

SENTENCIA N° 175/2025

Expte. N° 371/926-2024

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 14 días del mes de OCTUBRE de 2025, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, el 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 "**CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 371/926-2024 (Expte. DGR N° 1011/376-C-2020) y;

El sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.-

El Dr. José Alberto León dijo:

I. Que a fojas 91/95 del Expte. DGR N° 1011/376/C/2020 se presenta el Dr. Leandro Stok en carácter de apoderado de la firma **CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L.**, interpone Recurso de Apelación en contra de las Resoluciones N° M 8686/24 y N° M 8687/24 emitidas por la Dirección General de Rentas en fecha 07.11.2024 obrantes a fs. 85/88 del expte. mencionado. La Resolución N° M 8686/24 resuelve: "**2°.- APLICAR** a la firma **CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L., C.U.I.T. N° 30-56358597-4**, una multa de \$ **416.008,89 (Pesos Cuatrocientos Dieciséis Mil Ocho con ochenta y nueve centavos)** equivalente a tres (3) veces el monto mensual percibido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2. del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción, periodo mensual 11/2019..." y la Resolución N° M 8687/24 resuelve: "**2°.- APLICAR** a la firma **CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L., C.U.I.T. N° 30-56358597-4**, una multa de \$ **237.553,41 (Pesos Doscientos Treinta y Siete Mil Quinientos Cincuenta y Tres con cuarenta y uno centavos)** equivalente a tres (3) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2. del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Retención, periodo mensual 11/2019..."

El contribuyente en su Recurso presentado el 19.11.2024 a fs. 91/95 del Expte. N° 1011-376-C-2020 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

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

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

El recurrente plantea la prescripción de las multas sosteniendo que la acción para aplicar las sanciones de multa se encuentra prescripta de conformidad con lo dispuesto por el art. 62 del Código Penal, que entiende aplicable al caso.

A tal efecto cita jurisprudencia de la CSJN en los autos caratulados Alpha Shipping S.A. el que dispone que la acción penal prescribirá a los dos años cuando se trate de hechos reprimidos con multa. Sostiene asimismo que al momento del dictado de las resoluciones en el año 2024 la acción ya se encontraba prescripta conforme al cómputo del plazo que efectúa.

Finalmente, invoca la aplicación del instituto de dispensa de la prescripción para el caso, en apoyo de los argumentos esgrimidos.

En consecuencia, solicita se haga lugar al recurso de apelación y se dejen sin efecto las multas aplicadas.

II. La Dirección General de Rentas, en fojas 01/04 del Expte. N° 371/926-2024, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Aclara que el precedente de la C.S.J.N. "Alpha Shipping S.A.", cuyo criterio fue aceptado en sentencias posteriores por nuestra C.S.J.T., se refiere a periodos fiscales anteriores a la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, razón suficiente para entender que no resulta aplicable como antecedente, cuestión que evidentemente no advierte el presentante. El Código Civil y Comercial, que entró en vigor en agosto de 2015, establece que las legislaciones locales podrán regular el plazo de prescripción de los tributos, no resultando en consecuencia transpolable a la cuestión debatida en autos.

La Administración no niega de manera alguna la aplicación de principios del Derecho Penal en materia tributaria como así tampoco desconoce la naturaleza penal de las infracciones tributarias, reconocida en gran parte de la doctrina y la jurisprudencia, pero dicha manifestación no implica soslayar que ellas poseen características particulares y especiales, delineadas tanto por su categoría de infracciones tributarias, como así también por nuestro Ordenamiento Tributario Provincial. Rechaza de plano la aplicación supletoria del art. 59 inc. 6) del Código Penal toda vez que resultan normas específicas aplicables al caso en cuestión las disposiciones contenidas en el Código Tributario Provincial.

Realiza un análisis de los plazos y causales de suspensión de prescripción previstos en el Código Tributario Provincial y concluye que la misma no ha operado en el presente caso.

III. A fojas 16 del Expte. N° 371/926/2024 obra Sentencia Interlocutoria N° 15/2025 de fecha 20.02.2025 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, por constituido el domicilio y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

Atento a lo expuesto, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si las Resoluciones N° M 8686/24 y N° M 8687/24 ambas de fecha 07.11.2024, resultan ajustadas a derecho.

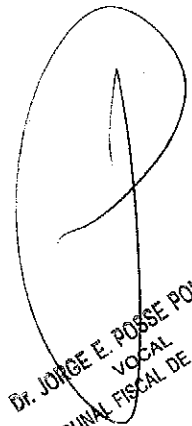
El apelante sostiene que la multa que se le pretende aplicar se encontraría prescripta, de acuerdo al plazo de extinción de la acción establecido por código penal.

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, T° 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, T° II, pg. 167 y 540).

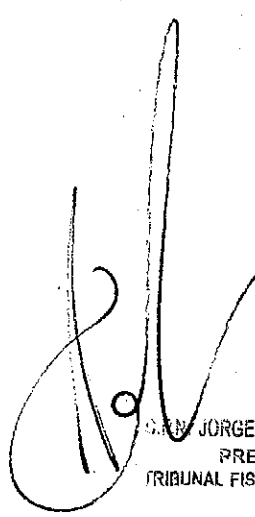
"2025: Año del Bicentenario del Fallecimiento del Dr. Bernardo de Monteagudo"



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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. 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).

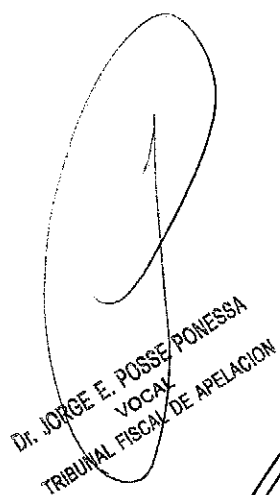
Pasando al plano normativo, el Art. 2532 Cod.Civ.Com. establece: "En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos". Por su parte, el Art. 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.

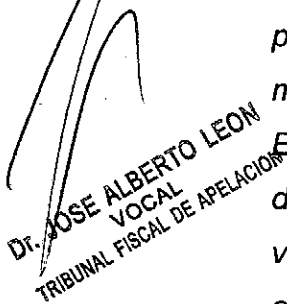
La Corte Suprema de la Provincia ha sostenido que la prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias se rige por las normas contenidas en el Código Tributario Provincial.

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.*

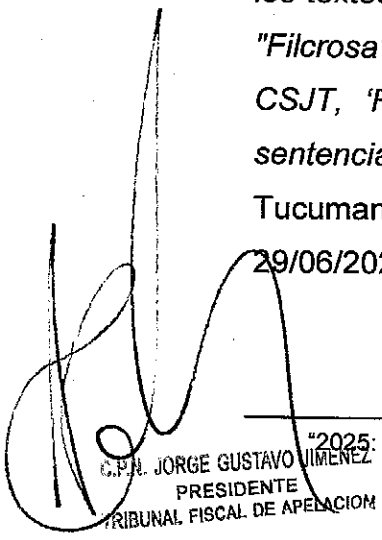
*Es que, como lo planteara la doctora Argibay en su citado voto en "Municipalidad de La Matanza vs. Casa Casmma SRL s/ Concurso preventivo. Incidente de verificación tardía", la "respuesta" a la jurisprudencia de la Corte, ha sido expresada por el Poder del Estado con posibilidad de "introducir precisiones 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 Tucuman (DGR) s/Inconstitucionalidad", Expte. 213/19, Sentencia N° 829 del 29/06/2022).*



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAJ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

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/Río 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".

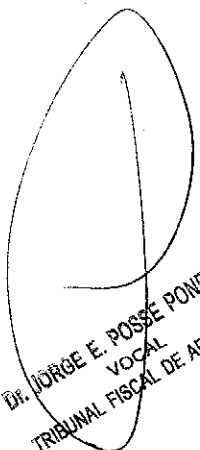
Es decir que -como principio general- este Tribunal solo puede prescindir de la aplicación de la norma local ante la existencia de un pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, o de la Suprema Corte de la Provincia, que declare su inconstitucionalidad.

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

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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

art. 54 CTP y aplicar la legislación de fondo a la prescripción de infracciones y sanciones tributarias.

Por lo expuesto, no se hace lugar al agravio.

Por otro lado, de la lectura de las Resoluciones apeladas surge que la conducta imputada al responsable consiste en el ilegítimo mantenimiento en su poder de los tributos percibidos y retenidos respectivamente, 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.

A partir de las constancias de autos se constata que el responsable presenta su DDJJ en fecha 09/12/2019, correspondiente a la posición 11/2019 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, con vencimiento en fecha 13/12/2019 y su DDJJ correspondiente a la posición 11/2019 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción también en fecha 09/12/2019, con vencimiento en fecha 17/12/2019. En cada una de ellas se exterioriza el monto a depositar, aunque sin cumplimentar el efectivo pago. La prestación de ambas recién se ejecuta en fecha 02/01/2020, adicionando los intereses correspondientes al retardo incurrido. Cabe recalcar, que si bien la firma ingresó las percepciones y retenciones correspondientes al periodo mensual requerido, lo hizo luego de su vencimiento y como consecuencia de las intimaciones cursadas por la DGR. Analizadas las constancias de autos, se advierte que a fojas 11 y 15 del expte. N° 1011/376/C/2020, obran las correspondientes constancias de notificación efectuadas ambas en fecha 02/01/2020 a las 00:00 hs. (fecha y hora de lectura), y si el pago fue realizado el mismo día, debió tener lugar en forma posterior, por ello no se puede considerar que los pagos se hayan realizado de manera espontánea o voluntaria.

En consecuencia, ambas resoluciones impugnadas encuadran la conducta en el artículo 86 inciso 2) CTP vigente al momento de la infracción, 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”.

Si bien el art. 86° requiere un elemento subjetivo, cual es la intención del 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 se produce una inversión de la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el sumariado no ha desvirtuado la presunción existente en su contra.

Al tratarse de fondos ajenos con destino a la cancelación de obligaciones tributarias de terceros, se afectó directamente el bien jurídico protegido, en tanto la indisponibilidad de los fondos percibidos y/o 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.

Cabe tener en cuenta lo establecido por el art. 10 de la RG N° 86/00, sus modificatorias y complementarias, que habilita la aplicación de sanciones en caso de incumplimiento a sus previsiones, al establecer: “Los agentes de percepción que omitieran actuar como tales o habiendo actuado no ingresen las percepciones efectuadas o incurran en incumplimiento total o parcial de las obligaciones dispuestas por la presente resolución general, incluida la de agentes de información establecida por el artículo 4°, serán pasibles de las sanciones previstas por el Código Tributario Provincial”. A su vez la RG (DGR) N° 23/02 en su artículo 10 dispone: “Los agentes de retención designados por la presente resolución que omitan efectuar y/o depositar las retenciones o incurran en incumplimiento total o parcial de las obligaciones dispuestas por esta, serán pasibles de las sanciones establecidas en el Código Tributario Provincial, sin perjuicio de la responsabilidad solidaria establecida en el artículo 33 de dicha ley”. El art. 70 del Código Tributario Provincial, establece que todo incumplimiento a las normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción punible, por lo cual es procedente y ajustado a derecho aplicar la sanción prevista en la normativa vigente.

Por las consideraciones que anteceden propongo: **1° NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L., C.U.I.T. N° 30-56358597-4**, en contra de la Resolución N° M 8686/24 de

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



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

fecha 07.11.2024 y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$ 416.008,89 (Pesos Cuatrocientos Dieciséis Mil Ocho con 89/100) equivalente al 3 (tres) veces el monto mensual percibido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 del Código tributario Provincial Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, periodo mensual 11/2019, en atención a lo considerado; 2° **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L.**, **C.U.I.T. N° 30-56358597-4**, en contra de la Resolución N° M 8687/24 de fecha 07.11.2024 y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$ 237.553,41 (Pesos Doscientos Treinta y Siete Mil Quinientos Cincuenta y Tres con 41/100) equivalente al 3 (tres) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 del Código tributario Provincial Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, periodo mensual 11/2019, en atención a lo considerado.

Así lo propongo.

**El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo:

I. Comparto y adhiero a las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal Dr José Alberto León, en lo que refiere a los antecedentes de autos, y formulo disidencia respecto al análisis de la prescripción de la acción del Fisco tendiente a aplicar las sanciones cuestionadas por el periodo mensual 11/2019, al encuadramiento jurídico de las mismas y consiguiente resolución del caso, en merito a los fundamentos que se expondrán en el apartado siguiente de éste voto.

II. El apelante sostiene que la acción que pretende ejercer la D.G.R. para aplicar la multa del artículo 86 C.T.P. inc 2 periodos fiscal 11/2019 para su obligación como agente de percepción y agente de retención del C.T.P. se encuentran prescriptas.

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 Tucumán D.G.R c/Rio 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.

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

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

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

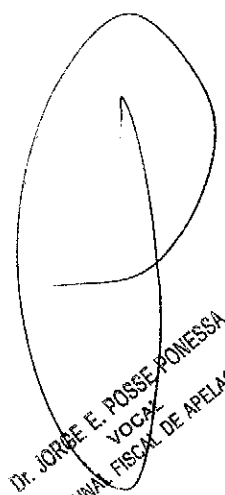
estructurado por las normas especiales de que se trate, por lo que corresponde estar a las disposiciones de ese cuerpo normativo (arg. de Fallos: 335:1089). Finalmente, no es ocioso recordar que las multas funcionan como penas y no como indemnización, y que son sanciones ejemplificadoras e intimidatorias, 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



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

*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 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, existen dos sanciones por parte de la DGR:

1. Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos: el vencimiento del plazo previsto para el ingreso del tributo percibido con respecto al período mensual 11/2019 se produjo el 17/12/2019, 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), pero se suspende el 18/08/2020 a raíz de la medida cautelar ordenada en los autos "CARLOS Y LUIS FUENTES SRL c/PROVINCIA DE TUCUMAN DGR s/INCONSTITUCIONALIDAD" EXPTE 107/20. Dicha suspensión se mantiene hasta el dictado de la sentencia definitiva que tiene lugar el 26/03/2024, razón por la cual debe ser sumado al plazo originario (art. 67 del Código Penal).

La Resolución N° M 8686/24 en la cual la D.G.R. resuelve aplicar a CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L. la multa apelada, data de fecha 07/11/2024, es decir, no había transcurrido el plazo de dos años, por lo que la acción para imponer sanciones tributarias por parte del fisco, no se encontraba prescripta;

2. 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 11/2019 se produjo el 13/12/2019, 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), pero se suspende el 18/08/2020 a raíz de la medida cautelar ordenada en los autos "CARLOS Y LUIS FUENTES SRL c/PROVINCIA DE TUCUMAN DGR s/INCONSTITUCIONALIDAD" EXPTE 107/20. Dicha suspensión se mantiene hasta el dictado de la sentencia definitiva que tiene lugar el 26/03/2024, razón por la cual debe ser sumado al plazo originario (art. 67 del Código Penal).

La Resolución N° M 8687/24 en la cual la D.G.R. resuelve aplicar a CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L. la multa apelada, data de fecha 07/11/2024, es decir, no

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

había transcurrido el plazo de dos años, por lo que la acción para imponer sanciones tributarias por parte del fisco, no se encontraba prescripta.

III. Ahora bien, se advierte que en similares casos al que aquí 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, de conformidad a los argumentos allí establecidos.

Sin embargo, en otro caso análogo al que nos convoca, "AGROPECUARIA EL SAUCE S.A. C/PROVINCIA DE TUCUMAN -DGR -S/NULIDAD REVOCACION", mediante Sentencia N° 1108, 10/11/2021, la Excma. 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 Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo, casando dicha Sentencia, y ordenando que se dicte nuevo pronunciamiento con arreglo a lo allí considerado.

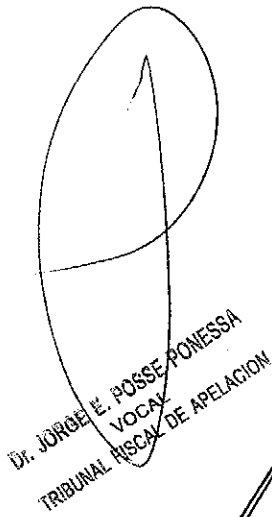
Tal como lo hizo este Tribunal en los casos mencionados ("ACHERAL S.A.", "FONTANETTO OSCAR RAUL PEDRO S.A." y "BELLA VISTA MANUFACTURING S.R.L.") la sentencia emitida por el T.F.A.T. había resuelto no hacer lugar al Recurso de Apelación presentado y confirmar la sanción de multa impuesta por la D.G.R. por encuadrar la conducta del contribuyente en el artículo 86 inciso 2 del C.T.P.

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'".*

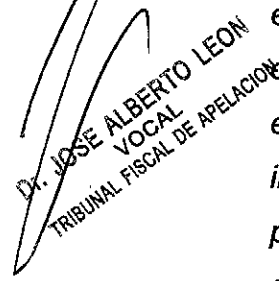
A juicio del Supremo Tribunal, asiste razón a la recurrente cuando afirma que: "de las constancias de autos puede advertirse que no existió una contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas -inciso 1-; tampoco existieron 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".

Aprueba 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: 1º) como requisito para el delito civil; 2º) como vicio del consentimiento; 3º) como elemento para determinar la responsabilidad por daños y perjuicios en la inejecución de las obligaciones» (BUSSO: Código Civil III, comentario al art. 506, p. 26). La sentencia confunde indebidamente la segunda con la tercera de las acepciones que verifica la doctrina civilista, y de la mera constatación del dolo en la inejecución de las obligaciones, concluye en la existencia de un ardid o engaño".

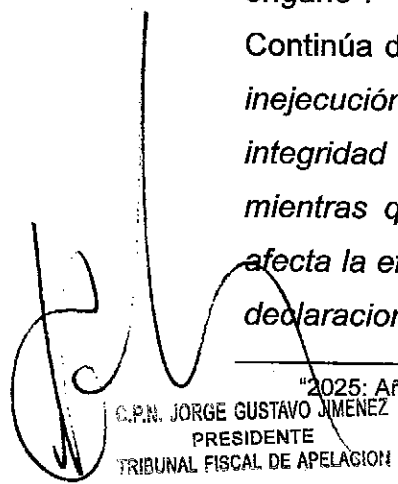
Continúa diciendo el alto órgano jurisdiccional: "pero resulta que la mala fe en la inejecución de las obligaciones, produce un perjuicio que afecta directamente la integridad de la renta fiscal, y por ello se sanciona con el pago de intereses, mientras que el perjuicio producido con el ardid trasciende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



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

*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".*

**VI.-** De la lectura de las Resoluciones apeladas y tal como ocurría en *"Agropecuaria El Sauce S.A."*, el propósito de defraudación no se presume, pues el contribuyente en ambos casos declaró las percepciones y retenciones efectuadas en sus respectivas declaraciones juradas, antes del vencimiento de las mismas conforme consta en autos, no pudiendo válidamente derivarse -de estas declarativas- la existencia de dolo en su accionar, es decir, no puede atribuirse una ocultación maliciosa a CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L., toda vez que informó lo que debía a la Administración.

Asimismo se puede apreciar que la D.G.R. en las Resoluciones que imponen la sanción de multa, se limitó a transcribir en escasas líneas 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. En las mismas, 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,

entendiendo que el accionar doloso y el ánimo de defraudar del agente quedaba acabadamente demostrado por incumplir la obligación de ingreso a su vencimiento del monto retenido y percibido. Todo ello, sin considerar la presentación de las declaraciones juradas por parte del contribuyente en término, exteriorizando el monto adeudado.

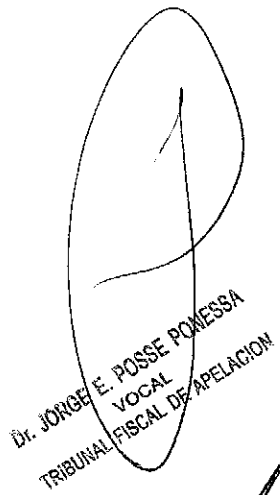
De las constancias de autos puede advertirse: 1) que el contribuyente en fecha 09/12/2019, por medio de la presentación de su DDJJ correspondiente a la posición 11/2019 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, exteriorizó el monto correspondiente a depositar al vencimiento (17/12/2019); y 2) que el contribuyente en fecha 09/12/2019, por medio de la presentación de su DDJJ correspondiente a la posición 11/2019 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, exteriorizó el monto correspondiente a depositar al vencimiento(13/12/2019).

Es relevante el hecho de que el contribuyente declaró las percepciones y retenciones 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 declaraciones juradas.

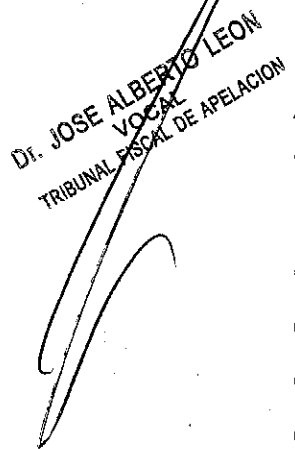
En igual sentido, las Resoluciones sancionatorias de la D.G.R., asocian el tiempo con el dolo. La simple extemporaneidad en el ingreso de una suma de dinero desenvuelve el dolo de la defraudación. Lo que las resoluciones no logran conciliar es el paso de un argumento - naturaleza penal de la sanción- 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”.

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.

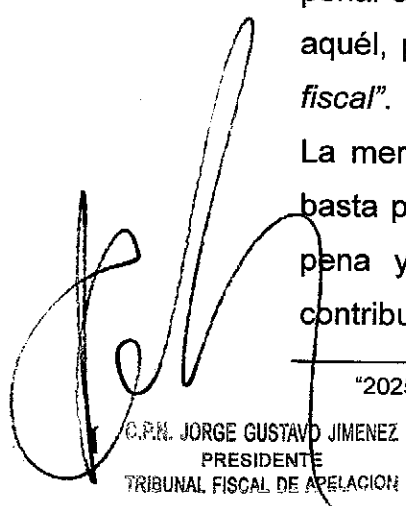
“2025: Año del Bicentenario del Fallecimiento del Dr. Bernardo de Monteagudo”



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

En ese sentido, el elemento objetivo consiste en el perjuicio fiscal concreto (no ingreso de percepciones y retenciones). El artículo 86 inciso 2 sanciona a los agentes de retención y percepción que habiendo actuado como tales, no ingresen en las 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 las Resoluciones N° M 8686/24 y N° M 8687/24 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 del ingreso del depósito, no es suficiente para considerar que ha existido intención de defraudar, sumado a que la presentación por parte del contribuyente de las DDJJs correspondiente al período sancionado, eliminaría un elemento fundamental de la defraudación, la ocultación maliciosa, careciendo las Resoluciones recurridas del análisis de las situaciones mencionadas, correspondiendo a la Autoridad de Aplicación, efectuar una fundamentación clara y precisa de la conducta que intenta sancionar.

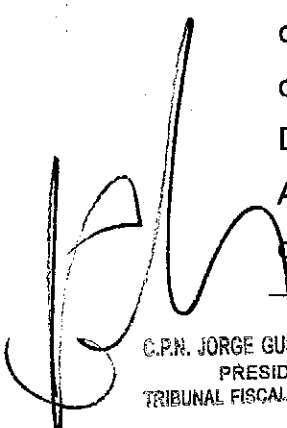
Las Resoluciones apeladas no abordan, siquiera tangencialmente, la forma en que se habría tipificado la supuesta conducta del contribuyente por "defraudación", conforme la descripción efectuada por el art. 86 inciso 2, como tampoco del art. 88 del C.T.P.; sin explicar en forma concisa en donde residiría 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, 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 CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L. presentó la Declaración Jurada correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agentes de Percepción – del periodo 11/2019 el 09/12/2019, es decir antes de que operara el vencimiento de dicha obligación, exteriorizando el importe de las



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

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

percepciones realizadas; y presentó la Declaración Jurada correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agentes de Retención – del periodo 11/2019 el 09/12/2019, es decir antes de que operara el vencimiento de dicha obligación, exteriorizando el importe de las retenciones realizadas. Es decir, generándose él mismo la obligación de ingresar el importe auto-determinado, situación que a todas luces es 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 Excm. 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 cimero 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).

VII.- Corresponde ahora referirme de oficio 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”*.

Esta norma, resulta de importancia en el presente caso, en virtud de la exigencia del art. 68 del C.T.P. en cuanto obliga a este Tribunal Fiscal, a la aplicación del principio constitucional denominado *“retroactividad de la ley penal más benigna”*.

En mérito a ello, corresponde desentrañar si en estas actuaciones corresponde la aplicación de dicha norma por resultar una ley posterior que reduce la sanción establecida en el art. 86 inciso 2 del C.T.P. o bien, si dicha norma, determina un nuevo tipo penal o una nueva conducta típica reprochable, que amerita la imposición de una sanción, en cuyo caso, solo puede aplicarse para el futuro, en consonancia con los principios generales de irretroactividad de ley y seguridad jurídica. Adelanto mi opinión de que la segunda de las tesis propuestas es la correcta.

De acuerdo a las disposiciones legales vigentes al momento de la infracción que se analiza en autos (antes del 2.1.2023, fecha en que se incorpora el segundo párrafo del art. 85), 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)”*.

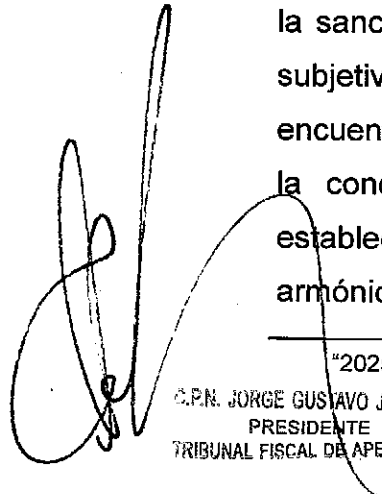
Ahora bien, no solo este hecho objetivo resultaba suficiente para la aplicación de la sanción allí prevista, sino que además requería la concurrencia del elemento subjetivo denominado dolo defraudatorio, de acuerdo al capítulo en el cual, se encuentra previsto el artículo mencionado. Esta exigencia (dolo 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

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

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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).

En el caso de autos, puede observarse que la presentación de la declaración jurada en tiempo y forma por parte del Agente (con independencia del ingreso extemporáneo de los tributos retenidos por el mismo), 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 y percibidos, 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, no resultaba punible y de acuerdo a ello, infiero una segunda conclusión: la reforma producida por la Ley N° 9.660 que introduce el segundo párrafo al art. 85 del C.T.P. no constituye una ley penal más benigna, sino que 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. La aplicación de la ley penal más benigna constituye una excepción al principio

general constitucional de irretroactividad de las leyes, contenido en el art. 18 de la Constitución Nacional.

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, razono que es una ley de carácter sancionatorio nueva, que no constituye una ley penal más benigna, sino 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.

VIII.- Por último, 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 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 las Resoluciones (DGR) N° M 8686/24 y N° M 8687/24 ambas de fecha 07/11/2024.

Por ello, y en virtud a las consideraciones hasta aquí vertidas, corresponde **HACER LUGAR** al Recurso de apelación Interpuesto por CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L. C.U.I.T. N° 30-56358597-4 contra las Resoluciones N° M 8686/24 y N° M 8687/24 distadas por la Dirección General de Rentas, ambas de fecha 07/11/2024. y, en consecuencia, **DECLARAR LA NULIDAD** de las mismas, conforme lo expuesto en los considerandos precedentes.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

Por ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

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

**1°: NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L., C.U.I.T. N° 30-56358597-4**, en contra de la Resolución N° M 8686/24 de fecha 07.11.2024 y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$ 416.008,89 (Pesos Cuatrocientos Dieciséis Mil Ocho con 89/100) equivalente al 3 (tres) veces el monto mensual percibido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 del Código tributario Provincial Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, periodo mensual 11/2019, en atención a lo considerado;

**2°: NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L., C.U.I.T. N° 30-56358597-4**, en contra de la Resolución N° M 8687/24 de fecha 07.11.2024 y en consecuencia confirmar la sanción de multa por un importe de \$ 237.553,41 (Pesos Doscientos Treinta y Siete Mil Quinientos Cincuenta y Tres con 41/100) equivalente al 3 (tres) veces el monto mensual retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 del Código tributario Provincial Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, periodo mensual 11/2019, en atención a lo considerado.

**3°: REGISTRAR, NOTIFICAR,** 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 MI**

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