

SENTENCIA N° 37 /2026

Expte. N° 348/926/2024

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 18 días del mes de MAYO de 2026 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente); C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal); Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal); a fin de resolver la causa caratulada: “**CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION**”, Expte. N° 348/926/2024 (Expte. D.G.R. N° 27478/376/F/2019) y;
Practicado el sorteo de Ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 83/89 del Expediente N° 27478/376/F/2019, se presenta el Sr. Leandro Stok, en carácter apoderado de la firma CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L., CUIT N° 30-56358597-4, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° M 8625/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 01/11/2024 obrante a fs. 80/81 del mismo expediente, y mediante la cual resuelve APLICAR a la firma una multa de \$272.416,05 (Pesos Doscientos Setenta y Dos Mil Cuatrocientos Dieciséis con 5/100), equivalente a tres (3) veces el monto mensual percibido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, período mensual 09/2019.

II. El apelante, en primer término, expone que la acción para aplicar la sanción de multa se encuentra prescripta. En este sentido, invoca los arts. 62 y 63 del Código Penal. Asimismo, cita lo resuelto por la C.S.J.N. en los autos caratulados “Alpha Shipping S.A.”.

III. Que a fojas 01/04 del Expte. N° 348/926/2024 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Considera que no existe un vacío normativo que deba ser completado por aplicación de los principios y normas que resulten más compatibles y que permitan

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

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

resguardar la armonía del ordenamiento jurídico, que se encuentran claramente en la normativa tributaria local, y no en el Código Penal.

Agrega que el fallo Alpha Shipping S.A. no resulta aplicable al caso en análisis.

Plantea que el hecho imponible queda configurado debido a que el agente no declaró y no ingresó en el plazo correspondiente el dinero percibido, razón por la cual dicha conducta encuadra en lo dispuesto por el art. 86 inciso 2 del Código Tributario Provincial.

La D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la firma CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L., en contra de la Resolución N° M 8625/24, debiendo confirmarse la misma.

IV. A fs. 17 del Expediente N° 348/926/2024 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 09/2025 de fecha 12/02/2025 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 8625/24 de fecha 01/11/2024, 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 la firma CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L. en el artículo 86° inciso 2 (actual artículo 87°) del C.T.P.

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, vigente a la fecha de la infracción, en su artículo 86° inciso 2 (actual artículo 87°), establecía que: "(...): *Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: 2. Los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que mantengan en su poder tributos retenidos y/o percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco.*"

De acuerdo a la norma transcripta, la infracción endilgada al apelante se configura en el momento que el mismo percibió el tributo correspondiente y mantuvo en su poder los montos propiedad de la D.G.R, después de haber vencido el plazo en que debía ingresarlos, teniendo en cuenta su carácter de Agente de Percepción. Es por ello que el Fisco encuadra la infracción en el artículo 86° inciso 2 (actual artículo 87°) al considerar que el apelante incurrió en defraudación fiscal, conforme lo establece la normativa en cuestión.

En este sentido, se verifica la configuración de la infracción, consistente en la defraudación fiscal, derivada de la realización de cualquier hecho, aserción, simulación o, en general, cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias.

Para poder confirmar la existencia de defraudación fiscal de parte del contribuyente es necesario comprobar, en primer lugar, el aspecto objetivo del hecho punible, el cual reside en este caso en no haber depositado en tiempo y forma al Fisco los tributos efectivamente percibidos.

La gravedad de la infracción imputada al agente radica en que el mantenimiento de los importes tributarios luego de vencer los plazos en que debió ingresarlos perjudica al erario que debía contar con esa suma que legítimamente le pertenece. En el caso de autos se encuentra fuera de controversia que CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L. no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales, ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes al

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

periodo 09/2019 el día 06/11/2019, tal como lo reconoce el propio apelante, razón por la que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del agente, se encuentra acreditado.

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. 88° (actual artículo 89°) 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..."*.

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 consumir 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. se basa en que los contribuyentes se encuentran en "mejores condiciones imputativas" de demostrar que su conducta no se debe a un obrar malicioso.

La Resolución N° M 8625/24 contiene la decisión de aplicar la sanción de multa por defraudación fiscal, por mantener en su poder tributos percibidos después de haber vencido el plazo en que debió ingresarlos al Fisco. La Autoridad de Aplicación entiende configurado el tipo infraccional establecido por el art. 86 inc. 2 (actual artículo 87), de acuerdo a los indicios contemplados por el art. 88 inc. 3 (actual artículo 89) del Código Tributario Provincial.

De las constancias del Expte. D.G.R., se desprende que la tarea de fiscalización se realiza sobre la base de la información provista por las declaraciones juradas, como también por la información obtenida del sistema informático de la DGR. Como resultado, la Autoridad de Aplicación constata la existencia de tributos percibidos después de haber vencido el plazo en que debió ingresarlos al Fisco.

En consecuencia, se configuran los indicios establecidos por el art. 88 inc. 3 (actual artículo 89) del C.T.P., que establece la presunción del propósito de defraudar, salvo prueba en contrario, cuando exista manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias.

En relación a la presunción del propósito de defraudación fundada en la manifiesta disconformidad de la aplicación de la ley tributaria se ha decidido: *"Que las irregularidades observadas durante el procedimiento seguido en sede fiscal dejan*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

en evidencia que la recurrente ha desplegado maniobras tendientes a ocultar su realidad impositiva que de no mediar la labor de la fiscalización no hubieran sido detectadas, sustrayéndose de esta manera de sus obligaciones tributarias y corrigiendo su actuar a partir de la misma (...) En el caso concreto se encuentra perfeccionado el aspecto subjetivo de la infracción imputada como también las presunciones establecidas en los incisos a) y c) del art. 47 de la ley de rito fiscal, debiendo señalarse que dicha norma admite prueba en contrario, siendo resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador, las que no fueron debidamente rebatidas en el caso concreto al no haber ofrecido elemento alguno que sirvieran para desestimar el criterio seguido por el ente recaudador para aplicar la sanción bajo trato". Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, in re "Quiroga, María Paz s/ Recurso de apelación", sentencia del 06/03/2020

(Cita: TR LALEY AR/JUR/77431/2020).-

En el caso de autos, se advierte una manifiesta discrepancia entre lo dispuesto en las normas legales y reglamentarias aplicables y la conducta observada por los sujetos pasivos en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias. En efecto, el agente de percepción se encontraba obligado a ingresar los tributos percibidos en fecha 17/10/2019; no obstante, se acredita que dicho ingreso fue efectuado en fecha 05/11/2019, configurándose así un incumplimiento respecto del plazo legalmente establecido.

Sin perjuicio de lo dicho, la Autoridad de Aplicación no se limita a imputar el elemento subjetivo de la figura infraccional con la mera invocación de las presunciones establecidas por el artículo 88° (actual artículo 89°). Por el contrario, verifica inconsistencias legales evidentes en la liquidación y/o pago del impuesto de los periodos verificados.

En otras palabras, la Autoridad de Aplicación demuestra acabadamente la configuración de la infracción, no solo recurriendo a las presunciones establecidas por el art. 88° (actual artículo 89°) del Código Tributario Provincial, sino demostrando las maniobras específicas y concretas que configuran el elemento subjetivo del ilícito tributario.

En el caso de CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L. los argumentos y pruebas utilizados por el apelante, no logran neutralizar la consideración negativa y

deliberada de su conducta; al producirse el vencimiento del plazo para ingresar las percepciones, concurren tanto el presupuesto mencionado en el artículo 86° inciso 2 (actual artículo 87°) como la presunción del artículo 88° inciso 3 (actual artículo 89°) del C.T.P.

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 merituadas.

"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.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 Percepción 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 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.

Aclarado lo anterior, corresponde abordar el planteo respecto de la prescripción de las facultades de la D.G.R. para aplicar sanción. En efecto, CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L. 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 transcurrido a partir de la comisión del delito. La sanción también está sometida al imperio de la prescripción. Ella fenece como consecuencia del incumplimiento de la pena impuesta por sentencia firme, lo que produce la caducidad del derecho del Estado

a ejecutarla. (Cfr. Ricardo C. Núñez, "Tratado de Derecho Penal", Lerner, Córdoba, 1988, Tº II, pg. 167 y 540).

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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"*.

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 planteaba 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Ahora bien, si la legislación local regula en forma directa el instituto de la prescripción de las infracciones y sanciones tributarias, no resulta posible descartar su aplicación para acudir a la normativa contenida en el derecho de fondo sin la previa declaración de inconstitucionalidad de la norma del CTP.

En este sentido la CSJN ha sostenido que *"La primera fuente de interpretación de la ley es su letra, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir del texto legal si, como en el caso, no media debate ni declaración de inconstitucionalidad, pues la exégesis de la norma, aun con el fin de adecuación a garantías y principios constitucionales, debe practicarse sin violación de su letra o de su espíritu"*. (CSJN *in re* "Turismo Doss SA c/ EN -AFIP- DGI -Resol 1/11 (Ngde) s/Proceso de Conocimiento", Sentencia de fecha 11/03/2021, Fallos: 344:307).

La propia jurisprudencia de la Corte Provincial indica que *"Esta Corte, citándolo a Germán José Bidart Campos, dijo que 'Es principio habitual del derecho judicial que emana de la Corte Suprema, el que anuncia que los tribunales de justicia no pueden en la causa que sentencian prescindir de las normas vigentes que son de aplicación al caso, salvo que la inaplicación se funde en una declaración de inconstitucionalidad. El principio se puede enunciar de otra manera, convirtiéndolo en la forma de que la declaración de inconstitucionalidad es la única vía mediante la cual los jueces pueden inaplicar una norma vigente, cuando dictan sentencia en un proceso regido por ella' [cfr. sentencia N° 966, del 27/12/96]"*. (CSJT - Sala Laboral y Contencioso Administrativo, *in re* "Juárez Ángel Mariano Vs. Frias Jorge s/ Cobro Ejecutivo", Sentencia N° 672 de fecha 02/08/2007).

Es menester señalar que el 161 (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 CTP (actual artículo 162) para prescindir de

la aplicación del art. 54 CTP (actual artículo 55) 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 (actual artículo 57) del C.T.P. establece 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"*.

De conformidad con los artículos citados precedentemente, y teniendo en cuenta que el vencimiento de la DDJJ correspondiente al período 09/2019 operó el 17/10/2019, el cómputo del plazo de prescripción de la acción para aplicar la multa comenzó a correr a partir del 01/01/2020 y, por lo tanto, la prescripción operaría, en principio, el 01/01/2025.

A mayor abundamiento, corresponde señalar que la Resolución de la D.G.R. mediante la cual se aplicó la multa correspondiente al período en cuestión fue dictada el 01/11/2024 y notificada el 04/11/2024, es decir, con anterioridad al vencimiento del plazo de prescripción de la acción.

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

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L., C.U.I.T. N° 30-56358597-4, en contra de la Resolución N° M 8625/24, dictada con fecha 01/11/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta por \$272.416,05 (Pesos Doscientos Setenta y Dos Mil Cuatrocientos Dieciséis con 05/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86º inciso 2 (actual artículo 87º) del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, período mensual 09/2019, en virtud de lo expresado en los considerandos que anteceden.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponesa dijo:

I. Comparto y adhiero a las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal CPN Jorge Gustavo Jiménez, 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 09/2019, al encuadramiento jurídico de la misma y consiguiente resolución del caso, en mérito a los fundamentos que se expondrán en los apartados siguientes de éste voto.

II. El apelante sostiene que la acción que pretende ejercer la D.G.R. para aplicar la multa en concepto de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos periodo mensual 09/2019 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 opinión de aplicar el criterio seguido por la Excma. Corte Suprema de Justicia Local y Nacional en cuestiones similares.

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.

Entrando en el análisis de fondo de la cuestión, 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"*.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

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

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

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

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 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: (...) 5° A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa”.

A su vez, que dicho plazo bienal debe computarse conforme lo regulado por el art. 63 de dicho Código Penal, que establece: “La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse”. Ello, por cuanto el diferimiento del inicio del cómputo propuesto por el art. 56 (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 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 (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 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Ingresos Brutos – Agente de Percepción, respecto al periodo mensual 09/2019 se produjo el 17/10/2019, mismo día que vencía el plazo para el ingreso de los tributos percibidos.

Así, el cómputo del plazo bienal contemplado en el art. 62 inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr a las 24 hs. de dicha fecha de vencimiento (conforme art. 63 de dicho Código de fondo), pero se suspende el 18/08/2020 a raíz de la medida cautelar ordenada en los autos “CARLOS Y LUIS FUENTES SRL c/PROVINCIA DE TUCUMAN DGR s/INCONSTITUCIONALIDAD” EXPTE 107/20.(fs.49/50) Dicha suspensión se mantiene hasta el dictado de la sentencia definitiva que tiene lugar el 26/03/2024,(fs.65/74) razón por la cual debe ser sumado al plazo originario (art. 67 del Código Penal).

La Resolución N° M 8625/24 en la cual la D.G.R. resuelve aplicar a CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L. la multa apelada, data de fecha 01/11/2024, es decir, no había transcurrido el plazo de dos años, por lo que la acción para imponer sanciones tributarias por parte del fisco, no se encontraba prescripta;

III. Se puede apreciar que la D.G.R. en la Resolución que impone la sanción de multa, se limitó a transcribir en escasas líneas el contenido de la norma sancionatoria, sin efectuar un profundo análisis de las constancias de autos, como tampoco de la descripción de la conducta desplegada por la firma recurrente, me refiero puntualmente a los hechos que este vocal considera relevantes para la correcta resolución del caso. En la misma, consideró configurada la defraudación por el sólo hecho de que el responsable mantuvo en su poder fondos de terceros más allá del vencimiento previsto por ley, entendiendo que el accionar doloso y el ánimo de defraudar del agente quedaba acabadamente demostrado por incumplir la obligación de ingreso a su vencimiento del monto percibido. Todo ello, sin considerar la presentación de la declaración jurada por parte del contribuyente en término, exteriorizando el monto adeudado.

Es relevante el hecho de que el contribuyente declaró las percepciones efectuadas en su declaración jurada, lo que constituye prueba de la inexistencia de una acción defraudadora, ya que mal puede atribuirse una omisión dolosa u ocultación maliciosa a quien le informó a la Administración qué debía y cuanto debía, siendo esto avisado antes del vencimiento de la declaración jurada.

La Resolución sancionatoria de la D.G.R., asocia el tiempo con el dolo. La simple extemporaneidad en el ingreso de una suma de dinero desenvuelve el dolo de la defraudación. Lo que la resolución no logra conciliar es el paso de un argumento - naturaleza penal de la sanción- con una conclusión diametralmente opuesta a aquella idea -el dolo se prueba por el solo transcurso del tiempo - confundiendo el mero dolo en el incumplimiento de una obligación dineraria, con el dolo específico que requiere un tipo de naturaleza penal como el defraudatorio, que tutela un bien jurídico distinto al vulnerado con aquél, pues en palabras de la C.S.J.T. *"excede al de la integridad de la renta fiscal"*.

En ese sentido, el elemento objetivo consiste en el perjuicio fiscal concreto (no ingreso de percepciones). El artículo 86 inciso 2 del C.T.P. (Actual art. 87 inc. 2 texto consolidado Ley N° 9924) sanciona a los agentes de retención y percepción que habiendo actuado como tales, no ingresen en las fechas de vencimiento previstas los saldos retenidos y percibidos; es decir se castiga la conservación indebida del tributo.

Sin embargo, el mero atraso no basta para tener por consumada la infracción de defraudación fiscal, el elemento subjetivo es la conducta del agente que revele la intención de mantener los importes retenidos o percibidos con la finalidad de causar un daño a la renta fiscal. Se trata del aspecto volitivo que debe hallarse presente en la conducta descripta por la norma y acreditada por la D.G.R. en el acto que impone la sanción de multa, situación que en el presente caso, de la lectura de la Resolución N° M 8625/24 no se encuentra merituada, limitándose solo a transcribir artículos del Código Tributario Provincial y a asociar el dolo con el paso del tiempo.

Cabe destacar que el retardo del ingreso del depósito, no es suficiente para considerar que ha existido intención de defraudar, sumado a que la presentación por parte del contribuyente de la DDJJ correspondiente al período sancionado, eliminaría un elemento fundamental de la defraudación, la ocultación maliciosa, careciendo la Resolución recurrida del análisis de las situaciones mencionadas, correspondiendo a la Autoridad de Aplicación, efectuar una fundamentación clara y precisa de la conducta que intenta sancionar. La Resolución no explica en forma clara donde residiría el actuar doloso que la Autoridad de Aplicación "presume", sin más.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

G.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En sentido coincidente, la Corte Suprema de Justicia de Tucumán, en el caso "AGROPECUARIA EL SAUCE S.A. C/PROVINCIA DE TUCUMAN -DGR - S/NULIDAD REVOCACION", mediante Sentencia N° 1108, 10/11/2021, casó la sentencia objeto de recurso, conforme la siguiente doctrina legal: *"Es descalificable como acto jurisdiccional válido la sentencia que: a) concluye en una presunción de actuación dolosa, pero sin explicitar el modo en que se habría tipificado la supuesta conducta por "defraudación", conforme la descripción efectuada por alguno de los incisos del art. 88 del Código Tributario; b) del mero dolo en el incumplimiento de una obligación dineraria, concluye en la existencia del dolo específico que requiere un tipo de naturaleza penal como el defraudatorio"*.

En el presente caso, al igual de lo que acontecía en "Agropecuaria El Sauce SA", se advierte que el contribuyente incurrió en simple mora intencional (dolo moratorio) y no existen elementos de prueba que permitan concluir que en su conducta se observa resultado dañoso que configure el dolo específico que requiere un tipo de naturaleza penal como el defraudatorio. No se han demostrado hechos externos tales como maniobra, ardid, ocultación o engaño que induzcan al fisco al error y que afecten la eficiencia de los sistemas de contralor y la fe provisoria que merecen las declaraciones juradas. No hay medio comisivo en el momento que CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L. presentó la Declaración Jurada correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agentes de Percepción – del periodo 09/2019 al 07/10/2019, es decir antes de que operara el vencimiento de dicha obligación, exteriorizando el importe de las percepciones realizadas. Es decir, generándose él mismo la obligación de ingresar el importe auto-determinado, situación que a todas luces es contradictoria a un intento de ocultamiento malicioso para la configuración de la figura de defraudación fiscal, alegada por el fisco.

En definitiva, el Organismo Fiscal no explicó satisfactoriamente donde residiría el actuar doloso de la actora, ni precisó el modo en que se tipificó la supuesta conducta por defraudación, siendo que, del mero dolo en el incumplimiento de una obligación dineraria, no puede lógicamente concluirse la existencia del dolo específico que requiere un tipo de naturaleza penal como el defraudatorio.

Pues bien, atento la identidad que este caso guarda con el precedente "Agropecuaria El Sauce SA", corresponde aplicar el criterio establecido en tal caso por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Provincia, por tratarse de doctrina

judicial obligatoria y vinculante para este Tribunal inferior, teniendo en cuenta la función uniformadora propia del remedio extraordinario local, y en aras de garantizar la seguridad jurídica e igualdad ante la ley.

En ese sentido, considero que la Autoridad de Aplicación no argumentó correctamente el Acto Administrativo sancionatorio, por lo que el mismo no posee fundamentación válida con respecto a los antecedentes obrantes en autos. Es prerrogativa de la Administración respecto de la legitimidad de sus actos, la veracidad de los hechos en los que se asienta así como la validez de las conclusiones extraídas de ellos, ya que la ausencia de los mismos hace merecedor de la sanción de nulidad.

El procedimiento tributario, como todo procedimiento administrativo, se encuentra regido por una serie de principios que lo orientan y que ponen horizonte a su desarrollo. Estos se encuentran plasmados en el orden local en el artículo 3° de la Ley N° 4.537, el cual dispone que el procedimiento debe encaminarse a un mejor y más eficaz funcionamiento de la Administración, asegurando la vigencia del ordenamiento jurídico objetivo.

En igual sentido, el art. 48 de la Ley N° 4.537 dice: "(...) *El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, en los siguientes casos: b) Cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último supuesto, que la delegación, avocación o sustitución estuvieren permitidas; falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocado; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su emisión (...)*".

Asimismo, la Doctrina en la materia dijo: "(...) *Un acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, cuando carece de alguno de sus elementos esenciales o padece en ellos de un vicio grave (cfr. Comadira, Julio R., Derecho Administrativo: acto administrativo, procedimiento administrativo, otros estudios, 2ª ed., Abeledo-Perrot, Buenos Aires, 2003, p.59)(...)*".

El sistema diseñado por la normativa específica que regula el procedimiento administrativo en Tucumán, pone en cabeza de la Administración Pública el deber de anular de oficio por razones de ilegitimidad (art. 51 Ley N° 4.537), aquellos actos administrativos que adolecen de vicios graves en sus elementos esenciales.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Al respecto, cabe recordar que por causa del acto administrativo han de entenderse los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Va de suyo que tales "*antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho*" deben existir o concurrir al tiempo de emitirse el acto. (cfr. Marienhoff Miguel S., Tratado de Derecho Administrativo Lexis N° 2203/001602).

La causa es, de tal forma, un elemento lógico que comprende el por qué y se compone de las referencias fácticas, circunstancias y normas que se constituyen en fuente creadora del acto administrativo. La misma se manifiesta desde el punto de vista jurídico, en aquellos antecedentes (hechos, conductas o disposiciones normativas) de los que se deducirá, a su vez, un consecuente jurídico, por ello considero que el acto administrativo de marras altera lo dispuesto por el artículo 48 inciso b) de la Ley de Procedimiento Administrativo, según los considerandos que anteceden.

Que este Tribunal tiene libertad para escoger los caminos que considere más convenientes para abordar y resolver el litigio traído a su conocimiento, con la única condición de que no queden al margen de la decisión elementos que, por su trascendencia, resulten indispensables para emitir un juicio fundado sobre el tema en discusión.

Que el Código Tributario de Tucumán en su art. N° 165 (Actual art. 166 texto consolidado Ley N° 9924) dice: "*(...) El recurso de apelación comprende el de nulidad (...)*", por ello y en virtud a las consideraciones hasta aquí vertidas, corresponde declarar la nulidad de las Resoluciones (DGR) N° M 8625/24 de fecha 01/11/2024.

Por ello, y en virtud a las consideraciones hasta aquí vertidas, corresponde HACER LUGAR al Recurso de apelación Interpuesto por CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L. C.U.I.T. N° 30-56358597-4 contra la Resolución N° M 8625/24 dictada por la Dirección General de Rentas el 01/11/2024 y, en consecuencia, DECLARAR LA NULIDAD de la misma, conforme lo expuesto en los considerandos precedentes. Así voto.

El Dr. **José Alberto León** dijo: Comparto la reseña de los antecedentes expuestos en el voto del Vocal preopinante, C.P.N Jorge Gustavo Jiménez, así como los

fundamentos expuestos en el Punto V de su voto y el resuelve propuesto por el mismo.

En mérito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

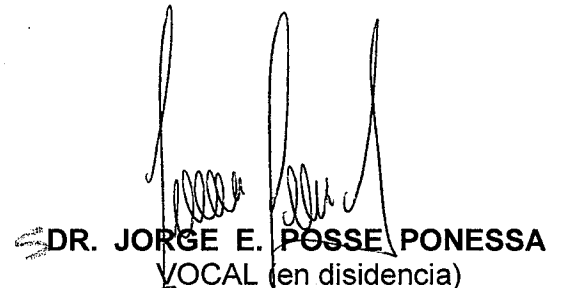
1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **CARLOS Y LUIS FUENTES S.R.L.**, C.U.I.T. N° 30-56358597-4, en contra de la Resolución N° M 8625/24, dictada con fecha 01/11/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por **\$272.416,05** (Pesos Doscientos Setenta y Dos Mil Cuatrocientos Dieciséis con 05/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 (actual artículo 87°) del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, período mensual 09/2019, en virtud de lo expresado en los considerandos que anteceden.

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

HACER SABER



CPN JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (en disidencia)



DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION