

En la ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 13 días del mes de *OCTUBRE* de 2025, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**FRAVEGA S.A.C.I.E.I. s/ Recurso de Apelación**" Expte. N° 272/926/2024 (Expte. D.G.R. N° 24970/1376/TW/2023) y; Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

I. Que el contribuyente FRAVEGA S.A.C.I.E.I., C.U.I.T. N° 30-52687424-9 presentó recurso de apelación (fs. 45/53 del Expte. D.G.R. N° 24970/1376/TW/2023) contra la Resolución N° M 7655/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 08/08/2024 obrante a fs. 40/42 del Expte. D.G.R. En ella se resuelve: "**ARTICULO 1°: NO HACER LUGAR** al descargo interpuesto por la firma **FRAVEGA S.A.C.I.E.I., C.U.I.T. N° 30-52687424-9**, respecto del Sumario instruido N° B10/S/146/2023, en virtud de las razones expuestas en los considerandos de la presente Resolución.

**ARTÍCULO 2°: APLICAR** a la firma **FRAVEGA S.A.C.I.E.I., C.U.I.T. N° 30-52687424-9** en su carácter de Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, **una multa de \$876.432,02 (Pesos Ochocientos Setenta y Seis Mil Cuatrocientos Treinta y Dos con Dos Centavos)** equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86 inciso 2. del Código Tributario Provincial, período mensual 01/2020. Esta multa deberá ser abonada dentro de los quince (15) días de notificada la presente."

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

En primer lugar, sostiene que tal como puede observarse de la notificación cursada, el Fisco pretende mediante la resolución recurrida, aplicar una multa por

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

haber depositado tardíamente cierta retención en el período 01/2020 sin siquiera informar el monto total de lo que se habría ingresado de modo tardío.

Sostiene que el Fisco solo imputa un monto ingresado tardío pero no expresa suma dineraria y tampoco expresa la fecha de vencimiento o del ingreso, es decir, no indica cuando se ingresó el monto a los fines de cotejar justamente que se encontraría fuera de plazo.

Añade que esto afecta su derecho a defensa ya que no puede vislumbrar si efectivamente depositó tardíamente los importes supuestamente retenidos.

Expresa, además, que hay otro elemento que nulifica las actuaciones y tiene que ver con la omisión de señalar las operaciones involucradas que habrían originado o habrían consumado la infracción. Indica que si el fisco no señala cuales fueron las operaciones por las cuales se habría ingresado un monto global de manera tardía, no se sabe a ciencia cierta de que defenderse, ello pues no todas las compras del apelante son a proveedores que les deba retener.

Cita el fallo "*Bercovich S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán s/Nulidad/Revocación*" de fecha 14 de Marzo de 2024 y detalla la confección de una planilla que tendrían que haberle acompañado al inicio del procedimiento sumarial para poder ejercer una defensa básica.

Entiende que por las cuestiones relatadas se evidencia que la imputación sobre la firma no se trata de un acto administrativo motivado, por lo cual plantea su nulidad por vulnerar el derecho constitucional y convencional de defensa.

A mayor abundamiento describe que lo sostenido en el decisorio sobre la procedencia de la sanción le impide al contribuyente el ejercicio del derecho a defensa en juicio, pues la omisión de los fundamentos y demás detalles de la acusación imposibilitan que se pueda realizar una crítica concreta y razonada de los argumentos del Fisco provincial.

Afirma que no existe una acusación en términos técnicos que le permita defenderse en debida forma y articular la prueba que acredite su postura.

Por otro lado, expone que en materia sancionatoria la prescripción opera de oficio e insiste con el planteo de la misma respecto de la multa que se le pretende imponer como agente de retención.

Insiste con este planteo conforme el plazo de dos años establecido en el artículo 65 inciso 4 del Código Penal.

Sostiene que hoy está vigente la doctrina del fallo de la C.S.J.N. dictado el día 07.04.2023 en la causa "Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A.e I.A.S s/ contencioso administrativo – medida cautelar", por la cual la prescripción de las sanciones fiscales locales, atento a su carácter penal, se rigen por las disposiciones del Código Penal.

Sobre la base de estas premisas, expresa que el Fisco provincial no tiene acción para exigir el pago de la multa, pues la misma se originó en las retenciones del período enero 2020, por lo tanto, venció el plazo de ingreso configurándose la infracción en fecha 17/02/2020. De esta manera, transcurrió el plazo de dos años al momento del primer descargo –junio 2023- tornándose la acción para imponer la multa, prescripta.

Solicita se recepte la citada jurisprudencia de la C.S.J.N. y se declare prescripta la multa, por efecto de exceder en más de dos años aniversarios de antigüedad la intimación cursada por el Fisco.

Señala que resulta inconstitucional el momento del inicio del cómputo del plazo de prescripción (1° de enero del año siguiente al año en que haya tenido lugar el hecho punible) que regula y fija el art. 56 de la Ley N° 5.121, por ser ostensiblemente incompatible con el Código Penal que establece el mismo desde el momento de la consumación.

Advierte que la doctrina de la C.S.J.N. ya ha sido receptada por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán – Sala en lo Contencioso Administrativo, Laboral, Civil en Documentos y Locaciones y Cobros y Apremios s/ Ejecución Fiscal N° Expte: 1864/21 N° Sent: 1297 Fecha Sentencia: 20/10/2023, en autos "Provincia de Tucumán –D.G.R.- vs Hospital Privado S.R.L. s Ejecución Fiscal", el cual cita.

A raíz de ello, pide nuevamente se declare la prescripción y consiguiente liberación de la multa fiscal originada en el año 2020, conforme lo establece la liberación de fondo.

En otro orden de ideas, afirma que la multa constituye una verdadera sanción de naturaleza penal, conforme doctrina y jurisprudencia, por lo que los principios que rigen en materia penal son y deben ser perfectamente aplicables al caso en cuestión, todo ello conforme lo previsto en el artículo 4 del Código Penal y tal como lo ha dicho la CSJN en los precedentes "Papelera Hurlingham" y "CNV c. Telefónica Holding de Argentina".

Dr. JORGE E. BUJSE 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

Por lo expresado, destaca que resultan aplicables al caso las cuestiones que excluyen la culpabilidad como el caso fortuito y la fuerza mayor, y es por ello que el Agente depositó tardíamente, ya que no tenía los fondos disponibles para su ingreso.

Describe que la Corte Suprema ha fallado en la causa "Parafina del Plata S.A." adhiriendo a lo sostenido por Jarach, señalando que *"...la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de retención que omitió ingresar en término los importes retenidos a los réditos, no basta para configurar la infracción prevista por el artículo 45, segunda parte, de la Ley N° 11.683. Los artículos 45, 46 y 51 de la Ley N° 11.683, consagran el principio de 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"*.

Afirma que para que pueda señalarse a un sujeto como culpable, aún en materia de infracciones tributarias, debe reunir tanto el elemento objetivo como el subjetivo, ya que estando ausente alguno de ellos no podrá sancionárselo; por lo cual, ante la imposibilidad de imputarle subjetivamente a título de dolo, culpa o simple negligencia el hecho acaecido, la aplicación de una sanción será inconstitucional.

Sostiene que en el caso, más allá de no haberse consumado la infracción, existen circunstancias que remueven el elemento subjetivo del tipo infraccional. Añade que estas circunstancias son el haber abonado días más tarde por no contar con los fondos disponibles.

Por otra parte, invoca la extinción de la acción penal por reparación integral del perjuicio. Cita el artículo 59 inciso 6 del Código Penal y expresa que por aplicación del artículo 4 C.P., deviene aplicable a este sumario por cuanto se ha cancelado el capital más el interés oportunamente adeudado.

Por último afirma que, además, resulta aplicable el principio de bagatela.

Hace reserva del caso federal.

Ofrece prueba documental.

A raíz de todo lo expuesto solicita se tengan presentes los fundamentos, manifestaciones vertidas, nulidades articuladas y la prescripción y se archiven las actuaciones administrativas.

II. A fs. 65/70 del Expte. DGR N° 24970/1376/TW/2023, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderadas, abogadas Silvina Solórzano y Carla Lorenzetti- contesta traslado del recurso interpuesto en cumplimiento de lo establecido por el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Basa su escrito de contestación en las siguientes consideraciones:

En primer lugar expresa que, en cuanto a la nulidad del sumario solicitada manifiesta que resulta improcedente toda vez que en la Resolución N° M 7655-24 de fecha 08/08/2024, se detalla perfectamente en el visto que el monto omitido asciende a la suma de \$438.216,01 (Pesos Cuatrocientos Treinta y Ocho Mil Doscientos Dieciséis con un centavo), importe que fuera ingresado con más sus intereses en fecha 18/02/2020, dentro de los 30 días corridos de vencido el plazo de ingreso. Además, señala que en los considerandos se detalla el análisis del hecho que se le imputa.

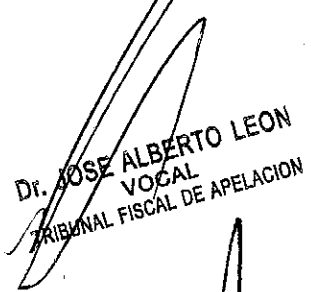
En cuanto a que el apelante expresa que no se acompaña a la instrucción sumarial el detalle de las operaciones en la que actuó como agente e identificación de los proveedores, sostiene que no resultarían causales suficientes de nulidad del sumario ya que, el monto detallado por el mismo responsable de las retenciones proviene de la declaración jurada presentada por la firma en cuestión. En decir, indica que el Fisco no ha efectuado ninguna determinación de oficio, ni actuado sobre una base presunta como lo manifiesta el contribuyente, simplemente sobre el monto que declaró en término, más no ingresó el pago correspondiente por lo que el Fisco sancionó con multa por no cumplimentar dentro del plazo previsto el ingreso de una dinero que resulta de terceros, que ni siquiera le pertenece.

Describe que el agente presentó su declaración jurada en término, declaró monto, lo ingresó tardíamente y hoy en instancia recursiva manifiesta que se vulnera su derecho de defensa por la omisión de señalar el Fisco las operaciones involucradas que habrían originado la infracción, situación que considera totalmente fuera de contexto e improcedente.

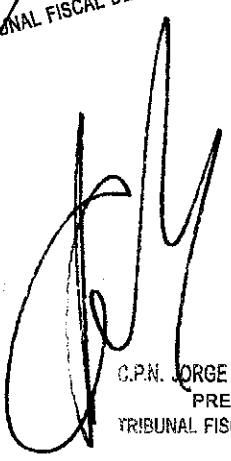
Termina afirmando que el acto administrativo atacado es plenamente válido y ajustado a derecho, que se emitió analizando la conducta y el accionar del sumariado arribando a la emisión de la correspondiente resolución de multa, la que se encuentra suficientemente probada y motivada, por lo que los planteos de



Dr. JORGE E. FOSSE 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

nulidad por falta de motivación no pueden prosperar por no tener fundamento fáctico ni jurídico.

En lo referente a los agravios según los cuales la resolución objeto de la presente carecería de motivación y causa (vicios que afectarían el acto administrativo), expresa que la voluntad del fisco, la expresión concreta de la causa o motivo de la aplicación de la multa, la manifestación de las razones de hecho y de derecho que fundamentan su decisorio encuadran la conducta del contribuyente en el tipo infraccional del artículo 86 inciso 2 C.T.P., lo que surge de manera inconfundible de las actuaciones administrativas que concluyeron en la Resolución N° 7655/24.

Por último, en cuanto al planteo de la prescripción interpuesto resalta que a la fecha de presentación del escrito de contestación no existe pronunciamiento alguno del Superior Tribunal de la Nación o de la Provincia que declare la inconstitucionalidad de la normativa imperante en el Código Tributario Provincial, por lo que dicho planteo debe ser rechazado también por improcedente, aclarando también que la postura fijada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo "Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F.A. e I.A.S s/ Contencioso administrativo...", no se traduce en una doctrina pacífica y exenta de críticas en materia de prescripción.

Expresa que el recurrente apoya sus fundamentos en los argumentos del citado precedente, sin atender que el mismo se refiere a períodos en los que aún se encontraba vigente el Código Civil anterior a la reforma.

Además, sostiene que sin perjuicio que el fallo Alpha Shipping S.A. en lo que allí resuelve no resulta traspolable al sub examine, éste tiene una obligatoriedad atenuada bajo nuestro régimen federal de gobierno, motivo por el cual todos los argumentos expuestos por el accionante carecen de toda fuerza imperativa en el caso que nos ocupa.

Cita jurisprudencia referente a la cuestión debatida.

Concluye diciendo que hoy se encuentra ampliamente reconocido en la jurisprudencia de la CSJN y de los cimeros Tribunales Provinciales, que las provincias poseen autonomía a los fines de legislar y establecer sus normas en materia de derecho público local, y que esta autonomía comprende las facultades para establecer impuestos provinciales, infraccionales y sanciones tributarias y sus plazos de prescripción.

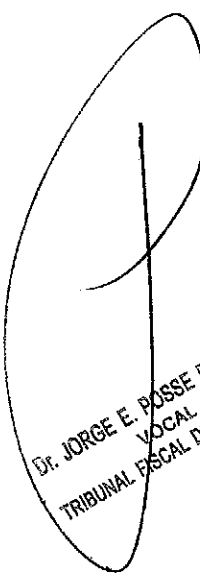
Por todo lo dicho, señala que realizando una adecuada interpretación de la aplicación de la ley en el tiempo, teniendo en cuenta el plazo legal de cinco años que dispone el artículo 54 C.T.P. para el cómputo de prescripción, y la forma de contar el mismo –artículo 56 del mencionado Digesto–, surge expresamente que la infracción correspondiente al anticipo 01/2020 operó el 17/02/2020. Por ello dispone que cabe concluir que la prescripción de la infracción correspondiente al mismo, comenzaría a correr a partir del 01/01/2021, por lo tanto, el plazo de cinco años culminaría el 01/01/2026.

En cuanto expresa el apelante que la acción del fisco se encuentra extinta en virtud del principio de reparación integral del daño causado, receptado por el artículo 59 inciso 6 del Código Penal, sostiene el Fisco que el hecho de que la administración recepte el carácter represivo de las sanciones tributarias y en consecuencia la aplicación de los principios generales en materia punitiva, no significa de modo alguno que resulten operativas “per se” las disposiciones del artículo 59 inciso 6 del Código Penal. Agrega que su aplicación colisiona justamente con lo previsto por el artículo 69 del Código Tributario Provincial, respecto a la aplicación subsidiaria de tales principios en cuanto no exista una norma tributaria expresa que establezca lo contrario.

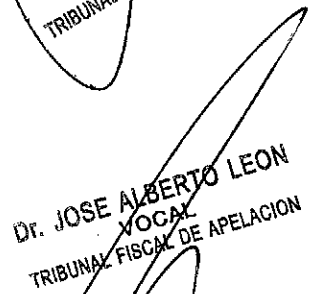
Sostiene que desde esta óptica, cabe rechazar de plano la pretensión de la actora, de la aplicación supletoria del artículo 59 inciso 6 del Código Penal, toda vez que resultan normas específicas aplicables al caso en cuestión las disposiciones contenidas en el Código Tributario Provincial, por referirse a las infracciones y delitos tributarios y no las del Código Penal por referirse a los delitos y penas en general, por aplicación del principio general del Derecho de especialidad de las leyes, en el sentido de que la norma especial prevalece sobre la normal general.

Siguiendo con este razonamiento, entiende que no procede la remisión al Código Penal pretendida por la actora ya que a la fecha de comisión de la infracción sancionada en autos no existía en nuestro digesto tributario un vacío legal respecto al caso que plantea el apelante que justifica una remisión al Código Penal, por cuanto el artículo 91 es la norma específica que prevee la situación en análisis, cual es la reparación del daño o pago voluntario de la obligación reclamada.

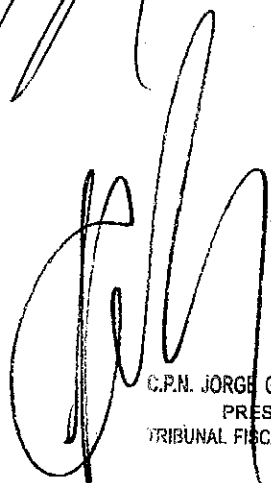
“2025: Año del Bicentenario del Fallecimiento del Dr. Bernardo de Monteagudo.”



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

Finaliza el análisis describiendo que el agente no dio cumplimiento con el pago del recargo previsto por la normativa mencionada, razón por la cual no se configura lo previsto por el último párrafo del artículo 91 C.T.P., es decir, no se encuentra liberado de la sanción prevista por el artículo 86 del Digesto Tributario.

Respecto al agravio según el cual la sanción dispuesta atenta contra el principio de bagatela, menciona un fallo de la Sala B de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico de la Capital Federal.

En virtud de todo lo expuesto, solicita no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el apelante FRAVEGA S.A.C.I.E.I., respecto de la Resolución N° M 7655/24, de fecha 08/08/2024, debiendo confirmarse la misma.

Ofrece prueba instrumental.

Hace reserva del caso federal.

III. A fs. 22 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 172/2024, la cual resuelve tener por presentado en tiempo y forma por el contribuyente FRAVEGA S.A.C.I.E.I. CUIT N° 30-52687424-9, el recurso de apelación contra la Resolución N° M 7655/24 del 08//08/2024 dictada por la Dirección General de Rentas; asimismo tener por contestados los agravios por parte de la Autoridad de Aplicación; declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación de la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde en esta oportunidad que emita mi opinión.

Como cuestión preliminar, es necesario examinar si en el presente caso nos encontramos frente a la causal de prescripción de la sanción de multa impuesta al Agente por el período 01/2020.

El apelante sostiene que la acción que pretende ejercer la D.G.R. para aplicar la multa del artículo 86 C.T.P. se encuentra prescripta, considerando aplicable el Código Penal.

Remarca que se encuentra vigente la doctrina del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictada el día 07/04/2023 en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ Contencioso administrativo - Medida cautelar. Expresa que en este fallo, el voto de la mayoría reafirma su postura frente a la prescripción al manifestar nuevamente que es un instituto general del derecho y

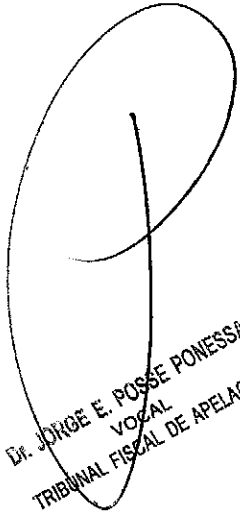
que, por lo tanto, las legislaturas locales no están habilitadas para legislar en esta materia. Sostiene entonces, que del fallo "Alpha Shipping" se debe concluir que la prescripción de las sanciones fiscales locales, atento a su carácter penal, se rigen por las disposiciones del Código Penal (inicio de término, causales de suspensión, interrupción y plazo).

En base a lo desarrollado describe que el Fisco provincial no tiene acción para exigir el pago de la multa, pues la multa se originó en las retenciones del período enero 2020, por lo tanto, venció el plazo de ingreso configurándose la infracción en fecha 17/02/2020. Añade que de esta manera transcurrió el plazo de dos años al momento del primer descargo -junio 2023- tomándose la acción para imponer la multa prescripta.


Expone también que, en base a lo desarrollado, resulta inconstitucional el momento del inicio del cómputo del plazo de prescripción (1° de enero del año siguiente al año en que haya tenido lugar el hecho punible) que regula y fija el artículo 56 de la Ley N° 5.121, por ser ostensiblemente incompatible con el Código Penal que lo establece desde el momento de la consumación.

Además, menciona el criterio sentado por nuestra C.S.J.T. en el caso "Hospital Privado". Allí, nuestra Corte Provincial estableció: *"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 - 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". De esta forma rechazó el recurso de casación interpuesto por la actora, confirmando el pronunciamiento de la Cámara Civil en Documentos y Locaciones del Centro Judicial Concepción.*

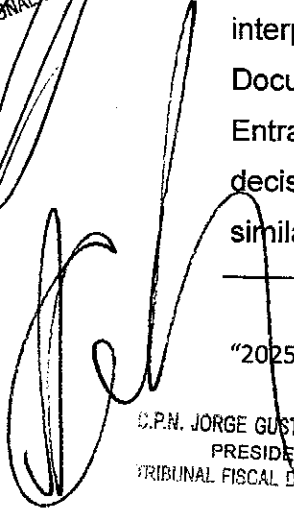
Entrando, ahora sí, al planteo de prescripción de la multa impuesta, adelanto la decisión de modificar el criterio que esta Vocalía viene sosteniendo en cuestiones similares. Ello, en virtud del fallo dictado por la Excma. Suprema Corte de la



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

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 Excmá 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 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 Címero 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, justifica 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 Excm. 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.

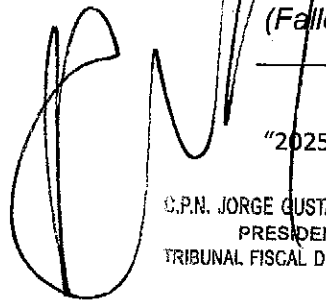
Nuestra Corte Local considera en dicho fallo, que debe aplicarse la doctrina establecida en el caso “Alpha Shipping”, destacando que la C.S.J.N. establece en el mismo: “4°) Que la sanción aplicada a la actora -cuya prescripción aquí se persigue- es de carácter penal pues, ‘si bien puede existir en los 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



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

*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, 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”*.

Así, 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

“2025: Año del Bicentenario del Fallecimiento del Dr. Bernardo de Monteagudo.”

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, cabe entonces destacar que, en el caso de autos (Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos), el vencimiento del plazo previsto para el ingreso del tributo retenido con respecto al período mensual 01/2020 se produjo el 17/02/2020, 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 17/02/2022, sin que surjan de las presentes actuaciones causales de suspensión o interrupción que hayan alterado su curso.

Cabe destacar, nuevamente, que la Resolución N° M 7655/24 en la cual la D.G.R. resuelve aplicar a FRAVEGA S.A.C.I.E.I. la multa apelada en autos data de fecha 08/08/2024, es decir, luego de ampliamente superado el plazo bienal y, por lo tanto, encontrándose ya prescripta su acción para imponer sanciones tributarias.

Al encontrarse prescripta la acción de la D.G.R. para aplicar la multa cuestionada, deviene de abstracto tratamiento de los restantes agravios de fondo incoados contra ésta.

Por ello, y en virtud a las consideraciones hasta aquí vertidas, corresponde HACER LUGAR al Recurso de apelación interpuesto por FRAVEGA S.A.C.I.E.I. CUIT N° 30-52687424-9 en contra de la Resolución N° M 7655/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 08/08/2024 y, en consecuencia, DECLARAR prescripta la acción del Fisco tendiente a aplicar la sanción cuestionada, conforme lo expuesto en los considerandos precedentes.

El señor vocal **Dr. José Alberto León** dijo:

Sin perjuicio del elevado reconocimiento intelectual que me merece mi distinguido colega preopinante, me permitiré disentir, por no compartir los fundamentos expuestos en su voto; motivo por el cual, me veo en la obligación de emitir mi propio voto.

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I°, II° y III°, del voto que precede, pero difiero con los argumentos y sus conclusiones expuestos en el punto IV°. Ello, en mérito a los fundamentos que desarrollaré a continuación:

II.- En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° M 7655/24, dictada con fecha 08/08/2024 por la Dirección General de

Rentas de la Provincia de Tucumán es ajustada a derecho, en relación con la sanción de multa aplicada.

En relación con el agravio del apelante referido al planteo de la prescripción, cabe manifestar que este instituto 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).-

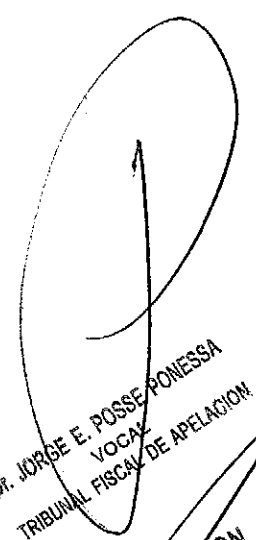
En materia punitiva la acción penal prescribe cuando, con arreglo a los términos y condiciones establecidas por la ley, se extingue por efecto del tiempo transcurrido a partir de la comisión del delito. La sanción también está sometida al imperio de la prescripción. Ella fenece como consecuencia del 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 código 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 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).

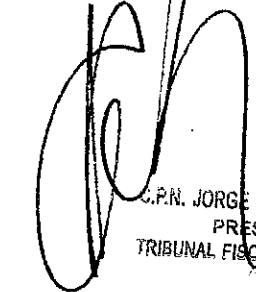
Por el contrario, la posición doctrinal y jurisprudencial autonomista entiende que la potestad tributaria es uno de los poderes retenidos por las provincias. Afirma que dicha potestad incluye la facultad de crear los tributos, penalizar su incumplimiento, como



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

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. Afirma 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 CTP 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 Tucumán (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 - 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

"2025: Año del Bicentenario del Fallecimiento del Dr. Bernardo de Monteagudo."

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 sí, 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.

Por lo expuesto, no se hace lugar a este agravio.

Pasando al análisis del fondo de la sanción aplicada y para una mejor comprensión de la problemática con respecto al caso en análisis, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación.

Por medio de la notificación del Sumario N° B10/S/146/2023 cursada al 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 el período 01/2020, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención. La Autoridad de Aplicación verifica que el vencimiento para el ingreso del tributo retenido operaba el día 17/02/2020 y el agente ingresó el monto correspondiente más los intereses en fecha 18/02/2020. Constata la existencia de un lapso temporal de retención injustificada de fondos fiscales.

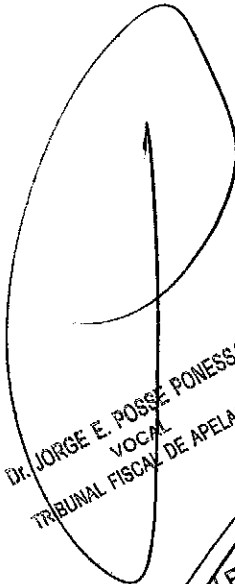
Cabe resaltar que en fecha 14/02/2020 la firma encartada presenta la DDJJ correspondiente al período en cuestión, donde exterioriza el monto a ingresar. Ello implica que el monto a ingresar resulta informado a la Autoridad de Aplicación por el propio agente.

En cumplimiento del art. 123 C.T.P., la instrucción del sumario es debidamente notificada a la firma en fecha 16/05/2023.

De la lectura de la Resolución apelada surge que la conducta imputada al responsable consiste en el ilegítimo mantenimiento en su poder de los tributos retenidos, 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).

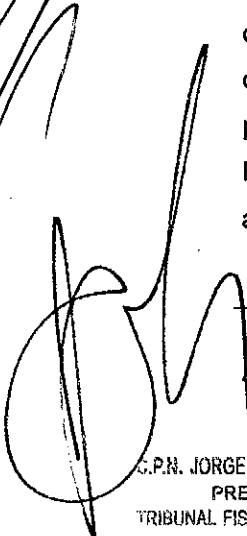
El carácter claramente punitivo de las sanciones tributarias implica la identidad ontológica del ilícito tributario con el penal. La equivalencia cualitativa es indudable, sin perjuicio de que puedan aparecer ciertos matices cuantitativos que provoquen un grado de particularismo en lo represivo fiscal,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



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

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 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 jurídicas consistentes 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”*. Excm. Corte Suprema De Justicia - Sala Laboral y Contencioso Administrativo, *in re* “Ahualli Jorge Roberto vs. Provincia De Tucumán s/ inconstitucionalidad”, Sentencia N° 894 del 16/08/2016.

A partir de las constancias de autos se constata que el responsable presenta su DDJJ en fecha 14/02/2020, correspondiente a la posición 01/2020 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, con vencimiento en fecha 17/02/2020. En ella se exterioriza el monto a depositar, aunque sin cumplimentar el efectivo pago. La prestación recién se ejecuta en fecha 18/02/2020, adicionando los intereses correspondientes al retardo incurrido.

La resolución impugnada encuadra la conducta en el artículo 86° inciso 2) C.T.P., vigente al momento de la infracción, según el cual *“Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a veces (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 Autoridad de Aplicación tiene por configurada la conducta típica contenida en la norma, y con cita de la presunción del propósito defraudatorio establecida por el art. 88° inc. 3) C.T.P.; aplica una multa de \$876.432,02 equivalente a dos (2) veces el monto mensual retenido. Se verifica que la sanción aplicada corresponde al mínimo de la escala legal prevista.

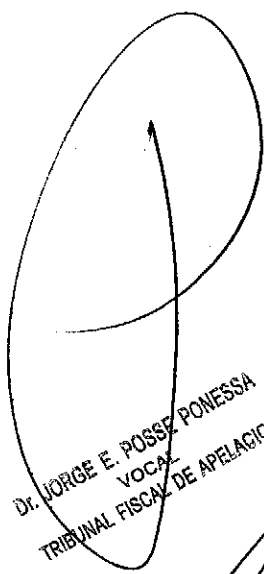
Como consecuencia de la naturaleza punitiva de las sanciones tributarias, deviene necesario aplicarles los principios emanados de la Constitución Nacional y de las Convenciones con rango constitucional, que rigen el ordenamiento penal, siendo también rectores del sistema represivo tributario. De igual 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 su incorporación 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*


"2025: Año del Bicentenario del Fallecimiento del Dr. Bernardo de Monteagudo."



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

*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° C.T.P., que establece “*Las normas tributarias punitivas solo regirán para el futuro, no obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas...*”.

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 T° 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° 9.660 (BO 02/01/2023) se modifica la infracción de omisión establecida en el art. 85° C.T.P., referida a los agentes de 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 ambas normas consiste en el proceder del agente de retención, que mantiene

en su poder los tributos retenidos 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.

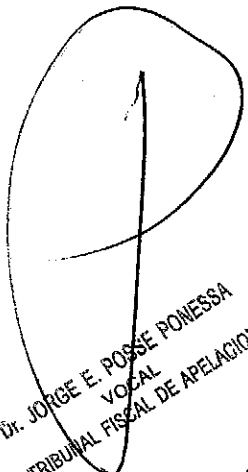
Dicha conducta también se encuentra tipificada por el art. 4 del régimen penal tributario establecido por la Ley N° 27430 como delito de apropiación indebida de tributos, en los siguientes términos: *"Será reprimido con prisión de dos a seis años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, 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 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).

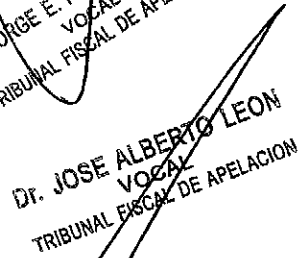
Es decir que -actualmente- la conducta del agente puede constituir delito penal tributario e infracción tributaria. Constituirá delito si la demora supera los treinta días y se cumple la condición objetiva de punibilidad. Será infracción de defraudación en caso de retención dolosa, mientras que constituirá 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° C.T.P. implica la atenuación de la sanción establecida para la conducta del agente que mantiene en su poder tributos retenidos 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 de configurada la infracción- al posterior ingreso del monto retenido con más los intereses devengados a partir del vencimiento, y no existan elementos que acrediten la existencia de dolo.

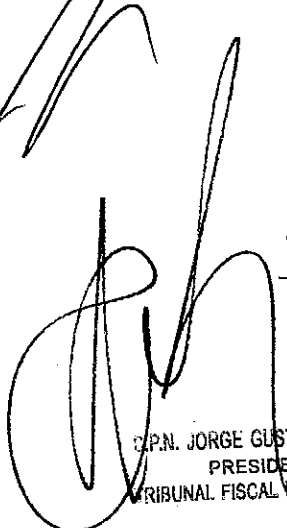
El agravamiento o atenuación de las sanciones asignadas a determinadas conductas estimadas como disvaliosas, es una materia propia de la política sancionatoria reservada



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

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 C.T.P.; 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 y de la documentación acompañada surge que el agente realiza la retención de los fondos correspondientes al período mensual 01/2020, presentando la declaración jurada correspondiente. Se encuentra acreditado que el pago no se efectúa a la fecha del vencimiento (17/02/2020), sino que los fondos son ingresados con posterioridad (18/02/2020), adicionando los intereses resarcitorios correspondientes.

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, sin perjuicio del ingreso tardío 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 retenciones.

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 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 Garelo 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 Excm. 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 C.T.P., atento a no haberse verificado ninguno de los indicios que fundamentan la presunción de dolo establecida por el art. 88 del Código Tributario Provincial.

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° 9.660. En consecuencia se recalifica la conducta del agente de retención como Omisión de Impuestos, por encuadrar la misma en la figura prevista por el art. 85, párrafo 2° C.T.P., conforme surge de los antecedentes obrantes en autos.

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 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 retenido y no ingresado al Fisco a la fecha del vencimiento.

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...'* (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

"2025: Año del Bicentenario del Fallecimiento del Dr. Bernardo de Monteagudo."

25

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*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".* Excma. Corte Suprema De Justicia - Sala Laboral y Contencioso Administrativo *in re* "Visión Express Argentina SA vs. Provincia De Tucuman -DGR s/nulidad - revocación", Sentencia N° 611 del 21/08/2013.

En consecuencia, corresponde reducir el saldo de la multa pendiente de pago en la proporción establecida por el mínimo de la escala contemplada por el art. 85, párrafo 2° del C.T.P. (55%), fijando el monto de la multa en la suma de \$241.018,80.

Es oportuno remarcar que, el hecho de haber cancelado el período mensual reclamado, no significa de ninguna manera que no se haya afectado el bien jurídico protegido, en tanto la no disponibilidad de los fondos retenidos afecta de manera directa a la renta fiscal, impidiendo al Estado el empleo de fondos que le pertenecen en pos de la consecución de sus fines.

Los Agentes de Retención adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente retuvieron 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 permite, y permitirles de esa forma un autofinanciamiento a los efectos de cumplir con el ingreso de fondos ajenos y que pertenecen a las arcas fiscales.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el agente FRAVEGA S.A.C.I.E.I., C.U.I.T. N° 30-52687424-9, en contra de la Resolución N° M 7655/24, dictada con fecha 08/08/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención. En consecuencia, REENCUADRAR la conducta infraccional en la figura contemplada por el artículo 85 párrafo 2° del C.T.P. y RECTIFICAR la sanción de Multa aplicada, la que quedará fijada en la suma de \$241.018,80 (Pesos Doscientos cuarenta y un mil dieciocho con 80/100), conforme lo considerado.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo: Que comparte el voto emitido por el **Dr. José Alberto León**, vota en igual sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

- 1- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el agente FRAVEGA S.A.C.I.E.I., C.U.I.T. N° 30-52687424-9, en contra de la Resolución N° M 7655/24, dictada con fecha 08/08/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención. En consecuencia, **REENCUADRAR** la conducta infraccional en la figura contemplada por el artículo 85 párrafo 2° del C.T.P. y **RECTIFICAR** la sanción de Multa aplicada, la que quedará fijada en la suma de \$241.018,80 (Pesos Doscientos cuarenta y un mil dieciocho con 80/100), conforme lo considerado.
- 2- **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes acompañados y **ARCHIVAR**.

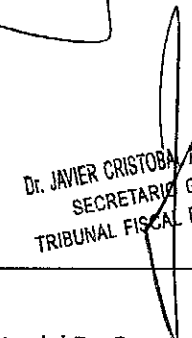
**HACER SABER**

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

  
**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
**VOCAL**

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

**ANTE MÍ**

  
**Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI**  
**SECRETARIO GENERAL**  
**TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**