

SENTENCIA N° 200/2025

Expte. N° 240/926/2024

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...1..... días del mes de... ~~AGOSTO~~ ..... de 2025 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente); Dr. José Alberto León (Vocal); Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal); a fin de resolver la causa caratulada: “**ZURICH ARGENTINA COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A. S/ RECURSO DE APELACION**”, Expte. N° 240/926/2024 (Expte. D.G.R. N° 25110/1376/TW/2023) y;

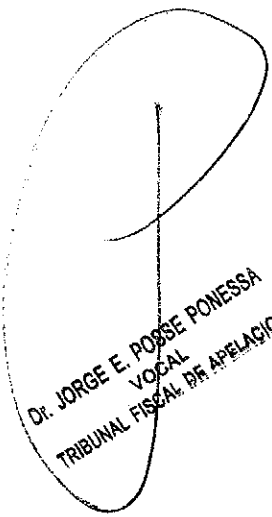
Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:


I. A fojas 55/63 del Expediente N° 25110/1376/TW/2023, se presenta la Sra. Gabriela Inés Buratti, en carácter de apoderada de **ZURICH ARGENTINA COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A., CUIT N° 30-50004977-0**, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 7204/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 03/07/2024 obrante a fs. 52/53 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve **APLICAR** al contribuyente una multa de \$216.478,35 (Pesos Doscientos Dieciséis Mil Cuatrocientos Setenta y Ocho con 35/100), equivalente al cien por ciento (100%) del monto de la obligación tributaria omitida, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, período mensual 01/2020.

II. El apelante, en primer término, afirma que las facultades de la D.G.R. al momento de la instrucción de sumario se encontraban prescriptas. En este sentido, considera que los artículos 54, 56 y 57 del C.T.P. son inconstitucionales.

Manifiesta que la Resolución carece de fundamentos o pruebas, que acrediten la configuración del tipo penal endilgado a su representada, lo que considera es causal de nulidad.



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

Considera que la D.G.R. violó el derecho de defensa de su mandante, ya que no pudo ejercer sus defensas ni probar con hechos o pruebas la improcedencia de la imputación realizada.

Plantea que para que pueda ser imputada la sanción a su mandante, debe existir elemento objetivo y elemento subjetivo. De esta manera, afirma que no se configuró el ilícito que lleva a la D.G.R. a concluir que hubo omisión fiscal por parte de su mandante.

Insiste en que la D.G.R. es quien debe demostrar la mala fe de su mandante de incumplir con sus obligaciones fiscales.

Afirma que no hubo afectación alguna al bien jurídico protegido y agrega que la multa viola el principio de proporcionalidad.

Solicita se deje sin efecto la multa impuesta.

III. A fojas 01/05 del Expte. N° 240/926/2024 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Respecto a la prescripción, sostiene que debe tener en cuenta lo dispuesto en el artículo 69 del C.T.P.; y por consiguiente debe aplicarse lo dispuesto por los artículos 54 y 56 del C.T.P. ya que las disposiciones del Digesto Tributario Provincial en materia de prescripción son claras.

Afirma que no resulta competente para resolver cuestiones de inconstitucionalidad.

Expresa que el planteo de nulidad de la Resolución atacada por falta de causa y motivación debe ser desestimado, en virtud a que se encuentra ajustada a derecho.

Agrega que en materia tributaria se produce una inversión en la carga de la prueba, siendo el agente el que debe acreditar la ausencia del elemento subjetivo de la figura infraccional.

Considera que el accionar de mantener en su poder fondos de terceros más allá del vencimiento previsto por Ley ocasiona un perjuicio al Fisco, además de no dar cumplimiento con sus obligaciones tributarias.

La D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el agente ZURICH ARGENTINA COMPAÑÍA DE SEGUROS S.R.L., en contra de la Resolución N° M 7204/24, debiendo confirmarse la misma.

IV. A fs. 11 del Expediente N° 240/926/2024 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 141/2024 de fecha 06/11/2024 donde se declara la cuestión de puro

derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 152° del C.T.P.

V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° M 7204/24 de fecha 03/07/2024, resulta ajustada a derecho.

Como pauta metodológica, resulta necesario aclarar que -a partir de la publicación de la Ley 9.924 (BO 17/10/2025) se ha puesto en vigencia el nuevo Digesto Jurídico de la Provincia, mediante el cual se consolidan diversas leyes locales. Entre las normas consolidadas se encuentra el Código Tributario Provincial, que ha sufrido modificaciones en la numeración de su articulado.

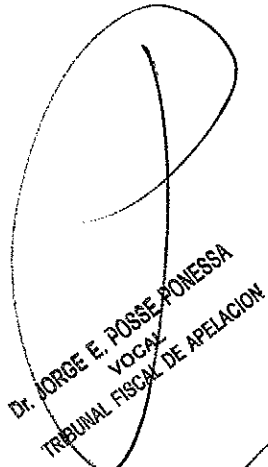
Tanto los agravios del recurrente, como el responde de la Autoridad de Aplicación hacen referencia a las normas del código con numeración previa a la consolidación; por lo que resulta necesario formular precisiones respecto de la normativa aplicable.

En consecuencia, se procederá a la cita del articulado vigente al momento de la traba de la litis recursiva, seguido de la referencia al artículo actualmente vigente según Ley 9.924.

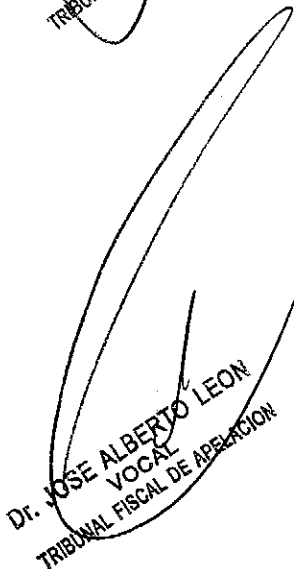
Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la Resolución atacada, cabe resolver si corresponde encuadrar la conducta de ZURICH ARGENTINA COMPAÑÍA DE SEGUROS S.R.L. en el artículo 85° (actual artículo 86°) del Código Tributario Provincial.

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

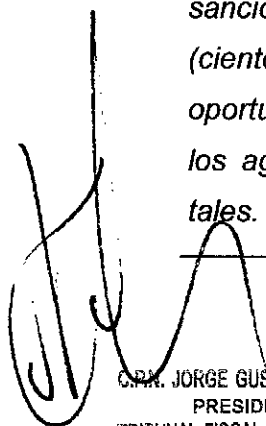
El Código Tributario Provincial Ley N° 5.121 (LEY N° 9.660 – BO (Tucumán): 02/01/2023) en su artículo 85° (actual artículo 86°) establece: *“El que omitiera el pago de impuestos o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el 10% (diez por ciento) y el 100% (ciento por ciento) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención, percepción o recaudación que omitieran actuar como tales. Asimismo, los agentes de retención, percepción o recaudación que, habiendo*



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAJ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

*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 (...)*".

Cabe aclarar al contribuyente que si bien la infracción se cometió con anterioridad a la entrada en vigencia de la normativa transcrita ut supra, se aplicará la misma con la modificación introducida por la Ley N° 9.660 (B.O. 02/01/2023), es decir, aquella que establece el margen de graduación de la multa entre el 55% y el 100% del gravamen, en virtud de la aplicación, para este caso, del principio contenido en el artículo 68 (actual artículo 69°) del Código Tributario Provincial, dada la naturaleza penal de la sanción.

Por medio de la notificación del Sumario N° B10/S/050/2023 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. (actual artículo 87°), por el período 01/2020, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención. La Autoridad de Aplicación verifica que el vencimiento para el ingreso del tributo retenido operaba el día 11/02/2020 y el agente ingresó el monto correspondiente más los intereses en fecha 13/02/2020. Constata la existencia de un lapso temporal de retención injustificada de fondos fiscales.

Cabe resaltar que en fecha 10/02/2020 la firma encartada presenta la DDJJ correspondiente al período en cuestión, donde exterioriza el monto de \$216.478,35. Ello implica que el monto a ingresar resulta informado a la Autoridad de Aplicación por el propio agente.

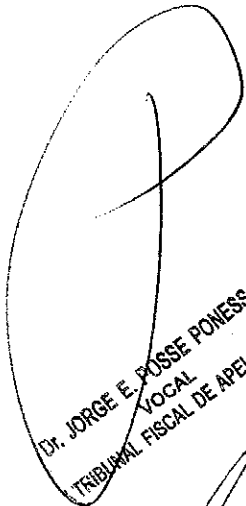
En cumplimiento del art. 123 (actual artículo 124) C.T.P., la instrucción del sumario es debidamente notificada a la firma.

De la lectura de la Resolución apelada surge que la conducta imputada al responsable consiste en el ilegítimo mantenimiento en su poder de los tributos retenidos, después de haber vencido el plazo en que debieron ser ingresados al Fisco. Dicho proceder se encuentra tipificado en el ordenamiento tributario nacional y provincial, resultando objeto de sanciones de diversa naturaleza.

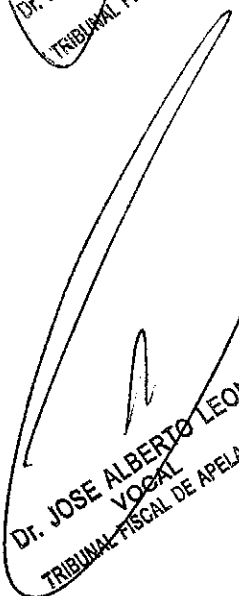
Tradicionalmente se ha sostenido el carácter penal de las infracciones tributarias. En este sentido se ha dicho que *"La idea de pena no es exclusiva del Código Penal, sino que los casos de su existencia se hallan abundantemente esparcidos en todo el derecho y también, pues, en el Derecho Tributario. Las penas pecuniarias que se encuentran habitualmente en todo el Derecho Tributario y no sólo de nuestro país, no son suficientes para caracterizar el Derecho Tributario Penal. Tampoco las penas pecuniarias son extrañas al derecho penal propiamente dicho, ni las penas privativas de la libertad personal son exclusivas de éste. En conclusión, el derecho tributario penal es derecho penal que no se ha separado del derecho tributario"* (Dino Jarach; "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", (3ª ed), Abeledo Perrot, 1999, Buenos Aires, pg. 403).

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

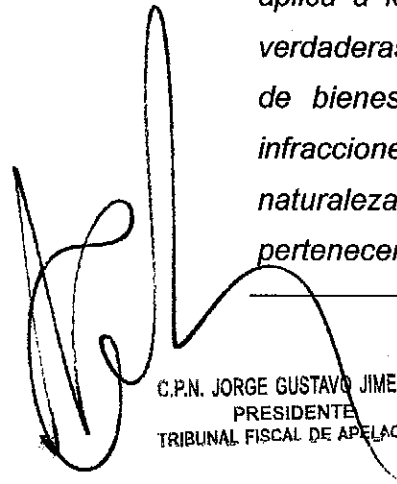
Al respecto el Superior Tribunal de la Provincia ha decidido *"No resulta controvertido el carácter punitivo de las multas y clausuras que la Administración aplica a los ilícitos tributarios. Es jurisprudencia reiterada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que las sanciones pecuniarias de referencia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



Dr. JORGE E. PUSSE 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

*coinciden en cuanto al carácter punitivo de las sanciones de marras*". Excma. Corte Suprema De Justicia - Sala Laboral y Contencioso Administrativo, *in re* "Ahualli Jorge Roberto vs. Provincia De Tucumán s/ inconstitucionalidad", Sentencia N° 894 del 16/08/2016.

A partir de las constancias de autos se constata que el responsable presenta su DDJJ en fecha 10/02/2020, correspondiente a la posición 01/2020 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, con vencimiento en fecha 11/02/2020. En ella se exterioriza el monto a depositar, aunque sin cumplimentar el efectivo pago. La prestación recién se ejecuta en fecha 13/02/2020, adicionando los intereses correspondientes al retardo incurrido. Todo ello con anterioridad a la instrucción de sumario, la cual fue notificada en fecha 17/05/2023.

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

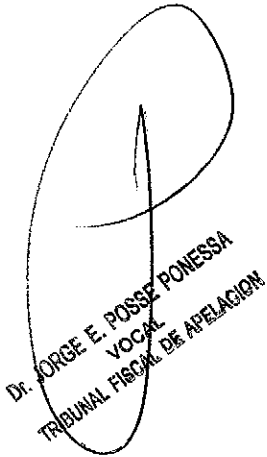
Entre estos principios se encuentra el de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna. Este postulado originalmente revestía un rango meramente legal, derivado de su incorporación en el art. 4 CP. Sin embargo, partir de la incorporación de las Convenciones sobre Derechos Humanos contempladas por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

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

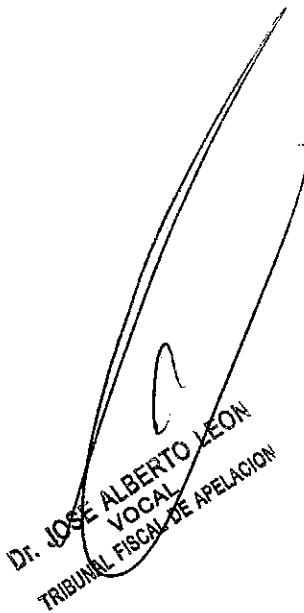
*comisión del delito la ley dispone la imposición de una pena más leve, el delincuente se beneficiará de ello”.*

La jurisprudencia de la Corte Interamericana de Derechos Humanos es pacífica en el sentido de la aplicabilidad del art. 9 de la CADH a las sanciones administrativas, según surge de los precedentes “López Mendoza vs. Venezuela”, Sentencia del 01/09/2011 (Serie C Nº 233); “Maldonado Ordóñez Vs. Guatemala”. Sentencia del 03/05/2016 (Serie C Nº 311) y “Baena Ricardo y otros Vs. Panamá”, Sentencia del 02/02/2001 (Serie C Nº 72). En el último de los pronunciamientos citados, el Alto Tribunal Interamericano sostuvo: *“En relación con lo anterior, conviene analizar si el artículo 9 de la Convención es aplicable a la materia sancionatoria administrativa, además de serlo, evidentemente, a la penal (...) es preciso tomar en cuenta que las sanciones administrativas son, como las penales, una expresión del poder punitivo del Estado y que tienen, en ocasiones, naturaleza similar a la de éstas. Unas y otras implican menoscabo, privación o alteración de los derechos de las personas, como consecuencia de una conducta ilícita. Por lo tanto, en un sistema democrático es preciso extremar las precauciones para que dichas medidas se adopten con estricto respeto a los derechos básicos de las personas y previa una cuidadosa verificación de la efectiva existencia de la conducta ilícita. Asimismo, en aras de la seguridad jurídica es indispensable que la norma punitiva, sea penal o administrativa, exista y resulte conocida, o pueda serlo, antes de que ocurran la acción o la omisión que la contravienen y que se pretende sancionar. La calificación de un hecho como ilícito y la fijación de sus efectos jurídicos deben ser preexistentes a la conducta del sujeto al que se considera infractor. De lo contrario, los particulares no podrían orientar su comportamiento conforme a un orden jurídico vigente y cierto, en el que se expresan el reproche social y las consecuencias de éste. Estos son los fundamentos de los principios de legalidad y de irretroactividad desfavorable de una norma punitiva”.*

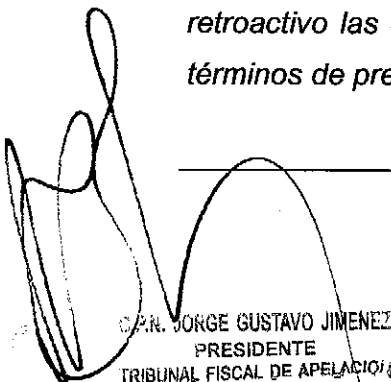
La aplicación del principio de ley penal más favorable se encuentra expresamente receptado por el art. 68° C.T.P. (actual artículo 69°), que establece *“Las normas tributarias punitivas solo regirán para el futuro, no obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breves”.*



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



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Mediante Ley Provincial N° 9.660 (BO 02/01/2023) se modifica la infracción de omisión establecida en el art. 85° C.T.P. (actual artículo 86°), referida a los agentes de retención 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 (...)”*.

En el plano estrictamente infraccional verificamos que la modificación legislativa realizada en el art. 85° C.T.P. (actual artículo 86°) implica la atenuación de la sanción establecida para la conducta del agente que mantiene en su poder tributos retenidos después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco. El comportamiento deja de ser punible a título de defraudación y pasa a ser encuadrado como omisión de impuestos, a condición de que el agente proceda -luego de configurada la infracción- al posterior ingreso del monto retenido con más los intereses devengados a partir del vencimiento, y no existan elementos que acrediten la existencia de dolo.

El agravamiento o atenuación de las sanciones asignadas determinadas conductas estimadas como disvaliosas, es una 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 C.T.P. (actual artículo 162); situaciones que no se aprecian en el caso.

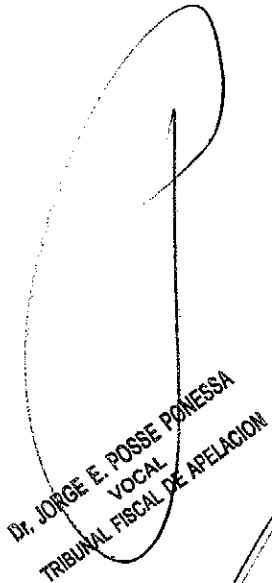
En este sentido se ha dicho que *"A los fines de la declaración de inconstitucionalidad es preciso no desconocer el amplio margen que la política criminal le ofrece al legislador para establecer las consecuencias jurídicas que estime convenientes para cada caso, en virtud del cual solo la repugnancia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

De las constancias de autos, de las exposiciones de las partes y de la documentación acompañada surge que el agente realiza la retención de los fondos correspondientes al período mensual 01/2020, por la suma de \$216.478,35, presentando la declaración jurada correspondiente. Se encuentra acreditado que el pago no se efectúa a la fecha del vencimiento (11/02/2020), sino que los fondos son ingresados con posterioridad (13/02/2020), adicionando los intereses resarcitorios correspondientes.

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

De las constancias de autos no surge que el apelante haya invocado, ni mucho menos probado, la existencia de una causal subjetiva de eximición de responsabilidad por el ingreso tardío de las retenciones.

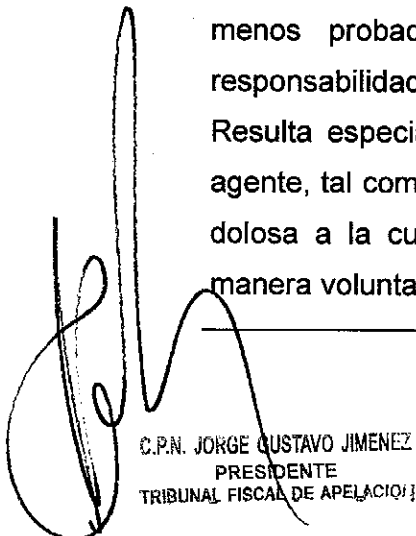
Resulta especialmente relevante para la solución del caso, que la conducta del agente, tal como se encuentra acreditada en autos, resulta desplazada de la figura dolosa a la culposa. Asimismo, el agente regulariza su obligación tributaria de manera voluntaria y no a instancias de la Dirección General de Rentas.



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

En este aspecto, es necesario destacar el artículo 75 del C.T.P. (actual artículo 76), el cual establece que: *“Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas, sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 78. 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”*.

Asimismo, es menester 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 (actual artículo 163) del Código Tributario Provincial.

En tal sentido, el art. 18 dispone que: *“El Tribunal Fiscal tiene amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso con independencia de lo alegado por las partes, impulsando el procedimiento de oficio”*.

De igual modo, el art. 162 (actual artículo 163) dispone que: *“El Tribunal podrá practicar en la sentencia la liquidación del tributo y sus accesorios, o fijar el importe de la multa, o, si lo estimara conveniente, podrá dar las bases precisas para ello, ordenando a la Autoridad de Aplicación que practique la liquidación en el plazo que se le fije”*.

Ahora bien, este Tribunal ha tenido oportunidad de pronunciarse en reiteradas ocasiones sobre casos en los cuales la conducta atribuida al agente ha sido desplazada del ámbito del dolo al de la culpa, estableciendo criterios de graduación sancionatoria acordes con dicha calificación.

Por consiguiente, en línea con lo sostenido por este mismo Tribunal en precedentes análogos, se establece la multa en el mínimo legal contemplado para la figura infraccional en la que se encuadra la conducta; equivalente al 55% (cincuenta y cinco por ciento) del monto retenido y no ingresado al Fisco a la fecha del vencimiento ( $216.478,35 * 55\% = 119.063,09$ ).


En relación a la aplicación del principio de ley penal más benigna en materia infraccional tributaria, el Superior Tribunal Provincia ha decidido: *“La aplicación de sanciones por parte del Fisco, en tanto manifestación del ius puniendi del Estado, se encuentra inexorablemente subordinada a los principios y garantías penales de rango constitucional (cfr. art. 33 Constitución Nacional y art. 24 Constitución de Tucumán). De entre los mentados principios elementales resulta de particular importancia, para la adecuada resolución de la litis, el de la ‘ley penal más benigna’. Si bien éste ha sido receptado por el derecho positivo provincial, al*

disponer que 'las normas tributarias punitivas sólo regirán para el futuro, no obstante, tendrán efecto retroactivo las que supriman infracciones, establezcan sanciones más benignas o términos de prescripción más breve' (cfr. art. 68 CTP), más completa pareciera la fórmula empleada por la Convención Americana Sobre Derechos Humanos en la medida que, además de reconocer la misma excepción a la irretroactividad de las leyes cuando sea en beneficio del autor del hecho ilícito, al prohibir la imposición de una pena más grave que 'la aplicable al momento de la comisión del delito' (cfr. art. 9 Pacto San José de Costa Rica) da cuenta, en forma acabada, del alcance del principio de *maior in materia* en el sentido de que, éste, no se limita a la aplicación retroactiva de aquella ley que resultare más beneficiosa a los intereses del sancionado sino que, en algunos casos, importará en rigor la ultra actividad de la norma anterior de mayor lenidad". Excma. Corte Suprema De Justicia - Sala Laboral y Contencioso Administrativo *in re* "Visión Express Argentina SA vs. Provincia De Tucuman -DGR s/nulidad - revocación", Sentencia N° 611 del 21/08/2013.

En consecuencia, y de conformidad con lo resuelto por este Tribunal con anterioridad, corresponde adecuar y reducir el saldo de la multa pendiente de pago en la proporción establecida por el mínimo de la escala contemplada por el art. 85, párrafo 2° del C.T.P. (actual artículo 86°) (55%), fijando el monto de la multa en la suma de \$119.063,09 ( $\$216.478,35 * 55\% = \$119.063,09$ ).

En tal sentido, cabe aclarar que, el hecho de haber regularizado el agente su situación no es óbice a la aplicación de la sanción prevista en el artículo 85° del C.T.P. (actual artículo 86°), puesto que resulta de relevancia el momento en el que se produjo dicha regularización; la cual, según se desprende de las constancias de autos, fue con posterioridad al vencimiento de la obligación.

Reencuadrar la conducta defraudatoria en una conducta omisiva implica, en el plano de los hechos, una atenuación de la sanción merecida por el agente que mantiene en su poder tributos retenidos después de haber vencido el plazo en que debió ingresarlos al Fisco. Es decir que, en el caso que nos ocupa, el comportamiento deja de ser punible a título de defraudación, como fue expuesto en primera instancia por la D.G.R., y pasa a ser reencuadrado como omisión de impuestos, como lo hizo la D.G.R. en la etapa resolutive, al constatar el posterior ingreso del monto retenido más los intereses, como así también ausencia de



Dr. JORGE E. POSSE RONESSA  
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

elementos que acrediten la existencia de dolo. Corresponde concluir entonces, que el encuadramiento legal en el artículo 85° (actual artículo 86°) del Código Tributario Provincial resulta ajustado a derecho.

Aclarado lo anterior, corresponde abordar el planteo respecto de la prescripción de las facultades de la D.G.R. al momento de la instrucción de sumario. En efecto, ZURICH ARGENTINA COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A. sostiene que en el presente caso debe aplicarse el artículo 62° y 63° del Código Penal, es decir de acuerdo al plazo de extinción de la acción establecido por código penal.

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

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

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

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

La corriente doctrinario-jurisprudencial del *Ius Commune* sostiene que la prescripción es un instituto general del derecho, y su regulación corresponde a la legislación de fondo. Se citan como fundamento de la posición a los arts. 75 inc. 12 y 126 CN.

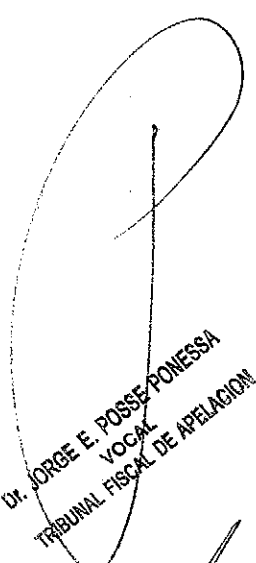
En consecuencia, serían inconstitucionales todas las normas fiscales locales que establecen plazos de prescripción, formas de cómputo, causales de suspensión o de interrupción diversos de las previstas en la legislación de fondo. También resultaría inconstitucional la delegación contenida en los arts.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

Por el contrario, la posición doctrinal y jurisprudencial autonomista entiende que la potestad tributaria es uno de los poderes retenidos por las provincias. Afirma que dicha potestad incluye la facultad de crear los tributos, penalizar su incumplimiento, como también regular los modos de extinción de los créditos impositivos e infracciones y sanciones. Esto último incluye la facultad para legislar en materia de prescripción. 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*".

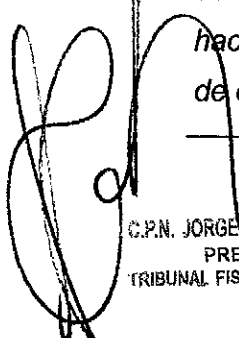
Mientras tanto, el art. 54 C.T.P. (actual artículo 55) determina: "*Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios regidos por este Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años*".



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

Como 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 infracción tributaria le era aplicable el inc. 4° del art. 65 del Código Penal y no los arts. 81 y 82 del Código Fiscal de Tierra del Fuego que, de manera similar a la legislación tributaria de la Provincia de Tucumán, establecen un plazo de prescripción de cinco años que*

comenzarían a correr "desde el 1° de enero del año siguiente al cual se haya producido el vencimiento". CSJT in re "Provincia de Tucumán (DGR) c/ Hospital Privado SRL s/ Ejecución Fiscal", Expte. 1864/21, Sentencia N° 1297 del 20/10/2023).

Tal posición ha sido reiterada en pronunciamientos posteriores: "Provincia de Tucumán (DGR) c/Salazar Ricardo Adrián s/ Ejecución fiscal", Exp. 153/21, Sentencia N° 1370 del 01/11/2023; "Provincia de Tucumán (DGR) c/Metalúrgica MIC SRL s/ Ejecución Fiscal", Expte. 898/21, Sentencia N° 1371 del 01/11/2023; "Provincia de Tucumán (DGR) c/Rio Marapa SRL s/ Ejecución fiscal", Expte. 1399/21, Sentencia N° 1373 del 01/11/2023; "Provincia de Tucumán (DGR) c/González Esteban Agustín s/Ejecución Fiscal", Expte: 89/22, Sentencia. N° 8 del 07/02/2024; y Provincia de Tucumán (DGR) c/ Figueroa Ibarra Miguel Enrique s/Ejecución Fiscal" Expte. 2920/22. Sentencia N° 940 del 03/07/2024; entre otras.

Como puede verificarse, la jurisprudencia del máximo Tribunal Provincial ha adoptado la posición del *Ius Commune* para la regulación de la prescripción liberatoria de los tributos; mientras que para la prescripción de acciones y sanciones tributarias ha adherido a la posición autonomista.

Sin embargo, en el presente caso se discute la prescripción en materia infraccional tributaria, campo en el que mantiene su vigencia el art. 54 (actual artículo 55) 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).

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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. Frías Jorge s/ Cobro Ejecutivo", Sentencia N° 672 de fecha 02/08/2007).

Es menester señalar que el 161 (actual artículo 162) 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 (actual artículo 162) CTP para prescindir de la aplicación del art. 54 (actual artículo 55) CTP y aplicar la legislación de fondo a la prescripción de infracciones y sanciones tributarias.

En este sentido, el artículo 54 (actual artículo 55) del C.T.P. dispone que: *"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 artículo 56 del C.T.P. (actual artículo 57) 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 legalmente considerada como hecho u omisión punible”.*

De los artículos mencionados anteriormente, surge que el vencimiento de la DDJJ correspondiente al periodo 1/2020 ocurrió el 11/02/2020, por lo cual, de acuerdo al art 56 (actual artículo 57) del CTP, el computo 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 al periodo en cuestión fue dictada el 03/07/2024 y notificada el 04/07/2024, es decir, antes del vencimiento del plazo establecido para la prescripción de la acción.

En virtud de lo expuesto, corresponde no hacer lugar al agravio.

Con respecto al argumento de violación a su derecho de defensa, en el presente caso el agente tuvo oportunidad de ejercer su derecho de defensa conforme al procedimiento previsto en el Código Tributario Provincial, como así también de expresar sus agravios mediante la apelación en análisis. En efecto, no se advierte que el contribuyente se encuentre en un estado de indefensión inconstitucional. Desde esta óptica corresponde rechazar los argumentos del apelante respecto a la afectación a su derecho de defensa.

Con relación al planteo de nulidad efectuado por el apelante debemos señalar que la jurisprudencia tiene dicho que *“no existe “la nulidad por la nulidad misma”, por lo que debe existir indefensión real de la parte interesada en la declaración de nulidad; a lo cual cabe agregar que las nulidades procesales son todas relativas resultando preciso para la admisión de la misma, que existan vicios que afecten a los sujetos o elementos del proceso”*. Teniendo en cuenta lo detallado anteriormente, los planteos intentados por el apelante con el fin de lograr la nulidad del acto, son improcedentes ya que no se encuentran acreditados. Considerando esto, corresponde enfatizar que para que prospere un planteo de nulidad se requiere que el vicio en cuestión produzca un perjuicio serio e irreparable que no pueda ser subsanado, por lo que no podrá declararse nulo un acto irregular, cuando la irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide. De la misma manera, es importante resaltar que la norma general que rige la carga de la prueba en materia tributaria, es el segundo párrafo del artículo 120° (actual artículo 121) del C.T.P.; el cual establece que: *“(…) Los actos y*

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

*resoluciones de la Administración Pública se presumen verídicos y válidos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante*". Desde esta perspectiva, cabe destacar que la actividad probatoria en contra de los actos dictados por el Fisco exige, por parte de quien impugna un Acto de la Administración, mucho más que sólo su discrepancia o negación; exige aportar prueba concluyente y contundente, lo que no sucede en el presente caso.

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

Los Agentes de Retención adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente retuvieron de terceros, por lo que al tratarse de fondos ajenos con destino a la cancelación de obligaciones tributarias de esos terceros para con el Fisco, no cabe otra posibilidad que exigir el cumplimiento en tiempo y forma de la obligación adeudada. Admitir la solución contraria implicaría aceptar la retención indebida de tributos por parte de los agentes, más allá del término que la ley permite, y permitirles de esa forma un autofinanciamiento a los efectos de cumplir con el ingreso de fondos ajenos y que pertenecen a las arcas fiscales.

En cuanto a la ausencia de fundamentación o motivación de la resolución recurrida al momento de graduarse la sanción, cabe recalcar que las actuaciones poseen una unidad ideal y material, dentro de la cual cada etapa o paso procedimental se encuentra concatenado con el anterior, razón por la cual cada acto debe ser analizado dentro del contexto de las actuaciones, tomadas en forma integral.

Por ello, mal puede decir el responsable que no se hizo una relación concreta de la conducta en que incurrió y de la sanción aplicada, cuando dicha conducta surge sin hesitación alguna del presente expediente, a la vez que se ha expresado en la resolución recurrida que la graduación de la sanción es una consecuencia de las constancias de hecho y de las circunstancias meritadas.

*"No puede plantearse la falta de motivación del acto cuando de la resolución surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir, la descripción de los hechos que dan origen al ajuste fiscal, la conducta que se le imputa al contribuyente y la normativa aplicable al caso según el criterio del juzgador. Según*

doctrina de esta Sala "el acto puede afirmarse que se encuentra fundado en las circunstancias del hecho y de derecho que el juez administrativo invoca y, como reiteradamente tiene dicho este tribunal, solo la ausencia de este requisito del acto administrativo ameritaría su nulidad cuando el derecho de defensa en juicio se encontrare fatalmente afectado; pero no así, cuando tal elemento está presente a pesar de su discutible corrección." (vide "Cooperativa de Trabajo Integral – Coop. Ltda. s/ apelación IVA", sentencia del 09/12/02, entre otros)". (TFN- Sala B, "O' REILLY JUAN FELIPE" Expte. N° 22.345-I, 03.08.05).

La multa impuesta fue aplicada como consecuencia de que el responsable no dio cumplimiento con las obligaciones materiales que le competen en tal carácter. Podrá el recurrente estar de acuerdo o no con los fundamentos expuestos, pero ello no significa que el acto carezca de motivación, y bajo este pretexto intente dejar inmune su accionar ilegítimo y que incluso perjudica las arcas del Estado, lo cual incide en el cumplimiento de sus fines y propósitos abarcativo del Bien Común de toda la sociedad.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ZURICH ARGENTINA COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A., C.U.I.T. N° 30-50004977-0, en contra de la Resolución N° M 7204/24, dictada con fecha 03/07/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, REDUCIR la sanción de multa impuesta a \$119.063,09 (Pesos Ciento Diecinueve Mil Sesenta y Tres con 09/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° (actual artículo 86°) del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, período mensual 01/2020, en virtud de lo expresado en los considerandos que anteceden. Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

I. Comparto y adhiero a las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal CPN Jorge Gustavo Jimenez, en lo que refiere a los antecedentes de autos, y formulo disidencia respecto al análisis de la prescripción de la acción del Fisco tendiente a aplicar la sanción cuestionada por el periodo mensual 01/2020 y

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

consiguiente resolución del caso, en mérito 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 Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos periodo mensual 01/2020 por aplicación del artículo 86 C.T.P. inc 2 (Actual art. 87 inc. 2 texto consolidado Ley N° 9924) del C.T.P. se encuentra prescripta.

Adelanto la decisión de modificar el criterio que esta Vocalía viene sosteniendo en cuestiones similares. Ello, en virtud del fallo dictado por la Excma. Suprema Corte de la Nación en autos *"Alpha Shipping S.A. c/Provincia de T.D.F.A. e I.A.S. s/ Contencioso Administrativo - Medida cautelar"* y como consecuencia de éste, los fallos dictados por nuestros Tribunales locales, especialmente, la Excma Corte Suprema de Justicia de Tucumán, primero en los autos caratulados *"Provincia de Tucumán -D.G.R. vs. Hospital Privado S.R.L. s/ Ejecución fiscal" Expte 1864/21* y en forma posterior, confirmando su posición, in re *"Provincia de Tucumán - DGR. c/ Salazar Ricardo Adrián s/Ejecución Fiscal. Expte 153/21"*, *"Provincia de Tucumán D.G.R c/Rio Marapa S.R.L. s/Ejecución Fiscal. Expte. 1399/21"*, *"Provincia de Tucumán D.G.R c/Metalurgia MIC SRL s/ Ejecución Fiscal. Expte. 898/21"*, entre otros.

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

Nuestra Corte ha sostenido que *"existe el deber de los tribunales inferiores de ajustar sus decisiones a lo que ha resuelto la Corte Suprema de Justicia de la Nación para similares casos"*. Coincidentemente con lo expuesto, el jurista Elías P. S. Guastavino sostiene que: *"Si bien las sentencias de la Corte Suprema de la Nación sólo deciden en los procesos concretos que le son sometidos, y sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllas, por cuanto por disposición de la Constitución Nacional, dicho alto tribunal tiene autoridad definitiva para la justicia"*

de la República. El deber de los tribunales inferiores de conformar sus decisiones a las sentencias de la Corte Suprema no importa la imposición de un puro y simple acatamiento de la jurisprudencia de ésta sino el reconocimiento de la autoridad que inviste y, en consecuencia, la necesidad de controvertir sus argumentos cuando se aparten de dicha jurisprudencia al resolver las causas sometidas a su juzgamiento'.

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

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

D. JORGE E. ROSSE POMESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

D. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

D. P.N. JORGE GUSTAVO VIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

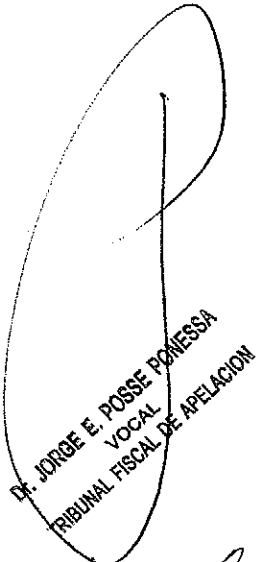
En razón de los antecedentes mencionados, concluyo que el régimen aplicable al plazo de prescripción de la multa cuestionada en el presente caso, debe analizarse desde las prescripciones establecidas en el título X del Código Penal, especialmente los arts. 62, 63, 64 e inc. 4º del art. 65 y no en las 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 texto consolidado Ley N° 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 tiempo fijado a continuación: (...) 5º A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa"*.

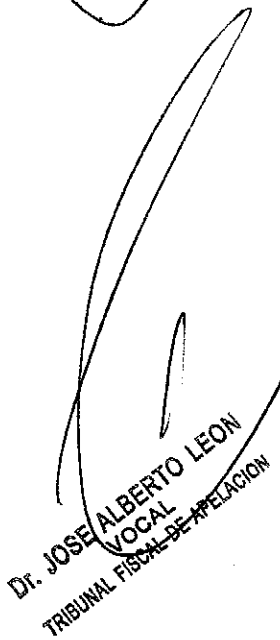
A su vez, que dicho plazo bienal debe computarse conforme lo regulado por el art. 63 de dicho Código Penal, que establece: *"La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse"*. Ello, por cuanto el diferimiento del inicio del cómputo propuesto por el art. 56 (Actual art. 57 texto consolidado Ley N° 9924) 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 1º 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.

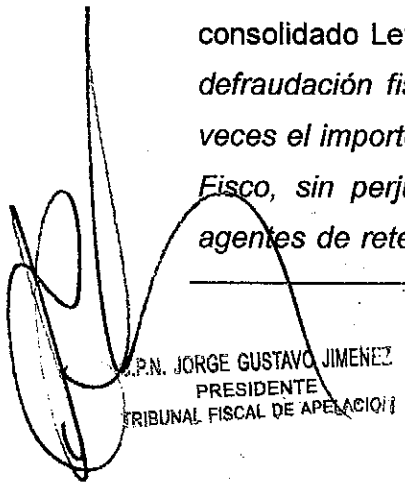
En ese sentido, cabe recordar que el art. 86 inciso 2 (Actual art. 87 inc. 2 texto consolidado Ley N° 9924) del Código Tributario Provincial dispone: *"Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera 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*



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

*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 (Actual art. 87 inc. 2 texto consolidado Ley N° 9924), del Código Fiscal de Tucumán, sanciona al agente que mantiene en su poder tributos retenidos y/o percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco; y que, en consecuencia, este es el momento que debe considerarse a los efectos de iniciar el cómputo bienal (desde las 24 horas de dicho día).

En este marco, cabe entonces destacar que, en el caso de autos 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 01/2020 se produjo el 11/02/2020, 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 11/02/2022, sin que surjan de las presentes actuaciones causales de suspensión o interrupción que hayan alterado su curso.

La Resolución N° M 7204/24 en la cual la D.G.R. resuelve aplicar a **ZURICH ARGENTINA COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A.** la multa apelada, data de fecha 03/07/2024, 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 01/2020, se encontraba prescripta.

Por ello, y en virtud a las consideraciones hasta aquí vertidas, corresponde **HACER LUGAR** al Recurso de apelación interpuesto por **ZURICH ARGENTINA COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A. C.U.I.T. N° 30-50004977-0** en contra de la Resolución N° M 7204/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 03/07/2024 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 **Dr. José Alberto León** dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

En mérito a ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

**RESUELVE:**

**1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **ZURICH ARGENTINA COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A.**, C.U.I.T. N° 30-50004977-0, en contra de la Resolución N° M 7204/24, dictada con fecha 03/07/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **REDUCIR** la sanción de multa impuesta a **\$119.063,09** (Pesos Ciento Diecinueve Mil Sesenta y Tres con 09/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° (actual artículo 86°) del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, período mensual 01/2020, en virtud de lo expresado en los considerandos que anteceden.

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

**HACER SABER**



**DR. JOSE ALBERTO LEÓN**  
VOCAL




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



**DR. JORGE G. JIMÉNEZ**  
VOCAL PRESIDENTE

**ANTE MÍ**



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