

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...12...días del mes de SEPTIEMBRE de 2025 reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente); Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal); Dr. José Alberto León (Vocal); a fin de resolver la causa caratulada: "BENCHIMOL SARA DANIELA s/RECURSO DE APELACIÓN". Expte. N° 59/926/2024 (Expte. D.G.R. N° 13384/376/CD/2023).-

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

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 65 del expediente D.G.R. N° 13384/376/CD/2023, SARA DANIELA BENCHIMOL, C.U.I.T N° 27-27518099-3, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución de la Dirección General de Rentas N° M 949/24 de fecha 22/01/2024 que obra en el Expediente D.G.R. N° 13384/376/CD/2023 a fs. 63, que resuelve APLICAR al agente una multa de \$23.293.516,94 (Pesos Veintitrés Millones Doscientos Noventa y Tres Mil Quinientos Dieciséis con 94/100), equivalente a 02 veces el monto mensual percibido y no ingresado al Fisco a su vencimiento, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inc. 2 del Código Tributario Provincial, periodos mensuales 03 a 06, 08 a 11/2021, 01,06 a 11/2022 y 01/2023.

La apelante a través de su recurso solicita se declare la nulidad de la multa aplicada porque le generaría un gran perjuicio. Informa haber cancelado los pagos reclamados con sus respectivos intereses resarcitorios, y manifiesta su compromiso de pagar en término las futuras obligaciones que le competen en el carácter que reviste.

II.- Que a fojas 1/3 del Expte. N° 59/926/2024, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso conforme lo dispuesto en el art. 148° del Código Tributario Provincial.-

En primer término manifiesta que el art. 86 inc. 2 del C.T.P prevé sanción para los Agentes de Percepción que mantengan en su poder tributos percibidos, después

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

de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco.

Expresa que el hecho de haber regularizado la responsable su situación mediante el ingreso de lo adeudado no es óbice a la aplicación la sanción prevista en el mencionado artículo. Agrega que se debe tener en cuenta que el bien jurídico tutelado por la norma tributaria en cuestión; es la renta fiscal y la defraudación en que incurre el recurrente, de manera frecuente, genera un grave perjuicio a las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos. Cita y transcribe el art. 10 de la RG N 86/00.

Explica que los Agentes de Percepción adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente percibieron de terceros, por lo que al tratarse de fondos ajenos con destino a la cancelación de obligaciones tributarias de esos terceros para con el Fisco, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación adeudada.

Sostiene que la recurrente no puede liberarse de responsabilidad por el hecho imputado fundándose en inconvenientes financieros y pretender trasladar al Fisco las consecuencias de las mismas. Cita jurisprudencia en este sentido.

Por lo que la D.G.R entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por la Agente de Percepción SARA DANIELA BENCHIMOL, en contra la resolución N° M 949/24 de fecha 22/01/2024, debiendo confirmarse la misma.

III.- A fs. 14 del expediente N° 59/926/2024 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal en donde se tienen por presentado el Recurso de apelación en contra de la resolución N° M 949/24, en tiempo y forma y se llaman a autos para sentencia.

IV.- Confrontados los agravios expuestos por la apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada N° M 949/24, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta de BENCHIMOL SARA DANIELA, en el artículo 86° inc. 2 del C.T.P.

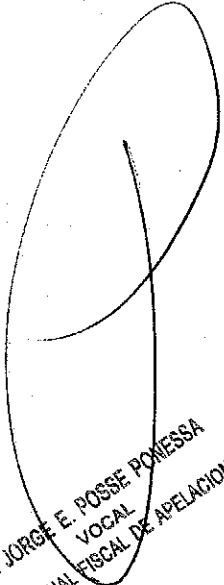
Para una mejor comprensión de la problemática con respecto al caso en análisis, corresponde dejar sentado los antecedentes del presente expediente.

En primer lugar, observo que por medio de la notificación del sumario N° B10/S/000002131/2023, en fecha 24/5/2023, obrante a fs. 2 del Expte. D.G.R. N° 13384/376/CD/2023 cursada a la responsable de la referencia, se inicia la

instrucción del procedimiento sancionatorio por la presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 86° inciso 2) del C.T.P, por los períodos 01, 03, 04 a 06, 08 a 11/21, 01, 03 a 11/22 y 01/23, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, por mantener en su poder tributos percibidos después de haber vencido el plazo en el que debió ingresarlos al fisco. Surge a fs. 60 del Expte. D.G.R N° 13384/376/CD/2023 dictamen de la Dra. María Cecilia Altieri, sección servicio jurídico, división sumarios y multas de la D.G.R, en donde excluye los periodos mensuales 01/2021, 03 a 05/2022 debido a que tramitan por cuerda separada en el Expte. DGR N° 471/376/D/2024. Además, dicho dictamen indica que la agente debió ingresar la totalidad de los importes ya percibidos a la fecha de vencimiento de las respectivas DDJJ correspondientes a los periodos mensuales 03 a 06, 08 a 11/2021, 01, 06 a 11/2022 y 01/2023, lo que no aconteció, indicando que incluso en algunos casos la apelante pagó vía judicial a través de un proceso de ejecución fiscal.

Posteriormente observo que la agente pese a estar debidamente notificada del sumario instruido, no presenta descargo. Consecuentemente la Autoridad Fiscal, dicta la resolución en crisis, en donde se aplica al agente BENCHIMOL SARA DANIELA una multa de \$23.293.516,94 (Pesos Veintitrés Millones Doscientos Noventa y Tres Mil Quinientos Dieciséis con 94/100), equivalente a 02 veces el monto mensual percibido y no ingresado al Fisco a su vencimiento, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inc. 2 del Código Tributario Provincial, periodos mensuales 03 a 06, 08 a 11/2021, 01,06 a 11/2022 y 01/2023.

Dicho artículo 86 inciso 2) del C.T.P vigente al momento de la infracción, establece que: "(...) *Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: (...) 2) Los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que mantengan en su poder tributos retenidos y/o percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco*". Y que la sanción de multa aplicada corresponde al mínimo de la escala legal prevista, equivalente a dos (02) veces el monto mensual percibido y no depositado.



Dr. JORGE E. POSSE POMESSA  
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

Para proceder a resolver la cuestión de fondo considero relevante realizar un análisis previo de las fechas en las que operó el vencimiento de la presentación de las respectivas DDJJ; la fecha en las que fueron presentadas y la fecha en la que la Agente efectuó el pago del capital e intereses correspondientes.

Se anexa a la presente sentencia cuadro de situación que refleja lo expresado ut supra:

Periodo	Fecha Vto. DJ	Fecha Pres. DJ	Fecha de Pago	
			Capital	Intereses
03-21	16/4/2021	7/4/2021	17/5/2021	18/5/2021
04-21	17/5/2021	8/5/2021	15/6/2021	No
05-21	16/6/2021	11/6/2021	8/7/2021	No
06-21	16/7/2021	12/7/2021	30/7/2021	No
08-21	16/9/2021	9/9/2021	4/10/2021	No
09-21	18/10/2021	7/10/2021	5/11/2021	No
10-21	16/11/2021	6/11/2021	30/11/2021	No
11-21	16/12/2021	14/12/2021	11/1/2022	No
01-22	16/2/2022	15/2/2022	24/2/2022	No
06-22	18/7/2022	20/7/2022	16/8/2022	No
07-22	16/8/2022	17/8/2022	29/8/2022	No
08-22	16/9/2022	22/9/2022	30/9/2022	No
09-22	17/10/2022	24/10/2022	4/11/2022	04/11/2022
10-22	16/11/2022	30/11/2022	7/12/2022	No
11-22	16/12/2022	16/12/2022	20/12/2022	14/6/2023
01-23	16/2/2023	22/02/202	1/3/2023	No

En dicho cuadro pueden observarse tres situaciones distintas que bajo mi criterio tendrán un tratamiento diferente.

- A) DDJJ presentadas en término y cuyo capital e intereses fueron cancelados por el agente con anterioridad a la instrucción del sumario: periodo 3/21.

B) DDJJ presentadas con posterioridad al vencimiento: periodos 6 a 10/22 y 1/23; DDJJ presentadas en tiempo y forma, pero cuyo capital e intereses no fueron cancelados por el agente con anterioridad a la instrucción de sumario: periodos 4, 5, 6, 8 a 11/21; 1 y 11/22.

Antes de realizar el tratamiento particular de cada periodo citado, corresponde abordar un ambiguo y reiterado planteo esgrimido por múltiples contribuyentes, referido a la prescripción de las facultades de la D.G.R. al momento de la instrucción de sumario.

Al respecto, deben tener presente los contribuyentes que el instituto de la prescripción tiene una doble función en materia tributaria, ya que ella opera tanto en el campo obligacional como en el sancionatorio. Por un lado funciona como causal de extinción de la acción tendiente al cobro del impuesto, o de aquella que procura su repetición. En su segunda función acarrea el cese de la pretensión punitiva infraccional o delictual como también de la pena impuesta a consecuencia de aquellas.

La prescripción liberatoria ha sido definida como el modo de extinción de la facultad del acreedor de reclamar el cumplimiento de la obligación por el transcurso del tiempo (Cfr. Ricardo Luis Lorenzetti [Dir.], "Código Civil y Comercial de la Nación Comentado", Rubinzal Culzoni, Buenos Aires, 2015, Tº XI, pg. 222).

En materia punitiva la acción penal prescribe cuando, con arreglo a los términos y condiciones establecidas por la ley, se extingue por efecto del tiempo transcurrido a partir de la comisión del delito. La sanción también está sometida al imperio de la prescripción. Ella fenece como consecuencia del incumplimiento de la pena impuesta por sentencia firme, lo que produce la caducidad del derecho del Estado a ejecutarla. (Cfr. Ricardo C. Núñez, "Tratado de Derecho Penal", Lerner, Córdoba, 1988, Tº II, pg. 167 y 540).

La prescripción en el derecho tributario es una materia que dista de resultar pacífica, tanto en la legislación, como en la doctrina y jurisprudencia. En la actualidad podemos encontrar normas regulatorias del instituto, tanto en los códigos de fondo como en el digesto tributario provincial.

La corriente doctrinario-jurisprudencial del *ius Commune* sostiene que la prescripción es un instituto general del derecho, y su regulación corresponde a la

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
FISCAL DE APELACION  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

legislación de fondo. Se citan como fundamento de la posición a los arts. 75 inc. 12 y 126 CN.

En consecuencia, serían inconstitucionales todas las normas fiscales locales que establecen plazos de prescripción, formas de cómputo, causales de suspensión o de interrupción diversos de las previstas en la legislación de fondo. También resultaría inconstitucional la delegación contenida en los arts. 2532 y 2560 CCCN, que faculta a las legislaturas locales para regular los plazos de prescripción; ya que el Congreso no puede delegar una atribución que la Constitución Nacional le otorga en forma exclusiva. (Cfr. Gustavo J. Naveira de Casanova, *Derecho Tributario*, Editorial Estudio, Buenos Aires, 2017, pg. 119).

Por el contrario, la posición doctrinal y jurisprudencial autonomista entiende que la potestad tributaria es uno de los poderes retenidos por las provincias. Afirma que dicha potestad incluye la facultad de crear los tributos, penalizar su incumplimiento, como también regular los modos de extinción de los créditos impositivos e infracciones y sanciones. Esto último incluye la facultad para legislar en materia de prescripción. Sostiene que la legislación de fondo no puede interferir en las competencias fiscales reservadas por los estados provinciales (Cfr. José Osvaldo Casás, "Gravitación del derecho civil sobre el derecho tributario provincial en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina", *Doctrina Tributaria*, Errepar, Tº 13, abril 1993, pg. 293-303). Pasando al plano normativo, el Art. 2532 Cod.Civ.Com. establece: "*En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos*". Por su parte, el Art. 2560 segundo párrafo del digesto dispone: "*El plazo de la prescripción es de cinco (5) años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local*".

A su turno, el art. 62 Cod. Penal establece: "La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación:...5) *A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa*". El Art. 65 de dicho cuerpo normativo dispone: "*Las penas se prescriben en los términos siguientes:...4) La de multa, a los dos años*".

Mientras tanto, el art. 54 C.T.P. determina: "*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 y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años".*

Como consecuencia, encontramos dos órdenes normativos que regulan el instituto de la prescripción de tributos, infracciones y sanciones: el primero contenido en los códigos de fondo y el segundo legislado en el digesto tributario local.

La Corte Suprema de la Provincia ha sostenido que la prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias se rige por las normas contenidas en el Código Tributario Provincial.

Al respecto ha decidido que *"Teniendo en cuenta entonces la claridad de los arts. 2532 y 2560 del nuevo Cód. Civ. y Com. de la Nación, cabe concluir que el propio Congreso de la Nación ha venido a esclarecer la interpretación de la cláusula del art. 75 inc. 22 de la Constitución Nacional sobre la potestad local de fijar los plazos de prescripción liberatoria en materia de tributos provinciales y municipales, por su carácter de derecho público provincial (arts. 5 y 121 de la CN. Es que, como lo planteara la doctora Argibay en su citado voto en "Municipalidad de La Matanza vs. Casa Casmma SRL s/ Concurso preventivo. Incidente de verificación tardía", la "respuesta" a la jurisprudencia de la Corte, ha sido expresada por el Poder del Estado con posibilidad de "introducir precisiones en los textos legislativos" para corregir la interpretación dada por el Alto Tribunal en "Filcrosa", por haberlo considerado así necesario [cfr. en este mismo sentido CSJT, 'Fogliata, Marta María vs. Pcia. de Tucumán s/ Inconstitucionalidad', sentencia N° 584 del 09/5/2022]". (CSJT in re "Las Lanzas SA c/ Provincia de Tucuman (DGR) s/Inconstitucionalidad", Expte. 213/19, Sentencia N° 829 del 29/06/2022).-*

Por el contrario, en materia infraccional tributaria el Superior Tribunal Provincial ha sostenido que el instituto de la prescripción se encuentra regulado por la legislación de fondo, y no por las normas del CTP.

En este punto ha sostenido que *"Sentado lo anterior, se advierte que ningún reproche le cabe al pronunciamiento impugnado ya que ha aplicado la jurisprudencia de la CSJN, que en un fallo muy reciente, ha sido mantenida. El 07/3/2023 en autos "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ Contencioso administrativo -*

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAJAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*Medida cautelar*”, la CSJN dispuso que a una multa por una infracción tributaria le era aplicable el inc. 4° del art. 65 del Código Penal y no los arts. 81 y 82 del Código Fiscal de Tierra del Fuego que, de manera similar a la legislación tributaria de la Provincia de Tucumán, establecen un plazo de prescripción de cinco años que comenzarían a correr “desde el 1° de enero del año siguiente al cual se haya producido el vencimiento”. CSJT in re “Provincia de Tucumán (DGR) c/ Hospital Privado SRL s/ Ejecución Fiscal”, Expte. 1864/21, Sentencia N° 1297 del 20/10/2023).

Tal posición ha sido reiterada en pronunciamientos posteriores: “Provincia de Tucumán (DGR) c/Salazar Ricardo Adrián s/ Ejecución fiscal”, Exp. 153/21, Sentencia N° 1370 del 01/11/2023; “Provincia de Tucumán (DGR) c/Metalúrgica MIC SRL s/ Ejecución Fiscal”, Expte. 898/21, Sentencia N° 1371 del 01/11/2023; “Provincia de Tucumán (DGR) c/Rio Marapa SRL s/ Ejecución fiscal”, Expte. 1399/21, Sentencia N° 1373 del 01/11/2023; “Provincia de Tucumán (DGR) c/González Esteban Agustín s/Ejecución Fiscal”, Expte: 89/22, Sentencia. N° 8 del 07/02/2024; y Provincia de Tucumán (DGR) c/ Figueroa Ibarra Miguel Enrique s/Ejecución Fiscal” Expte. 2920/22. Sentencia N° 940 del 03/07/2024; entre otras. Como puede verificarse, la jurisprudencia del máximo Tribunal Provincial ha adoptado la posición del *Ius Commune* para la regulación de la prescripción liberatoria de los tributos; mientras que para la prescripción de acciones y sanciones tributarias ha adherido a la posición autonomista.

Sin embargo, en el presente caso se discute la prescripción en materia infraccional tributaria, campo en el que mantiene su vigencia el art. 54 CTP; sin que la Corte Provincial haya declarado su inconstitucionalidad en ninguno de los precedentes citados.

Ahora bien, si la legislación local regula en forma directa el instituto de la prescripción de las infracciones y sanciones tributarias, no resulta posible descartar su aplicación para acudir a la normativa contenida en el derecho de fondo sin la previa declaración de inconstitucionalidad de la norma del CTP.

En este sentido la CSJN ha sostenido que “*La primera fuente de interpretación de la ley es su letra, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir del texto legal si, como en el caso, no media debate ni declaración de inconstitucionalidad, pues la exégesis de la norma, aun con el fin de adecuación a*

garantías y principios constitucionales, debe practicarse sin violación de su letra o de su espíritu". (CSJN in re "Turismo Doss SA c/ EN -AFIP- DGI -Resol 1/11 (Ngde) s/Proceso de Conocimiento", Sentencia de fecha 11/03/2021, Fallos: 344:307).

La propia jurisprudencia de la Corte Provincial indica que "Esta Corte, citándolo a Germán José Bidart Campos, dijo que 'Es principio habitual del derecho judicial que emana de la Corte Suprema, el que anuncia que los tribunales de justicia no pueden en la causa que sentencian prescindir de las normas vigentes que son de aplicación al caso, salvo que la inaplicación se funde en una declaración de inconstitucionalidad. El principio se puede enunciar de otra manera, convirtiéndolo en la forma de que la declaración de inconstitucionalidad es la única vía mediante la cual los jueces pueden inaplicar una norma vigente, cuando dictan sentencia en un proceso regido por ella' [cfr. sentencia N° 966, del 27/12/96]". (CSJT - Sala Laboral y Contencioso Administrativo, in re "Juárez Ángel Mariano Vs. Frias Jorge s/ Cobro Ejecutivo", Sentencia N° 672 de fecha 02/08/2007).

Es menester señalar que el 161 CTP establece: "El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma".

Es decir que -como principio general- este Tribunal solo puede prescindir de la aplicación de la norma local ante la existencia de un pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, o de la Suprema Corte de la Provincia, que declare su inconstitucionalidad.

En consecuencia, ante la inexistencia de tal declaración, no se dan los presupuestos requeridos por el art. 161 CTP para prescindir de la aplicación del art. 54 CTP y aplicar la legislación de fondo a la prescripción de infracciones y sanciones tributarias.

Habiendo aclarado lo anterior, respecto de la prescripción de las facultades sancionatorias de la D.G.R, con fundamentos que serán ampliados oportunamente a lo largo de esta sentencia, procederé al tratamiento de las cuestiones particulares.

A) DDJJ presentadas en término y cuyo capital e intereses fueron cancelados con anterioridad a la instrucción del sumario: periodo 3/21

De las constancias de autos, se puede cotejar que la agente de percepción SARA DANIELA BENCHIMOL, respecto al periodo 03/2021, cuyo vencimiento operaba el día 16/04/2021, presentó en tiempo y forma (07/04/2021) la DDJJ correspondiente al Impuesto a los IIBB, sin ingresar al vencimiento (16/04/2021) el importe declarado de \$604.435,84 (Pesos Seiscientos Cuatro Mil Cuatrocientos Treinta y Cinco con 84/100). Sin embargo, en fecha 18/5/2021 abonó el capital exteriorizado oportunamente con más los respectivos intereses. Todo ello con anterioridad a la instrucción de sumario notificada el 24/05/2023.

De la lectura de la Resolución apelada surge que la conducta imputada al agente consiste en el ilegítimo mantenimiento en su poder de los tributos previamente percibidos, después de haber vencido el plazo en que debieron ser ingresados al Fisco. Dicho proceder se encuentra tipificado en el ordenamiento tributario nacional y provincial, resultando objeto de sanciones de diversa naturaleza.- Tradicionalmente se ha sostenido el carácter penal de las infracciones tributarias. En este sentido se ha dicho que *"La idea de pena no es exclusiva del Código Penal, sino que los casos de su existencia se hallan abundantemente esparcidos en todo el derecho y también, pues, en el Derecho Tributario. Las penas pecuniarias que se encuentran habitualmente en todo el Derecho Tributario y no sólo de nuestro país, no son suficientes para caracterizar el Derecho Tributario Penal. Tampoco las penas pecuniarias son extrañas al derecho penal propiamente dicho, ni las penas privativas de la libertad personal son exclusivas de éste. En conclusión, el derecho tributario penal es derecho penal que no se ha separado del derecho tributario"* (Dino Jarach; "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", (3ª ed), Abeledo Perrot, 1999, Buenos Aires, pg. 403).-

El carácter claramente punitivo de las sanciones tributarias implica la identidad ontológica del ilícito tributario con el penal. La equivalencia cualitativa es indudable, sin perjuicio de que puedan aparecer ciertos matices cuantitativos que provoquen un grado de particularismo en lo represivo fiscal, que sin embargo no conmueve su naturaleza penal. En consecuencia, los principios generales de este último son directamente aplicables a aquel.-

Al respecto el Superior Tribunal de la Provincia ha decidido *"No resulta controvertido el carácter punitivo de las multas y clausuras que la Administración aplica a los ilícitos tributarios. Es jurisprudencia reiterada de la Corte Suprema de*

Justicia de la Nación, que las sanciones pecuniarias de referencia establecidas por leyes fiscales y administrativas son de naturaleza penal, dado que no tienen por objeto reparar un posible daño causado, sino que tienden a prevenir y castigar la violación de las disposiciones pertinentes y que, dicho carácter represivo, no se altera por la existencia de un interés fiscal accesorio en su percepción (Fallos: 202:293; 287:76; 289:336; 290:202; 308:1224). En la doctrina especializada se ha dicho que 'el derecho penal tributario, desde el punto de vista de las sanciones que aplica a los infractores a sus normas, es de carácter penal en cuanto impone verdaderas penas que son consecuencia jurídica consistente en una disminución de bienes jurídicos tendientes a reprimir la trasgresión cometida y a evitar infracciones futuras' (...). Más allá de las divergencias existentes en torno a la naturaleza jurídica de la infracción tributaria y a la rama del derecho a la que pertenecen las disposiciones que regulan dicho ilícito, los autores, en general, coinciden en cuanto al carácter punitivo de las sanciones de marras". Excmo. Corte Suprema De Justicia - Sala Laboral y Contencioso Administrativo, in re "Ahualli Jorge Roberto vs. Provincia De Tucumán s/ inconstitucionalidad", Sentencia Nº 894 del 16/08/2016.-

La resolución impugnada encuadra la conducta en el artículo 86 inciso 2) CTP según el cual "Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes:...2) Los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que mantengan en su poder tributos retenidos y/o percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco".-

Respecto de la figura infraccional dolosa, el art. 88 CTP prevé hechos objetivos que hacen presumir -iuris tantum- el propósito de defraudar al fisco. La presunción es resultado de un proceso lógico, en el que -a partir de la existencia de un hecho cierto y comprobado- se infiere la existencia cierta o probable de otro hecho que, de acuerdo con el normal desarrollo de las cosas, debería acompañarlo.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En la valoración de las presunciones de dolo, la DGR distingue la situación del contribuyente directo que autoliquida su impuesto, de la conducta del agente de retención o percepción, que se encuentra en posesión de fondos ajenos.

En este sentido las actuaciones demuestran que la Autoridad de Aplicación valora que el agente en cuestión hace una aplicación parcial de las RG N° 23/02 y N° 86/00. En primer término, ejerce íntegra y acabadamente las potestades que le otorga la norma para retener en su poder una parte de los fondos de propiedad sus proveedores; sin embargo incumple el régimen al momento de ejecutar la obligación de ingresar las retenciones, lo que le permite disponer ilegítimamente de los fondos públicos.-

Respecto de la retención indebida de tributos la doctrina ha dicho *"Concretamente, no resulta conforme a derecho que el particular se financie indebidamente, difiriendo el pago de tributos, infringiendo los deberes que en el marco de la actividad que se desarrolla se le han impuesto y perjudicando las arcas públicas, tal como ha sido expresamente tipificado por el legislador nacional. Perjuicio que, por otra parte, no solo se concreta en los montos efectivamente retenidos y no ingresados, sino que se traduce y multiplica en los pagos a cuenta de quienes sufrieron la retención pues, dichos contribuyentes, entenderán por cumplida parte de sus obligaciones tributarias al presentar sus correspondientes certificados (...). La ley penal reprime la omisión deliberada, por parte del agente de retención o percepción, de ingresar el tributo en el tiempo y forma debido. El agente de retención o percepción se apropia indebidamente de aquello que no le pertenece"*. (Turano, Fabricio D. J.; "La Apropiación Indebida de Tributos. Artículo 6 de la Ley Penal Tributaria". LLCABA 2016 (octubre), pg. 1).-

En función de lo dicho, y con cita del art. 123 CTP, la DGR tiene por configurada la conducta defraudatoria. Dicha norma establece -en su segundo párrafo- que "Si el sumariado no compareciera en el término fijado en el párrafo anterior, la Autoridad de Aplicación considerará que se encuentran consentidos el o los hechos imputados y dictará resolución sin más trámite". En consecuencia, aplica una multa equivalente a dos (02) veces el monto mensual percibido y no ingresado. Se verifica que la sanción aplicada corresponde al mínimo de la escala legal prevista.-

Como consecuencia de la naturaleza punitiva de las sanciones tributarias, deviene necesario aplicarles los principios emanados de la Constitución Nacional y de las Convenciones con rango constitucional, que rigen el ordenamiento penal, siendo también rectores del sistema represivo tributario. De igual modo resultan aplicables los principios generales del derecho penal, salvo que las normas tributarias contemplen regulaciones específicas.-

Entre estos principios se encuentra el de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna. Este postulado originalmente revestía un rango meramente legal, derivado de la previsión contenida en el art. 4 CP. Sin embargo, partir de la incorporación de las Convenciones sobre Derechos Humanos contempladas por el art. 75 inc. 22 CN, el principio pasa a tener rango constitucional.-

El art. 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos establece *"Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello"*. A su turno, el art. 15 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos dispone *"Nadie será condenado por actos u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho nacional o internacional. Tampoco se impondrá pena más grave que la aplicación en el momento de la comisión de delito. Si con posterioridad a la comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello"*.-

La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos es pacífica en el sentido de la aplicabilidad del art. 9 de la CADH a las sanciones administrativas, según surge de los precedentes "López Mendoza vs. Venezuela", Sentencia del 01/09/2011(Serie C N° 233); "Maldonado Ordóñez Vs. Guatemala". Sentencia del 03/05/2016 (Serie C N° 311) y "Baena Ricardo y otros Vs. Panamá", Sentencia del 02/02/2001(Serie C N° 72). En el último de los pronunciamientos citados, el Alto Tribunal Interamericano sostuvo: *"En relación con lo anterior, conviene analizar si el artículo 9 de la Convención es aplicable a la materia sancionatoria administrativa, además de serlo, evidentemente, a la penal (...) es preciso tomar en cuenta que las sanciones administrativas son, como las*

*penales, una expresión del poder punitivo del Estado y que tienen, en ocasiones, naturaleza similar a la de éstas. Unas y otras implican menoscabo, privación o alteración de los derechos de las personas, como consecuencia de una conducta ilícita. Por lo tanto, en un sistema democrático es preciso extremar las precauciones para que dichas medidas se adopten con estricto respeto a los derechos básicos de las personas y previa una cuidadosa verificación de la efectiva existencia de la conducta ilícita. Asimismo, en aras de la seguridad jurídica es indispensable que la norma punitiva, sea penal o administrativa, exista y resulte conocida, o pueda serlo, antes de que ocurran la acción o la omisión que la contravienen y que se pretende sancionar. La calificación de un hecho como ilícito y la fijación de sus efectos jurídicos deben ser preexistentes a la conducta del sujeto al que se considera infractor. De lo contrario, los particulares no podrían orientar su comportamiento conforme a un orden jurídico vigente y cierto, en el que se expresan el reproche social y las consecuencias de éste. Estos son los fundamentos de los principios de legalidad y de irretroactividad desfavorable de una norma punitiva".-*

La aplicación del principio de ley penal más favorable se encuentra expresamente receptado por el art. 68 CTP, que establece "Las normas tributarias punitivas solo regirán para el futuro, no obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves".-

Respecto al carácter de ley más favorable se ha dicho que "la comparación debe ser hecha con relación a todo el contenido de la ley, partiendo de la pena, de los elementos constitutivos de la figura delictiva, de las circunstancias agravantes o atenuantes de la infracción, y tomando también las demás situaciones que influyen en la ejecución de la pena..." (Sebastián Soler; Derecho Penal Argentino, TEA, Buenos Aires, 1999 Tº I, pg. 259).-

Las normas citadas obligan a este Tribunal a verificar la aplicabilidad del mencionado principio, cuando exista una variación del derecho objetivo infraccional, correspondiente a la conducta sancionada por la Autoridad de Aplicación. De igual modo, resulta necesario verificar la aplicabilidad de los precedentes judiciales y administrativos elaborados con anterioridad a la modificación legislativa.-

Mediante Ley Provincial N° 9660 (BO 02/01/2023) se modifica la infracción de omisión establecida en el art. 85 CTP, referida a los agentes de retención y percepción en los siguientes términos "(...)Asimismo, los agentes de retención, percepción o recaudación que, habiendo actuado como tales, procedan a ingresar el monto retenido, percibido o recaudado con más sus intereses luego de operado su vencimiento, y siempre que tales sujetos no se hubieren acogido al beneficio previsto en el art. 91, serán reprimidos con una multa graduable entre el 55% (cincuenta y cinco por ciento) y el 100% (ciento por ciento) del gravamen no ingresado oportunamente (...)".-

Corresponde analizar si estamos en presencia del mismo comportamiento infraccional, o de figuras conductuales diversas. En este sentido se constata que el supuesto de hecho previsto en el art. 86 inc. 2 y en la nueva redacción del art. 85 2° parr. CTP, consiste en el proceder del agente de percepción, que mantiene en su poder los tributos percibidos después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco. Ambos tipos penalizan la ilegítima disposición de fondos públicos por parte del agente.-

Dicha conducta también se encuentra tipificada por el art. 4 del Régimen Penal Tributario establecido por la Ley N° 27430 como delito de apropiación indebida de tributos, en los siguientes términos: "Será reprimido con prisión de dos a seis años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los treinta días corridos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado, superare la suma de cien mil pesos por cada mes". El salto de la figura infraccional a la delictiva requiere del transcurso del plazo de demora y la condición objetiva de punibilidad consistente en el monto no ingresado.-

Respecto de la relación entre el tipo delictual e infraccional, la doctrina ha sostenido que "ambas figuras contienen un tipo penal similar, con la distinción del plazo de 30 días, previsto en la Ley Penal Tributaria y no contenido en la Ley de Procedimiento Tributario. Por lo tanto, si estamos ante una apropiación indebida con un importe menor a los \$100.000 correspondería la aplicación de la figura del art. 48 de la ley 11.683 que excluye al tipo penal de la LPT, por no haberse verificado el elemento objetivo de esta última. De resultar un importe mayor, se

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

G.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*podrá aplicar el régimen penal tributario y, de corresponder, la multa por defraudación del art. 48 de la ley 11.683". (Humberto Bertazza, "Régimen Penal Tributario Comentado", La Ley, 2020, Pg. 52).-*

Es decir que -actualmente- la conducta del agente puede constituir delito penal tributario e infracción tributaria. Constituirá delito si la demora dolosa supera los treinta días y se cumple la condición objetiva de punibilidad. Será infracción de defraudación en caso de retención dolosa, mientras que constituirá infracción de omisión en caso de retención culposa y depósito de los fondos con más sus intereses.-

En el plano estrictamente infraccional verificamos que la modificación legislativa realizada en el art. 85 CTP implica la atenuación de la sanción establecida para la conducta del agente que mantiene en su poder tributos percibidos después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco. El comportamiento deja de ser punible a título de defraudación y pasa a ser encuadrado como omisión de impuestos, a condición de que el agente proceda -luego del vencimiento - al ingreso del monto percibido con más los intereses devengados hasta la fecha de pago.-

Se deduce que la voluntad del legislador es atenuar la punición de un mismo hecho, variando su encuadre subjetivo de dolo a culpa. Específicamente la modificación impide la aplicación de la presunción de dolo por establecida en el art. 88 inc. 3 CTP, valorando la conducta del agente tendiente a subsanar el daño producido al fisco mediante el posterior depósito de los fondos indebidamente retenidos con más sus intereses. Corresponde señalar que en el caso no se aplica la presunción de dolo establecida por el art. 88 inc. 2, atento a la tempestiva y correcta presentación de las DDJJ correspondientes.-

El agravamiento o atenuación de las sanciones aplicadas a determinadas conductas estimadas como disvaliosas, es materia propia de la política sancionatoria reservada al legislador. El criterio legislativo no puede -en principio- ser revisado por este Tribunal, salvo notoria arbitrariedad o la verificación de los supuestos establecidos por el art. 161 CTP; situaciones que no se aprecian en el caso.-

En este sentido se ha dicho que *"A los fines de la declaración de inconstitucionalidad es preciso no desconocer el amplio margen que la política*

criminal le ofrece al legislador para establecer las consecuencias jurídicas que estime convenientes para cada caso, en virtud del cual solo la repugnancia manifiesta e indubitable con la cláusula constitucional permitiría sostener que aquel excedió el marco de su competencia". Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* "Hukwudi, Anthoni s/ Incidente de Recurso Extraordinario", Sentencia del 11/11/2021 (Fallos: 344:3458).-

De las constancias de autos, de las exposiciones de las partes y de la documentación acompañada surge que el agente realiza la percepción de los fondos correspondientes al período 3/21, por la suma de \$604.435,84; presentando la declaración jurada correspondiente antes de su vencimiento. Se encuentra acreditado que el pago del capital y sus respectivos intereses resarcitorios son ingresados con posterioridad, y antes de la notificación de la instrucción de sumario.

En el tipo infraccional omisivo la conducta penada consiste en el incumplimiento culpable o negligente del deber material del agente de ingresar el impuesto retenido en tiempo y forma, seguido del posterior ingreso de los fondos con más sus intereses. A diferencia de la figura dolosa, donde el elemento subjetivo requiere la acreditación directa o por medio de indicios presuncionales; en el campo infraccional culposo, la liberación de responsabilidad solo puede justificarse por la existencia de una concreta causal de excusación legal, cuya acreditación se encuentra a cargo del infractor.-

De las constancias de autos no surge que el apelante haya invocado -ni mucho menos probado- la existencia de una causal subjetiva de eximición de responsabilidad por el ingreso tardío de las percepciones. Toda su defensa se circunscribe a sostener la inexistencia de dolo en su conducta omisiva.-

Respecto de la liberación de la responsabilidad infraccional se ha decidido "Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente. Si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una

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

*descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente". Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Casa Elen Valmi de Claret y Garello c/ DGI", Sentencia del 31/03/1999, (Fallos 322:519).-*

De la variación del derecho objetivo en materia infraccional resulta la inaplicabilidad al caso de la doctrina establecida por la Exma. Corte Suprema de Justicia de la Provincia en el fallo "Agropecuaria El Sauce SA c/Provincia de Tucumán - DGR - s/Nulidad Revocación", Sentencia N° 1108, del 10/11/2021. En dicho precedente la revocación de la sentencia de anterior instancia se fundó en la falta de encuadre de la conducta del agente en la figura defraudatoria del art. 86 inc. 2 CTP, atento a no haberse verificado ninguno de los indicios que fundamentan la presunción de dolo establecida por el art. 88 CTP.-

En el presente caso la conducta del agente -- tal como se encuentra acreditada en autos - resulta desplazada de la figura dolosa a la culposa.-

Se verifican las condiciones para la aplicación del principio de la ley penal más favorable, por lo que corresponde evaluar el comportamiento verificado por el responsable, de acuerdo a la tipificación infraccional establecida por la ley N° 9660. En consecuencia se recalifica la conducta del agente de percepción como Omisión de Impuestos, por encuadrar la misma en la figura prevista por el art. 85, párrafo 2° CTP, conforme surge de los antecedentes obrantes en autos.-

En relación a la aplicación del principio de ley penal más benigna en materia infraccional tributaria, el Superior Tribunal Provincia ha decidido: *"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'. Si bien éste 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. art. 68 CTP), más completa pareciera la fórmula empleada por la Convención Americana Sobre*

*Derechos Humanos en la medida que, además de reconocer la misma excepción a la irretroactividad de las leyes cuando sea en beneficio del autor del hecho ilícito, al prohibir la imposición de una pena más grave que 'la aplicable al momento de la comisión del delito' (cfr. art. 9 Pacto San José de Costa Rica) da cuenta, en forma acabada, del alcance del principio de marras en el sentido de que, éste, no se limita a la aplicación retroactiva de aquella ley que resultare más beneficiosa a los intereses del sancionado sino que, en algunos casos, importará en rigor la ultra actividad de la norma anterior de mayor lenidad".* Excm. Corte Suprema De Justicia - Sala Laboral y Contencioso Administrativo *in re* "Visión Express Argentina SA vs. Provincia De Tucumán -DGR s/nulidad - revocación", Sentencia N° 611 del 21/08/2013.-

Corresponde señalar que este tribunal posee expresa atribución legal para establecer el derecho aplicable y fijar el importe de las multas, en los términos de los arts. 18 y 162 CTP.-

La facultad de reencuadrar infracciones y fijar el importe de la multa ha sido pacíficamente reconocida por la jurisprudencia en los siguientes términos "*En este orden de ideas, si bien no se comparten las conclusiones del organismo recaudador acerca de la configuración de la conducta dolosa, teniendo en consideración los elementos que obran en las actuaciones administrativas y los propios dichos de la actora en el sentido que debiera reencuadrarse las sanciones aplicadas, lo cierto es que se omitió declarar el impuesto en su medida justa (...) Por tal razón corresponde reencuadrar la conducta del recurrente en los términos del art. 45 de la ley ritual, que prevé la figura de la omisión fiscal, mediante la presentación de declaraciones inexactas para los periodos en cuestión, por errores imputables a la actora, no excusables*" Tribunal Fiscal de la Nación *in re* "Empop SA s/apelación – Impuesto al Valor Agregado, Expte. N° 20.045-I, Sentencia del 06/03/2012".-

Resulta especialmente relevante para la solución del caso, que la resolución apelada aplica el mínimo de la escala legal al graduar la sanción. En consecuencia, se establece la multa respecto al periodo 03/21 en el mínimo legal contemplado para la figura infraccional en la que se reencuadra la conducta; equivalente al 55% (cincuenta y cinco por ciento) del monto percibido y no ingresado al fisco a la fecha del vencimiento. ( $\$604.435,84 * 55\% = \$332.439,71$ ).

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

Como corolario, corresponde reducir la sanción de multa en la proporción establecida por el mínimo de la escala contemplada por el art. 85, párrafo 2º CTP, solamente para el periodo 03/2021, fijándose como base para la multa de este periodo la suma de \$332.439,71.

B) DDJJ presentadas con posterioridad al vencimiento: periodos 6 a 10/22 y 1/23; DDJJ presentadas en tiempo y forma, pero cuyo capital e intereses no fueron cancelados por el agente con anterioridad a la instrucción de sumario: periodos 4, 5, 6, 8 a 11/21; 1 y 11/22.

La situación respecto de los periodos citados ut supra es diferente de la detallada en el apartado A), ya que se observa que en estos periodos y de acuerdo a la normativa enunciada anteriormente, se encuentra acreditada prima facie la infracción dolosa enunciada en el art 86 inc. 2) del CTP. Esto debido a que la apelante en algunos periodos (6 a 10/22 y 1/23) presentó las DDJJ con posterioridad a su vencimiento; mientras que para los periodos 4, 5, 6, 8 a 11/21; 1 y 11/22, si bien presentó las DDJJ en tiempo y forma, no cancelo el capital y sus intereses con anterioridad a la instrucción de sumario.

En ambas situaciones el agente percibió los tributos correspondientes a dichos periodos manteniendo en su poder montos de propiedad de la D.G.R., después de haber vencido el plazo en que debía ingresarlos, en su carácter de Agente de Percepción.

Es decir, respecto de estos periodos resulta de aplicación la presunción iuris tantum del inciso 3) del art 88 del CTP que establece: *"Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concurra alguna de las siguientes causas (...) c) manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias"*.

Así lo sostuvo el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires al manifestar: *"El ingreso fuera de término de los tributos previamente retenidos o percibidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional propio de la figura; presunción que puede ser desvirtuada por las pruebas que aporte el imputado o, en su caso, por las constancias obrantes en la causa, admitiéndose la posibilidad de declarar la inexistencia de dolo en el responsable en casos o situaciones que deberán ser analizadas con rigurosa*

*prolijidad debido a que el dolo en esta clase de defraudación, consiste en la voluntad deliberada de no llevar a cabo en término el ingreso de las sumas correspondientes no obstante la conciencia de que existe el deber concreto de hacerlo*” (cfr. Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires – voto de la Dra. CPN Silvia Ester Hardoy- INDUSTRIAS ALIMENTICIAS MENDOCINAS, 20/08/13).

Así también lo ha entendido la doctrina preconizada por Carlos M. Giuliani Fonrouge en “Derecho Financiero”, 3ª ed. –t. II. ps. 602 y 603 y Héctor B. Villegas “Los Agentes de Retención y de Percepción en el Derecho Tributario”, Ed. Depalma, 1976, p. 170, en el momento en que sostienen que *“el ingreso fuera de término de los tributos retenidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional propio de la figura; presunción que puede ser desvirtuada por las pruebas que aporte el imputado o, en su caso, por las constancias obrantes en la causa...”*.

En este tipo de infracciones, el autor del ilícito imputado es aquel sujeto que tenga el dominio del hecho, es decir, quien maneje la acción. Al tener tal poder de decisión, puede decidir entre consumir el hecho o desistir, pues, al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal. Por ello, los contribuyentes se encuentran en “mejores condiciones imputativas” de demostrar que su conducta no se debe a un obrar malicioso.

En el caso de BENCHIMOL SARA DANIELA, no existen argumentos ni pruebas aportadas por su parte que logren neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta, pues los Agentes de Percepción adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente cobraron de terceros, por lo que al tratarse de fondos ajenos con destino a la cancelación de obligaciones tributarias de esos terceros para con el fisco, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación adeudada. Admitir la solución contraria implicaría aceptar la retención indebida de tributos por parte de los agentes, más allá del término que la ley otorga, y permitirles de esa forma un autofinanciamiento omitiendo el ingreso de fondos ajenos y que pertenecen a las arcas fiscales.

Respecto del monto de la multa aplicada por la D.G.R, a los efectos de evaluar si la misma es coherente en su graduación y ajustada a derecho, el artículo 75° del C.T.P. dispone: *“Las infracciones previstas en este Código son castigadas con*

Dr. JORGE E. POSSE 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

*multas (...) 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”.*

El art. 86 inc. 2 del C.T.P, otorga la posibilidad a la Autoridad de Aplicación de graduar la sanción de 2 a 6 veces el monto mensual retenido y/o percibido y no depositado a su vencimiento, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida. A su vez, el margen de apreciación otorgado por ley a la D.G.R. para imponer sanciones no implica que se pueda prescindir de las circunstancias particulares de cada caso, debiendo en consecuencia valorar la gravedad de la infracción cometida y la conducta del infractor.

Sin perjuicio de lo expuesto, destaco que el ejercicio de la función punitiva de la Administración exige la evaluación de las circunstancias asociadas al hecho constitutivo de la infracción, otorgando cierto margen de discrecionalidad para estimar la extensión de la sanción.

Es por ello que respecto al ejercicio de la potestad sancionatoria de la administración se ha decidido *“Interesa poner de relieve que si bien es facultad discrecional de la administración la de determinar la intensidad de la sanción disciplinaria a imponer, debe advertirse también que posee límites que están dados fundamentalmente por el principio de razonabilidad, el que se erige en un criterio válido para apreciar la legitimidad del actuar estatal en ejercicio de potestades discrecionales. El ejercicio de las facultades discrecionales que contienen los actos administrativos, deben ser analizados judicialmente dentro del orden normativo y conforme a principios lógicos objetivos, que integran la juridicidad del obrar administrativo. Obviamente ello no implica que el juez tenga la potestad de sustituir la decisión administrativa, produciendo una nueva integración del precepto abierto que habilita la facultad discrecional, sino su función consiste en examinar si el juicio prudencial realizado por el órgano administrativo, respecto a la concreta conducta singular, debidamente acreditada, esta ha sido razonablemente incluida en la extensión del concepto abstracta y genéricamente contenido en la proposición normativa”.* Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán – Sala Laboral y Contencioso Administrativo; *in re* “Salvatierra Edmundo Cesar vs. Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán s/ Nulidad – Revocación”, Sentencia N° 465 de fecha 19/04/2017.

De lo expuesto surge que la norma le otorga al Fisco la potestad de sancionar la infracción con multa de 2 a 6 veces el importe percibido y no depositado al momento de su vencimiento. Sin embargo, dicha cuantificación de la sanción se encuentra condicionada, por un lado, por la aplicación del principio de razonabilidad, y por otro lado, por el margen de discrecionalidad que no es ilimitado. Lo que implica la existencia de coherencia y proporcionalidad entre la infracción, las circunstancias que rodean su comisión y la gravedad de las sanciones aplicadas.

La Corte Suprema de Justicia de la Provincia ha expresado que *"interesa poner de relieve que si bien es facultad discrecional de la administración la de determinar la intensidad de la sanción disciplinaria a imponer, debe advertirse también que la misma posee límites, que están dados fundamentalmente por el principio de razonabilidad, el que se erige en un criterio válido para apreciar la legitimidad del actuar estatal en ejercicio de potestades discrecionales"*. "ALE JULIO CESAR c/ MUNICIPALIDAD DE SAN MIGUEL DE TUCUMAN s/ CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO" – SENTENCIA Nro. Interno: 848 – CSJT del 04/11/2003.

Por su parte, Miguel S. Marienhoff sostiene que, *"la evidente desproporción entre la sanción aplicada y la conducta incriminada, por implicar un acto irrazonable, puede dar lugar a la más grave 'ilegalidad', ya que constituyendo eso un agravio a los arts. 28 y 33 de la Constitución, el acto sería írrito por inconstitucional"* (El exceso de punición como vicio del acto jurídico de derecho público, L.L.T. 1989 – E, pág. 964). El mismo autor en el Tomo III-B de su Tratado de Derecho Administrativo, págs. 469/470, tiene dicho que La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado que la "ilegitimidad" puede quedar configurada por la indebida graduación de la pena.

No debe perderse de vista que la razonabilidad, a la que aludo precedentemente debe ser exigida en todo el actuar del Estado y debe ser uno de los criterios de mayor estrictez para controlar los actos estatales, el cual consiste en evaluar que entre el contenido del acto y su finalidad exista relación de proporcionalidad, verificando que el medio escogido por la autoridad no exceda –por su desproporción– el fin público perseguido.

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

Por lo expuesto en este apartado, considero que prima facie, la sanción impuesta, es ajustada a derecho.

En relación al planteo de nulidad impetrado, cabe aclarar que la Resolución cuestionada, fue debidamente notificada y se encuentra fundada suficientemente, por lo que corresponde rechazar dicho planteo.

Al respecto refiero la siguiente jurisprudencia: *"Para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o una violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procedimentales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el sumariado, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no puede invocar la nulidad por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar"* (cfr. CSJN Fallos 205:549; 247:52; 267:393, entre otros). TFN, Sala A "GRANERO ARGENTINO S.R.L.", Expte. N° 21.038-I, 01.06.04.-

Debido a lo expuesto, no corresponde declarar la nulidad de la resolución en crisis, pues no se advierte la alegación o prueba de un perjuicio cierto, ni la afectación a su derecho de defensa.

Por lo tanto, adelanto opinión, respecto de los periodos 4, 5, 6, 8 a 11/21; 1, 6 a 11/22, y 1/23 se encuentra configurada la infracción del art 86 inc. 2) del CTP y por lo tanto corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación, y confirmar la multa impuesta por el art. 86 inc. 2.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por la agente SARA DANIELA BENCHIMOL, CUIT N° 27-27518099-3, en contra de la Resolución N° M 949/24 dictada con fecha 22/01/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, REENCUADRAR la conducta infraccional en la figura contemplada por el art. 85 párrafo 2° CTP, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el periodo 3/21 y RECTIFICAR la sanción de Multa aplicada respecto de dicho periodo, la que quedará fijada en la suma de \$332.439,71 (Pesos Trescientos Treinta y Dos Mil Cuatrocientos Treinta y Nueve con 71/100).

NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la agente SARA DANIELA BENCHIMOL, C.U.I.T N° 27-27518099-3 en contra de la Resolución N° M 949/24 dictada con fecha 22/01/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán por los períodos 4, 5, 6, 8 a 11/21; 1, 6 a 11/22 y 1/23, y en consecuencia, CONFIRMAR la multa aplicada por el art. 86 inc. 2, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por la suma de \$22.084.645,30 (Pesos Veintidós Millones Ochenta y Cuatro Mil Seiscientos Cuarenta y Cinco con 30/100).

El Dr. José Alberto León dijo:

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

I. Comparto y adhiero a las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal CPN Jorge Gustavo Jimenez, en lo que refiere a los antecedentes de autos, y formulo disidencia respecto del análisis de la cuestión de fondo, de la prescripción de la acción del Fisco tendiente a aplicar la sanción cuestionada y consiguiente resolución del caso, en merito a los fundamentos que se expondrán en el apartado siguiente de éste voto.

II. Si bien la accionante no opone como defensa la prescripción, dicho déficit no obsta a su abordaje de oficio, así lo ha señalado la Corte Suprema de Justicia de la Nación: *"la declaración de la prescripción de la acción penal tiene carácter de orden público, motivo por el cual debe ser declarada de oficio (Reggi, Alberto s/ art. 302 CP", 10/05/1999 Fallos: 275:241), pues se produce de pleno derecho por el mero transcurso del plazo pertinente"* (Fallos: 305:1236).

Adelanto la decisión de modificar el criterio que esta Vocalía viene sosteniendo en cuestiones similares. Ello, en virtud del fallo dictado por la Excma. Suprema Corte de la Nación en autos *"Alpha Shipping S.A. c/Provincia de T.D.F.A. e I.A.S. s/ Contencioso Administrativo - Medida cautelar"* y como consecuencia de éste, los fallos dictados por nuestros Tribunales locales, especialmente, la Excma Corte Suprema de Justicia de Tucumán, primero en los autos caratulados *"Provincia de Tucumán -D.G.R. vs. Hospital Privado S.R.L. s/ Ejecución fiscal" Expte 1864/21* y en forma posterior, confirmando su posición, in re *"Provincia de Tucumán - DGR. c/ Salazar Ricardo Adrián s/Ejecución Fiscal. Expte 153/21"*, *"Provincia 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

*Tucumán D.G.R c/Río Marapa S.R.L. s/Ejecución Fiscal. Expte. 1399/21”,  
“Provincia de Tucumán D.G.R c/Metalurgia MIC SRL s/ Ejecución Fiscal. Expte.  
898/21”, entre otros.*

Resulta necesario destacar que el apego a la línea jurisprudencial de los Tribunales Superiores constituye una obligación para este Tribunal Fiscal, y en la medida de que dicha jurisprudencia resulte instalada con carácter uniforme y reiterado, como ha venido ocurriendo en esta materia –régimen aplicable al plazo de prescripción de las multas tributarias- me indica la necesidad de adaptar los originarios criterios sobre la cuestión, a la actual interpretación que ha establecido nuestro más Alto Tribunal.

Nuestra Corte ha sostenido que *“existe el deber de los tribunales inferiores de ajustar sus decisiones a lo que ha resuelto la Corte Suprema de Justicia de la Nación para similares casos”*. Coincidentemente con lo expuesto, el jurista Elías P. S. Guastavino sostiene que: *‘Si bien las sentencias de la Corte Suprema de la Nación sólo deciden en los procesos concretos que le son sometidos, y sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllas, por cuanto por disposición de la Constitución Nacional, dicho alto tribunal tiene autoridad definitiva para la justicia de la República. El deber de los tribunales inferiores de conformar sus decisiones a las sentencias de la Corte Suprema no importa la imposición de un puro y simple acatamiento de la jurisprudencia de ésta sino el reconocimiento de la autoridad que inviste y, en consecuencia, la necesidad de controvertir sus argumentos cuando se aparten de dicha jurisprudencia al resolver las causas sometidas a su juzgamiento’*.

Por otra parte, nuestro Cívero Tribunal ha establecido como doctrina legal en reciente fallo: *“Los criterios establecidos por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán, conociendo por vía de casación, constituyen doctrina judicial obligatoria vinculante para los tribunales inferiores, cuando la identidad del caso a resolver encuadra en el precedente”*. Expte N°: 54/19, Sentencia 416 de fecha 22/04/2025. En mérito a ello, la consolidación del criterio jurisprudencial establecido por la C.S.J.N., en cabeza de nuestro más Alto Tribunal Local, justifican el cambio de mi postura con relación al régimen de aplicación del plazo de prescripción de las multas tributarias, cuyo cuestionamiento se efectúe dentro del ámbito de mi

competencia, adelantando la opinión de aplicar el criterio seguido por la Excma. Corte Suprema de Justicia Local y Nacional.

En lo que respecta a lo establecido por nuestra Corte local, debe destacarse que en la sentencia dictada en autos "Provincia de Tucumán -D.G.R. vs. Hospital Privado S.R.L. s/ Ejecución fiscal" Expte. 1864/21, estableció con el voto mayoritario de sus miembros que: "Se advierte que ningún reproche le cabe al pronunciamiento impugnado, ya que ha aplicado la jurisprudencia de la CSJN que en un fallo muy reciente ha sido mantenida".

El 07/03/2023 en autos "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F.A. e I.A.S. s/ Contencioso administrativo - Medida cautelar", la C.S.J.N. dispuso que a una multa por una infracción tributaria le era aplicable el inc. 4° del art. 65 del Código Penal y no los arts. 81 y 82 del Código Fiscal de Tierra del Fuego que, de manera similar a la legislación tributaria de la Provincia de Tucumán, establecen un plazo de prescripción de cinco años que comenzarían a correr "desde el 1° de enero del año siguiente al cual se haya producido el vencimiento...". En mérito a las razones expresadas precedentemente, rechazó el recurso de casación interpuesto.

Nuestra Corte Local considera en dicho fallo, que debe aplicarse la doctrina establecida en el caso "Alpha Shipping", destacando que la C.S.J.N. establece en el mismo: "4°) Que la sanción aplicada a la actora -cuya prescripción aquí se persigue- es de carácter penal pues, '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, según lo prescribe el art. 4° del Código Penal" (Fallos: 288:356). Cabe añadir que ello es así pues los principios y reglas del derecho penal son aplicables en el ámbito de las sanciones administrativas, siempre que la solución no esté prevista en el ordenamiento jurídico específico y en tanto aquellos principios y reglas resulten compatibles con el régimen jurídico estructurado por las normas especiales de que se trate, por lo que corresponde estar a las disposiciones de ese cuerpo normativo (arg. de Fallos: 335:1089). Finalmente, no es ocioso recordar que las multas funcionan como penas y no como indemnización, y que son sanciones ejemplificadoras e intimidatorias,

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

*indispensables para lograr el acatamiento de las leyes que, de otra manera, serían burladas impunemente (Fallos: 185.251 y 198.139)”*

*“6°) Que, en tales condiciones, y siguiendo la doctrina referida en el considerando que antecede, cabe concluir en que corresponde aplicar al sub examine el plazo establecido en el inc. 4° del art. 65 del Código Penal y, por lo tanto, el recurso extraordinario deducido por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191.245 y 195.319.”*

Esta postura resulta coincidente con el dictamen emitido por la Procuración General de la Nación en *“Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A.”* (Fallos: 342:1903), donde se sostuvo que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional, aquel estableciera un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía y que, en consecuencia, las legislaturas locales no se hallaran habilitadas para dictar leyes incompatibles con las previsiones que al respecto contenían los códigos de fondo.

En razón de los antecedentes mencionados, concluyo que el régimen aplicable al plazo de prescripción de la multa cuestionada en el presente caso, debe analizarse desde las prescripciones establecidas en el título X del Código Penal, especialmente los arts. 62, 63, 64 e inc. 4° del art. 65 y no en las disposiciones del Código tributario local.

En este marco, debo entonces señalar que, en casos como el de autos, resulta atendible, por sobre lo establecido por el art. 54 del Código Tributario Provincial que, en lo pertinente, dispone: *“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 y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años”*, lo normado por el art. 62 del Código Penal, que establece: *“La acción penal se*

prescribirá durante el tiempo fijado a continuación: (...) 5° A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa”.

A su vez, que dicho plazo bienal debe computarse conforme lo regulado por el art. 63 de dicho Código Penal, que establece: “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”. Ello, por cuanto el diferimiento del inicio del cómputo propuesto por el art. 56 del Código Tributario Provincial el cual expresa que: “Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1° de Enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible”, también debe reputarse inaplicable bajo los lineamientos del criterio expuesto por la CSJN y la CSJT en los fallos antes referenciados.

Así, a fin de determinar el inicio del cómputo respectivo, corresponde establecer cuándo se habrían configurado las infracciones imputadas en autos.

En ese sentido, cabe recordar que el art. 86 inciso 2 del Código Tributario Provincial dispone: “Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: 2. Los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que mantengan en su poder tributos retenidos y/o percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco”.

La infracción prevista en el art. 86, inciso 2, del Código Fiscal de Tucumán, sanciona al agente que mantiene en su poder tributos retenidos y/o percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco; y que, en consecuencia, este es el momento que debe considerarse a los efectos de iniciar el cómputo bienal (desde las 24 horas de dicho día).

En este marco, para el caso de autos (Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos), y dado que la Resolución N° M 949/24 abarca varios periodos fiscales, es necesario el siguiente análisis:

- El vencimiento del plazo previsto para el ingreso del tributo retenido con respecto al período mensual 11/2021 se produjo el 16/12/2021, fecha en la cual se produjo

---

el vencimiento del plazo para la presentación y pago de la declaración jurada correspondiente.

Así, el cómputo del plazo bienal contemplado en el art. 62 inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr a las 24 hs. de dicha fecha de vencimiento (conforme art. 63 de dicho Código de fondo), y venció el 16/12/2023, sin que surjan de las presentes actuaciones causales de suspensión o interrupción que hayan alterado su curso.

La Resolución N° M 949/24 en la cual la D.G.R. resuelve aplicar a **BENCHIMOL SARA DANIELA** la multa apelada, data de fecha 22/01/2024, es decir, ya había transcurrido el plazo de dos años, por lo que acción para imponer sanciones tributarias por parte del fisco, se encontraba prescripta.

Analizados los periodos mensuales anteriores al 11/2021 incluidos en la Resolución atacada, es decir, los periodos 03 a 06 y 8 a 10/2021, se llega a la misma conclusión, al momento de emitir la Resolución N° M 949/24 ya habían transcurrido los dos años por lo tanto ya se encontraban prescriptos.

- El vencimiento del plazo previsto para el ingreso del tributo retenido con respecto al período mensual 01/2022 se produjo el 16/02/2022, fecha en la cual se produjo el vencimiento del plazo para la presentación y pago de la declaración jurada correspondiente.

Así, el cómputo del plazo bienal contemplado en el art. 62 inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr a las 24 hs. de dicha fecha de vencimiento (conforme art. 63 de dicho Código de fondo), y venció el 16/02/2024, sin que surjan de las presentes actuaciones causales de suspensión o interrupción que hayan alterado su curso.

La Resolución N° M 949/24 en la cual la D.G.R. resuelve aplicar a **BENCHIMOL SARA DANIELA** la multa apelada, data de fecha 22/01/2024, es decir, no había transcurrido el plazo de dos años, por lo que acción para imponer sanciones tributarias por parte del fisco, no se encontraba prescripta.

Analizados los periodos mensuales posteriores al 01/2022 incluidos en la Resolución atacada, es decir, los periodos 06 a 11/2022 y 01/2023 se llega a la misma conclusión, al momento de emitir la Resolución N° M 949/24 no habían transcurrido los dos años por lo tanto no se encontraban prescriptos.

Ahora bien, procediendo al análisis de la cuestión de fondo, es importante distinguir las distintas fechas en las cuales el Agente presentó las declaraciones juradas correspondientes a los periodos fiscales base de la resolución materia de discusión, atendiendo si dichas presentaciones fueron realizadas antes o después de operado su vencimiento.

De las constancias del Expte. DGR N° 13384/376/CD/2023 se vislumbra lo siguiente:

**Periodo 01/2022:** Presentación DDJJ en fecha 15/02/2022 – Vencimiento Presentación DDJJ en fecha 16/02/2022.

**Periodo 06/2022:** Presentación DDJJ en fecha 20/07/2022 – Vencimiento Presentación DDJJ en fecha 18/07/2022.

**Periodo 07/2022:** Presentación DDJJ en fecha 17/08/2022 – Vencimiento Presentación DDJJ en fecha 16/08/2022.

**Periodo 08/2022:** Presentación DDJJ en fecha 22/09/2022 – Vencimiento Presentación DDJJ en fecha 16/09/2022.

**Periodo 09/2022:** Presentación DDJJ en fecha 24/10/2022 – Vencimiento Presentación DDJJ en fecha 17/10/2022.

**Periodo 10/2022:** Presentación DDJJ en fecha 30/11/2022 – Vencimiento Presentación DDJJ en fecha 16/11/2022.

**Periodo 11/2022:** Presentación DDJJ en fecha 16/12/2022 – Vencimiento Presentación DDJJ en fecha 16/12/2022.

**Periodo 01/2023:** Presentación DDJJ en fecha 22/02/2023 – Vencimiento Presentación DDJJ en fecha 16/02/2023.

Del desglose de las presentaciones de DDJJ efectuadas por el agente con sus respectivos vencimientos se evidencia que, con respecto a los periodos 01/2022, y 11/2022, las mismas fueron presentadas antes de que opere su vencimiento. Distinto es el caso de los periodos 06/2022, 07/2022, 08/2022, 09/2022, 10/2022 y

Dr. JORGE E. POSSE 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

01/2023, en los cuales las presentaciones fueron realizadas luego de vencido el plazo ajustado a derecho.

Partiendo de la distinción realizada, procederemos a analizar ambas situaciones en forma separada (presentación de las DDJJ en término y presentación de las DDJJ fuera de término), adelantando desde ya que se arribará a una conclusión diferente en cada caso.

Respecto a aquellos períodos en los cuales el agente realizó la presentación de las DDJJ antes que de produzca su vencimiento (períodos mensuales 01/2022 y 11/2022), preliminarmente, se debe advertir que en similares casos al que en ésta hipótesis se resuelve (Sentencia TFA N° 57/21 "ACHERAL S.A.", Sentencia TFA N° 5/22 "FONTANETTO OSCAR RAUL PEDRO S.A.", Sentencia TFA N° 8/22 "BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L.", entre otras), este Tribunal se pronunció por el rechazo del recurso de apelación y confirmar la sanción de multa impuesta por la D.G.R. por encuadrar la conducta del contribuyente en el artículo 86 inciso 2 del C.T.P., de conformidad a los argumentos allí establecidos.

Sin embargo, en otro caso parcialmente análogo al que nos convoca, "AGROPECUARIA EL SAUCE S.A. C/PROVINCIA DE TUCUMAN -DGR - S/NULIDAD REVOCACION", mediante Sentencia N° 108, 10/11/2021, la Excm. Corte Suprema de Justicia de la Provincia acogió parcialmente el recurso de casación presentado por la actora contra la Sentencia N° 564/2019 pronunciada por la Sala II Excm. Cámara en lo Contencioso Administrativo, casando dicha sentencia, y ordenando que se dicte nuevo pronunciamiento con arreglo a lo allí considerado.

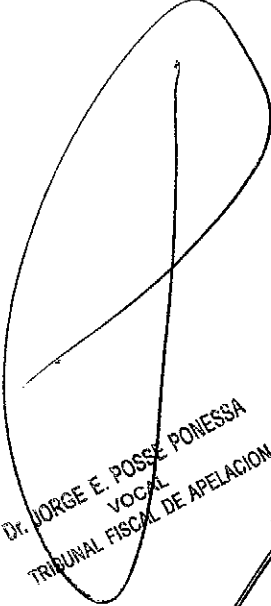
En primer lugar, la Corte Suprema de Justicia de Tucumán, consideró procedente el agravio referido a la violación al principio de inocencia: *"En otras palabras, con fundamento en el art. 88 del C.T.P., la sentencia desplaza el principio de inocencia para presumir sin más la culpabilidad del contribuyente. Pues si bien el artículo 88 contiene distintos supuestos en los cuales la ley presume el propósito de defraudación, como correctamente lo postula la recurrente ninguno de ellos resulta aplicable al caso concreto de autos. La sentencia no aborda, siquiera tangencialmente, la forma en que se habría tipificado la supuesta conducta de la condenada por 'defraudación', conforme la descripción efectuada por alguno de*

los incisos del art. 88; no explica donde residiría el actuar doloso que ella 'presume, sin más'.

A juicio del Supremo Tribunal, asiste razón a la recurrente cuando afirma que: "de las constancias de autos puede advertirse que no existió una contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas -inciso 1-; tampoco existieron Declaraciones juradas que contengan datos falsos - inciso 2-. Por el contrario, en el caso de autos, es relevante el hecho de que mi mandante declaró las retenciones efectuadas en su respectiva declaración jurada, lo que constituye prueba irrefutable de la inexistencia de dolo en su accionar. Exactamente lo mismo podemos predicar del resto de los incisos del art. 88, los cuales resultan ajenos al caso concreto de autos. En consecuencia, mal puede atribuirse una omisión dolosa en quien le informó a la Administración qué debía y que además lo informó al tiempo del vencimiento de la declaración jurada, sin que esa deuda fuera jamás cuestionada por la Administración".

Aprecia la Corte de Tucumán que "la sentencia confunde el mero dolo en el incumplimiento de una obligación dineraria, con el dolo específico que requiere un tipo de naturaleza penal como el defraudatorio, que tutela un bien jurídico distinto al vulnerado con aquél, pues -en palabras de conocida doctrina y jurisprudencia- 'excede al de la integridad de la renta fiscal'. En ese sentido, basta con solo recordar que, en palabras del inolvidable Busso, el «concepto del dolo no es único en el derecho civil sino que se presenta desempeñando una triple función: 1°) como requisito para el delito civil; 2°) como vicio del consentimiento; 3°) como elemento para determinar la responsabilidad por daños y perjuicios en la inexecución de las obligaciones» (BUSO: Código Civil T III, comentario al art. 506, p. 26). La sentencia confundió indebidamente la segunda con la tercera de las acepciones que verifica la doctrina civilista, y de la mera constatación del dolo en la inexecución de las obligaciones, concluye en la existencia de un ardid o engaño".

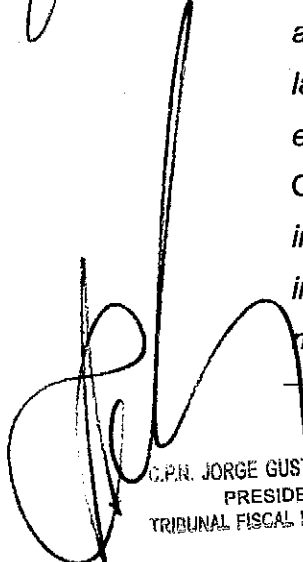
Continúa diciendo el alto órgano jurisdiccional: "pero resulta que la mala fe en la inexecución de las obligaciones, produce un perjuicio que afecta directamente la integridad de la renta fiscal, y por ello se sanciona con el pago de intereses, mientras que el perjuicio producido con el ardid trasciende aquella integridad,



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

*afecta la eficiencia de los sistemas de contralor y la fe provisoria que merecen las declaraciones juradas, y por ello se reprime con severas multas. Y bastaría posar las miradas sobre lo elevado de las escalas, para advertir que, razonablemente, no podría ser la simple mora intencional lo que se pretende castigar con ellas".*

En conclusión, el Superior Tribunal local entendió que el agravio de la recurrente es procedente pues *"como también lo apunta, la D.G.R. no efectuó ningún ajuste, determinación y/o requerimiento sino que impuso una multa a partir de un monto que fue tempestivamente exteriorizado por su mandante, por lo que la conducta del agente de retención que autodenuncia tempestivamente la existencia de las retenciones es cuanto menos inidónea para tipificar la defraudación que demanda el tipo del inc. 2 del art. 86".*

Por todo lo expuesto, el Címero Tribunal Provincial casó la sentencia objeto de recurso, conforme la siguiente doctrina legal: *"Es descalificable como acto jurisdiccional válido la sentencia que: a) concluye en una presunción de actuación dolosa, pero sin explicitar el modo en que se habría tipificado la supuesta conducta por "defraudación", conforme la descripción efectuada por alguno de los incisos del art. 88 del Código Tributario; b) del mero dolo en el incumplimiento de una obligación dineraria, concluye en la existencia del dolo específico que requiere un tipo de naturaleza penal como el defraudatorio".*

De la lectura de la Resolución apelada y tal como ocurría en *"Agropecuaria El Sauce S.A."*, con respecto a aquellos períodos en los cuales el Agente realizó la presentación de las DDJJ antes del acaecimiento de su vencimiento, el propósito de defraudación no se presume, no pudiendo válidamente derivarse de estas declarativas la existencia de dolo en su accionar, es decir, no puede atribuirse una ocultación maliciosa respecto a estos períodos, toda vez que informó lo que debía a la Administración.

Asimismo se puede apreciar que la D.G.R. en la Resolución que impone la sanción de multa, se limitó a transcribir el contenido de la norma sancionatoria, sin efectuar un profundo análisis de las constancias de autos, como tampoco de la descripción de la conducta desplegada por la firma recurrente, me refiero puntualmente a los hechos que este vocal considera relevantes para la correcta resolución del caso.

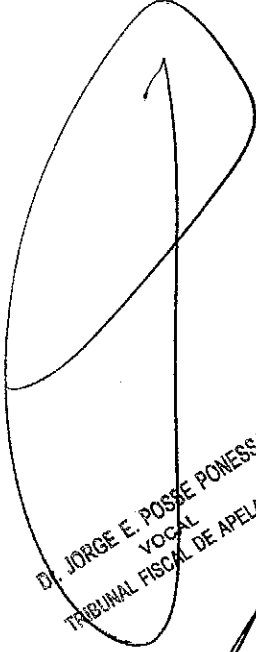
Consideró configurada la defraudación por el sólo hecho de que el responsable mantuvo en su poder fondos de terceros más allá del vencimiento previsto por ley, entendiéndose que el accionar doloso y el ánimo de defraudar del agente quedaba acabadamente demostrado por incumplir la obligación de ingreso a su vencimiento de los montos percibidos. Todo ello, tal como ya se mencionó, sin considerar aquellas presentaciones en término de las declaraciones juradas por parte del contribuyente, exteriorizando los montos adeudados.

Es relevante el hecho de que el contribuyente declaró las percepciones efectuadas en sus respectivas declaraciones juradas, lo que constituye prueba de la inexistencia de una acción defraudadora, ya que mal puede atribuirse una omisión dolosa u ocultación maliciosa a quien le informó a la Administración qué debía y cuanto debía, siendo esto avisado antes del vencimiento de la declaración jurada.


En igual sentido, la Resolución sancionatoria de la D.G.R., asocia el tiempo con el dolo. Considera que la simple extemporaneidad en el ingreso de las sumas dinerarias desenvuelve el dolo de la defraudación. Lo que la resolución no logra conciliar es el paso de un argumento - naturaleza penal de la sanción- con una conclusión diametralmente opuesta a aquella idea -el dolo se prueba por el solo transcurso del tiempo confundiendo el mero dolo en el incumplimiento de una obligación dineraria, con el dolo específico que requiere un tipo de naturaleza penal como el defraudatorio, que tutela un bien jurídico distinto al vulnerado con aquél, pues -en palabras de la C.S.J.T.- *"excede al de la integridad de la renta fiscal"*, teniendo en cuenta que el perjuicio al fisco no se vio materializado en el momento que la firma depositó la totalidad de los fondos percibidos en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, más sus intereses correspondientes.

La mera comprobación de la situación objetiva en que se halla el infractor no basta para configurar el delito, consagrando el principio de la personalidad de la pena y afectando el principio de presunción de inocencia alegado por el contribuyente.

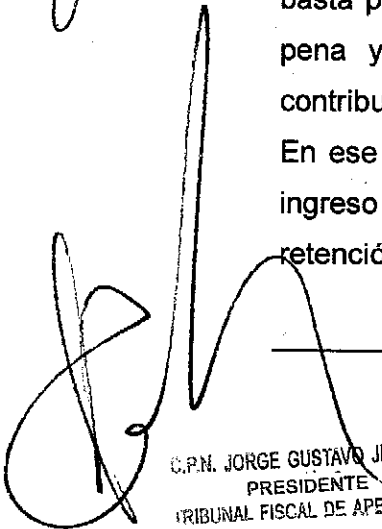
En ese sentido, el elemento objetivo consiste en el perjuicio fiscal concreto (no ingreso de percepciones). El artículo 86 inciso 2 sanciona a los agentes de retención y percepción que habiendo actuado como tales, no ingresen en las



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

fechas de vencimiento previstas los saldos retenidos y percibidos; es decir se castiga la conservación indebida del tributo.

Sin embargo, el mero atraso no basta para tener por consumada la infracción de defraudación fiscal, el elemento subjetivo es la conducta del agente que revele la intención de mantener los importes retenidos o percibidos con la finalidad de causar un daño a la renta fiscal. Se trata del aspecto volitivo que debe hallarse presente en la conducta descrita por la norma y acreditada por la D.G.R. en el acto que impone la sanción de multa, situación que en el presente caso, de la lectura de la Resolución N° M 949/24 no se encuentra merituada, limitándose solo a transcribir artículos del Código Tributario Provincial y a asociar el dolo con el paso del tiempo.

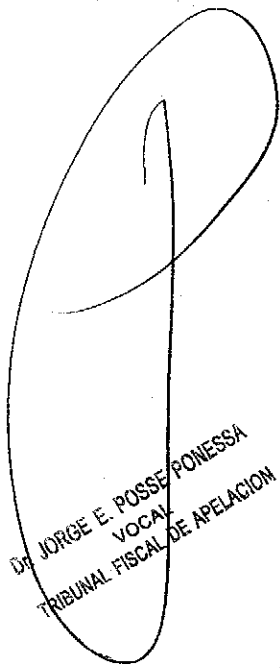
Cabe destacar que el retardo en el ingreso del depósito no es suficiente para considerar que ha existido intención de defraudar. Esto sumado a que la presentación por parte del contribuyente de las DDJJ correspondientes a los períodos sancionados, eliminaría un elemento fundamental de la defraudación, la ocultación maliciosa, careciendo la Resolución recurrida del análisis de las situaciones mencionadas. Es evidente que le correspondía a la Autoridad de Aplicación efectuar una fundamentación clara y precisa de la conducta que intenta sancionar.

La Resolución apelada no aborda, siquiera tangencialmente, la forma en que se habría tipificado la supuesta conducta del contribuyente por "defraudación", conforme la descripción efectuada por el art. 86 inciso 2, como tampoco del art. 88 del C.T.P., sin explicar en forma concisa en donde residiría el actuar doloso que la Autoridad de Aplicación "presume", sin más.

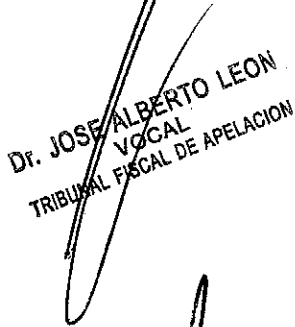
Que, tal como lo ha sostenido la Sala V. de la Alzada in re "Ruggiero, Aldo", sentencia del 21/12/2006, "(...) la configuración de la defraudación tributaria requiere, entre otros elementos, no sólo la intención de evadir el impuesto, sino que también la existencia de un ardid o engaño ejecutado por el sujeto activo del ilícito destinado a suscitar un error en el perjudicado. Así se ha señalado en forma constante por la doctrina especializada que 'no toda falta de pago intencional del impuesto adeudado constituye un caso de defraudación fiscal sino únicamente aquella evasión que va acompañada de un ardid tendiente a inducir a error a la víctima de la defraudación (...)' (cfr. Díaz Sieiro, H. D. - Veljamovich, R. D. -

Bergoth, L.: "Procedimiento Tributario" - 1993 - comentario al art. 46 de la L. 11683) (Causa 22.708 - "Casino del Litoral SA [TF 15.319-1] c/DGI" - 8/2/1999). "Con acierto se ha mencionado que la configuración de la defraudación fiscal, exige al ente recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva sino también el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos. Así, el Fisco debe probar el soporte fáctico de la presunción de dolo, el que debe ser cierto y no meramente conjetural. Una vez probado el mentado soporte, se infiere la conducta dolosa; empero, la vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto tiene que ser unívoca, sin margen razonable para una consecuencia distinta" (cfr. TFN, 24/04/1998, "Ramazzotti Raúl Enrique s/apelación"; ídem, 27/04/2006, "Pinto Roberto Vicente s/ recurso de apelación - Impuesto al Valor agregado"). En idéntica línea, la CSJN en Fallos 271:297 ha sentado que "(...)no basta la materialidad de la retención de las sumas correspondientes a terceros, destinadas al pago de impuestos, después de vencido el plazo fijado(...) para aplicar a su autor la sanción(...), pues la norma consagra el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir, aquel a quien la acción punible le pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente". Dres.: Ruiz - Castellanos.

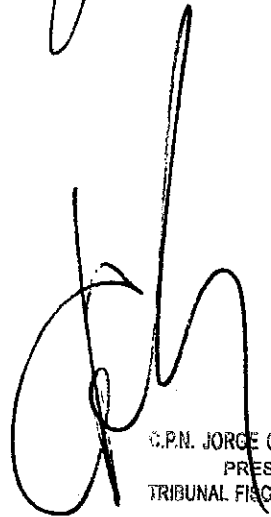
En el presente caso, y con referencia a los períodos fiscales 01 y 11/2022, al igual de lo que acontecía en "Agropecuaria El Sauce SA", se advierte que el contribuyente incurrió en simple mora intencional (dolo moratorio), y no existen elementos de prueba que permitan concluir que en su conducta se observa resultado dañoso que configure el dolo específico que requiere un tipo de naturaleza penal como el defraudatorio. No se han demostrado hechos externos tales como maniobra, ardid, ocultación o engaño que induzcan al fisco al error y que afecten la eficiencia de los sistemas de contralor y la fe provisoria que merecen las declaraciones juradas. No hay medio comisivo en el momento que el apelante presentó la Declaración Jurada correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agentes de Percepción - de los periodos mencionados antes de que operara el vencimiento de dichas obligaciones, exteriorizando el importe de las percepciones realizadas. Es decir, generándose él mismo la obligación de ingresar el importe auto-determinado, situación que a todas luces es



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

contradictoria a un intento de ocultamiento malicioso para la configuración de la figura de defraudación fiscal, alegada por el fisco.

En definitiva, el Organismo Fiscal no explicó satisfactoriamente donde residiría el actuar doloso de la actora, ni precisó el modo en que se tipificó la supuesta conducta por defraudación, siendo que, del mero dolo en el incumplimiento de una obligación dineraria, no puede lógicamente concluirse la existencia del dolo específico que requiere un tipo de naturaleza penal como el defraudatorio.

Pues bien, atento la identidad que este caso guarda con el precedente "Agropecuaria El Sauce SA", corresponde aplicar el criterio establecido en tal caso por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Provincia, por tratarse de doctrina judicial obligatoria y vinculante para este Tribunal inferior, teniendo en cuenta la función uniformadora propia del remedio extraordinario local, y en aras de garantizar la seguridad jurídica e igualdad ante la ley.

Asimismo, en constantes pronunciamientos el cintero Tribunal local ha precisado 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"* (Hijos de Moisés Budeguer S.R.L. vs. Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad', sentencia N° 562 del 08/6/2015) y ha señalado 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"* (CSJT, Sala Laboral y Contencioso Administrativo, Sentencia N° 663, 05/08/2021).

En ese sentido, con respecto a estos dos periodos, 01 y 11/2022, considero que la Autoridad de Aplicación, no argumentó correctamente el Acto Administrativo sancionatorio, por lo que el mismo no posee fundamentación válida con respecto a los antecedentes obrantes en autos. Es prerrogativa de la Administración respecto de la legitimidad de sus actos, la veracidad de los hechos en los que se asienta así como la validez de las conclusiones extraídas de ellos, ya que la ausencia de los mismos hace merecedor de la sanción de nulidad.

El procedimiento tributario, como todo procedimiento administrativo, se encuentra regido por una serie de principios que lo orientan y que ponen horizonte a su desarrollo. Estos se encuentran plasmados en el orden local en el artículo 3° de la Ley N° 4.537, el cual dispone que el procedimiento debe encaminarse a un mejor y más eficaz funcionamiento de la Administración, asegurando la vigencia del ordenamiento jurídico objetivo.

En igual sentido, el art. 48 de la Ley N° 4.537 dice: "(...) El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, en los siguientes casos: b) Cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último supuesto, que la delegación, avocación o sustitución estuvieren permitidas; falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocado; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su emisión (...)".

Asimismo, la Doctrina en la materia dijo: "(...) Un acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, cuando carece de alguno de sus elementos esenciales o padece en ellos de un vicio grave (cfr. Comadira, Julio R., Derecho Administrativo: acto administrativo, procedimiento administrativo, otros estudios, 2ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2003, p.59)(...)".

El sistema diseñado por la normativa específica que regula el procedimiento administrativo en Tucumán, pone en cabeza de la Administración Pública el deber de anular de oficio por razones de ilegitimidad (art. 51 Ley N° 4.537), aquellos actos administrativos que adolecen de vicios graves en sus elementos esenciales. Al respecto, cabe recordar que por causa del acto administrativo han de entenderse los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Va de suyo que tales "antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho" deben existir o concurrir al tiempo de emitirse el acto. (cfr. Marienhoff Miguel S., Tratado de Derecho Administrativo Lexis N° 2203/001602).

La causa es, de tal forma, un elemento lógico que comprende el por qué y se compone de las referencias fácticas, circunstancias y normas que se constituyen en fuente creadora del acto administrativo. La misma se manifiesta desde el punto de vista jurídico, en aquellos antecedentes (hechos, conductas o disposiciones normativas) de los que se deducirá, a su vez, un consecuente jurídico, por ello considero que el acto administrativo de marras altera lo dispuesto por el artículo

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOZAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

48 inciso b) de la Ley de Procedimiento Administrativo, según los considerandos que anteceden.

Que este Tribunal tiene libertad para escoger los caminos que considere más convenientes para abordar y resolver el litigio traído a su conocimiento, con la única condición de que no queden al margen de la decisión elementos que, por su trascendencia, resulten indispensables para emitir un juicio fundado sobre el tema en discusión.

Que el Código Tributario de Tucumán en su art. N° 165 dice: "(...) *El recurso de apelación comprende el de nulidad (...)*", por ello y en virtud a las consideraciones hasta aquí vertidas, corresponde declarar la nulidad de la Resolución (DGR) N° M 949/24 de fecha 22/01/2024 con respecto a la sanción aplicada a los periodos 01 y 11/2022.

III.- Tal como surge en autos, distinta es la situación con respecto a los periodos fiscales 06, 07, 08, 09, 10/2022 y 01/2023, en los cuales las presentaciones de las DDJJ en su carácter de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos fueron realizadas luego de vencido el plazo ajustado a derecho.

Es evidente entonces, que con referencia a los periodos en estudio en este acápite, la conducta del agente si se encuentra encuadrada en la presunción del artículo 88 inciso 3 el cual presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: "*Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias.*". El agente no presentó las DDJJ en su carácter de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos al vencimiento, es decir, no exteriorizó voluntariamente cuanto debía en el momento que le correspondió hacerlo, dando nacimiento a la presunción del inciso 3 del artículo 88, la cual no pudo desvirtuar.

El supuesto descrito por la norma se ha materializado en el caso bajo análisis, donde queda comprobada la defraudación, razón por la cual el encuadre legal en el artículo 86 C.T.P., respecto a los periodos mencionados, es acertado.

En relación con la falta de acreditación del elemento subjetivo del tipo infraccional, la aplicación de la sanción en este caso se encuentra justificada, ya que si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal

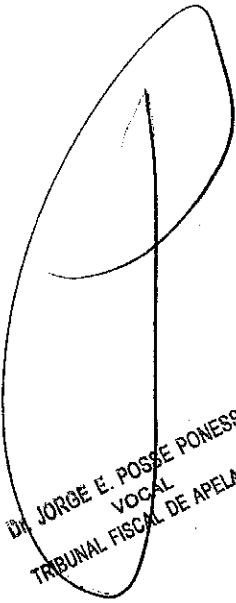
ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión de la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el agente no ha desvirtuado las presunciones existentes en su contra.

IV. Por último, corresponde ahora referirme al dictado de la Ley N° 9.660, publicada en el boletín oficial en fecha 02/01/2023, la cual introduce el párrafo segundo al art. 85 del C.T.P. disponiendo: *"Asimismo, los agentes de retención, percepción o recaudación, que habiendo actuado como tales, procedan a ingresar el monto retenido, percibido o recaudado con más sus intereses luego de operado su vencimiento, y siempre que tales sujetos no se hubieren acogido al beneficio previsto en el artículo 91, serán reprimidos con una multa graduable entre el 55% (cincuenta y cinco por ciento) y el 100% (ciento por ciento) del gravamen no ingresado oportunamente"*.

De acuerdo a las disposiciones legales vigentes al momento de la infracción que se analiza en autos la conducta típica, reprochable, descrita en el C.T.P. lo era el hecho objetivo de que los agentes *"(...) mantengan en su poder tributos retenidos y/o percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco (art. 86 inciso 2º)"*.

Ahora bien, no solo este hecho objetivo resultaba suficiente para la aplicación de la sanción allí prevista, sino que además requería la concurrencia del elemento subjetivo denominado dolo defraudatorio, de acuerdo al capítulo en el cual, se encuentra previsto el artículo mencionado. Esta exigencia (dolo defraudatorio) en la conducta del agente, se hallaba complementada con las presunciones establecidas en el art. 88 del mismo Digesto. De esta manera, con el juego armónico de dichas disposiciones la Autoridad de Aplicación podía presumir el dolo en la conducta del agente en las circunstancias allí previstas y de esa manera, aplicar la sanción contemplada en la norma fiscal.

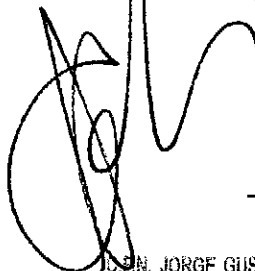
Por otra parte, la simple conducta omisiva de los agentes (sin dolo defraudatorio) en el ingreso de los importes retenidos/percibidos a su vencimiento, solo era sancionada con multa en aquellos casos en que mediara falta de presentación de las declaraciones juradas o inexactitud de las mismas (redacción del art. 85 primer párrafo antes de la modificación establecida por Ley N° 9.660).



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En el caso de autos, puede observarse que la presentación de las declaraciones juradas en tiempo y forma por parte del Agente implicó la ausencia prima facie del elemento subjetivo del dolo defraudatorio, ya que no podían aplicarse a dicho caso, las presunciones previstas en el art. 88 del C.P.T. por las razones ya explicitadas precedentemente.

En lo que aquí importa, de esta circunstancia puntual (presentación de la declaración jurada en tiempo y forma) que determinó finalmente la ausencia de dolo defraudatorio, podemos extraer una primera conclusión: la simple conducta omisiva de falta de ingreso de los tributos retenidos, cuando existiese presentación de la declaración jurada en tiempo y forma, no era reprochable en los términos del art. 85 vigente al momento de la conducta que se analiza en estos autos.

Es decir, si no había dolo defraudatorio por haberse presentado la DDJJ en tiempo y forma, el capítulo referente a las sanciones por conductas omisivas, no contemplaba dicha situación, razón por la cual, la conducta que se analiza en el presente caso para los periodos 01 y 11/2022, no resultaba punible y de acuerdo a ello, infero una segunda conclusión: la reforma producida por la Ley N° 9.660 que introduce el segundo párrafo al art. 85 del C.T.P. contempla una conducta que anteriormente no era reprochada y por consiguiente, no era pasible de sanción.

Como ya lo señalara este Tribunal en diversos pronunciamientos, las sanciones aplicadas por la Autoridad de Aplicación tienen esencialmente naturaleza penal y en tal sentido, les son aplicables los principios rectores en la materia.

Una de las manifestaciones materiales del principio de legalidad en el ámbito del Derecho penal es tanto la prohibición de dictar leyes con efectos retroactivos desfavorables, como de aplicarlas a hechos cometidos con posterioridad a su entrada en vigor y, de igual forma, en sentido perjudicial para el afectado. Se trata del reconocimiento de un ámbito de libertad al individuo, frente al derecho de castigar del Estado y que se resume en estimar permitido todo aquello que no se haya expresamente prohibido.

Tal principio otorga estabilidad al ordenamiento jurídico y también contribuye a establecer la seguridad jurídica, en tanto y en cuanto un individuo puede y debe poder estar seguro de las consecuencias que los actos que realice en cada

momento pueden acarrear. En otras palabras, permite que las personas puedan tener confianza en las leyes vigentes, eliminando la incertidumbre que generaría una posible variación de la legislación respecto a hechos ya realizados y que ya no pueden ser cambiados o eliminados.

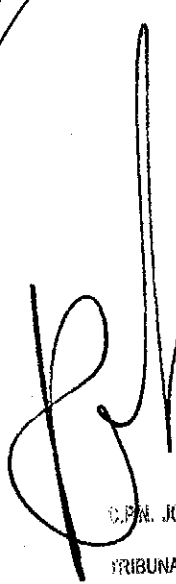
Es necesario recordar que el tipo penal es la descripción hecha por el legislador, de una conducta antijurídica, plasmada en una ley. Se ha considerado al tipo penal, como un instrumento legal necesario y de naturaleza descriptiva. Es importante manifestar que el tipo penal, también se conforma de las modalidades de la conducta, como pueden ser el tiempo, lugar, modo, referencia legal a otro ilícito, así como de los medios empleados, que en caso de no cumplirse, tampoco será posible que se verifique la tipicidad.

De acuerdo a estos conceptos, considero que la reforma producida por la Ley N° 9.660, ha venido a introducir un nuevo tipo penal. Es decir, describe una conducta, que necesariamente debe darse junto a ciertos requisitos y que todos ellos, integrados, como una unidad, conforman el nuevo tipo penal.

Y ello es así, en virtud de que anteriormente, tal descripción o tipo penal, no se encontraba contemplada en el Código Tributario Provincial. En dicho sentido, considero que es una ley de carácter sancionatorio nueva, que debe aplicarse para el futuro, por aplicación del principio general de irretroactividad de las leyes que fundamenta la seguridad jurídica y el estado de derecho. En mérito a las razones formuladas, no resulta aplicable al presente caso, la modificación del art. 85 del C.T.P. por la Ley N° 9.660, en los términos del art. 68 del Código Fiscal Provincial.

Por ello, y en virtud a las consideraciones hasta aquí vertidas, corresponde I. DECLARAR PRESCRIPTA la acción del Fisco tendiente a aplicar la sanción cuestionada con respecto a los periodos 03 a 06 y 08 a 11/2021, incluidas en Resolución (DGR) N° M-949/24 de fecha 22/01/2024. II. HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de apelación Interpuesto por BENCHIMOL SARA DANIELA C.U.I.T. N° 27-27518099-3 contra Resolución (DGR) N° M-949/24 de fecha 22/01/2024 dictada por la Dirección General de Rentas, y, en consecuencia:

- i) DECLARAR LA NULIDAD de la misma respecto a los periodos 01 y 11/2022 y
- ii) CONFIRMAR la sanción aplicada en la misma, con respecto a los períodos fiscales 06, 07, 08, 09, 10/2022 y 01/2023.



DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En mérito a ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

**RESUELVE:**

**1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por la agente SARA DANIELA BENCHIMOL, C.U.I.T N° 27-27518099-3 en contra de la Resolución N° M 949/24 dictada con fecha 22/01/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán. En consecuencia, **REENCUADRAR** la conducta infraccional en la figura contemplada por el art. 85 párrafo 2° CTP, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el periodo 3/21 y **RECTIFICAR** la sanción de Multa aplicada respecto de dicho periodo, la que quedará fijada en la suma de \$332.439,71 (Pesos Trescientos Treinta y Dos Mil Cuatrocientos Treinta y Nueve con 71/100), conforme lo considerado.

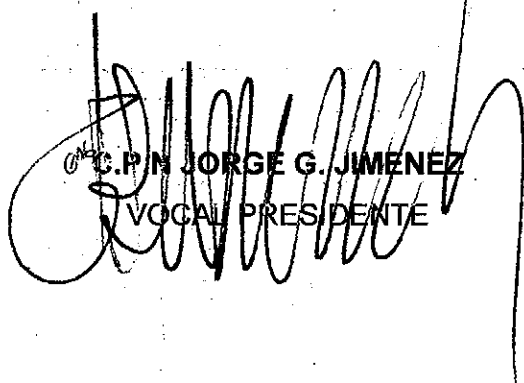
**2) NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la agente SARA DANIELA BENCHIMOL, C.U.I.T N° 27-27518099-3 en contra de la Resolución N° M 949/24 dictada con fecha 22/01/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán por los periodos 4, 5, 6, 8 a 11/21; 1, 6 a 11/22 y 1/23, y en consecuencia, **CONFIRMAR** la multa aplicada por el art. 86 inc. 2, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por la suma de \$22.084.645,30 (Pesos Veintidós Millones Ochenta y Cuatro Mil Seiscientos Cuarenta y Cinco con 30/100).

**3) REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

**HACER SABER**

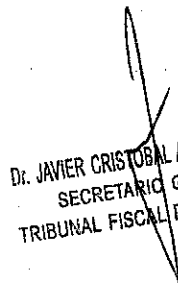
**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL

**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL (Disidencia)



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

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION