Expediente: **494/21**
Carátula: **PROVINCIA DE TUCUMÁN - D.G.R. C/ QUINTANA RAFAEL S/ EJECUCION FISCAL**

Unidad Judicial: **EXCMA. CÁMARA DE COBROS Y APREMIOS CJC**
Tipo Actuación: **FONDO**
Fecha Depósito: **31/03/2023 - 05:22**
Notificación depositada en el/los domicilio/s digital/es:
90000000000 - QUINTANA, RAFAEL-DEMANDADO/A
30715572318808 - FISCALIA DE CAMARA, -APODERADO/A
20264460876 - PROVINCIA DE TUCUMAN - D.G.R., -ACTOR/A

PODER JUDICIAL DE TUCUMÁN

CENTRO JUDICIAL CONCEPCIÓN

Excma. Cámara de Cobros y Apremios CJC

ACTUACIONES N°: 494/21

H20510219659

SENT. N°: 23 - AÑO: 2023.

JUICIO: PROVINCIA DE TUCUMÁN - D.G.R. c/ QUINTANA RAFAEL s/ EJECUCION FISCAL - EXPTE. N° 494/21. Ingresó el 29/11/2022. (Juzgado de Cobros y Apremios IIª Nom. - C.J.C.).

CONCEPCION, 30 de marzo de 2023.

AUTOS Y VISTOS:

Para resolver el recurso de apelación interpuesto en 19/04/2022 por el apoderado de la actora en contra de resolución de fecha 11 de Abril de 2.022; y

CONSIDERANDO:

En memorial pertinente de fecha 02/05/2022 el recurrente manifiesta que viene a expresar agravios en contra de la sentencia dictada en autos en fecha 11/04/2022, por las razones de hecho y derecho que a continuación expone.

Señala que la Sentencia atacada determina la normativa aplicable en torno a la prescripción de las multas reclamadas en autos de oficio, violando lo que establece la norma vigente en la materia.

Dice que si bien reconoce el a quo “Por lo tanto, es aplicable la norma actual y vigente a los fines del instituto de la prescripción del art. 54 del CTP”, bajo el pretexto de una “interpretación”, termina diciendo lo que la norma no dice y -a todas luces- conculcándola.

Sostiene que la sentencia interpreta el art. 54 del CTP de manera sesgada y francamente arbitraria cuando dice “resta decir que el Código Tributario es claro en cuanto regula en 5 años la prescripción de la pena en la categoría de multa impuesta a los efectos de aplicarla y hacer efectiva e incluso las clausuras en un plazo común de cinco años. Pero, a nuestro criterio, omite expedirse sobre la prescripción de la acción penal o infraccional, lo que no puede llevarnos a sostener que la acción nunca prescribiría, en tanto dicha interpretación sería por demás de arbitraria y por lo tanto reprochable de regresiva y por lo tanto inconstitucional.” (el destacado me pertenece).

Advierte que yerra a todas luces el fallo cuando manifiesta que el 54 CTP no se expediría sobre la prescripción de la acción para aplicar la sanción y que ello conllevaría a la imprescriptibilidad de la acción para aplicar la sanción cuando el artículo en cuestión prescribe con meridiana claridad “Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios regidos por este Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas...., prescriben por el transcurso de 5 años”.

Indica que de su sola lectura se desprende que en la norma se regula el plazo de prescripción de la acción para aplicar la sanción, que es el mismo plazo también allí regulado de la pena o sanción propiamente dicha, lo que se conoce en doctrina como plazo de la acción (para sancionar) y plazo de la pena o multa impuesta para hacerla efectiva.

Considera que la sentencia en recurso, termina violando la norma (art. 54 CTP), cuando “interpreta” que en la misma no estaría regulado el plazo de prescripción para aplicar una multa o prescripción de la acción, cuando claramente SÍ ESTA LEGISLADO ESE IMPORTANTE ASPECTO.

Expresa que el Juez en la tarea de interpretar y aplicar la norma, no puede o no debería hacer decir a la norma lo que la norma no dice u omitir lo que dice claramente. Que no debemos olvidar que conforme lo declama numerosa jurisprudencia, la primera fuente de interpretación de la ley es su propia letra.

Afirma que el plazo de 5 años estipulado para aplicar la sanción o plazo de la acción penal o infraccional está en un todo de acuerdo con el plazo de la pena o multa propiamente dicha y de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir impuestos, es decir siguiendo un criterio de homogeneidad y razonabilidad.

Por lo expuesto, entiende que luce arbitrario el fallo al concluir la prescripción de las boletas de deuda n°BTE/1502/2021 y n°BTE/1504/2021, pues teniendo en cuenta las fechas de comisión de las infracciones (26/01/2018 y 15/01/2018), el plazo para aplicar las multas (5 años conf. Art 54 CTP) se encontraba plenamente vigente al momento de su aplicación y así solicita que se resuelva.

Alega que el fallo es también autocontradictorio pues dice que la norma no contempla lo que claramente si hace, esto es prescripción de la acción para aplicar sanciones. Cita jurisprudencia.

Por todo lo expuesto solicita se haga lugar al recurso de apelación interpuesto por esta parte y se ordene llevar adelante la ejecución por la totalidad de la deuda reclamada.

Corrido el traslado respectivo, el demandado deja transcurrir el término legal, sin contestar el memorial.

En lo que respecta al recurso de apelación planteado, este Tribunal entiende que corresponde considerar la expresión de agravios de la recurrente, en razón de contar con la crítica básica a los efectos del art. 717 Procesal (vigente al momento de interposición del recurso), atento a que para determinar si el memorial satisface o no las exigencias legales debe adoptarse un criterio amplio favorable al apelante, de modo tal de preservar el derecho de defensa (C.S.J.T. Sentencia N° 654-1995).-

En materia de agravios esta Sala tiene dicho que en este caso se dejará de lado las alegaciones que -cualquiera que pudiera ser su eficacia- carecen de trascendencia en el presente, ello atento a que no es menester analizar todos los argumentos de la expresión de agravios en forma exhaustiva, sino solamente los conducentes para la adecuada decisión del pleito (Sent. N° 90/02 entre otras).

Previo a introducirnos al estudio de la cuestión propuesta, cuadra precisar, en cuanto a las facultades con que cuenta el tribunal en su tratamiento, que: “El límite establecido por los agravios del proponente es un parámetro que no debe perderse de vista para resolver la cuestión pero ello no lo constituye en una restricción al razonamiento lógico jurídico del sentenciante, quien, para la resolución del caso sometido a análisis, puede explayarse en su accionar intelectual y exponer todas las razones que sostengan y fortalezcan sus decisiones; no pudiendo verse en el principio de congruencia un escollo a tal accionar. Así,el ámbito de conocimiento de los tribunales de alzada se encuentra limitado por el contenido de las cuestiones propuestas al inferior pero no por lo resuelto por éste en su sentencia; y por lo tanto, siempre que se respeten los presupuestos de hecho, el tribunal de alzada se haya facultado para resolver el caso con prescindencia, no sólo de las argumentaciones formuladas por las partes, sino también con fundamentos distintos a los del Fallo de primera instancia; esto supone el ejercicio por los jueces de la causa de la facultad que les

incumbe de determinar y aplicar el derecho que la rige en tanto no se alteren los hechos. También la valoración de las constancias de la causa que realicen los tribunales de grado debe ser integral, ajustando sus merituaciones a las particularidades del litigio (CSJT, Banco de Galicia vs. Guido Pagani y Otro, s/ Cobro Ejecutivo, Fallo N° 513, 27/06/00).

Sentado lo anterior, vemos que en el caso que nos ocupa se ha pronunciado la existencia de la llamadaprescripciónliberatoria, instituto que ha sido definido por Llambías como “el medio por el cual el transcurso del tiempo opera la modificación sustancial de un derecho en razón de la inacción de su titular, quien pierde la facultad de exigirlo compulsivamente” (cfr. Llambías, J. J. Obligaciones T. III, N° 2005, pág. 304). De lo expuesto resulta que son dos sus elementos esenciales: a) el transcurso de un período determinado de tiempo establecido en una ley, que se computa desde que la obligación es exigible; y b) la inacción del acreedor o falta de ejercicio de su derecho de crédito durante el tiempo señalado en la norma según el derecho de que se trate.

En la sentencia apelada se declara de oficio la prescripción de la acción para aplicar las multas cuya ejecución se pretende, que emanan de boletas de deuda n° BTE/1502/2021 y BTE/1504/2021 por las sumas de $61.988,66 y $5.740,18 respectivamente; mientras que respecto a la multa ejecutada en virtud de la boleta de deuda n° BTE/1500/2021 ordena llevar adelante la presente ejecución seguida contra el demandado, por la suma de $42.611,50, integrada por la multa impuesta por $29.108,52, más intereses punitorios devengados a la fecha $13.502,98.

Para llegar a esta decisión, en la sentencia en crisis se considera -con extensa cita de jurisprudencia y doctrina- que los títulos ejecutados documentan créditos del Estado en concepto de multa por infracciones tributarias, los que poseen inequívocamente naturaleza penal.

Atento a la naturaleza penal de la multa ejecutada, expresa que corresponde el análisis de oficio de la prescripción, distinguiendo la prescripción de la acción penal, de la prescripción de la pena.

En razón de la naturaleza referenciada, sostiene que en materia de multas impuestas por la administración resultan de aplicación los principios generales y las normas del derecho penal común, pero alega que ello se remite a lo que no está regulado específicamente en las jurisdicciones locales.

Así entiende que la norma aplicable al caso es el art. 54 del Código Tributario Provincial que fija un plazo de prescripción de cinco años, pero analizando su texto, estima que este artículo se refiere a la prescripción de la penal o multa, pero omite regular sobre la acción penal o infraccional. Por lo que considera aplicable en este aspecto lo dispuesto en el Código Penal, que establece que la acción penal prescribe a los 2 años (art. 62 inc. 5°).

Entonces examinando cada uno de los títulos ejecutados, determina que respecto al título BTE/1502/2021, existe prescripción de la acción pena, pues entre la fecha de la infracción (26/01/2018) y la resolución N° M 3153 del 16/11/2020, se cumplió el plazo legal correspondiente.

Respecto al título BTE/1504/2021, el último periodo 12/2017, de fecha de vencimiento 15/01/2018, por lo que a la fecha de la resolución N° M 3154/20 (16/11/2020), también se encuentra prescripta la acción penal respecto a todos los anticipos incluidos en ese título (03 a 06 y 08 de 2017).

En cuanto al título BTE/1500/2021, dice que la infracción es de fecha 10/09/2019 y la resolución N° M 3152/20 del 16/11/2020, por lo que no hay prescripción de la acción penal, y que siendo la fecha de la demanda 22/04/2021, tampoco hay prescripción de la multa.

La actora se alza contra esta decisión alegando que la sentencia recurrida efectúa una interpretación equivocada del art. 54 del Código Tributario de la Provincia, afirmando que dicha norma contempla el plazo de prescripción tanto de la acción penal como de la pena, por lo que, teniendo en cuenta la fecha de las infracciones comprendidas en las boletas BTE/1502/2021 y de la BTE/1504/2021 (26/01/2018 y 15/01/2018), el plazo de cinco años no se había cumplido al tiempo del dictado de las resoluciones de multa pertinentes.

Se aprecia que el fallo impugnado contiene una explicación del razonamiento lógico efectuado por el Juzgador para arribar a tal decisión. Sin embargo, esta Alzada conforme se menciona ut supra, en el marco del recurso de apelación cuenta con atribuciones que lo habilitan a pronunciarse ampliando los fundamentos del inferior o esgrimir argumentos diferentes inclusive para resolver la cuestión propuesta al juez de grado. Asimismo puede el Tribunal de Alzada suplir cualquier omisión que pudiera haber incurrido al A quo, en virtud de los principios de celeridad y economía procesales, con

el objeto de dar una solución definitiva al juicio -art. 713 procesal, actual 782 NCPCCT- (cfr CSJT, Sent. N° 880, fecha: 29/09/09).

Conforme tiene dicho nuestra Excma. Corte, el Tribunal está facultado para confirmar decisiones desde un enfoque jurídico diferente, habida cuenta que este último no es más que el producto de la atribución soberana que, en tanto órgano jurisdiccional tiene el tribunal para asignarle a la relación sustancial la calificación que le corresponda y fijar la norma legal que debe aplicarse al caso, en un todo de acuerdo con el art. 34 procesal -actual art. 128 NCPCCT- (CSJTuc., sentencia N° 648, 05/09/11, “Budeguer, Juan José vs. Superior Gobierno de la Provincia DGR s/Nulidad/Revocación”; sentencia N° 611, 21/08/13, “Visión Express Argentina S.A. vs. Provincia de Tucumán -DGR- s/Nulidad/Revocación”, entre otras).

En el marco de actuación referenciado, y atento a los agravios formulados en cuanto a la explicación del motivo de la aplicación del Código Penal al presente caso, cabe agregar a lo expresado en la sentencia en crisis, que la prescripción es un instituto que corresponde al régimen general de obligaciones, -constituye un modo de extinción de las mismas- por lo que debe estar regulado por la normativa de fondo prevista en los digestos civil o penal según la naturaleza de derecho que se trate.

Respecto a la preeminencia de la ley de fondo sobre la ley local en materia de prescripción liberatoria, son aplicables al caso las expresiones vertidas por nuestro Alto Tribunal: “Aun cuando desde antaño han existido opiniones dispares sobre si las provincias pueden legislar en materia de prescripción en las cuestiones de derecho público local, en materia impositiva la Corte Suprema de la Nación tiene fijado un criterio rector que se mantiene invariable y sin matices, que fue analizado en forma exhaustiva en la sentencia de fecha 30/9/2003 en “Municipalidad de Avellaneda s/inc. de verif. en: Filcrosa S.A. s/quiebra”, en la cual se ratificaron numerosos precedentes (Fallos 175:300; 176:115; 193:157; 203:274; 284:319; 285:209; 320:1344; cfr. considerando 5). En ese fallo declaró que “Toda vez que las provincias resignaron en favor de las autoridades nacionales su posibilidad de legislar de modo diferente lo atinente al régimen general de las obligaciones, una de cuyas facetas es la prescripción, no corresponde a ellas ni a los municipios, dictar leyes incompatibles con lo que los Códigos de fondo establecen al respecto, pues al haber atribuido a la Nación dicha facultad, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan”. “Aun cuando los poderes de las provincias son originarios e indefinidos y los delegados a la Nación definidos y expresos, la facultad del Congreso Nacional de dictar los Códigos de fondo - art. 75, inc. 12 de la Constitución Nacional - comprende la de establecer las formalidades que sean necesarias para concretar los derechos que reglamenta, entre ellas, la de legislar de manera uniforme sobre la prescripción en cuanto modo de extinción de las obligaciones de cualquier naturaleza”. “Son inválidas las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en materia tributaria en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil, pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local”. “Si bien la potestad fiscal de las provincias es una de las bases sobre las que se sustenta su autonomía, inconcebible si no pudieran contar con los medios materiales que les permitieran autoabastecerse, el límite de esas facultades viene dado por la exigencia de que la legislación dictada en su consecuencia no restrinja derechos acordados por normas de carácter nacional”. “No basta apelar a la autonomía del derecho tributario para desconocer la uniformidad de la legislación de fondo en materia de prescripción de la acción de cobro de tributos locales, perseguida mediante la atribución que se confiere al poder central para dictar los códigos -art. 75, inc. 12 de la Constitución Nacional-, la cual no sería posible si las provincias pudieran desvirtuarla en su esencia, legislando con distinto criterio, so color del ejercicio de los poderes que les están reservados, lo que no implica negar que ellas gozan de un amplio poder impositivo. (del dictamen del Procurador General que el voto de los doctores Belluscio y Boggiano hace suyo)”. La Corte recordó que “en fechas más recientes el Tribunal ha reiterado esta doctrina, al sostener que "la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, ya que, al haber delegado en la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan (doctrina de Fallos 176:115; 226:727; 235:571; 275:254; 311:1795 y los citados en éste, entre otros)” (Fallos 320:1344, in re "Héctor Sandoval vs. Provincia del Neuquén").

Esta doctrina es reiterada por la Corte Suprema de la Nación hasta la actualidad, y puede citarse su aplicación en las sentencias de ese Tribunal de fecha 19/8/2004 en “Verdini, Edgardo U. c. Instituto de Seguridad Social de Neuquén”, de fecha 29/6/2004 en “Barreyro, Bernarda R. c. Municipalidad de Posadas”; “Obras Sanitarias de la Nación c. Aquilino Colombo" y "Provincia del Neuquén c. Fuerza Aérea Argentina", entre muchas otras. Estando vigente sin variantes el criterio de la Corte de la Nación expuesto, razones de buen orden y de seguridad jurídica aconsejan que los demás tribunales del país no se aparten de una jurisprudencia que se estima estable. (CSJT, Sent. n° 715 del 05/08/2008).

Finalmente resta mencionar que si bien este Máximo Tribunal, siguiendo el criterio de la Corte Federal, ha destacado -en reiteradas oportunidades- que debe privilegiarse la aplicación de los Códigos de Fondo, sobre lo contrariamente dispuesto por la legislación local, en la inteligencia de que la materia (de la prescripción) resulta facultad exclusiva de la legislación nacional, no pudiendo una ley local derogar los plazos establecidos por leyes sustantivas dictadas por el Congreso (Ver "Fallos: 176:115, y elenco jurisprudencial en idéntica línea, ver "Fallos: 119:417; 149:417; 161:397; 168:403; 169:296; 175:300; 178:9; 180:96; 183:143; 188:403; 190:142; 193:231; 200:444; 202:516; 203:274; 205:200; 215:5; 217:189; 222:587; 232:482; 235:571; 269:379; 282:20; 293:427; citados en CSJTuc., sentencia N° 660 del 08/9/2010; sentencia N° 209 del 04/4/2007; sentencia N° 583 del 27/6/2008; sentencia N° 620 del 29/7/2005; sentencia N° 870 del 28/10/1997; sentencia N° 643/98, entre muchas otras),(CSJT. Sent. n°1017 del 06/12/2020).

Sentado lo anterior cuadra aclarar que los casos de conflictos normativos entre el régimen tributario local y el sistema de prescripción dispuesto por los digestos nacionales, ya fue objeto de juzgamiento en un precedente semejante, cuyas enseñanzas bien resultan aplicables al presente caso; lo que permite una hermenéutica adecuada, sin necesidad de recurrir a una declaración de inconstitucionalidad, que -por cierto- constituye última ratio (CSJT, Sent. n°1099, fecha:14/10/2015).-

Es dable recordar que manteniendo los Tribunales Superiores el criterio referenciado, los órganos jurisdiccionales se encuentran obligados a seguirlos, atento a la función uniformadora que tienen tales doctrinas.

Nuestra Corte ha señalado que “Los criterios establecidos por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán conociendo por vía de casación constituyen doctrina judicial obligatoria y vinculante para los tribunales inferiores, cuando la identidad del caso a resolver encuadra en el precedente" (CSJT, “Luján, Ramona Milagro vs. Fogliata Franco Augusto y otra s/ Cobro de pesos”, sentencia N° 1120 del 27/11/2006; en el mismo sentido, “Topa, Juan Carlos vs. Provincia de Tucumán s/ Contencioso administrativo”, sentencia N° 565 del 06/6/2014) y que “resulta vano, estéril, todo intento por torcer el consolidado criterio jurisprudencial que impera sobre la cuestión debatida en autos, en la medida que no se aporten nuevas razones y argumentos de convicción serios que refuten o superen a los desarrollados en fundamento de aquel” (CSJT, “Sham S.R.L. vs. Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad”, sentencia N° 778 del 14/10/2011; “Barbieri y Cía. S.A.C.I.F.I.A vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad”, sentencia N° 847 del 21/12/2011, entre otras). Concluyendo que “Son descalificables por carecer de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el Máximo Tribunal local”.(CSJT; Sent. n° 562 del 08/06/2015).

Se ha dicho que “la función uniformadora propia del remedio extraordinario local, ha de servir para garantizar la seguridad jurídica e igualdad ante la ley, al disuadir a los jueces y tribunales de grado que actúan en la jurisdicción provincial de adoptar en lo sucesivo decisiones contrarias, que no se ajustan a derecho, evitando de ese modo se fracture la unidad interpretativa que debe presidir a la función judicial para salvaguardar los elementales valores antes aludidos” (CSJTuc, “Colesnik Pedro Carlos vs. Provincia de Tucumán s/Amparo”, sent. n° 811 del 26/10/2010; “Rivadeneira Vilma Edith vs. Provincia de Tucumán (Ministerio de Educación) s/ Amparo/ Medida cautelar”, sent. n° 1062 del 21/12/2010; “Sham S.R.L. vs. Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad”, sent. n° 778 del 14/10/2011).

Respecto a los restantes motivos que justifican la aplicación del Código Penal para regular el instituto de la prescripción para el supuesto de multas impuestas por infracciones tributarias, debemos mencionar la naturaleza de dicha sanción y los principios propios de derecho penal.

Es de hacer notar además que en casos como el presente, donde la ejecución versa sobre sanciones pecuniarias -multas- impuestas a la contribuyente, por omisión de cumplimiento de

obligaciones fiscales, que en la jurisprudencia nacional se viene admitiendo uniformemente la naturaleza punitiva de las sanciones pecuniarias -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).

Como se destacó precedentemente, atento a la naturaleza punitiva de las multas aplicadas por la administración que ha venido reconociendo en forma concordante la jurisprudencia, se deriva la aplicación supletoria de los principios generales del derecho penal.

En esa tesitura, el Máximo Tribunal Provincial ya tuvo oportunidad de confirmar decisiones donde se ha juzgado que no resulta irrazonable prescindir de la aplicación del Código Tributario Local, cuando dada la naturaleza de la sanción impuesta -multa-, se considera acertada la aplicación por analogía de los principios de derecho penal en materia de prescripción, siguiendo para ello el criterio sentado por la Corte Federal que ha declarado reiteradamente que las multas establecida por las leyes especiales son, según su fin preponderante, de naturaleza reparatoria penal y tienen este carácter las que establecen sanciones para prevenir y reprimir infracciones a la ley (cfr. CSJTuc., sentencia N° 540 del 11/6/2009, “Instituto Provincial de Lucha contra el Alcoholismo I.P.L.A. vs. Amado Jorge s/ Cobro ejecutivo”). Así se admitió que, si bien puede existir en los casos de multas un interés de tipo fiscal en su percepción, esto no altera su naturaleza principalmente punitiva, de donde se deriva la aplicabilidad a la materia de los principios del derecho penal (cfr: CSJN, 06/5/1974 in re: “Papelera Hurlingham S.A.I. y C. c. Aduana de la Nación s. apelación” Fallos: 288:356; 18/10/1973, “Miras S.A., Guillermo, LL on line”).-

El Tribunal Supremo Provincial (CSJT, Sent. n°611 del 21/08/2013) también explicó que -en la misma línea de razonamiento- se enroló el legislador local quien, al regular las infracciones y sanciones tributarias, previó la aplicación supletoria a su respecto de los principios generales del derecho en “materia punitiva” (cfr. art. 67 de la Ley N° 5.121; luego art. 69 del texto consolidado por Ley N° 8.240).

Como se anotara en este caso “Visión Express Argentina S.A”, la posición adoptada en orden a la naturaleza de la multa contemplada en el ordenamiento legal tributario trae aparejado una consecuencia de mayor relevancia que la regla hermenéutica que consagra el mencionado artículo 67 de la ley tributaria provincial, la que, a diferencia de ésta última, no funciona sólo de modo supletorio, ante un vacío legal, sino que se impone incluso frente a cualquier disposición en contrario que eventualmente contuviera la legislación local. Así la aplicación de sanciones por parte del Fisco, en tanto manifestación del ius puniendi del Estado, se encuentra inexorablemente subordinada a los principios y garantías penales de rango constitucional (cfr. art. 33 Constitución Nacional y art. 24 Constitución de Tucumán).

De entre los mentados principios elementales, resulta de particular importancia para la adecuada resolución de la litis, el de la “ley penal más benigna”. Este principio ha sido receptado por el derecho positivo provincial, al disponer que “las normas tributarias punitivas sólo regirán para el futuro, no obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breve” (cfr. artículo 68 del CTP). En la jurisprudencia del Alto Tribunal también quedó asentada la opinión según la cual el artículo 18 de la Constitución Nacional que asegura el juzgamiento fundado en ley anterior y la defensa en juicio “comprende la garantía de la retroactividad de la nueva ley más benigna y la subsistencia de la ley anterior en caso de que se dictara una nueva norma más severa” (cfr. voto de los ministros Boffi Boggero y Zavala Rodríguez en Fallos 262:621).

A partir de lo reseñado y de conformidad con una interpretación sistemática, armónica y finalista de lo dispuesto en los arts. 68 y 69 del propio Código Tributario, no puede constituir una lógica arbitraria, aquella que persigue aplicar a la especie la norma más beneficiosa para el ejecutado, como en términos generales ha sido resuelto por la Cámara; lo que por cierto ha sido admitido en

materia de prescripción (Romero Villanueva, Horacio J., “La prescripción de la acción penal y de la pena”, Tratado de la Prescripción liberatoria, López Herrera, Edgardo -director-, Buenos Aires, Lexis Nexis, t. II, 2007, p. 1191/1192), y reiteramos tampoco ha sido controvertido por las partes.(CSJT, Sent. n°1099, fecha:14/10/2015).-

De la confrontación de los dispositivos legales en cuestión (Código Tributario Provincial y Código Penal Nacional) se deduce sin hesitaciones que la norma más benigna para el ejecutado en materia de prescripción, sin duda alguna la constituye en la especie la normativa de fondo prevista en el Código Penal, en cuanto establece un plazo más breve de prescripción para el ejercicio de la acción punitiva y para la ejecución de la multa (dos años según arts.62 inc. 5° y 65 inc. 4° respectivamente), en contraposición a los cinco años previstos en el Código Tributario Provincial para ambos supuestos (-art.54 Ley N° 8964 - BO: 29/12/2016); fijando además el digesto fondal como punto de partida de su cómputo un momento anterior (la medianoche del día que se cometió el delito respecto a la prescripción de la acción penal -cfr. art. 63-, y la medianoche del día de la notificación al reo de la sentencia firme en cuanto a la prescripción de la pena, -art.66 C.P-.), mientras que el Código Tributario difiere su inicio al 1 de enero siguiente al año en que tuvo lugar el hecho o la omisión punible en cuanto a la acción para aplicar multas (Art. 56 Ley N° 8964 - BO: 29/12/2016) y a la fecha de que la sanción se encuentre firme en cuanto a la acción para su aplicación (art. 58 C.T. Ley N° 8964).-

En consecuencia de lo expuesto la cuestión planteada debe resolverse a la luz del Código Penal en cuanto al plazo de prescripción de las acciones para imponer y para hacer efectivas las multas, como el inicio de su cómputo.

Con lo expresado quedan desvirtuados los agravios extensamente desarrollados por el recurrente justificando la aplicación de las normas contenidas en el Código Tributario Provincial para regular el instituto de la prescripción de las acciones para aplicar y hacer efectivas las multas ejecutadas en autos, las que se rigen por el Código Penal.

Es de hacer notar con relación a los argumentos recursivos esgrimidos que si bien, entendemos que el art. 54 del Código Tributario Provincial, cuando establece que “Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación (...) para aplicar y hacer efectivas las multas regidas en él prescriben por el transcurso de cinco (5) años” regula tanto la prescripción de la acción para imponer la multa “para aplicar”, como la acción para procurar su cumplimiento “para hacer efectiva”, tal como lo plantea el apelante, ello no implica la procedencia del recurso impetrado.

Ello así porque, como quedó claramente expresado ut supra, en materia de prescripción de sanciones tributarias resultan de aplicación las normas de fondo, en el caso del Código Penal, atento a la naturaleza punitoria de las multas aplicadas por la autoridad tributaria que se ejecutan en autos, es decir, lo dispuesto en art. 62 inc. 5 que establece el plazo de dos años para la prescripción de la acción penal para los delitos reprimidos por multa y el art. 65 inc. 4 para la prescripción de la pena de multa.

En este contexto nuestra Corte ha sostenido en forma reiterada que: “Las alegaciones vinculadas a la pretensa afectación del ámbito de atribuciones que desde la Constitución, delegan y se reservan las Provincias, el avasallamiento de la autonomía de los Estados provinciales, el desconocimiento de la soberanía de las provincias y la eventual afectación de los recursos públicos no alcanzan para justificar la impugnación recursiva”. (CSJT, Sent. n° 65 del 20/02/2008).

Tales argumentos carecen de gravitación en el presente caso, pues el criterio de los Tribunales Cimeros remite a las disposiciones de los digestos Fondales para regular en materia de prescripción, según la naturaleza de la obligación que se trate, correspondiendo aplicar el CCCN

para el caso de deudas tributarias y el Código Penal para multas por infracciones a deberes fiscales. Y siendo el objeto de la pretensión de autos el cobro de multas derivada de incumplimiento de obligaciones tributarias, la cuestión de prescripción queda encuadrada en el Código Penal.

Es dable reiterar al respecto que la Corte Suprema de Justicia de la Nación privilegia en materia de prescripción tributaria la aplicación de la ley de fondo sobre lo contrariamente dispuesto por la legislación local, en la inteligencia de que tal materia resulta facultad exclusiva de la legislación nacional, ejecutada aquélla mediante el dictado del Código Civil y de Comercio o Penal -fondo común del derecho-, no pudiendo una ley local derogar los plazos establecidos por leyes sustantivas dictadas por el Congreso.(CSJT "Provincia de Tucumán -DGR- vs. Diosquez Gerónimo Aníbal s/ Ejecución fiscal" - Sentencia N° 664 del 04/9/2013).-

Se aprecia de esta manera que resulta correcta la aplicación del Código Penal (art. 62 inc. 5) para resolver sobre la prescripción de la acción para aplicar las multas documentadas en los cargos tributarios n° BTE/1502/2021 y 1504/2021, como también resulta correcta la decisión de declarar que a la fecha del dictado de las resoluciones que imponen las multas pertinentes (M 3153/20 del 16/11/2020 y M 3154/20 del 16/11/2020) se encontraba prescripta la acción para aplicar tales sanciones.

Lo que no resulta correcto es que se considere que el art. 54 del Código Tributario fije el plazo de prescripción de la acción para hacer efectiva la multa impuesta (corresponde aplicar el art. 65 inc. 4 Código Penal), como también resultan incorrectas las fechas que toma como punto de partida para el computo del plazo de prescripción.

El art. 63 del Código Penal establece que “La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito”.

Conforme surge del expediente administrativo n°674/376/D/2019 acompañado en autos por la actora, en la boleta de deuda n° BTE/1502/2020 se ejecutan multas aplicadas por infracción al art. 86 inc.1°C.T. respecto a impuesto a los ingresos brutos, por incumplimiento de obligaciones correspondientes al período fiscal 2016, según Acta de Deuda n° A 423-2019 de determinación de oficio e instrucción de sumario (fs.81/83).

El vencimiento de tales obligaciones tributarias operó en 30/06/2017, según planilla anexa al Acta de Deuda mencionada (fs.84), por lo que a la fecha del dictado de la Resolución n° M 3153/20, en 16/11/2020 (fs. 159), la acción para aplicar la multa allí dispuesta y se encontraba prescripta al haber transcurrido el plazo legal de dos años previsto en el art. 62 inc.5 del Código Penal. Resulta incorrecta la fecha señalada en la sentencia impugnada (26/01/2018), pero ello no modifica el resultado de la prescripción de la acción para aplicar dicha sanción que se declara en dicha resolutiva.

Respecto a la boleta de deuda BTE/1504/2020, del expediente administrativo mencionado surge que se imputa al accionado infracción prevista en art 85 del C.T. por omisión de pago exacto de los anticipos 03 a 06, 08 y 12 del impuesto a los ingresos brutos, que surge del Acta de Deuda N° A 424/2019 (fs.114/118), operando los vencimientos para el cumplimiento de las obligaciones respectivas en 19/04/2017; 19/05/2017; 21/06/2017; 19/07/2017, 29/09/2017 y 19/01/2018, según da cuenta la planilla anexa a dicha boleta de deuda (fs.121). Por lo que al expedirse la Resolución n° M 3154 en 16/11/2020, la acción para aplicar la multa ejecutada, ya se encontraba prescripta, al haber transcurrido el plazo legal pertinente. No es correcta la fecha señalada en la sentencia impugnada (15/01/2018), pero tampoco modifica el resultado de la prescripción de la acción para aplicar dicha sanción que se declara en tal resolución. Por lo expuesto se rechaza la apelación deducida en todas sus partes.

Ahora bien, cuadra precisar que si bien los agravios esgrimidos por el recurrente se circunscriben a cuestionar la declaración de prescripción de estos títulos ejecutivos, (boleta de deuda n° BTE/1502/2020 y n° BTE/1504/2020), siendo la prescripción un instituto de orden público que habilita a su declaración de oficio y en cualquier estado del proceso, corresponde a abocarnos al análisis de la restante boleta de deuda n° BTE/1500/2021, que no fuera declarada prescripta en la sentencia en recurso.

El mencionado criterio ha sido contundentemente expuesto en otros precedentes, donde también se ha resuelto que: “la extinción de la acción en materia punitiva es de orden público y se produce de pleno derecho por el transcurso del plazo fijado en la ley, de modo tal que debe ser declarada de oficio en cualquier estado de la causa y en forma previa a cualquier decisión sobre la cuestión de fondo (CSJN, Fallos 311:2205)...” (CSJTuc, sentencia N° 77 del 25/02/2014, “Dirección de Comercio Interior s/ Denuncia - Infractor Inc. S.A. Ídem “Dirección de Comercio Interior - A.M.X. Arg. S.A. Claro s/ Su Denuncia”, sentencia 123/14).

Resta añadir que el solo hecho que, por tratarse de una sanción pecuniaria impuesta por la Dirección General de Rentas, el tiempo de la prescripción de la acción se compute en el ámbito del “procedimiento administrativo” de aplicación de la multa, en nada diluye la obligación -que pesa sobre los magistrados- de valorar de oficio el acaecimiento o no de la prescripción de la acción penal, atento que la naturaleza de orden público que reviste la prescripción penal resulta predicable tanto de la prescripción de la “acción” como de la “pena impuesta”, en materia tributario-punitiva.

Tampoco impide el razonamiento aquí propuesto, el hecho que nos encontremos en el marco de un “proceso de apremio”. Es que, en una visión superadora de un derecho puramente ritualista, se viene sosteniendo -aún en ejecuciones- que no puede exagerarse el formalismo hasta el extremo de admitir una condena por deuda inexistente, cuando esto resulta manifiesto de autos, circunstancia que importaría un grave menoscabo de garantías constitucionales (CSJN Fallos: 312:178, cons. 51 y 61; 278:346; 298:626; 302:861; 312:178; 318:1151; 294:420; 316:2153; 318:646; 323:816; 324:2009 y 325:1008; entre otros pronunciamientos). No se nos escapa que en autos no nos encontramos frente a una deuda inexistente, sino ante un supuesto de deuda supuestamente prescripta; pero el carácter punitivo que reviste esta última nos exige extremar los recaudos a los fines de evitar que pueda llegar a ejecutarse una sanción pecuniaria determinada a partir de una acción que pudo estar prescripta; lo que impone una reflexión rigurosa semejante a la que emerge de los precedentes recién aludidos. (CSJT, Sent. n°1099, fecha:14/10/2015).-

Del expediente administrativo n°674/376/D/2019 -del que emanan los títulos ejecutados en autos- se desprende que respecto a la deuda emanada de boleta de deuda n° BTE/1500/2021, se imputa al ejecutado infracción prevista en art 86 inc. 1 del C.T. por defraudación fiscal detectada en el período fiscal 2017 del impuesto a los ingresos brutos, que surge de Acta de Deuda N° A 424/2019 (fs.114/118), operando el vencimiento del plazo para el cumplimiento de las obligaciones respectivas en 29/06/2018, según da cuenta la planilla anexa a dicha boleta de deuda (fs.121).

Así, habiendo recaído la resolución n° M 3152 que impone la multa ejecutada en dicho título en 16/11/2020, se aprecia que al tiempo de su dictado había transcurrido el plazo legal pertinente (art. 62 inc. 5 C.P.) por lo que la acción para fijar dicha sanción se encontraba prescripta. En consecuencia le corresponde a esta Alzada declarar de oficio la prescripción de la acción para aplicar la multa ejecutada por intermedio de dicho título, según se considera.

En cuanto a las costas en esta instancia: se imponen al apelante vencido por ser de ley expresa -art. 62 Procesal-.

Así, se

R E S U E L V E:

I) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto en 19/04/2022 por el apoderado de la ejecutante y en consecuencia, **CONFIRMAR** la Resolución de fecha 11 de Abril de 2.022 en cuanto declara la Prescripción de la acción para aplicar la multa ejecutada en boletas de deuda n° BTE/1502/2020 y n° BTE/1504/2020 y rechaza la ejecución de los mismos, conforme se considera.-

II) DECLARAR DE OFICIO la Prescripción de la acción para aplicar la multa contenida en boleta de deuda n° BTE/1500/2021, por lo que se rechaza la ejecución de dicho título, como se considera.

II°) COSTAS: al apelante vencido, según se considera.

III°) HONORARIOS: Oportunamente.

HÁGASE SABER.-

SUSCRIPTA Y REGISTRADA POR EL ACTUARIO FIRMANTE EN LA CIUDAD DE CONCEPCION, PROVINCIA DE TUCUMÁN, EN LA FECHA INDICADA EN LA CONSTANCIA DE LA REFERIDA FIRMA DIGITAL DEL ACTUARIO

SENTENCIA FIRMADA DIGITALMENTE: DRA. MARIA CECILIA MENENDEZ - DR. ROBERTO R. SANTANA ALVARADO (VOCALES). ANTE MI: PROC. MIGUEL EDUARDO CRUZ (SECRETARIO).

Actuación firmada en fecha 30/03/2023

Certificado digital:
CN=CRUZ Miguel Eduardo, C=AR, SERIALNUMBER=CUIL 20225562416

Certificado digital:
CN=SANTANA ALVARADO Roberto Ramón, C=AR, SERIALNUMBER=CUIL 20125454187

Certificado digital:
CN=MENENDEZ María Cecilia, C=AR, SERIALNUMBER=CUIL 23225122334

La autenticidad e integridad del texto puede ser comprobada en el sitio oficial del Poder Judicial de Tucumán https://www.justucuman.gov.ar.