

SENTENCIA N°: 176 /2025

Expte. N°: 266/926/2024

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los.....¹⁴ días del mes de..... OCTUBRE..... de 2025, se reúnen los Señores 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 tratar el expediente caratulado: "**BOCANERA S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN**", Expte. N° 266/926/2024 y Expte. N° 25742/1376/TW/2023(DGR) y;

Practicado 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 fs. 63/66 del expte DGR N° 25742/1376/TW/2023 se presenta el Dr. Leandro Stok en carácter de apoderado del agente BOCANERA S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 7551/24 dictada con fecha 06/08/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán (en adelante, la "DGR").

Por medio de ella, la DGR resuelve en su art. 1° no hacer lugar al descargo interpuesto por el agente contra el sumario N° B10/S/2099/2023 y en su art. 2° aplicar una multa por \$1.766.806,68 (Pesos Un millón setecientos sesenta y seis mil ochocientos seis con 68/100), equivalente a dos (02) veces el monto del tributo 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, períodos 02 a 04, 11/2020; 04 a 10/2021 y 01 a 03/2022.

El apelante plantea la prescripción de la multa impuesta, atento a que transcurrió el plazo legal de dos años previstos en el art. 62 inciso 5 del Código Penal; el que resulta aplicable en virtud de la naturaleza penal de la misma. Manifiesta que efectivamente la Corte de la Nación confirma que las causales de extinción de la acción penal son privativas de ser legisladas por la Nación.

Con el accionar de la DGR hay un apartamiento del principio general del derecho de aplicar la ley penal más benigna.

Si bien el art. 2532 del CCCN autoriza a las legislaturas provinciales a regular el plazo de prescripción de los tributos, no fue concedida la facultad de regular el dies a quo ni las

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

1

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

causales de interrupción o suspensión menos aún el plazo de prescripción de la acción para aplicar y hacer efectivas las multas.

Por lo tanto, la multa aplicada el 09/08/2024, cuando ya habían transcurrido más de 2 años desde la supuesta comisión de la infracción, es improcedente.

El apelante manifiesta también que la doctrina de la CSJN fue sentada en el fallo "Alpha Shipping", en el sentido expuesto ut supra. Este criterio fue confirmado por la CSJT en "Hospital Privado de Ojos".

Por último manifiesta que no se verifica el elemento subjetivo, siendo errónea la interpretación de la DGR que ante la simple extemporaneidad en el pago se verifica dolo en su accionar. Esta figura supone que al menos exista una intención para inducir al engaño, conducta que no se demuestra en este caso. La presunción del art. 86 debe reposar en un indicio a partir del cual se elabore la deducción presuntiva. La Autoridad de Aplicación no señaló cuál es ese indicio, ni describe cuál es la conexión por la que ese hecho desemboca en un comportamiento doloso.

Por lo expuesto, solicita se haga lugar al recurso y se revoque la sentencia apelada.

II.- A fs. 01/06 de autos, comparece la representación del organismo fiscal contestando el traslado conferido en los términos del art. 148 del CTP.

En cuanto al planteo de prescripción manifiesta que sin desconocer la naturaleza penal de las multas, no pueden ser de aplicación al caso las normas del Código Penal, en virtud a lo dispuesto por el art. 69 del CTP.

Por ello existiendo normas expresas en el CTP en materia de prescripción (arts. 54, 56, 58) no existe vacío legal alguno.

Seguidamente realiza un análisis sobre la constitucionalidad de las facultades provinciales para dictar normas sobre prescripción de sanciones y sus modalidades, señalando que de acuerdo a los arts. 1 y 121 de la Constitución Nacional, son las provincias quienes detentan los poderes originarios y quienes expresamente ceden a la Nación aquellas facultades excepcionalmente delegadas. Este criterio es sostenido por la CSJN y por numerosa doctrina.

Tampoco puede ser aplicable al presente caso el fallo "Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F.A e I.A.S. s/ contencioso administrativo", por no resultar análogos; ya que éste último se refiere a períodos fiscales anteriores a la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación y el presente se trata de períodos mensuales posteriores. Cabe considerar que el nuevo Código estableció que las legislaciones locales pueden regular el plazo de prescripción de los tributos.

En aplicación de lo normado la prescripción de la acción del Fisco para aplicar multas es de cinco años. La infracción se produce al día siguiente del vencimiento incumplido. El

plazo de la prescripción comienza a correr a partir del 1° de enero siguiente de la comisión de la infracción. Tomando el periodo mensual más antiguo sancionado en autos (02/2020), dicho plazo iniciaría el 01/01/2021 y culminaría el 01/01/2026. Por ello afirma que no se encuentra prescripta al momento de la emisión de la Resolución N° M 7551/24 de fecha 06/08/2024.

Seguidamente manifiesta que el art. 86 inc. 2 del C.T.P prevé sanción para los Agentes de Percepción que mantengan en su poder tributos percibidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco.

El agente presentó las declaraciones juradas de los periodos mensuales 02 a 04, 11/2020, 04 a 10/2021 y 01 a 03/2022 en su mayoría fuera de término y abonó lo correspondiente con posterioridad a sus vencimientos. Se evidencia un accionar recurrente en el ingreso en forma tardía

Agrega que se debe tener en cuenta que el bien jurídico tutelado por la norma tributaria en cuestión, es la renta fiscal y la defraudación en que incurre el recurrente, de manera frecuente, genera un grave perjuicio a las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos.

Cita jurisprudencia en virtud de la cual puede considerarse que es la ley la que presume el dolo requerido por la figura con el no ingreso tempestivo de lo debido y era la apelante quien debió aportar las pruebas suficientes que demuestran su falta de intencionalidad.

Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 17 obra Sentencia Interlocutoria N° 154/2024 del 13/11/2024 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho.

A posteriori se dictó sentencia N° 3/2025 de fecha 03/02/2025, en la que este Tribunal resuelve en forma previa al dictado de la sentencia, ordenar como medida para mejor proveer que se solicite a la Dirección General de Rentas que acompañe la consulta de obligaciones correspondiente al período mensual 08/2021 del impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción. Lo mismo es cumplido por la Autoridad de Aplicación conforme consta a fs. 27/28 de autos.

Atento a ello, se encuentra la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el art. 150 del CTP.

IV.- En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° M 7551/24, dictada con fecha 06/08/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán es ajustada a derecho.

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

DR. JORGE E. PUSSE PONESSA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En primer lugar, observo que por medio de la notificación del sumario N° B10/S/000002099/2023, en fecha 24/5/2023, obrante a fs. 3 del Expte. D.G.R. N° 25742/1376/TW/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 los períodos 02 a 04, 11/2020, 04 a 10/2021 y 01 a 03/2022, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, por mantener en su poder tributos percibidos después de haber vencido el plazo en el que debió ingresarlos al fisco.

Surge a fs. 56 del Expte. D.G.R N° 25742/1376/TW/2023 dictamen de la Dra. Carla Daniela Lorenzetti, sección servicio jurídico, división sumarios y multas de la D.G.R, en donde indica que la conducta del agente es recurrente, como surge de la consulta de fs. 32/33 y 36/38 del expte DGR.

Consecuentemente la Autoridad Fiscal, dicta la resolución en crisis, en donde se aplica al agente BOCANERA S.A. una multa de \$1.766.806,68 (Pesos Un Millón Setecientos Sesenta y Seis Mil Ochocientos Seis con 68/100), equivalente a 02 veces el monto mensual percibido y no ingresado al Fisco a su vencimiento, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inc. 2 del Código Tributario Provincial, períodos mensuales 02 a 04, 11/2020, 04 a 10/2021 y 01 a 03/2022.

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

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

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

Periodo	Fecha Vto. DJ	Fecha Pres. DJ	Fecha de Pago	
	Capital Intereses			
02-2020	30/4/2020	26/3/2020	15/7/2020	15/7/2020
03-2020	30/4/2020	25/4/2020	15/7/2020	15/7/2020

04-2020	15/5/2020	29/5/2020	15/7/2020	15/7/2020
11-2020	17/12/2020	14/12/2020	17/12/2020	13/09/2023
04-2021	17/5/2021	5/6/2021	14/7/2021	14/7/2021
05-2021	15/6/2021	5/6/2021	17/8/2021	17/8/2021
06-2021	15/7/2021	22/7/2021	17/8/2021	17/8/2021
07-2021	17/8/2021	18/8/2021	22/10/2021	22/10/2021
08-2021	15/9/2021	19/11/2021	19/11/2021	13/9/2023
09-2021	15/10/2021	29/10/2021	19/11/2021	13/9/2023
10-2021	15/11/2021	8/11/2021	22/2/2022	22/2/2022
01-2022	15/02/2022	24/2/2022	19/4/2022	19/4/2022
02-2022	15/3/2022	15/3/2022	19/4/2022	19/4/2022
03-2022	18/4/2022	19/4/2022	19/5/2022	19/5/2022

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

A) DDJJ presentadas en término y cuyo capital e intereses fueron cancelados con anterioridad a la instrucción del sumario: periodos 02, 03/2020; 05, 10/2021 y 02/2022.

B) DDJJ presentadas con posterioridad al vencimiento y DDJJ presentadas en término, cuyo capital e intereses no fueron cancelados por el agente con anterioridad a la instrucción de sumario: periodos 04, 11/2020; 04, 06 a 09/2021; 01 y 03/2022.

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

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

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

En materia punitiva la acción penal prescribe cuando, con arreglo a los términos y condiciones establecidas por la ley, se extingue por efecto del tiempo trascurrido a partir

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

DR. JORGE E. POSSE-PONESSA
VOCAJ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAJ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

de la comisión del delito. La sanción también está sometida al imperio de la prescripción. Ella fenece como consecuencia del incumplimiento de la pena impuesta por sentencia firme, lo que produce la caducidad del derecho del Estado a ejecutarla. (Cfr. Ricardo C. Núñez, "Tratado de Derecho Penal", Lerner, Córdoba, 1988, Tº II, pg. 167 y 540).

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

La corriente doctrinario-jurisprudencial del *Ius Commune* sostiene que la prescripción es un instituto general del derecho, y su regulación corresponde a la legislación de fondo. Se citan como fundamentos 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, causas de suspensión o de interrupción diversas a las previstas en la legislación de fondo. También resultaría inconstitucional la delegación contenida en los arts. 2532 y 2560 CCCN, que faculta a las legislaturas locales para regular los plazos de prescripción; ya que el Congreso no puede delegar una atribución que la Constitución Nacional le otorga en forma exclusiva. (Cfr. Gustavo J. Naveira de Casanova, *Derecho Tributario*, Editorial Estudio, Buenos Aires, 2017, pg. 119).

Por el contrario, la posición doctrinal y jurisprudencial autonomista entiende que la potestad tributaria es uno de los poderes retenidos por las provincias. Afirma que dicha potestad incluye la facultad de crear los tributos, penalizar su incumplimiento, como también regular los modos de extinción de los créditos impositivos e infracciones y sanciones. Esto último incluye la facultad para legislar en materia de prescripción. Sostiene que la legislación de fondo no puede interferir en las competencias fiscales reservadas por los estados provinciales (Cfr. José Osvaldo Casás, "Gravitación del derecho civil sobre el derecho tributario provincial en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina", *Doctrina Tributaria*, Errepar, Tº 13, abril 1993, pg. 293-303).

Pasando al plano normativo, el Art. 2532 Cod.Civ.Com. establece: "En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos". Por su parte, el Art. 2560 segundo párrafo del digesto dispone: "El plazo de la prescripción es de cinco (5) años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local".

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

Mientras tanto, el art. 54 C.T.P. determina: "Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios regidos por este Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años".

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

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

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

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

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

JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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".

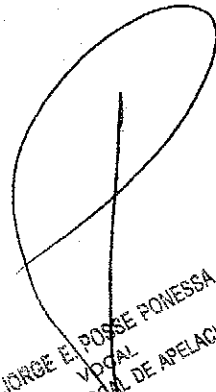
Es decir que -como principio general- este Tribunal solo puede prescindir de la aplicación de la norma local ante la existencia de un pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, o de la Suprema Corte de la Provincia, que declare su inconstitucionalidad.

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


En este sentido, el artículo 54 del CPT recordamos que 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"

Asimismo, el art. 56 del CTP establece 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 considerada como hecho u omisión punible."

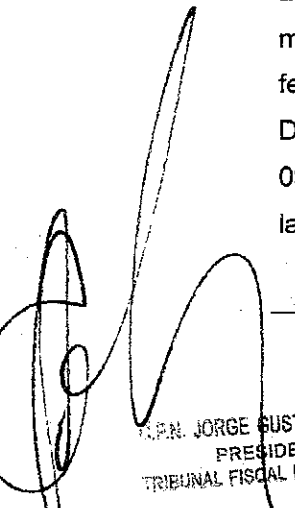
De los artículos mencionados anteriormente, surge que el vencimiento de la DDJJ correspondiente al período más antiguo (02/2020) ocurrió el 30/04/2020, por lo cual, de acuerdo al art. 56 del CTP, el cómputo de la prescripción de la acción para aplicar la multa comenzó a correr a partir del 01/01/2021 y, por lo tanto, la prescripción operaría en fecha 01/01/2026. A mayor abundamiento, corresponde señalar que la Resolución de la DGR que aplicó la multa correspondiente fue dictada el 06/08/2024 y notificada el 09/08/2024, es decir antes del vencimiento del plazo establecido para la prescripción de la acción.



Dr. JORGE EL POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En virtud de lo expuesto, no estando prescripto el periodo más antiguo, tampoco lo estarían los posteriores, no correspondiendo hacer lugar al agravio.

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

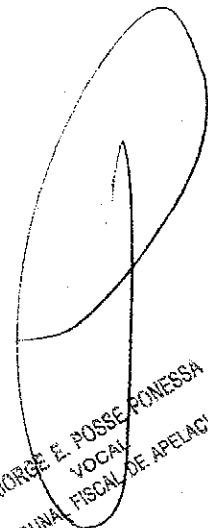
A) DDJJ presentadas en término y cuyo capital e intereses fueron cancelados con anterioridad a la instrucción del sumario: 02, 03/2020; 05, 10/2021 y 02/2022.

De las constancias de autos, se puede cotejar que el agente de percepción BOCANERA S.A., respecto al periodo 02/2020, cuyo vencimiento operaba el día 30/04/2020, presentó en tiempo y forma (26/03/2020) la DDJJ correspondiente al Impuesto a los IIBB, sin ingresar al vencimiento (30/04/2020) el importe declarado de \$47.633,67 (Pesos Cuarenta y Siete Mil Seiscientos Treinta y Tres con 67/100). Sin embargo, en fecha 15/7/2020 abonó el capital exteriorizado oportunamente con más los respectivos intereses. En relación con el periodo 03/2020, cuyo vencimiento operaba el día 30/04/2020, presentó en tiempo y forma (25/04/2020) la DDJJ correspondiente al Impuesto a los IIBB, sin ingresar al vencimiento (30/04/2020) el importe declarado de \$44.929,45 (Pesos Cuarenta y Cuatro Mil Novecientos Veintinueve con 45/100). Sin embargo, en fecha 15/7/2020 abonó el capital exteriorizado oportunamente con más los respectivos intereses. Respecto al periodo 05/2021, cuyo vencimiento operaba el día 15/06/2021, presentó en tiempo y forma (05/06/2021) la DDJJ correspondiente al Impuesto a los IIBB, sin ingresar al vencimiento (15/06/2021) el importe declarado de \$55.872,97 (Pesos Cincuenta y Cinco Mil Ochocientos Setenta y Dos con 97/100). Sin embargo, en fecha 17/8/2021 abonó el capital exteriorizado oportunamente con más los respectivos intereses. En relación al periodo 10/2021, cuyo vencimiento operaba el día 15/11/2021, presentó en tiempo y forma (08/11/2021) la DDJJ correspondiente al Impuesto a los IIBB, sin ingresar al vencimiento (15/11/2021) el importe declarado de \$84.471,67 (Pesos Ochenta y Cuatro Mil Cuatrocientos Setenta y Uno con 67/100). Sin embargo, en fecha 22/2/2022 abonó el capital exteriorizado oportunamente con más los respectivos intereses. Y por último, respecto al periodo 02/2022, cuyo vencimiento operaba el día 15/03/2022, presentó en tiempo y forma (15/03/2022) la DDJJ correspondiente al Impuesto a los IIBB, sin ingresar al vencimiento (15/03/2022) el importe declarado de \$83.995,12 (Pesos Ochenta y Tres Mil Novecientos Noventa y Cinco con 12/100). Sin embargo, en fecha 19/4/2022 abonó el capital exteriorizado oportunamente con más los respectivos intereses. Todos estos pagos fueron realizados con anterioridad a la instrucción de sumario notificada el 24/05/2023.

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

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

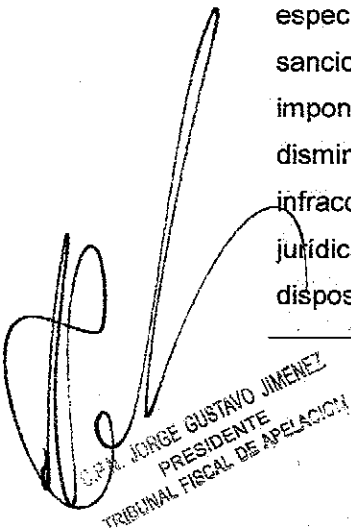
Al respecto el Superior Tribunal de la Provincia ha decidido "No resulta controvertido el carácter punitivo de las multas y clausuras que la Administración aplica a los ilícitos tributarios. Es jurisprudencia reiterada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que las sanciones pecuniarias de referencia establecidas por leyes fiscales y administrativas son de naturaleza penal, dado que no tienen por objeto reparar un posible daño causado, sino que tienden 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



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

carácter punitivo de las sanciones de multas". Excmo. 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.-

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

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

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

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

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

pertenece": (Turano, Fabricio D. J.; "La Apropiación Indevida de Tributos. Artículo 6 de la Ley Penal Tributaria". LLCABA 2016 (octubre), pg. 1).-

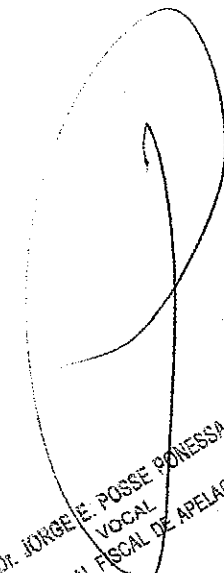
En consecuencia, aplica una multa equivalente a dos (02) veces el monto mensual percibido y no ingresado. Se verifica que la sanción aplicada corresponde al mínimo de la escala legal prevista.-

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

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

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

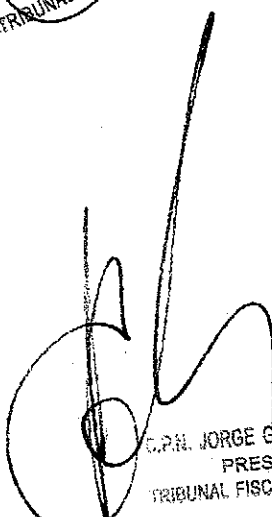
La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos es pacífica en el sentido de la aplicabilidad del art. 9 de la CADH a las sanciones administrativas, según surge de los precedentes "López Mendoza vs. Venezuela", Sentencia del 01/09/2011 (Serie C N° 233); "Maldonado Orozco vs. Guatemala", 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



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



JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

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

La aplicación del principio de ley penal más favorable se encuentra expresamente receptado por el art. 70 CTP, que establece “Las normas tributarias punitivas solo regirán para el futuro, no obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas ...”.-

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

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

Mediante Ley Provincial N° 9660 (BO 02/01/2023) se modifica la infracción de omisión establecida en el art. 85 CTP, referida a los agentes de retención y percepción en los siguientes términos “(...) Asimismo, los agentes de retención, percepción o recaudación que, habiendo actuado como tales, procedan a ingresar el monto retenido, percibido o recaudado con más sus intereses luego de operado su vencimiento, y siempre que tales sujetos no se hubieren acogido al beneficio previsto en el art. 91, serán reprimidos con

una multa graduable entre el 55% (cincuenta y cinco por ciento) y el 100% (ciento por ciento) del gravamen no ingresado oportunamente (...)" -

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

Dicha conducta también se encuentra tipificada por el art. 4 del Régimen Penal Tributario establecido por la Ley N° 27430 como delito de apropiación indebida de tributos, en los siguientes términos: "Será reprimido con prisión de dos a seis años el agente de retención o de percepción de tributos nacionales, provinciales o de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que no depositare, total o parcialmente, dentro de los treinta días corridos de vencido el plazo de ingreso, el tributo retenido o percibido, siempre que el monto no ingresado, supere 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 el 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 dolosa supera los treinta días y se cumple la condición objetiva de punibilidad. Será infracción de defraudación en caso de retención dolosa, mientras que constituirá infracción de omisión en caso de retención culposa y depósito de los fondos con más sus intereses.-

En el plano estrictamente infraccional verificamos que la modificación legislativa realizada en el art. 85 CTP implica la atenuación de la sanción establecida para la conducta del agente que mantiene en su poder tributos percibidos después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco. El comportamiento deja de ser punible a título de defraudación y pasa a ser encuadrado como omisión de impuestos, a condición de que el

agente proceda –luego del vencimiento– al ingreso del monto percibido con más los intereses devengados hasta la fecha de pago.-

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

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

En este sentido se ha dicho que “A los fines de la declaración de inconstitucionalidad es preciso no desconocer el amplio margen que la política criminal le ofrece al legislador para establecer las consecuencias jurídicas que estime convenientes para cada caso, en virtud del cual solo la repugnancia manifiesta e indubitante con la cláusula constitucional permitiría sostener que aquel excedió el marco de su competencia”. Corte Suprema de Justicia de la Nación in re “Hukwudi, Anthony s/ Incidente de Recurso Extraordinario”, Sentencia del 11/11/2021 (Fallos: 344:3458).-

De las constancias de autos, de las exposiciones de las partes y de la documentación acompañada surge que el agente realiza la percepción de los fondos correspondientes al periodo 02/2020, por la suma de \$47.633,67; 03/2020, por la suma de \$44.929,45; 05/2021 por la suma de \$55.872,97; 10/2021 por la suma de \$84.471,67 y 02/2022 por la suma de \$83.995,12; presentando todas las declaraciones juradas correspondientes antes de su vencimiento. Se encuentra acreditado que el pago del capital y sus respectivos intereses resarcitorios son ingresados con posterioridad, y antes de la notificación de la instrucción de sumario.

En el tipo infraccional omisivo la conducta penada consiste en el incumplimiento culpable o negligente del deber material del agente de ingresar el impuesto percibido en tiempo y forma, seguido del posterior ingreso de los fondos con más sus intereses. A diferencia de la figura dolosa, donde el elemento subjetivo requiere la acreditación directa o por medio de indicios presuncionales; en el campo infraccional culposo, la liberación de

responsabilidad sólo puede justificarse por la existencia de una concreta causal de excusación legal, cuya acreditación se encuentra a cargo del infractor.-

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

Respecto de la liberación de la responsabilidad infraccional se ha decidido "Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo-tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente. Si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una 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 Vaimi de Claret y Garello c/ DGI", Sentencia del 31/03/1999, (Fallos 322:519).-

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

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

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

En relación a la aplicación del principio de ley penal más benigna en materia infraccional tributaria, el Superior Tribunal Provincia ha decidido: "La aplicación de sanciones por

JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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

Resulta especialmente relevante para la solución del caso, que la resolución apelada aplica el mínimo de la escala legal al graduar la sanción. En consecuencia, se establece

la multa respecto a los periodos 02, 03/2020; 05, 10/2021 y 02/2022 en el mínimo legal contemplado para la figura infraccional en la que se reencuadra la conducta; equivalente al 55% (cincuenta y cinco por ciento) de los montos percibidos y no ingresados al fisco a la fecha del vencimiento. ($\$47.633,67 * 55\% = \$26.198,51$; $\$44.929,45 * 55\% = \$24.711,19$; $\$55.872,97 * 55\% = \$30.730,13$; $\$84.471,67 * 55\% = \$46.459,41$ y $\$83.995,12 * 55\% = \$46.197,31$). Como corolario, corresponde reducir la sanción de multa en la proporción establecida por el mínimo de la escala contemplada por el art. 85, párrafo 2º CTP, solamente para los periodos 02, 03/2020; 05, 10/2021 y 02/2022, fijándose como multa de estos periodos la suma de $\$174.296,55$.

B) DDJJ presentadas con posterioridad al vencimiento y DDJJ presentadas en término, cuyo capital e intereses no fueron cancelados por el agente con anterioridad a la instrucción de sumario: periodos 04, 11/2020; 04, 06 a 09/2021, 01 y 03/2022.

La situación respecto de los periodos 04, 11/2020; 04, 06 a 09/2021, 01 y 03/2022 es diferente de la detallada en el apartado A), ya que se observa que en estos periodos y de acuerdo a la normativa enunciada anteriormente, se encuentra acreditada prima facie la infracción dolosa enunciada en el art 86 inc. 2) del CTP. Esto debido a que percibió los tributos correspondientes a dichos periodos manteniendo en su poder montos de propiedad de la D.G.R., después de haber vencido el plazo en que debía ingresarlos, en su carácter de Agente de Percepción.

Es decir, respecto de estos periodos resulta de aplicación la presunción iuris tantum del inciso 3) del art 88 del CTP que establece: "Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concurra alguna de las siguientes causas (...) c) manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias". Pues el agente de percepción no presentó las DDJJ ni exteriorizó los montos percibidos de acuerdo a la normativa vigente.

Así lo sostuvo el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires al manifestar: "El ingreso fuera de término de los tributos previamente retenidos o percibidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional propio de la figura; presunción que puede ser desvirtuada por las pruebas que aporte el imputado o, en su caso, por las constancias obrantes en la causa, admitiéndose la posibilidad de declarar la inexistencia de dolo en el responsable en casos o situaciones que deberán ser analizadas con rigurosa prolijidad debido a que el dolo en esta clase de defraudación, consiste en la voluntad deliberada de no llevar a cabo en término el ingreso de las sumas correspondientes no obstante la conciencia de que existe el deber concreto de hacerlo"

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

(cfr. Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires – voto de la Dra. CPN Silvia Ester Hardoy- INDUSTRIAS ALIMENTICIAS MENDOCINAS, 20/08/13).

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

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

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

Respecto del monto de la multa aplicada por la D.G.R., a los efectos de evaluar si la misma es coherente en su graduación y ajustada a derecho, el artículo 75° del C.T.P. dispone: "Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas (...) la graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con el grado de culpa o dolo del infractor".

El art. 88 inc. 2 del C.T.P., otorga la posibilidad a la Autoridad de Aplicación de graduar la sanción de 2 a 6 veces el monto mensual retenido y/o percibido y no depositado a su vencimiento, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida. A su vez, el margen de apreciación otorgado por ley a la D.G.R. para imponer sanciones no implica que se pueda prescindir de las circunstancias particulares de cada caso, debiendo en consecuencia valorar la gravedad de la infracción cometida y la conducta del infractor.

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

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

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

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

TUCUMÁN s/ CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO” – SENTENCIA Nro. Interno: 848 – CSJT del 04/11/2003.

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

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

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

Por lo tanto, adelanto opinión, respecto de los periodos 04, 11/2020; 04, 06 a 09/2021, 01 y 03/2022 se encuentra configurada la infracción del art 86 inc. 2) del CTP y por lo tanto corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación, y confirmar la multa impuesta por el art. 86 inc. 2.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el agente BOCANERA S.A., C.U.I.T N° 30-53187817-1 en contra de la Resolución N° M 7551/24 dictada en fecha 06/08/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán. En consecuencia REENCUADRAR la conducta infraccional en la figura contemplada por el art. 85 párrafo 2° CTP, Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, por los periodos 02, 03/2020, 05, 10/2021 y 02/2022 y RECTIFICAR la sanción de Multa aplicada respecto de dicho periodo, la que quedará fijada en la suma de \$174.296,55 (Pesos Ciento Setenta y Cuatro Mil Doscientos Noventa y Seis con 55/100), conforme lo considerado. NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el agente BOCANERA S.A., C.U.I.T N° 30-53187817-1 en contra de la Resolución N° 7551/24 dictada en fecha 06/08/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán por los periodos 04, 11/2020; 04, 06 a 09/2021, 01 y 03/2022. En consecuencia CONFIRMAR la multa aplicada por el art. 88 inc. 2, Impuesto sobre los

Ingresos Brutos- Agente de Percepción, por la suma de \$1.133.000,92 (Pesos Un millón ciento treinta y tres mil con 92/100).

El señor vocal Dr. Jorge E. 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 la sanción cuestionada 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 en concepto de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para los periodos mensuales 02 a 04, 11/2020, 04 a 10/2021 y 01 a 03/2022 por aplicación del artículo 86 C.T.P. inc 2 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,

"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

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, 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 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 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

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

JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Penal, que establece: *"La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación: (...) 5° A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa"*.

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

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

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

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

En este marco, para el caso de autos (Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos), y dado que la Resolución N° M 7551/24 abarca varios periodos fiscales, el análisis recaerá en primer lugar sobre el último periodo mensual sancionado, periodo mensual 03/2022. En ese sentido la fecha de vencimiento del plazo para la presentación y pago de la declaración jurada de los tributos percibidos en el periodo mensual analizado se produjo el 18/04/2022.

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 18/04/2024, sin que surjan de las presentes actuaciones causales de suspensión o interrupción que hayan alterado su curso.

La Resolución N° M 7551/24 en la cual la D.G.R. resuelve aplicar a BOCANERA S.A. la multa apelada, data de fecha 06/08/2024, es decir, ya había transcurrido el plazo de dos años, por lo que la acción para imponer sanciones tributarias por parte del fisco, se encontraba prescripta.

Misma conclusión le corresponde al resto de periodos mensuales incluidos en la Resolución atacada (02 a 04, 11/2020, 04 a 10/2021 y 01 a 02/2022), al tratarse de periodos más antiguos al analizado.

Por ello, y en virtud a las consideraciones hasta aquí vertidas, corresponde HACER LUGAR al Recurso de apelación interpuesto por BOCANERA S.A. C.U.I.T. N° 30-53187817-1 en contra de la Resolución N° M 7551/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 06/08/2024 y, en consecuencia, DECLARAR PRESCRIPTA la acción del Fisco tendiente a aplicar la sanción cuestionada, conforme lo expuesto en los considerandos precedentes.

Así voto.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, **Dr. José A. León**, vota en igual sentido.

Por ello:

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

- HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el agente **BOCANERA S.A., C.U.I.T N° 30-53187817-1** en contra de la Resolución N° M 7551/24 dictada en fecha 06/08/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán. En consecuencia: **REENGUADRAR** la conducta infraccional en la figura contemplada por el art. 85 párrafo 2° CTP, Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, por los periodos 02, 03/2020, 05, 10/2021 y 02/2022 y **RECTIFICAR** la sanción de Multa aplicada respecto de dicho periodo, la que quedará fijada en la suma de \$174.296,55 (Pesos Ciento Setenta y Cuatro Mil Doscientos Noventa y Seis con 55/100), conforme lo considerado.-
- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el agente **BOCANERA S.A., C.U.I.T N° 30-53187817-1** en contra de la Resolución N° M 7551/24 dictada en fecha 06/08/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán por los periodos 04, 11/2020; 04, 06 a 09/2021, 01 y 03/2022. En consecuencia **CONFIRMAR** la multa aplicada por el art. 86 inc. 2, Impuesto sobre los Ingresos Brutos-

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Agente de Percepción, por la suma de \$1.133.000,92 (Pesos Un millón ciento treinta y tres mil con 92/100).

3. REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

HACER SABER

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (Disidencia)

Dr. C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION