

SENTENCIA N° 52 /2026

Expte. N° 322/926/2024

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 4 días del mes de JUNIO de 2026 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal Presidente); a fin de resolver la causa caratulada: "**PANPACK S.A s/RECURSO DE APELACIÓN**". Expte. N° 322/926/2024 (Expte. D.G.R. N° 23342/1376/TW/2023).-

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 29/33 del expediente D.G.R. N° 23342/1376/TW/2023, PANPACK S.A, C.U.I.T N° 30-63183894-0, a través de su apoderado Dr. Esteban G. Wagner, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución de la Dirección General de Rentas N° M 8200/24 de fecha 18/09/2024 que obra en el Expediente D.G.R. N° 23342/1376/TW/2023 a fs. 26/27, que resuelve en su artículo 3: APLICAR al Agente de Percepción una multa de \$236.537 (Pesos Doscientos Treinta y Seis Mil Quinientos Treinta y Siete), equivalente a 02 veces el monto mensual percibido y no ingresado al Fisco a su vencimiento, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inc. 2 del Código Tributario Provincial, periodo mensual 04/2020.

El apelante en su recurso sostiene que la infracción endilgada es "inexistente", puesto que no es verdad que PANPACK S.A. haya retenido sumas percibidas a clientes y que luego dejara de ingresarlas en tiempo y forma al Organismo Fiscal. Explica que las facturas que conforman las percepciones practicadas no se ingresaron debido a que fueron emitidas en cuenta corriente, y que a la fecha en que debía ingresarse la percepción del tributo en cuestión no habían sido aún cobradas por la Empresa. Por ello, entiende que materialmente no correspondía ingresar tales percepciones puesto que se trata de sumas que aún no habían sido efectivamente cobradas.

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

Agrega que la empresa atravesó a raíz de la pandemia meses "financieramente difíciles", que la llevaron quedar momentáneamente sin liquidez en sus cuentas bancarias con giro al descubierto, lo que le impidió cumplir con el depósito al Organismo Fiscal de percepciones de sumas facturadas, pero aun no cobradas.

Expresa que no es procedente la aplicación de sanción alguna, porque las sumas percibidas con más sus respectivos intereses han sido ingresadas por la empresa de manera espontánea. Es decir, sin recibir intimación alguna, y con anterioridad a la instrucción del sumario. Agrega que a su entender esta situación no fue valorada por la D.G.R en la Resolución sancionatoria.

Posteriormente plantea la prescripción de la facultad sancionatoria de la D.G.R, fundamentando sus dichos a través del fallo la Corte Suprema de Justicia de la Nación "*Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de D.F. . I.A.S. Contencioso Administrativo Medida Cautelar*". Explica que la facultad del Fisco Provincial para la aplicación de la multa impuesta respecto del periodo 04/2020 se encuentra prescripta, en virtud del plazo de 2 años.

Agrega que la prescripción de la acción penal es una materia que está reservada al Congreso Nacional según lo establecido en el art. 75 inc. 12, y en ese sentido, la provincia no puede dictar normas que contraríen lo regulado en el código de fondo y, mucho menos, en el caso de una materia penal. Cita jurisprudencia en este sentido. Cita y transcribe los artículos 62 y 63 del Código Penal, y sostiene que se deben aplicar las disposiciones del Código Penal.

Entiende que corresponde aplicar al presente expediente el plazo establecido en el inc. 40 del art. 65 del Código Penal y, por lo tanto, el recurso deducido debe tener favorable acogida. Pues a ese cuerpo normativo 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.

Argumenta que resulta evidente la inconstitucionalidad de los arts. 54, 56 y 58 de la ley 5.121 por contravenir el art. 62 inc. 5 del Código Penal y el art. 2.532 del Código Civil y Comercial de la Nación y, de esa forma, violentar el art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional, al tratarse la prescripción de la acción penal de la multa una materia que le corresponde dictar con exclusividad al Congreso de la Nación y no a la Provincia de Tucumán.

Solicita que se declare la inconstitucionalidad de los artículos del CTP citados oportunamente, que se tenga por prescripta la acción de la D.G.R. para aplicar las multas de autos, y se declare la nulidad de la multa aplicada.

II. Que a fojas 1/4 del Expte. N° 322/926/2024, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso conforme lo dispuesto en el art. 148° del Código Tributario Provincial.

Sostiene que la conducta del Agente de Percepción respecto al período mensual 04/2020 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos resulta pasible de la aplicación de las sanciones previstas en el artículo 86 inc. 2 del código Tributario Provincial. Cita y transcribe dicho artículo.

Agrega que el hecho de haber regularizado el agente su situación no es óbice a la aplicación de la sanción prevista en el artículo 86 del Código Tributario Provincial, toda vez que resulta de relevancia el momento en que se produjo dicha regularización; según se desprende de las constancias de autos fue con posterioridad a su vencimiento por lo que el encuadramiento legal resulta ajustado a derecho.

Explica que el agente como responsable del tributo, no puede liberarse de responsabilidad por el hecho imputado fundándose en razones administrativas y pretender trasladar al Fisco las consecuencias de las mismas teniendo pleno conocimiento que las retenciones efectuadas en su carácter de agente de percepción al momento de emitir la factura (independientemente que la misma haya sido abonada), resulta ser dinero de terceros que debió ingresar a su vencimiento. La operatoria de cobro de las facturas compete absolutamente al agente no pudiendo trasladar al Fisco la responsabilidad de su cobro.

Agrega que se equivoca el presentante al pretender aplicar al periodo mensual 04/2020 del Impuesto sobre los ingresos Brutos Agente de Percepción las normas del Código Penal en materia de prescripción. Cita y transcribe el artículo 69 del CTP y expresa que ello es coincidente con lo previsto por la jurisprudencia citada por el presentante en la causa "Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A I.A.S. contencioso administrativo -medida cautelar". Cita y transcribe la parte pertinente.

Aclara que el precedente citado, cuyo criterio fue aceptado en sentencias posteriores por nuestra C.S.J.T., se refiere a periodos fiscales anteriores a la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, (agosto de 2015), razón

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

suficiente para entender que no resulta aplicable como antecedente. Cita el fallo de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo de Tucumán en los autos "ANSONNAUD, SIXTO RICARDO c/ PROVINCIA DE TUCUMÁN -DGR- S/ NULIDAD/REVOCAACION". EXPTE. N° 470/22 - CCA SALA I, y explica que el fallo "Alpha Shipping S.A. c. Provincia de T.D.F.A. e I.A.S. s/contencioso administrativo - medida cautelar" no se traduce en una doctrina pacífica y exenta de críticas.

Manifiesta que corresponde rechazar el planteo de inconstitucionalidad articulado por el actor en contra de los artículos 54, 56 y 58 de la Ley N° 5.121. Cita jurisprudencia en este sentido.

Recalca que el fallo "Alpha Shipping S.A. c. Provincia de T.D.F.A. e I.A.S. s/contencioso administrativo - medida cautelar" no resulta traspolable al sub examine, y que si se realiza una adecuada interpretación de la aplicación de la ley en el tiempo, teniendo en cuenta el plazo legal de cinco años que dispone el artículo 54 del CTP para el cómputo de prescripción, y la forma de contar el mismo -artículo 56 del mencionado digesto, surge expresamente que la infracción correspondiente al anticipo 04/2020 opera el 15/05/2020. Por ello, el plazo de la prescripción de la acción correspondiente comenzaría a correr a partir del 01/01/2021, por lo tanto, el plazo de cinco años culminaría el 01/01/2026.

Agrega que debe tenerse presente lo dispuesto por el artículo 70 del C.T.P, que establece que todo incumplimiento a las normas tributarias de índole sustancial o formal constituye infracción punible, por cual es procedente y ajustado a derecho aplicar la sanción prevista en la normativa vigente.

En virtud de lo expuesto, la D.G.R entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el Agente de Percepción PANPACK S.A, en contra la resolución N° M 8200/24 de fecha 18/09/2024, debiendo confirmarse la misma.

III. A fs. 11 del Expediente N° 322/926/2024 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 13/2025 de fecha 17/02/2025 donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación, además de los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, de manera previa a resolver si la

conducta del apelante encuadra en la figura típica endilgada por la Autoridad de Aplicación, y a considerar si la sanción impuesta resulta ajustada a derecho, realizare la siguiente aclaración sobre la pauta metodológica a utilizar en el tratamiento de autos.

A partir de la publicación de la Ley 9.924 (B.O 17/10/2025) se puso 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 sufrió modificaciones en la numeración de su articulado, y es por tal motivo, que 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 (art. 86 inc. 2 C.T.P), seguido de la referencia al artículo actualmente vigente según Ley 9.924 (art.87 del C.T.P actual).-

Ahora bien, para una mejor comprensión de la problemática con respecto al caso en análisis, corresponde dejar sentado los antecedentes del presente expediente, y de ello, observo en primer lugar, que por medio de la notificación del sumario N° B10/S/000001655/2023, en fecha 23/05/2023, obrante a fs. 7 del Expte. D.G.R. N° 23342/1376/TW/2023 cursada a la 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 art. 87 del C.T.P), por los períodos 04/20 y 01/21, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, por mantener en su poder tributos percibidos después de haber vencido el plazo en el que debió ingresarlos al fisco.

Con posterioridad, del cotejo de las actuaciones surge que en fecha 29/05/2023 el agente presenta descargo en tiempo y forma, obrante a fs. 01/05 del Expte. D.G.R. N° 23342/1376/TW/2023 a través del cual manifiesta la inexistencia de la infracción y la improcedencia del sumario. A su vez, también explica que las facturas que conforman las percepciones que no se ingresaron se encuentran en cuenta corriente, y a la fecha en que debían ingresarse las percepciones del tributo en cuestión no habían sido cobradas. Agrega que durante la pandemia la

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

empresa PANPACK S.A. atravesó una situación financiera muy difícil que la dejó sin liquidez, pero que nunca existió retención indebida de las sumas percibidas de los clientes.

Seguidamente argumenta la inexistencia de la infracción, debido a que las sumas percibidas con más sus respectivos intereses han sido ingresadas de manera espontánea, es decir, sin haber recibido intimación alguna y con anterioridad a la instrucción de sumario.

Por último, plantea la prescripción de la facultad de sancionar de la D.G.R. citando la parte pertinente del fallo "Alpha Shipping S.A. c. Provincia de T.D.F.A. e I.A.S. s/contencioso administrativo - medida cautelar". Cita y transcribe el artículo 62 del Código Penal.

En segundo lugar, a fs. 18 del Expte. D.G.R. N° 23342/1376/TW/2023 obra dictamen de la CPN. María del Huerto Saleme, jefa sección servicio jurídico, división sumarios y multas de la D.G.R., a través del cual excluye el período 01/2021 debido a que el mismo se encuentra tramitando por el Expte. 10048/376/D/2024, y respecto al período 04/2020 indica que corresponde proseguir con las actuaciones a fin de emitir el acto resolutivo por el Sumario N° B10/S/1655/2023, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Agente de Percepción.

En tercer lugar, a fs. 22/24 del Expte. D.G.R. N° 23342/1376/TW/2023 obra dictamen de la Dra. Silvina Solozano jefa sección servicio jurídico, división sumarios y multas de la D.G.R., a través del cual contesta el traslado del descargo interpuesto por el Agente, y concluye que corresponde por un lado, excluir al período 01/2021 de la aplicación de la multa, y por otro, graduar la sanción en dos (02) veces el monto mensual percibido y no ingresado al Fisco a su vencimiento por el período mensual 04/2020, conforme la escala prevista por el art. 86 inc. 2 del C.T.P. – (actual art. 87 del C.T.P.).

También agrega que el monto omitido a considerar a los efectos de la aplicación de la sanción prevista en el art. 86 inc. 2 del C.T.P. – (actual art. 87 del C.T.P.), asciende a la suma de \$118.268,60 (Pesos Ciento Dieciocho Mil Doscientos Sesenta y Ocho con 60/100).

Por último, la Autoridad Fiscal, dicta en fecha 18/09/2024 la Resolución en crisis, que resuelve: "(...) 2) *Excluir de la aplicación de sanción al Período 01/2021 Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción.* 3) *Aplicar al agente*

PANPACK S.A una multa de \$236.537 (Pesos Doscientos Treinta y Seis Mil Quinientos Treinta y Siete), equivalente a 02 veces el monto mensual percibido y no ingresado al Fisco a su vencimiento, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inc. 2 del Código Tributario Provincial, periodo mensual 04/2020”.

El artículo 86 inciso 2) del C.T.P vigente al momento de la infracción, – actual art. 87 del C.T.P establece que: “(...) Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: (...) 2) Los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que mantengan en su poder tributos retenidos y/o percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco”. Y que la sanción de multa aplicada corresponde al mínimo de la escala legal prevista, equivalente a dos (02) veces el monto mensual percibido y no depositado”.

Dicho ello, considero oportuno antes de resolver la cuestión de fondo y contestar los agravios esgrimidos por el apelante, realizar un análisis de la fecha en la que operó el vencimiento de la presentación de la respectiva DDJJ; la fecha en la que fue presentada y la fecha en la que el Agente efectuó el pago del capital e intereses correspondientes. Anexo a la presente sentencia cuadro de situación que refleja lo expresado ut supra:

Periodo	Fecha Vto. DJ	Fecha Pres. DJ	Fecha de Pago		Instrucción de Sumario
			Capital	Intereses	
04-20	15/05/2020	11/05/2020	16/06/2020	16/06/2020	23/05/2023

Del cuadro en cuestión puede observarse respecto al periodo 04/2020 que el agente presentó la DDJJ correspondiente en término y cuyo capital e intereses fueron cancelados con anterioridad a la instrucción del sumario.

Sin perjuicio de lo expuesto, y antes de realizar el tratamiento particular del periodo citado, corresponde abordar los planteos esgrimidos por el apelante, referidos a la inconstitucionalidad de los artículos del 54, 56 y 58 de la ley 5.121

(CPT), y a la prescripción de la facultad sancionatoria de la D.G.R. al momento de la instrucción de sumario.

Al respecto, en primer lugar, el contribuyente, debe tener en cuenta que el art 161 del C.T.P (actual artículo 162) 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, lo que no aconteció respecto de los artículos que menciona el contribuyente. Por lo tanto, corresponde rechazar el planteo efectuado.

En segundo lugar, y respecto a la prescripción de la facultad sancionatoria de la D.G.R, el apelante debe tener presente que este instituto tiene una doble función en materia tributaria, ya que ella opera tanto en el campo obligacional como en el sancionatorio. Por un lado funciona como causal de extinción de la acción tendiente al cobro del impuesto, o de aquella que procura su repetición. En su segunda función acarrea el cese de la pretensión punitiva infraccional o delictual como también de la pena impuesta a consecuencia de aquellas.

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

"En materia punitiva la acción penal prescribe cuando, con arreglo a los términos y condiciones establecidas por la ley, se extingue por efecto del tiempo 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 digesto dispone: "*El plazo de la prescripción es de cinco (5) años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local*".

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

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 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).*

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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 CTP - (actual artículo 55); sin que la Corte Provincial haya declarado su inconstitucionalidad en ninguno de los precedentes citados.

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

C.R.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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).

En consecuencia, ante la inexistencia de tal declaración, no se dan los presupuestos requeridos por el art. 161 del C.T.P (actual artículo 162) para prescindir de la aplicación del art. 54 CTP (actual art. 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 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 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 los artículos mencionados surge que el vencimiento de la DDJJ correspondiente al periodo 04/2020 ocurrió el 15/05/2020, por lo cual, de acuerdo con el art 56 del C.T.P. - (actual artículo 57), el cómputo de la prescripción de la acción para aplicar la multa comenzó a correr a partir del 01/01/2021 y, por lo tanto, la prescripción de la facultad sancionatoria de la D.G.R operaría recién en fecha 01/01/2026. A mayor abundamiento, señalo que la Resolución dictada por la D.G.R a través de la cual se aplica la multa que el contribuyente apela fue dictada en fecha 18/09/2024 y notificada el 19/09/2024, es decir, antes del vencimiento del plazo de la prescripción.

Habiendo aclarado lo anterior, respecto de la prescripción de las facultades sancionatorias de la D.G.R, con fundamentos que serán ampliados oportunamente a lo largo de esta sentencia, continuare con el tratamiento particular del periodo 04/2020.

De las constancias de autos, se puede cotejar que el agente de percepción PANPACK S.A, respecto al periodo 04/2020, cuyo vencimiento operaba el día 15/05/2020, presentó en tiempo y forma (11/05/2020) la DDJJ correspondiente al Impuesto a los IIBB, sin ingresar a su vencimiento (15/05/2020) el importe declarado de \$118.268,5 (Pesos Ciento Dieciocho Mil Doscientos Sesenta y Ocho con 50/100). Sin embargo en fecha 16/06/2020 abonó el capital exteriorizado oportunamente con más los respectivos intereses. Todo ello con anterioridad a la instrucción de sumario notificada el 23/05/2023.

De la lectura de la Resolución apelada surge que la conducta imputada al agente consiste en el ilegítimo mantenimiento en su poder de los tributos previamente percibidos, después de haber vencido el plazo en que debieron ser ingresados al Fisco. Dicho proceder se encuentra tipificado en el ordenamiento tributario nacional y provincial, resultando objeto de sanciones de diversa naturaleza.- Tradicionalmente se ha sostenido el carácter penal de las infracciones tributarias. En este sentido se ha dicho que *"La idea de pena no es exclusiva del Código*

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

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

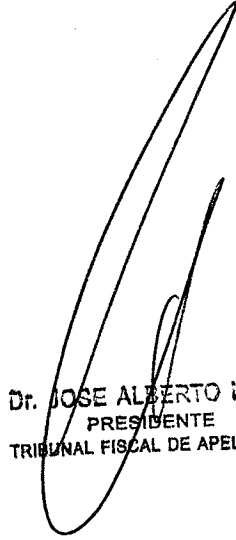
El carácter claramente punitivo de las sanciones tributarias implica la identidad ontológica del ilícito tributario con el penal. La equivalencia cualitativa es indudable, sin perjuicio de que puedan aparecer ciertos matices cuantitativos que provoquen un grado de particularismo en lo represivo fiscal,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

Al respecto el Superior Tribunal de la Provincia ha decidido "*No resulta controvertido el carácter punitivo de las multas y clausuras que la Administración aplica a los ilícitos tributarios. Es jurisprudencia reiterada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que las sanciones pecuniarias de referencia establecidas por leyes fiscales y administrativas son de naturaleza penal, dado que no tienen por objeto reparar un posible daño causado, sino que tienden prevenir y castigar la violación de las disposiciones pertinentes y que, dicho carácter represivo, no se altera por la existencia de un interés fiscal accesorio en su percepción (Fallos: 202:293; 287:76; 289:336; 290:202; 308:1224). En la doctrina especializada se ha dicho que 'el derecho penal tributario, desde el punto de vista de las sanciones que aplica a los infractores a sus normas, es de carácter penal en cuanto impone verdaderas penas que son consecuencia jurídicas consistentes en una disminución de bienes jurídicos tendientes a reprimir la trasgresión cometida y a evitar infracciones futuras' (...). Más allá de las divergencias existentes en torno a la naturaleza jurídica de la infracción tributaria y a la rama del derecho a la que pertenecen las disposiciones que regulan dicho ilícito, los autores, en general, coinciden en cuanto al carácter punitivo de las sanciones de marras*". Excm. Corte Suprema De Justicia - Sala Laboral y Contencioso Administrativo, *in re*

"Ahualli Jorge Roberto vs. Provincia De Tucumán s/ inconstitucionalidad",
Sentencia N° 894 del 16/08/2016.-

La resolución impugnada encuadra la conducta en el ex artículo 86 inciso 2) de C.T.P – (actual art. 87).

Respecto de la figura infraccional dolosa, del ex art. 88 CTP - (actual artículo 89) prevé hechos objetivos que hacen presumir –iuris tantum- el propósito de defraudar al fisco. La presunción es resultado de un proceso lógico, en el que -a partir de la existencia de un hecho cierto y comprobado- se infiere la existencia cierta o probable de otro hecho que, de acuerdo con el normal desarrollo de las cosas, debería acompañarlo.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

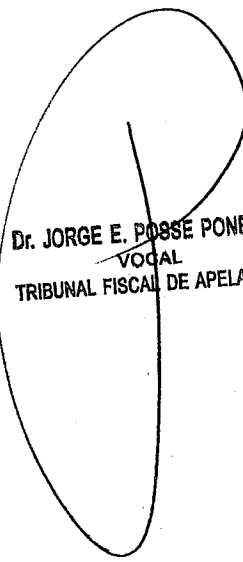
En la valoración de las presunciones de dolo, la DGR distingue la situación del contribuyente directo que autoliquida su impuesto, de la conducta del agente de retención o percepción, que se encuentra en posesión de fondos ajenos.

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

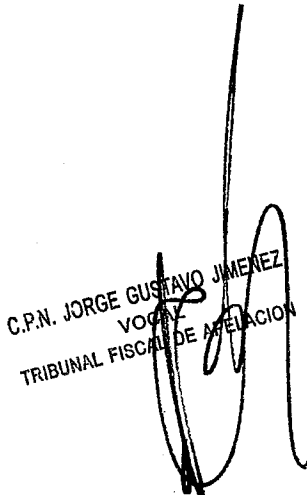
Como consecuencia de la naturaleza punitiva de las sanciones tributarias, deviene necesario aplicarles los principios emanados de la Constitución Nacional y de las Convenciones con rango constitucional, que rigen el ordenamiento penal, siendo también rectores del sistema represivo tributario. De igual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

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

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



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



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

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 ex art. 68 C.T.P – (actual art. 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”.-

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 Nº 9660 (BO 02/01/2023) se modifica la infracción de omisión establecida en el ex art. 85 C.T.P (actual art. 86), referida a los agentes de retención y percepción en los siguientes términos *“(...)Asimismo, los agentes de retención, percepción o recaudación que, habiendo actuado como tales, procedan a ingresar el monto retenido, percibido o recaudado con más sus intereses luego de operado su vencimiento, y siempre que tales sujetos no se hubieren acogido al beneficio previsto en el ex art. 91 (actual art. 92), 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 (...)”*.

Por todo lo expuesto, corresponde analizar si estamos en presencia del mismo comportamiento infraccional, o de figuras conductuales diversas. En este sentido se constata que el supuesto de hecho previsto en el ex art. 86 inc. 2 – (actual art. 87), y en la “nueva redacción” del ex art. 85 2º parr. C.T.P (actual art. 86), consiste en el proceder del agente de percepción, que mantiene en su poder los tributos percibidos después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al

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

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

Fisco. Ambos tipos penalizan la ilegítima disposición de fondos públicos por parte del agente.-

En el plano estrictamente infraccional verificamos que la modificación legislativa realizada en el ex art. 85 C.T.P (actual art. 86) implica la atenuación de la sanción establecida para la conducta del agente que mantiene en su poder tributos percibidos después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco. El comportamiento deja de ser punible a título de defraudación y pasa a ser encuadrado como omisión de impuestos, a condición de que el agente proceda – luego del vencimiento - al ingreso del monto percibido con más los intereses devengados hasta la fecha de pago.-

Se deduce que la voluntad del legislador es atenuar la punición de un mismo hecho, variando su encuadre subjetivo de dolo a culpa. Específicamente la modificación impide la aplicación de la presunción de dolo por establecida en el ex art. 88 inc. 3 C.T.P – (actual art. 89), valorando la conducta del agente tendiente a subsanar el daño producido al fisco mediante el posterior depósito de los fondos indebidamente percibidos con más sus intereses. Corresponde señalar que en el caso no se aplica la presunción de dolo establecida por el ex art. 88 inc. 2 (actual art. 89), atento a la tempestiva y correcta presentación de las DDJJ.

El agravamiento o atenuación de las sanciones aplicadas a determinadas conductas estimadas como disvaliosas, es materia propia de la política sancionatoria reservada al legislador. El criterio legislativo no puede -en principio- ser revisado por este Tribunal, salvo notoria arbitrariedad o la verificación de los supuestos establecidos por el ex art. 161 C.T.P – (actual art. 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 percepción de los fondos correspondientes al periodo 04/20, por la suma de \$118.268,05; presentando la declaración jurada correspondiente antes de su vencimiento. Se encuentra acreditado que el pago del capital y sus respectivos intereses resarcitorios son ingresados con posterioridad, y antes de la notificación de la instrucción de sumario.

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

Respecto de la liberación de la responsabilidad infraccional se ha decidido "*Que, sentado lo que antecede, cabe destacar que esta Corte ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental de que sólo puede ser reprimido quien sea culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente. Si bien, por lo tanto, es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente*". Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Casa Elen Valrni de Claret y Garelló c/ DGI", Sentencia del 31/03/1999, (Fallos 322:519).-

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

De la variación del derecho objetivo en materia infraccional resulta la inaplicabilidad al caso de la doctrina establecida por la Exma. Corte Suprema de Justicia de la Provincia en el fallo "Agropecuaria El Sauce SA c/Provincia de Tucumán - DGR - s/Nulidad Revocación", Sentencia N° 1108, del 10/11/2021. En dicho precedente la revocación de la sentencia de anterior instancia se fundó en la falta de encuadre de la conducta del agente en la figura defraudatoria del ex art. 86 inc. 2 C.T.P – (actual art. 87), atento a no haberse verificado ninguno de los indicios que fundamentan la presunción de dolo establecida por el ex art. 88 C.T.P - (actual art 89).-

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

Se verifican las condiciones para la aplicación del principio de la ley penal más favorable, por lo que corresponde evaluar el comportamiento verificado por el responsable, de acuerdo a la tipificación infraccional establecida por la ley N° 9.660. En consecuencia se recalifica la conducta del agente de percepción como Omisión de Impuestos, por encuadrar la misma en la figura prevista por el ex art. 85, párrafo 2° C.T.P – (actual art. 86), conforme surge de los antecedentes obrantes en autos.-

En relación a la aplicación del principio de ley penal más benigna en materia infraccional tributaria, el Superior Tribunal Provincia ha decidido: *"La aplicación de sanciones por 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 marras 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 Tucumán -DGR s/nulidad - revocación", Sentencia N° 611 del 21/08/2013.-

Corresponde señalar que este tribunal posee expresa atribución legal para establecer el derecho aplicable y fijar el importe de las multas, en los términos del artículo 18 y del ex 162 C.T.P – (actual art.163).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Resulta especialmente relevante para la solución del caso, que la resolución apelada aplica el mínimo de la escala legal al graduar la sanción. En consecuencia, se establece la multa respecto al periodo 04/20 en el mínimo legal contemplado para la figura infraccional en la que se reencuadra la conducta; equivalente al 55% (cincuenta y cinco por ciento) del monto percibido y no ingresado al fisco a la fecha del vencimiento. ($\$118.268,05 \times 55\% = \$65.047,67$).

Como corolario, corresponde reducir la sanción de multa en la proporción establecida por el mínimo de la escala contemplada por el ex art. 85 párrafo 2°

J. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CTP - (actual art. 86), para el periodo 04/2020, fijándose como base para la multa de este periodo la suma de \$65.047,67.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente PANPACK S.A, C.U.I.T. N° 30-63183894-0, en contra de la Resolución N° M 8200/24 dictada con fecha 18/09/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, REENCUADRAR la conducta infraccional en la figura contemplada por el ex art. 85 párrafo 2° CTP – (actual art. 86), Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el periodo 04/20 y RECTIFICAR la sanción de Multa aplicada respecto de dicho periodo, la que quedará fijada en la suma de \$65.047,67. (Pesos Sesenta y Cinco Mil Cuarenta y Siete con 67/100), conforme lo considerado.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa 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 04/2020 y consiguiente resolución del caso, en merito 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 04/2020 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 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'*.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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. JORGE E. BOSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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*

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

año siguiente al cual se haya producido el vencimiento...". En mérito a las razones expresadas precedentemente, rechazó el recurso de casación interpuesto.

Nuestra Corte Local considera en dicho fallo, que debe aplicarse la doctrina establecida en el caso "Alpha Shipping", destacando que la C.S.J.N. establece en el mismo: "4°) Que la sanción aplicada a la actora -cuya prescripción aquí se persigue- es de carácter penal pues, 'si bien puede existir en los casos de multas un interés de tipo fiscal en su percepción, esto no altera su naturaleza principalmente punitiva', de donde se deriva la aplicabilidad a la materia de los principios del derecho penal, según lo prescribe el art. 4° del Código Penal" (Fallos: 288:356). Cabe añadir que ello es así pues los principios y reglas del derecho penal son aplicables en el ámbito de las sanciones administrativas, siempre que la solución no esté prevista en el ordenamiento jurídico específico y en tanto aquellos principios y reglas resulten compatibles con el régimen jurídico estructurado por las normas especiales de que se trate, por lo que corresponde estar a las disposiciones de ese cuerpo normativo (arg. de Fallos: 335:1089). Finalmente, no es ocioso recordar que las multas funcionan como penas y no como indemnización, y que son sanciones ejemplificadoras e intimidatorias, indispensables para lograr el acatamiento de las leyes que, de otra manera, serían burladas impunemente (Fallos: 185:251 y 198:139)".

"6°) Que, en tales condiciones, y siguiendo la doctrina referida en el considerando que antecede, cabe concluir en que corresponde aplicar al sub examine el plazo establecido en el inc. 4° del art. 65 del Código Penal y, por lo tanto, el recurso extraordinario deducido por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191:245 y 195:319."

Esta postura resulta coincidente con el dictamen emitido por la Procuración General de la Nación en "Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A." (Fallos: 342:1903), donde se sostuvo que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el

art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional, aquel estableciera un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía y que, en consecuencia, las legislaturas locales no se hallaran habilitadas para dictar leyes incompatibles con las previsiones que al respecto contenían los códigos de fondo.

En razón de los antecedentes mencionados, concluyo que el régimen aplicable al plazo de prescripción de la multa cuestionada en el presente caso, debe analizarse desde las prescripciones establecidas en el título X del Código Penal, especialmente los arts. 62, 63, 64 e inc. 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 cuando se habrían configurado las infracciones imputadas en autos.

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 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 Ingresos Brutos – Agente de Percepción, respecto al periodo mensual 04/2020 se produjo el 15/05/2020, 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), y venció el 15/05/2022, sin que surjan de las presentes actuaciones causales de suspensión o interrupción que hayan alterado su curso.

La Resolución N° M 8200/24 en la cual la D.G.R. resuelve aplicar a PANPACK S.A. la multa apelada, data de fecha 18/09/2024 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 04/2020, se encontraba prescripta.

Por ello, y en virtud a las consideraciones hasta aquí vertidas, corresponde HACER LUGAR al Recurso de apelación Interpuesto por PANPACK S.A. C.U.I.T. N° 30-63183894-0 contra la Resolución N° M 8200/24 dictada por la Dirección General de Rentas el 18/09/2024 y, en consecuencia, DECLARAR PRESCRIPTA la acción del Fisco tendiente a aplicar la sanción con respecto al periodo mensual 04/2020, conforme lo expuesto en los considerandos precedentes. Así voto.

El Dr. José Alberto León dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

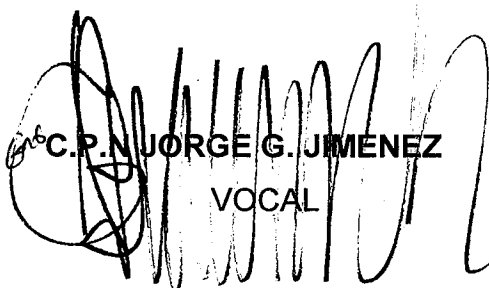
Por ello

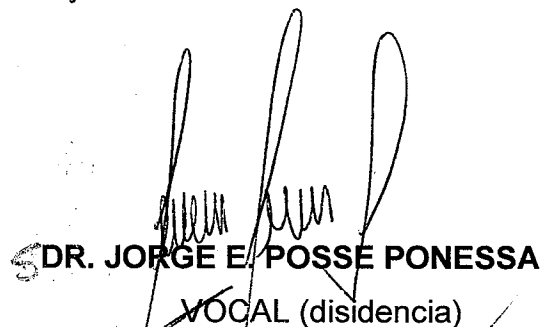
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

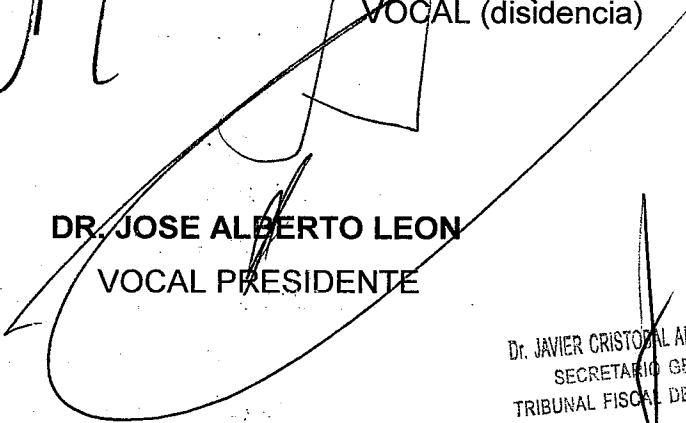
RESUELVE:

- 1) **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el agente PANPACK S.A, C.U.I.T. N° 30-63183894-0 en contra de la Resolución N° M 8200/24 dictada con fecha 18/09/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia: **A) REENCUADRAR** la conducta infraccional en la figura contemplada por el ex art. 85 párrafo 2° CTP – (actual art. 86), Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el periodo 04/20, y **B) RECTIFICAR** la sanción de Multa aplicada respecto de dicho periodo, la que quedará fijada en la suma de \$65.047,67 (Pesos Sesenta y Cinco Mil Cuarenta y Siete con 67/100), conforme lo considerado.-
- 2) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

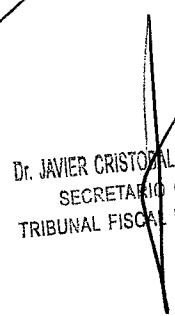
HACER SABER


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (disidencia)


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ:


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION