

SENTENCIA N°: 199.../2025

Expte. N°: 74/926/2024

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 28 días del mes de NOVIEMBRE de 2025, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, 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: "**BENCHIMOL, SARA DANIELA SI RECURSO DE APELACION**", Expte. N° 74/926/2024 y Expte. N° 12637/376/CD/2023 y Agreg. N° 5035/1376/TW/2024(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. 62 del expte DGR N° 12637/376/CD/2023 se presenta la agente BENCHIMOL, SARA DANIELA e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 1489/24 dictada con fecha 30/01/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán (en adelante, la "DGR").

Por medio de ella, la DGR aplica una multa por \$13.006.159,92 (Pesos Trece millones seis mil ciento cincuenta y nueve con 92/100), equivalente a dos (02) veces el monto del tributo retenido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 87° inciso 2 (anterior art. 86 inc. 2) del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, períodos 10 a 12/2021, 01, 04, 05, 07 a 11/2022, 01 y 02/2023.

El apelante solicita se declare la nulidad de la multa porque le generaría un gran perjuicio. Informa haber cancelado los pagos reclamados y manifiesta su compromiso de pagar en término.

II.- A fs. 01/03 de autos, comparece la representación del organismo fiscal contestando el traslado conferido en los términos del art. 149 (anterior art. 148) del CTP.

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el agente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad.

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

III.- A fs. 13 obra Sentencia Interlocutoria N° 117/2024 del 18/09/2024 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho.

Atento a ello, se encuentra la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el art. 152 (anterior art. 151) del CTP.

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

IV.- En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° M 1489/24, dictada con fecha 30/01/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán es ajustada a derecho.

Analizando el caso de marras, cabe manifestar que la obligación de los agentes se concreta en retener o percibir, según sea el caso. Cuando lo hacen, se transforman en obligados directos frente al acreedor (Estado) porque al dar cumplimiento a sus obligaciones de retener o percibir, el contribuyente queda liberado de la obligación tributaria y ellos quedan como únicos deudores y responsables frente al Estado.

En dicho sentido, la jurisprudencia nacional sostuvo, "...la retención o percepción significa una carga pública desde que es una prestación impuesta unilateralmente por el Estado sin requerir su consentimiento, debiendo servirle el muy importante servicio que significa recaudar el impuesto en la fuente. Los obligados están sometidos a un régimen jurídico especial y no pueden eximirse de la prestación sino por justa causa, permaneciendo temporalmente obligados durante todo el término de vigencia del gravamen, mientras la ley así lo disponga." (Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, "Beato, Alba Raquel", 16.06.2011).

Así vemos que entre las infracciones en las que pueden incurrir los agentes de percepción se encuentra la contemplada en el art. 87 en su inciso 2 (anterior art. 86 inc. 2) del CTP, el cual dispone: "*Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas ...: 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.*"

Dicho precepto normativo es claro en la descripción de la conducta reprimida, conducta que se ha configurado en el caso de autos, ya que el agente ha mantenido en su poder tributos que declaró haber retenido, más allá del término preestablecido para su ingreso.

Es decir, el agente debió haber presentado la declaración jurada e ingresado los respectivos pagos correspondientes a los periodos reclamados al momento de sus respectivos vencimientos, habiendo ingresado todas las retenciones con posterioridad a los mismos.

Se ha verificado en autos la configuración del elemento objetivo, como así también el subjetivo de la conducta imputada. No es cierto que habiendo detectado el pago fuera de término se deriva sin más la aplicación de la sanción, sino que es de la propia conducta del agente que se infiere el elemento subjetivo, su conducta omisiva tiene necesariamente un impacto jurídico en la relación tributaria que se trata en autos.

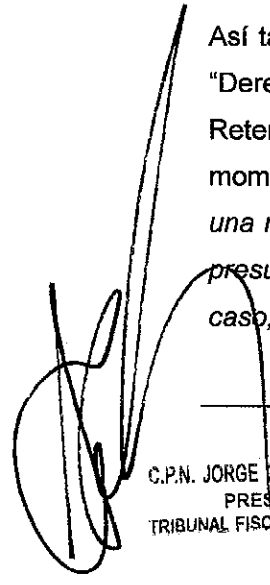
Una vez efectuado el análisis objetivo del hecho (cuya demostración incumbe al ente fiscal) se debe acreditar la imputabilidad del autor a fin de ser viable la calificación legal atribuida al contribuyente, es decir, la defraudación fiscal.

A tal efecto, la norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes que con su conducta afecten el bien jurídico protegido. Para ello cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar este extremo; entendiéndose por "presunción" a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede. Por lo cual, una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.

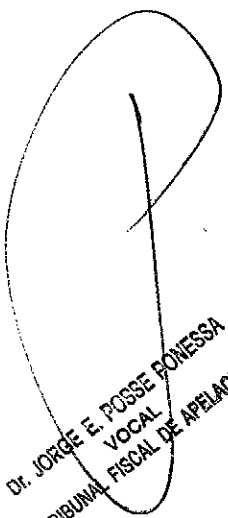
La "manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias" es una de las diversas presunciones existentes en el art. 89 (anterior art. 88) del Código y a través de la cual la Autoridad de Aplicación puede presumir en este caso que existe defraudación fiscal. No obstante, se tratan de presunciones "iuris tantum", es decir, admiten prueba en contrario, correspondiendo al agente liberarse de tales actos mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

El ingreso fuera de término de los tributos previamente retenidos o percibidos crea una razonable presunción de que se ha dado el elemento intencional propio de la figura; presunción que puede ser desvirtuada por las pruebas que aporte el imputado o, en su caso, por las constancias obrantes en la causa, admitiéndose la posibilidad de declarar la inexistencia de dolo en el responsable en casos o situaciones que deberán ser analizadas con rigurosa prolijidad debido a que el dolo en esta clase de defraudación, consiste en la voluntad deliberada de no llevar a cabo en término el ingreso de las sumas correspondientes no obstante la conciencia de que existe el deber concreto de hacerlo (cfr. Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires – voto de la Dra. CPN Silvia Ester Hardoy- INDUSTRIAS ALIMENTICIAS MENDOCINAS, 20/08/13).

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



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



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Es decir que 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 consumar el hecho o desistir, pues, al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal. Por ello, la imputación efectuada por la D.G.R. es de carácter *iuris tantum*, que se basa en que los contribuyentes se encuentran en "mejores condiciones imputativas" de demostrar que su conducta no se debe a un obrar malicioso.- En el caso de BENCHIMOL SARA DANIELA, no existen argumentos ni pruebas utilizados por su parte que logren neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta; al ingresar las retenciones practicadas con posterioridad al vencimiento del plazo para hacerlo, con lo cual concurren tanto el presupuesto mencionado en el artículo 87° inciso 2 (anterior art. 86° inc. 2) como la presunción del artículo 89° inciso 3 (anterior art. 88° inc. 3) del C.T.P. -

La agente debió ingresar los importes retenidos a sus respectivos vencimientos, y remarco que el hecho de haberlos ingresado con posterioridad y con intereses, con posterioridad a la instrucción del sumario, no significa de ninguna manera que no se haya afectado el bien jurídico protegido, en tanto la no disponibilidad de los fondos retenidos afecta de manera directa a la renta fiscal, impidiendo al Estado el empleo de fondos que le pertenecen en pos de la consecución de sus fines.

Los Agentes de Retención adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente percibieron de terceros, por lo que al tratarse de fondos ajenos con destino a la cancelación de obligaciones tributarias de esos terceros para con el fisco, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación adeudada. 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 a los efectos de cumplir con el ingreso de fondos ajenos y que pertenecen a las arcas fiscales.

En relación con el planteo de nulidad, no puede prosperar ya que no surge de las actuaciones ni lo expresa en su recurso, cuáles serían los agravios de que se vio privado de esgrimir; inclusive se presentó en debido tiempo y forma a ejercer su derecho de defensa. Se limita a solicitar la nulidad, con base en que la sanción le causaría un grave perjuicio. Como es sostenido por extensa doctrina y jurisprudencia no puede declararse la nulidad por la nulidad misma.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por BENCHIMOL, SARA DANIELA, C.U.I.T. 27-27518099-3, en contra de la Resolución N° M 1489/24 de fecha 30/01/2024.

En consecuencia CONFIRMAR la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo:

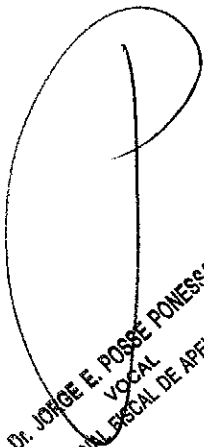
I. Comparto y adhiero a las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal Dr José Alberto León, en lo que refiere a los antecedentes de autos, y formulo disidencia respecto al análisis de la cuestión de fondo y consiguiente resolución del caso, en merito a los fundamentos que se expondrán en el apartado siguiente de éste voto.

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

Adelanto la decisión de modificar el criterio que esta Vocalía viene sosteniendo en cuestiones similares. Ello, en virtud del fallo dictado por la Excm. 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 Excm. 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.

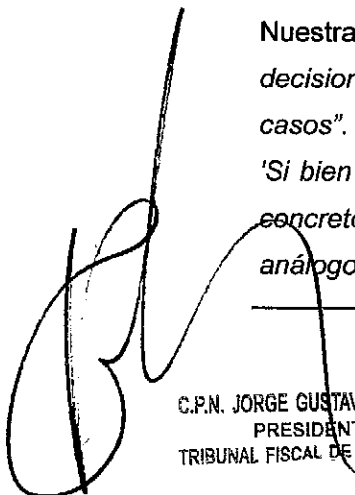
Nuestra Corte ha sostenido que *"existe el deber de los tribunales inferiores de ajustar sus decisiones a lo que ha resuelto la Corte Suprema de Justicia de la Nación para similares casos"*. Coincidentemente con lo expuesto, el jurista Elías P. S. Guastavino sostiene que: *'Si bien las sentencias de 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,*



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

*por cuanto por disposición de la Constitución Nacional, dicho alto tribunal tiene autoridad definitiva para la justicia de la República. El deber de los tribunales inferiores de conformar sus decisiones a las sentencias de la Corte Suprema no importa la imposición de un puro y simple acatamiento de la jurisprudencia de ésta sino el reconocimiento de la autoridad que inviste y, en consecuencia, la necesidad de controvertir sus argumentos cuando se aparten de dicha jurisprudencia al resolver las causas sometidas a su juzgamiento'.*

Por otra parte, nuestro Cívero Tribunal ha establecido como doctrina legal en reciente fallo: *"Los criterios establecidos por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán, conociendo por vía de casación, constituyen doctrina judicial obligatoria vinculante para los tribunales inferiores, cuando la identidad del caso a resolver encuadra en el precedente"*. Expte N°: 54/19, Sentencia 416 de fecha 22/04/2025.

En mérito a ello, la consolidación del criterio jurisprudencial establecido por la C.S.J.N., en cabeza de nuestro más Alto Tribunal Local, justifican el cambio de mi postura con relación al régimen de aplicación del plazo de prescripción de las multas tributarias, cuyo cuestionamiento se efectúe dentro del ámbito de mi competencia, adelantando la opinión de aplicar el criterio seguido por la Excma. Corte Suprema de Justicia Local y Nacional.

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

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

Nuestra Corte Local considera en dicho fallo, que debe aplicarse la doctrina establecida en el caso *"Alpha Shipping"*, destacando que la C.S.J.N. establece en el mismo: *"4°) Que la sanción aplicada a la actora -cuya prescripción aquí se persigue- es de carácter penal pues, 'si bien puede existir en los casos de multas un interés de tipo fiscal en su percepción, esto no altera su naturaleza principalmente punitiva', de donde se deriva la aplicabilidad a la materia de los principios del derecho penal, según lo prescribe el art. 4°*

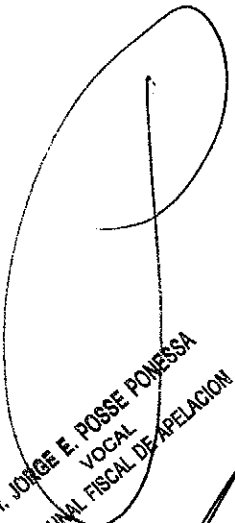
del Código Penal" (Fallos: 288:356). Cabe añadir que ello es así pues los principios y reglas del derecho penal son aplicables en el ámbito de las sanciones administrativas, siempre que la solución no esté prevista en el ordenamiento jurídico específico y en tanto aquellos principios y reglas resulten compatibles con el régimen jurídico estructurado por las normas especiales de que se trate, por lo que corresponde estar a las disposiciones de ese cuerpo normativo (arg. de Fallos: 335:1089). Finalmente, no es ocioso recordar que las multas funcionan como penas y no como indemnización, y que son sanciones ejemplificadoras e intimidatorias, 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.

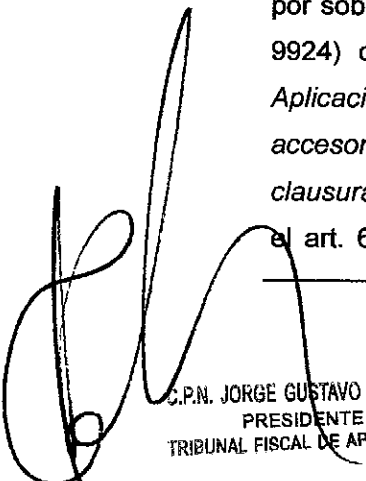
En este marco, debo entonces señalar que, en casos como el de autos, resulta atendible, por sobre lo establecido por el art. 54 del Código Tributario Provincial (Actual art. 55 Ley 9924) que, en lo pertinente, dispone: "Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios regidos por este Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años", lo normado por el art. 62 del Código Penal, que establece: "La acción penal se prescribirá durante el



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

*tiempo fijado a continuación: (...) 5° A los dos años, cuando se tratase 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 (Actual art. 57 Ley 9924) 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 (Actual art. 87 inc. 2 Ley 9924) 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 artículo mencionado en párrafo anterior 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 Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos), y dado que la Resolución N° M 1489/24 abarca varios periodos fiscales, es necesario el siguiente análisis:

- El vencimiento del plazo previsto para la presentación de la Declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, respecto al periodo mensual 10/2021, se produjo el 12/11/2021, mismo día que vencía el plazo para el ingreso de los tributos retenidos.

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 12/11/2023, sin que surjan de las

presentes actuaciones causales de suspensión o interrupción que hayan alterado su curso.

La Resolución N° M 1489/24 en la cual la D.G.R. resuelve aplicar a **BENCHIMOL SARA DANIELA** la multa apelada, data de fecha 30/01/2024, es decir, ya había transcurrido el plazo de dos años, por lo que acción para imponer sanciones tributarias por parte del fisco para el periodo mensual 10/2021, se encontraba prescripta.

- El vencimiento del plazo previsto para la presentación de la Declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, respecto al periodo mensual 11/2021 se produjo el 13/12/2021, mismo día que vencía el plazo para el ingreso de los tributos retenidos.

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 13/12/2023, sin que surjan de las presentes actuaciones causales de suspensión o interrupción que hayan alterado su curso.

La Resolución N° M 1489/24 en la cual la D.G.R. resuelve aplicar a **BENCHIMOL SARA DANIELA** la multa apelada, data de fecha 30/01/2024, es decir, ya había transcurrido el plazo de dos años, por lo que acción para imponer sanciones tributarias por parte del fisco para el periodo mensual 11/2021, se encontraba prescripta.

- El vencimiento del plazo previsto para la presentación de la Declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, respecto al periodo mensual 12/2021 se produjo el 12/01/2022, mismo día que vencía el plazo para el ingreso de los tributos retenidos

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 12/01/2024, sin que surjan de las presentes actuaciones causales de suspensión o interrupción que hayan alterado su curso.

La Resolución N° M 1489/24 en la cual la D.G.R. resuelve aplicar a **BENCHIMOL SARA DANIELA** la multa apelada, data de fecha 30/01/2024, es decir, ya había transcurrido el plazo de dos años, por lo que acción para imponer sanciones tributarias por parte del fisco para el periodo mensual 12/2021, se encontraba prescripta.

- El vencimiento del plazo previsto para el ingreso del tributo retenido con respecto al periodo mensual 01/2022 se produjo el 14/02/2022, fecha en la cual se produjo

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

Así, el cómputo del plazo bienal contemplado en el art. 62 inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr a las 24 hs. de dicha fecha de vencimiento (conforme art. 63 de dicho Código de fondo), y venció el 14/02/2024, sin que surjan de las presentes actuaciones causales de suspensión o interrupción que hayan alterado su curso.

La Resolución N° M 1489/24 en la cual la D.G.R. resuelve aplicar a **BENCHIMOL SARA DANIELA** la multa apelada, data de fecha 30/01/2024, es decir, no había transcurrido el plazo de dos años, por lo que acción para imponer sanciones tributarias por parte del fisco para el periodo mensual 01/2022, no se encontraba prescripta.

Al no encontrarse prescripto el periodo mensual 01/2022, misma conclusión es aplicable a los periodos mensuales posteriores 04, 05, 07 a 11/2022 y 01 a 02/2023 objetos de discusión.

III. Para aquellos periodos donde la D.G.R. todavía conserva sus facultades de fiscalización y, procediendo al análisis de la cuestión de fondo, este vocal coincide con lo resuelto por el vocal preponinante pero por diferentes argumentos.

Como ya expresé en casos similares al que aquí se debate (Sentencia TFA N° 137/2024 "Gasnor S.A. s/Recurso de Apelación" expte. N° 181/926/2024; Sentencia N° 77/2025 "Marathon S.R.L. s/Recurso de Apelación" expte. N° 193/926/2024; entre otros) el hecho de mantener en su poder las retenciones y/o percepciones después de cumplido el plazo para su ingreso (vencimiento de las declaraciones juradas respectivas) no es suficiente para encuadrar en la conducta defraudatoria a la que hace referencia el artículo 86 del código (Actual art. 87 Ley 9924) con respecto a los agentes, sino lo que debe estar bajo análisis también es el momento de presentación de las Declaraciones Juradas.

Cuando el Agente presenta en tiempo y forma la Declaración Jurada correspondiente, esto constituye prueba de la inexistencia de una acción defraudadora, ya que mal puede atribuirse una omisión dolosa u ocultación maliciosa a quien le informa a la Administración qué debía y cuanto debía antes del vencimiento de la declaración jurada.

Por otro lado, cuando el agente no realiza la presentación de la declaración jurada en tiempo y forma, exteriorizando en ellas las retenciones y/o percepciones practicadas, es decir, no manifiesta voluntariamente cuanto debía en el momento que le correspondió hacerlo, esta conducta si encuadraría en la presunción del artículo 88 inciso 3 (Actual art. 89 inc. 3 Ley 9924) el cual presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación

cuando exista: *"Manifiesta desconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias."*

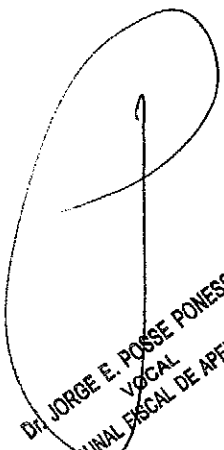
Se entiende por "presunción" a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

También se la define como el 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. Al primero de tales hechos, se lo suele denominar hecho base, al segundo, hecho presumido. Es sobre este último que se proyectan determinados efectos jurídicos y, según sea que se los atribuya quien haga concreta aplicación del derecho al caso puntual (juez) o bien quien redacta el texto de una norma jurídica de carácter general (legislador), nos encontraremos frente a una presunción judicial u hominis o a una presunción legal, respectivamente (Corti, Arístides H. M. - Blanco, B. - Buitrago, Ignacio J. - Calvo, Rubén A. - Tesón, Miguel A., Procedimiento fiscal, 1ª ed., Tesis, Buenos Aires, 1987, p. 216.).

En relación al elemento subjetivo del tipo infraccional, la aplicación de la sanción en este caso si se encontraría justificada, ya que si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión de la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el agente no ha desvirtuado las presunciones existentes en su contra.

*"Sin perjuicio de la puesta en cabeza del contribuyente de la carga de probar la inexistencia de dolo, tanto la jurisprudencia como la doctrina han dejado en claro que ello será admisible en tanto y en cuanto el hecho base que sustenta la aplicación de las presunciones, sea cierto y no meramente probable o conjetural, y a su vez, que entre el hecho cierto o indiciario y el hecho presunto, exista una vinculación unívoca, que no deje margen razonable para una consecuencia distinta u opuesta."* ("La multa por defraudación (art. 46 de la ley 11.683): Reflexiones en torno a su aplicación en cinco supuestos particulares", Magallón, Armando; Publicado en: Jurisprudencia Argentina, Cita Online: 0003/70064522-1).

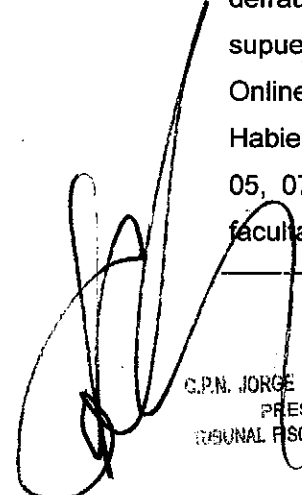
Habiendo dejado en claro las dos posturas, según surge de autos, en los periodos 01, 04, 05, 07 a 11/2022 y 01 a 02/2023, (periodos sobre los cuales la DGR conserva sus facultades de fiscalización) el contribuyente presentó fuera de termino las Declaraciones



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención - por lo que el supuesto descrito anteriormente por la norma si se ha materializado en el caso bajo análisis, donde queda comprobada la defraudación, razón por la cual el encuadre legal en el artículo 86 C.T.P. inc. 2 (Actual art. 87 inc. 2 Ley 9924), respecto a los períodos mencionados, es acertado. Por ello, y en virtud a las consideraciones hasta aquí vertidas, corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de apelación interpuesto por BENCHIMOL SARA DANIELA C.U.I.T. N° 27-27518099-3 en contra de la Resolución N° M 1489/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 30/01/2024 y, en consecuencia, DECLARAR PRESCRIPTA la acción del Fisco tendiente a aplicar la sanción con respecto a los periodos mensuales 10 a 12/2021, y CONFIRMAR la misma respecto a los periodos mensuales 01, 04, 05, 07 a 11/2022 y 01 a 02/2023 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:**

- 1- **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **BENCHIMOL, SARA DANIELA, C.U.I.T. 27-27518099-3**, en contra de la Resolución N° M 1489/24 de fecha 30/01/2024. En consecuencia **CONFIRMAR** la misma, de acuerdo a los considerandos que anteceden.
- 2- **REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

**HACER SABER**

**DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN**  
VOCAL

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

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

Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

**ANTE MÍ**