la liquidación del tributo y sus accesorios, o fijar el importe de la multa (...)", y el art 75 del mismo cuerpo legal: "La graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con el grado de culpa o dolo del infractor", corresponde **RECALCULAR** el monto de la multa aplicada por el acto apelado - dentro de los parámetros del primer párrafo del art. 82 del C.T.P.-, quedando graduada en la suma de \$ 2.250 (Pesos Dos Mil Doscientos Cincuenta), equivalente a 15 (quince) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Por lo expuesto, voto por **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por la contribuyente Serrentino Andrea.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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

El señor vocal **CPN Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo;

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
RESUELVE:**

**1. DECLARAR DE OFICIO**, que la acción sancionatoria de la D.G.R. se encontraba prescripta al momento del dictado de su Resolución N° M 2162/18 de fecha 10/04/2018, respecto a la falta de presentación de la declaración jurada a su respectivo vencimiento del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el período 02/2016, contenido en la instrucción de sumario N° L1/S/000013947/2016, por las consideraciones mencionadas.

**2. HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **ANDREA SERRENTINO, CUIT N° 23-23517446-4**, contra la Resolución de la DGR N° M 2162/18 de fecha 10/04/2018, y en consecuencia **RECALCULAR** el monto de la multa, quedando graduada en la suma de \$ 1.800 (Pesos Mil Ochocientos), equivalente a 12 (Doce) veces el impuesto mensual mínimo general establecido para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a la falta de presentación de la declaración jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, períodos 03 a 06/2016, por encontrarse su conducta en las causales previstas en el primer párrafo del art. 82° del Código Tributario Provincial, por los motivos expuestos.

**3.- REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.**

A.L.D.

**HACER SABER**

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



*[Signature]*  
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL PRESIDENTE

*[Signature]*  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

*[Signature]*  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MI

*[Signature]*  
Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
PROSECRETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
A/C SEC. GENERAL