

SENTENCIA N°: 70 /2026

Expte. N°: 28/926/2025

Expte. N°: 37/926/2025

Expte. N°: 38/926/2025

En la ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 11 días del mes de AGOSTO del 2026, reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "ZAFRA S.A. s/Recurso de Apelación" Exptes. acumulados N° 28/926/2025, 37/926/2025 y 38/926/2025 (Exptes. D.G.R. N° 29440/376/S/2018, 18491/376/S/2018 y 552/376/S/2019) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. Que a fs. 53/56 del Expte D.G.R. N° 29440/376/S/2018 el contribuyente ZAFRA S.A. C.U.I.T. N° 30-59248626-8 a través de su apoderada María Sofía Courel interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 9103/24 de la Dirección General de Rentas (en adelante, D.G.R.) de fecha 18/12/2024 obrante a fs. 52. En ella la Directora General de la Dirección General de Rentas resuelve: "**ARTICULO 1°: APLICAR a la firma ZAFRA S.A., C.U.I.T. N° 30-59248626-8, respecto del sumario N° B10/S/215/2018 instruido a fs. 02, en su carácter de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, una multa de \$1.039.093,41 (Pesos Un Millón Treinta y Nueve Mil Noventa y Tres con Cuarenta y Un Centavos.), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86 inciso 2. del Código Tributario Provincial, período mensual 02/2018.-**"

Que a fs. 47/50 del Expte D.G.R. N° 18491/376/S/2018 el contribuyente ZAFRA S.A. C.U.I.T. N° 30-59248626-8 a través de su apoderada María Sofía Courel interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 125/25 de la Dirección General de Rentas de fecha 14/01/2025 obrante a fs. 45. En ella la Directora General de la Dirección General de Rentas resuelve: "**ARTICULO 1°: APLICAR a**

2026 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976, Cierre Masivo de los Ingenios en 1966 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Tañi Viejo de 1980

la firma **ZAFRA S.A., C.U.I.T. N° 30-59248626-8**, respecto del sumario N° B10/S/215/2018 instruido a fs. 02, en su carácter de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, **una multa de \$3.007.736,67 (Pesos Tres Millones Siete Mil Setecientos Treinta y Seis con Sesenta y Siete Centavos)**, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86 inciso 2. del Código Tributario Provincial, período mensual 12/2017.-"

Que a fs. 45/48 del Expte D.G.R. N° 552/376/S/2019 el contribuyente ZAFRA S.A. C.U.I.T. N° 30-59248626-8 a través de su apoderada María Sofía Courel interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 9102/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 18/12/2024 obrante a fs. 43. En ella la Directora General de la Dirección General de Rentas resuelve: **"ARTICULO 1°: APLICAR a la firma ZAFRA S.A., C.U.I.T. N° 30-59248626-8, respecto del sumario N° B10/S/613/2018 instruido a fs. 02, en su carácter de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, una multa de \$2.028.921,36 (Pesos Dos Millones Veintiocho Mil Novecientos Veintiuno con Treinta y Seis Centavos), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86 inciso 2. del Código Tributario Provincial, período mensual 07/2018.-"**

El apelante funda sus recursos en las siguientes razones:

En los expedientes acumulados, la firma interpuso recursos de apelación contra las resoluciones D.G.R. de contenido sustancialmente idéntico, mediante las cuales la Autoridad Fiscal impuso multas equivalentes a \$1.039.093,41 (Resolución N° M 9103/24), \$3.007.736,67 (Resolución N° M 125/25) y \$2.028.921,36 (Resolución N° M 9102/24), por considerar que la conducta de la recurrente encuadraba en las previsiones del artículo 86 inciso 2 del Código Tributario Provincial -actual artículo 87 inciso 2 C.T.P. Texto consolidado por Ley N° 9924- (BO 17/10/2025), en relación con los períodos fiscales 12/2017, 02/2018 y 07/2018.

Como agravio principal, la firma apelante sostiene que la acción del Fisco para imponer las sanciones respectivas se encuentra prescripta, invocando la aplicación del artículo 62 del Código Penal de la Nación, que fija un plazo de dos años para hechos reprimidos con multa.

Argumenta que las infracciones imputadas habrían acaecido en fechas 20/03/2018, 20/01/2018 y 22/08/2018 respectivamente y que las sanciones fueron notificadas en fechas 18/12/2024, 16/01/2025 y 18/12/2024 respectivamente, cuando la acción ya se encontraba extinguida.

Añade que la prescripción constituye materia de legislación de fondo, reservada al Congreso Nacional conforme al artículo 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, por lo que la normativa local resultaría inaplicable. Cita jurisprudencia en respaldo de su postura.

En segundo término, cuestiona la imputación de conducta defraudatoria, afirmando que presentó oportunamente las declaraciones juradas correspondientes y que, ante una demora accidental en el ingreso de las percepciones, procedió al pago de los importes adeudados con sus respectivos intereses. Sostiene que sólo existió mora sin perjuicio fiscal y que su accionar carece de todo elemento doloso.

Asimismo, invoca el principio de reparación integral del daño, señalando que el ingreso de las sumas adeudadas neutralizó cualquier afectación al bien jurídico protegido, lo cual —según afirma— excluye la culpabilidad y torna improcedente la sanción.

Niega la configuración del elemento subjetivo requerido para la figura defraudatoria, destacando la transparencia de su conducta y la inexistencia de maniobras de ocultamiento.

Finalmente, plantea la irrazonabilidad del quantum sancionatorio, al considerarlo desproporcionado frente a la entidad de la infracción, alegando que la Administración habría omitido aplicar adecuadamente los criterios legales de graduación de la multa.

Solicita, en consecuencia, el archivo de las actuaciones.

II. A fs. 76/83 del expediente D.G.R. N° 29440/376/S/2018, a fs. 94/101 del expediente D.G.R. N° 18491/376/S/2018 y a fs. 68/75 del expediente D.G.R. N° 552/376/S/2019, la Dirección General de Rentas, por intermedio de sus apoderadas Carla Lorenzetti y María Laura Colaccioppo, contesta el traslado de los recursos interpuestos, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 149 del Código Tributario Provincial.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En relación al planteo de prescripción planteado y a la norma que resulta aplicable en materia específica de sanciones tributarias, sostiene que la materia se encuentra regulada expresamente por el Código Tributario Provincial en su artículo 69 -actual artículo 70 C.T.P. Texto consolidado por Ley N° 9924- (BO 17/10/2025), el cual resulta plenamente aplicable en ejercicio de la autonomía provincial, no existiendo vacío normativo que habilite la aplicación supletoria del Código Penal.

Conforme a ello, señala que el artículo 54 del Digesto Tributario Provincial -actual artículo 55 C.T.P. Texto consolidado por Ley N° 9924- (BO 17/10/2025), resulta ser la única normativa aplicable a los casos en cuestión, el cual se encuentra vigente en su actual redacción desde la reforma efectuada al Código Tributario Provincial mediante la Ley N° 8964 (B.O. 29/12/2016) con vigencia desde el 01/01/2017. Como consecuencia, destaca que es perfectamente aplicable a los casos de marras atendiendo a los períodos fiscales objeto de las multas debatidas.

Invoca doctrina y jurisprudencia que reconocen la potestad local para establecer su propio régimen sancionatorio.

Afirma entonces que la prescripción de la acción del fisco para aplicar multas es de cinco años teniendo en cuenta el artículo 54 del Digesto Tributario Provincial -actual artículo 55 C.T.P. Texto consolidado por Ley N° 9924- (BO 17/10/2025) para el término de prescripción, y que la forma de contar el mismo se encuentra regulada por el artículo 56 del mencionado digesto -actual artículo 57 C.T.P. Texto consolidado por Ley N° 9924- (BO 17/10/2025) el cual expresa: *"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"*.

Describe también que el cómputo prescriptivo fue suspendido de conformidad con lo establecido expresamente por el artículo 63 C.T.P. -actual artículo 64 C.T.P. Texto consolidado por Ley N° 9924- (BO 17/10/2025), en virtud de la interposición de las respectivas denuncias penales contempladas en la Ley N° 27430, lo que extiende el plazo de acción fiscal.

Entrando específicamente al tratamiento de cada caso en particular, pone de manifiesto:

Respecto al expediente D.G.R. N° 29440/376/S/2018, expone que la DDJJ por el período mensual 02/2018 venció el 19/03/2018, por lo cual la infracción se produjo de manera automática al día siguiente del vencimiento incumplido, siendo esa fecha –la de la comisión de la infracción- la que corresponderá tener en cuenta a fin de computar el plazo de prescripción para sancionar la conducta infraccional.

Teniendo en cuenta lo citado, señala que el plazo de prescripción comenzó a correr a partir del 1° de Enero siguiente al año que se cometió la infracción, esto es el 20/03/2018, por lo que el plazo de cinco años comenzó a computar el 1 de Enero de 2019 y culminaría –en principio- el 1° de Enero del año 2024.

No obstante, señala que cabe analizar las causales de suspensión de la prescripción, advirtiendo que la interposición de la denuncia penal prevista en la Ley N° 27430, suspende el curso de la prescripción de acuerdo a lo previsto en el artículo 63 inciso c del C.T.P. -actual artículo 64 inciso c C.T.P., Texto consolidado por Ley N° 9924- (BO 17/10/2025).

Destaca que en el presente caso, en fecha 12/11/18, la Fiscalía de Estado de la Provincia de Tucumán interpuso denuncia penal contra la firma ZAFRA S.A., proceso que tramitó en el Expte. N° 71202/18, en la Fiscalía de Instrucción en lo Penal de Delitos Complejos de la II Nominación, bajo la carátula: "FISCALIA DE ESTADO S/DENUNCIA ART. 4° NUEVO RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO LEY 27430", siendo el denunciado: ZAFRA S.A., en la persona del presidente de la firma: Señor Baralo Ottonello Ricardo Antonio, en tanto omitió depositar las retenciones practicadas en los períodos consignados en la denuncia.

Manifiesta que en virtud de lo referido, en fecha 12/11/2018 se produjo la suspensión del plazo de prescripción de la acción del fisco para la aplicación de la multa y luego, el 12/05/2022, la denuncia penal interpuesta fue archivada, por lo que los plazos de prescripción comenzaron a correr nuevamente el 10/09/2022, luego de los 120 días posteriores a la fecha del archivo, tal como lo consigna el artículo 63 inciso c C.T.P. -actual artículo 64 inciso c C.T.P., Texto consolidado por Ley N° 9924- (BO 17/10/2025).

Por ello, expresa que realizando un adecuado cómputo del plazo, la acción de la D.G.R. para aplicar la multa discutida en autos recién prescribirá el 10/09/2027.

2026 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976, Cierre Masivo de los Ingenios en 1986 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Tafí Viejo de 1980

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

Dr. JORGE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Conforme lo citado, entiende que corresponde el rechazo de los argumentos que sustentan la pretensión de prescripción alegada por la contraria.

Respecto al expediente D.G.R. N° 18491/376/S/2018, expone que la DDJJ por el período mensual 12/2017 venció el 19/01/2018, por lo cual la infracción se produjo de manera automática al día siguiente del vencimiento incumplido, siendo esa fecha –la de la comisión de la infracción- la que corresponderá tener en cuenta a fin de computar el plazo de prescripción para sancionar la conducta infraccional.

Teniendo en cuenta lo citado, señala que el plazo de prescripción comenzó a correr a partir del 1° de Enero siguiente al año que se cometió la infracción, esto es el 20/01/2018, por lo que el plazo de cinco años comenzó a computar el 1 de Enero de 2019 y culminaría –en principio- el 1° de Enero del año 2024.

No obstante, señala que cabe analizar las causales de suspensión de la prescripción, advirtiendo que la interposición de la denuncia penal prevista en la Ley N° 27430, suspende el curso de la prescripción de acuerdo a lo previsto en el artículo 63 inciso c del C.T.P. -actual artículo 64 inciso c C.T.P., Texto consolidado por Ley N° 9924- (BO 17/10/2025).

Destaca que en el presente caso, en fecha 12/11/18, la Fiscalía de Estado de la Provincia de Tucumán interpuso denuncia penal contra la firma ZAFRA S.A., proceso que tramitó en el Expte. N° 71202/18, en la Fiscalía de Instrucción en lo Penal de Delitos Complejos de la II Nominación, bajo la carátula: *"FISCALIA DE ESTADO S/DENUNCIA ART. 4° NUEVO RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO LEY 27430"*, siendo el denunciado: ZAFRA S.A., en la persona del presidente de la firma: Señor Baralo Ottonello Ricardo Antonio, en tanto omitió depositar las retenciones practicadas en los períodos consignados en la denuncia.

Manifiesta que en virtud de lo referido, en fecha 12/11/2018 se produjo la suspensión del plazo de prescripción de la acción del fisco para la aplicación de la multa y luego, el 13/05/2022, la denuncia penal interpuesta fue archivada, por lo que los plazos de prescripción comenzaron a correr nuevamente el 10/09/2022, luego de los 120 días posteriores a la fecha del archivo, tal como lo consigna el artículo 63 inciso c C.T.P. -actual artículo 64 inciso c C.T.P., Texto consolidado por Ley N° 9924- (BO 17/10/2025).

Por ello, expresa que realizando un adecuado cómputo del plazo, la acción de la D.G.R. para aplicar la multa discutida en autos recién prescribirá el 10/09/2027.

Conforme lo citado, entiende que corresponde el rechazo de los argumentos que sustentan la pretensión de prescripción alegada por la contraria.

Respecto al expediente D.G.R. N° 552/376/S/2019, expone que la DDJJ por el período mensual 07/2018 venció el 21/08/2018, por lo cual la infracción se produjo de manera automática al día siguiente del vencimiento incumplido, siendo esa fecha –la de la comisión de la infracción- la que corresponderá tener en cuenta a fin de computar el plazo de prescripción para sancionar la conducta infraccional.

Teniendo en cuenta lo citado, señala que el plazo de prescripción comenzó a correr a partir del 1° de Enero siguiente al año que se cometió la infracción, esto es el 22/08/2018, por lo que el plazo de cinco años comenzó a computar el 1° de Enero de 2019 y culminaría –en principio- el 1° de Enero del año 2024.

No obstante, señala que cabe analizar las causales de suspensión de la prescripción, advirtiendo que la interposición de la denuncia penal prevista en la Ley N° 27430, suspende el curso de la prescripción de acuerdo a lo previsto en el artículo 63 inciso c del C.T.P. -actual artículo 64 inciso c C.T.P., Texto consolidado por Ley N° 9924- (BO 17/10/2025).

Destaca que en el presente caso, en fecha 12/11/18, la Fiscalía de Estado de la Provincia de Tucumán interpuso denuncia penal contra la firma ZAFRA S.A., proceso que tramitó en el Expte. N° 71202/18, en la Fiscalía de Instrucción en lo Penal de Delitos Complejos de la II Nominación, bajo la carátula: "FISCALIA DE ESTADO S/DENUNCIA ART. 4° NUEVO RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO LEY 27430", siendo el denunciado: ZAFRA S.A., en la persona del presidente de la firma: Señor Baralo Ottonello Ricardo Antonio, en tanto omitió depositar las retenciones practicadas en los periodos consignados en la denuncia.

Manifiesta que en virtud de lo referido, en fecha 12/11/2018 se produjo la suspensión del plazo de prescripción de la acción del fisco para la aplicación de la multa y luego, el 12/05/2022, la denuncia penal interpuesta fue archivada, por lo que los plazos de prescripción comenzaron a correr nuevamente el 10/09/2022, luego de los 120 días posteriores a la fecha del archivo, tal como lo consigna el artículo 63 inciso c C.T.P. -actual artículo 64 inciso c C.T.P., Texto consolidado por Ley N° 9924- (BO 17/10/2025).

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

Por ello, expresa que realizando un adecuado cómputo del plazo, la acción de la D.G.R. para aplicar las multas discutidas en autos recién prescribirá el 10/09/2027 respectivamente.

Conforme lo citado, entiende que corresponde el rechazo de los argumentos que sustentan la pretensión de prescripción alegada por la contraria.

En lo atinente a la conducta imputada, manifiesta que el agente abonó lo percibido luego de los vencimientos respectivos y en virtud de la actuación de la D.G.R., por lo que concluye que el cumplimiento no se produjo de manera voluntaria y espontánea, sino a instancias de la actividad coactiva de la administración.

Indica que la defraudación se configura toda vez que la responsable mantuvo en su poder fondos de terceros más allá del vencimiento previsto por ley, situación que —subraya— el mismo agente reconoció en sus presentaciones, lo cual no hace más que demostrar que la conducta endilgada resulta ser ajustada a derecho.

La autoridad fiscal sostiene además que la postergación del ingreso de fondos retenidos constituye por sí misma un accionar doloso suficiente para la aplicación de la sanción, sin necesidad de acreditar maniobras adicionales.

Rechaza además la aplicación del principio de reparación integral del daño y defiende la razonabilidad de los montos sancionatorios, fundado en la gravedad de la conducta, los antecedentes y la facultad conferida al Director General de Rentas de graduar las multas, dentro de los parámetros que la misma ley permite. En virtud de tales consideraciones, solicita el rechazo de los recursos interpuestos y la confirmación de las resoluciones recurridas.

III. A fs. 41 del Expte. N° 38/926/2025, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 37/25 de fecha 28/03/2025, en donde se resuelve: "1. **TENER** por presentado en tiempo y forma por el contribuyente **ZAFRA S.A. C.U.I.T. 30-3059248626-8**, los recursos de apelación contra las Resoluciones N° M 9103/24 de fecha 18/12/2024; N° M 125/25 de fecha 14/01/2025; y N° M 9102/24 de fecha 18/12/2024 dictadas por la Dirección General de Rentas. Asimismo, tener por contestados los agravios por parte de la Autoridad de Aplicación; 2. **DECLARAR** la cuestión de puro derecho 3. **AUTOS PARA SENTENCIA.**"

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con las respectivas contestaciones de la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en las resoluciones atacadas, corresponde en esta oportunidad que emita mi opinión. Como cuestión preliminar, es necesario examinar si en el presente caso nos encontramos frente a la causal de prescripción de la sanción de multa impuesta al Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ZAFRA S.A., por los períodos 12/2017, 02/2018, y 07/2018.

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

A la luz de lo expuesto, cabe advertir que el régimen aplicable al plazo de prescripción de las multas cuestionadas en el presente caso, deben 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. 55 del Código Tributario Provincial el cual, en lo pertinente, 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"*, lo normado por el art. 62 del Código Penal, el virtud del cual *"la acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación: (...) 5º A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa"*.

2026 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976, Cierre Masivo de los Ingenios en 1966 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Taíí Viejo de 1980

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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. 57 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 de los cómputos respectivos, corresponde establecer cuándo se habrían configurado las infracciones imputadas en autos.

En ese sentido, cabe recordar que el art. 87 inciso 2 del Código Tributario Provincial dispone: *"Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: 2. Los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que mantengan en su poder tributos retenidos y/o percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco"*.

Así, la infracción prevista en el art. 87 inciso 2 del Código Fiscal de Tucumán, sanciona al agente que mantiene en su poder tributos retenidos y/o percibidos y/o recaudados, después de haber vencido el plazo en que debieron ingresarlos al Fisco; y que, en consecuencia, este es el momento que debe considerarse a los efectos de iniciar el cómputo bienal (desde las 24 horas de dicho día).

En este marco, corresponde analizar el inicio del cómputo bienal desde las 24 hs del día de la comisión de la infracción por parte del Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a los periodos 12/2017, 02/2018 y 07/2018, materia de debate.

El vencimiento del plazo previsto para el ingreso del tributo percibido correspondiente al período fiscal 12/2017 operó el día 19/01/2018, fecha en la

cual se produjo el vencimiento del plazo para la presentación y pago de la declaración jurada respectiva.

En consecuencia, el cómputo del plazo bienal de prescripción de la acción para imponer sanciones -conforme lo dispuesto por el art. 62 inciso 5 del Código Penal Argentino-, comenzó a correr a las 24 hs. de dicha fecha, en los términos del art. 63 del mismo cuerpo normativo.

Con posterioridad, en fecha 12/11/2018, la Fiscalía de Estado de la Provincia de Tucumán promovió denuncia penal contra la firma ZAFRA S.A., la cual tramitó en el Expte. N° 71202/18, por ante la Fiscalía de Instrucción en lo Penal de Delitos Complejos de la II Nominación, bajo la carátula: "FISCALIA DE ESTADO S/DENUNCIA ART. 4° NUEVO RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO LEY 27430", siendo el denunciado: ZAFRA S.A., en la persona del presidente de la firma: Señor Baralo Ottonello Ricardo Antonio, en tanto omitió depositar las retenciones practicadas en los períodos consignados en la denuncia.

Ahora bien, conforme lo establece el segundo párrafo del artículo 20 de la Ley 27.430 (Régimen Penal Tributario), *"la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que se dicte la sentencia definitiva en sede penal, la que deberá ser notificada por la autoridad judicial que corresponda al organismo fiscal"*. En tal inteligencia, la interposición de la referida denuncia penal determinó la suspensión del curso de la prescripción de la acción fiscal sancionatoria a partir del 12/11/2018.

Cabe señalar que conforme la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, las sanciones de multa en materia tributaria poseen naturaleza penal, lo que impone la aplicación de las disposiciones del derecho penal común.

Que en tal marco, el sistema penal no se agota en el Código Penal, sino que comprende también las leyes penales especiales que lo integran, entre ellas la Ley 27.430, cuyo régimen resulta aplicable en cuanto regula aspectos sustanciales del ejercicio del poder punitivo estatal en materia tributaria. En consecuencia, las previsiones del art. 20 del Régimen Penal Tributario deben proyectarse sobre la acción para imponer sanciones de multa.

Posteriormente, día 13/05/2022, la denuncia penal fue archivada, cesando desde entonces la situación de abstención obligatoria de la Administración y, en

Dr. JORGE E. FORSE FONSESA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

consecuencia, reanudándose el curso del plazo prescriptivo a partir del día siguiente.

En este contexto, cabe precisar que entre el 19/01/2018 (fecha de comisión de la infracción) y el 12/11/2018 (fecha de interposición de la denuncia penal) transcurrieron 294 días, por lo que, al momento de producirse la suspensión, restaban 436 días para la consumación del plazo bienal. Reanudado el cómputo a partir del 14/05/2022, dicho lapso remanente se agotó el día 23/07/2023, fecha en la cual operó la prescripción de la acción del Fisco para imponer la sanción.

Finalmente, la Resolución N° M. 125/25 -mediante la cual la D.G.R. dispuso la aplicación de la multa aquí recurrida- fue dictada el 14/01/2025 y notificada el 16/01/2025, es decir, luego de ampliamente superado el plazo bienal y, por lo tanto, encontrándose ya prescripta su acción para imponer la sanción debatida.

El vencimiento del plazo previsto para el ingreso del tributo percibido correspondiente al período fiscal 02/2018 operó el día 19/03/2018, fecha en la cual se produjo el vencimiento del plazo para la presentación y pago de la declaración jurada respectiva.

En consecuencia, el cómputo del plazo bienal de prescripción de la acción para imponer sanciones -conforme lo dispuesto por el art. 62 inciso 5 del Código Penal Argentino-, comenzó a correr a las 24 hs. de dicha fecha, en los términos del art. 63 del mismo cuerpo normativo.

En fecha 12/11/2018, la Fiscalía de Estado de la Provincia de Tucumán promovió denuncia penal contra la firma ZAFRA S.A., la cual tramitó en el Expte. N° 71202/18, por ante la Fiscalía de Instrucción en lo Penal de Delitos Complejos de la II Nominación, bajo la carátula: "FISCALIA DE ESTADO S/DENUNCIA ART. 4° NUEVO RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO LEY 27430", siendo el denunciado: ZAFRA S.A., en la persona del presidente de la firma: Señor Baralo Ottonello Ricardo Antonio, en tanto omitió depositar las retenciones practicadas en los períodos consignados en la denuncia.

Conforme lo establece el segundo párrafo del artículo 20 de la Ley 27.430 (Régimen Penal Tributario), *"la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que se dicte la sentencia definitiva en sede penal, la que deberá ser notificada por la autoridad judicial que corresponda al organismo fiscal"*. En tal inteligencia, la interposición de la referida denuncia penal determinó la suspensión

del curso de la prescripción de la acción fiscal sancionatoria a partir del 12/11/2018.

Posteriormente, el día 12/05/2022, la denuncia penal fue archivada, cesando desde entonces la situación de abstención obligatoria de la Administración y, en consecuencia, reanudándose el curso del plazo prescriptivo a partir del día siguiente.

En este contexto, cabe precisar que entre el 19/03/2018 (fecha de comisión de la infracción) y el 12/11/2018 (fecha de interposición de la denuncia penal) transcurrieron 236 días, por lo que, al momento de producirse la suspensión, restaban 495 días para la consumación del plazo bienal. Reanudado el cómputo a partir del 14/05/2022, dicho lapso remanente se agotó el día 21/09/2023, fecha en la cual operó la prescripción de la acción del Fisco para imponer la sanción.

Finalmente, la Resolución N° M 9103/24 -mediante la cual la D.G.R. dispuso la aplicación de la multa aquí recurrida- fue dictada el 18/12/2024 y notificada el mismo día, es decir, luego de ampliamente superado el plazo bienal y, por lo tanto, encontrándose ya prescripta su acción para imponer la sanción debatida.

El vencimiento del plazo previsto para el ingreso del tributo percibido correspondiente al período fiscal 07/2018 operó el día 21/08/2018, fecha en la cual se produjo el vencimiento del plazo para la presentación y pago de la declaración jurada respectiva.

En consecuencia, el cómputo del plazo bienal de prescripción de la acción para imponer sanciones -conforme lo dispuesto por el art. 62 inciso 5 del Código Penal Argentino-, comenzó a correr a las 24 hs. de dicha fecha, en los términos del art. 63 del mismo cuerpo normativo.

En fecha 12/11/2018, la Fiscalía de Estado de la Provincia de Tucumán promovió denuncia penal contra la firma ZAFRA S.A., la cual tramitó en el Expte. N° 71202/18, por ante la Fiscalía de Instrucción en lo Penal de Delitos Complejos de la II Nominación, bajo la carátula: "FISCALIA DE ESTADO S/DENUNCIA ART. 4° NUEVO RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO LEY 27430", siendo el denunciado: ZAFRA S.A., en la persona del presidente de la firma: Señor Baralo Ottonello Ricardo Antonio, en tanto omitió depositar las retenciones practicadas en los períodos consignados en la denuncia.

2026 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976, Cierre Masivo de los Ingenios en 1986 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Tafí Viejo de 1980

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.F.A. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Conforme lo establece el segundo párrafo del artículo 20 de la Ley 27.430 (Régimen Penal Tributario), *"la autoridad administrativa se abstendrá de aplicar sanciones hasta que se dicte la sentencia definitiva en sede penal, la que deberá ser notificada por la autoridad judicial que corresponda al organismo fiscal"*. En tal inteligencia, la interposición de la referida denuncia penal determinó la suspensión del curso de la prescripción de la acción fiscal sancionatoria a partir del 12/11/2018.

Posteriormente, el día 12/05/2022, la denuncia penal fue archivada, cesando desde entonces la situación de abstención obligatoria de la Administración y, en consecuencia, reanudándose el curso del plazo prescriptivo a partir del día siguiente.

En este contexto, cabe precisar que entre el 21/08/2018 (fecha de comisión de la infracción) y el 12/11/2018 (fecha de interposición de la denuncia penal) transcurrieron 81 días, por lo que, al momento de producirse la suspensión, restaban 650 días para la consumación del plazo bienal. Reanudado el cómputo a partir del 14/05/2022, dicho lapso remanente se agotó el día 23/02/2024, fecha en la cual operó la prescripción de la acción del Fisco para la imponer la sanción.

Finalmente, la Resolución N° M 9102/24 -mediante la cual la D.G.R. dispuso aplicación de la multa aquí recurrida- fue dictada el 18/12/2024 y notificada el mismo día, es decir, luego de ampliamente superado el plazo bienal y, por lo tanto, encontrándose ya prescripta su acción para imponer la sanción debatida.

Siendo el punto analizado, dirimente y lógicamente prelativo a los restantes agravios expresados por el recurrente, dado el resultado al que se arriba, se hace innecesario su tratamiento.

Por ello, y en virtud a las consideraciones hasta aquí vertidas, corresponde HACER LUGAR a los recursos de apelación interpuestos por ZAFRA S.A. C.U.I.T. N°30-59248626-8 en contra de las Resoluciones N° M 9102/24 y M 9103/24, ambas de fecha 18/12/2024, y Resolución N° M 125/25 de fecha 14/01/2025, todas emitidas por la Dirección General de Rentas y, en consecuencia, DECLARAR prescripta la acción del Fisco tendiente a aplicar las sanciones cuestionadas, por los períodos mensuales 12/2017, 02 y 07/2018, conforme lo expuesto en los considerandos precedentes. Así voto.

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

Sin perjuicio del elevado reconocimiento intelectual que me merece mi distinguido colega preopinante, me permitiré disentar, por no compartir los fundamentos expuestos en su voto; motivo por el cual, me veo en la obligación de emitir mi propio voto.

I. Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I°, II° y III° del voto que precede, pero difiero con los argumentos y conclusiones expuestos en el punto IV°. Ello, en mérito a los fundamentos que desarrollaré a continuación:

II. 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.

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 Luís 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

2026 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976, Cierre Masivo de los Ingenios en 1966 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Taft Viejo de 1980

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

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".

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

2026 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976, Cierre Masivo de los Ingenios en 1966 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Tañi Viejo de 1980

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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

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

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

Es menester señalar que el 161 (actual artículo 162) CTP establece: *"El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma"*.

Es decir que -como principio general- este Tribunal solo puede prescindir de la aplicación de la norma local ante la existencia de un pronunciamiento de la Corte

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. FOSSE BENESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P. JORGE E. FOSSE BENESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 las DDJJ correspondientes a los períodos 12/2017, 02/2018 y 07/2018 operó el 19/01/2018, 19/03/2018 y 21/08/2018 respectivamente, el cómputo del plazo de prescripción de la acción para aplicar la multa de los períodos en cuestión comenzaría a correr a partir del 01/01/2019 y, por lo tanto, la prescripción operaría, en principio, el 01/01/2024.

Sin embargo, en fecha en fecha 12/11/2018 la Fiscalía de Estado de la Provincia de Tucumán, interpuso Denuncia Penal contra la firma ZAFRA S.A., proceso que tramitó en el Expte. N° 71202/18 en la Fiscalía de Instrucción en lo Penal de Delitos Complejos de la II nominación, bajo la carátula: "FISCALIA DE ESTADO S/DENUNCIA ART. 4º NUEVO RÉGIMEN PENAL TRIBUTARIO LEY 27.430", siendo el denunciado: ZAFRA S.A., en la persona del presidente de la firma: Señor Baralo Ottonello Ricardo Antonio, en tanto omitió depositar las percepciones practicadas en los períodos consignados en la denuncia.

En este sentido, resulta pertinente señalar que el artículo 63 (actual artículo 64) del C.T.P. prevé las causales de suspensión de la prescripción, disponiendo al respecto lo siguiente: *"Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de*

las acciones y poderes fiscales: (...) c) Igualmente se suspenderá la prescripción para aplicar sanciones desde el momento de la formulación de la denuncia penal establecida en el Artículo 20 del Régimen Penal Tributario aprobado por la Ley Nacional N° 27.430, por presunta comisión de algunos de los delitos tipificados en dicha Ley y hasta los ciento veinte (120) días posteriores al momento en que se encuentre firme la sentencia judicial que se dicte en la causa penal respectiva".

Conforme surge de las constancias de autos y de lo previsto en el artículo 63 (actual artículo 64) del Código Tributario Provincial, el curso de la prescripción de la acción para aplicar la multa quedó suspendido a partir del 12/11/2018.

Asimismo, durante dicho período la D.G.R. se encontraba impedida de imponer sanciones en virtud de lo establecido por el artículo 20 de la Ley N.° 27.430.

Posteriormente, en fecha 13/05/2022, se dispuso el archivo de la denuncia penal oportunamente promovida. En consecuencia, y de conformidad con lo expresamente previsto por el artículo 63 (actual art 64) del Código Tributario Provincial, el plazo de prescripción reanudó su curso una vez transcurridos ciento veinte (120) días desde dicha decisión, esto es el 10/09/2022.

En tales condiciones, teniendo en cuenta el período durante el cual la prescripción permaneció suspendida, cabe concluir que la acción de la D.G.R. para imponer sanción no se encontraría prescripta hasta el 10/09/2027.

De lo expuesto precedentemente, se desprende que el vencimiento de las DDJJ correspondientes a los períodos 12/2017, 02/2018 y 07/2018 operó el 19/01/2018, 19/03/2018 y 21/08/2018 respectivamente, por lo que el plazo de prescripción de acción para aplicar sanción respecto de dichos períodos habría comenzado a correr, en principio, el 01/01/2019. No obstante, el curso de la prescripción quedó suspendido a partir del 12/11/2018, con anterioridad al 01/01/2019, en virtud de la denuncia penal promovida por la Fiscalía de Estado. Dicha suspensión se mantuvo hasta el transcurso de ciento veinte (120) días posteriores al archivo de la denuncia penal dispuesto el 13/05/2022, reanudándose el cómputo de prescripción en fecha 10/09/2022. En consecuencia, la prescripción de la acción para aplicar sanción de la D.G.R. respecto de los períodos en cuestión (12/2017, 02/2018 y 07/2018) no prescribirá sino hasta el 10/09/2027.

A mayor abundamiento, corresponde señalar que las Resoluciones de la D.G.R. mediante las cuales se aplicaron las multas correspondientes a los períodos en

2026 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976, Cierre Masivo de los Ingenios en 1966 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Tañi Viejo de 1980

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

cuestión fueron dictadas en dos de los casos el 18/12/2024 y en el restante el 14/01/2025, habiendo sido notificadas el 18/12/2024 y el 16/01/2025 respectivamente; es decir, con anterioridad al vencimiento del plazo de prescripción de la acción para aplicar sanción. En definitiva, se puede concluir que la acción para aplicar sanción de la Dirección General de Rentas no se encontraba prescripta al momento de su imposición.

Habiéndose fundamentado lo concerniente a la prescripción, corresponde seguidamente abordar los restantes planteos formulados por el contribuyente.

De esta manera, 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 ZAFRA S.A. 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 ZAFRA S.A. no ingresó al Fisco las percepciones efectuadas dentro de los plazos legales, ya que se verifica que ingresó las sumas correspondientes al periodo 12/2017 el día 14/03/2018, al periodo 02/2018 el día 27/04/2018, y al periodo 07/2018 el día 21/09/2018; 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,

2026 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976, Cierre Masivo de los Ingenios en 1966 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Tafi Viejo de 1980

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO GOMEZ
VOGAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

Las Resoluciones N° M 9102/24, N° M 9103/24 y N° M 125/25 contienen 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 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

2026 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976, Cierre Masivo de los Ingenios en 1966 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Taft. Viejo de 1980

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

fecha 19/01/2018, 19/03/2018 y 21/08/2018 respectivamente; no obstante, se acredita que dicho ingreso fue efectuado en fecha 14/03/2018, 27/04/2018 y 21/09/2018 respectivamente, 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 ZAFRA S.A. 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.

Con relación al planteo efectuado por el apelante respecto de la aplicación de la reparación integral del daño, cabe destacar que el Código Penal establece causales generales de extinción de la acción penal, entre las que se encuentra la reparación integral del perjuicio. Con fundamento en la naturaleza penal de la infracción tributaria se ha postulado su aplicabilidad como medio extintivo de la sanción de multa. El art. 59° inc. 6 del C.P., establece que *"La acción penal se extinguirá: (...) 6) Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes"*.

Cabe expresar que mediante la sanción de la Ley Nacional N° 27.147, publicada en el Boletín Oficial del 18/06/2015, se modificó el artículo 59° del Código Penal, introduciendo, entre otras, como nueva causal de extinción de la acción penal a la reparación integral del perjuicio. Los nuevos supuestos introducidos en la norma penal mencionada dejan supeditada su aplicabilidad a *"lo previsto en las leyes*

procesales correspondientes" (incs. 5°, 6° y 7°), estando más que claro que el codificador ha efectuado una expresa remisión a las normas adjetivas locales.

Sin embargo, la norma general citada por el recurrente no resulta aplicable al caso de autos, por existir una norma específica concerniente a los ilícitos sancionados con multa.

Al respecto, este Tribunal se enrola en la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de Tucumán dictada en el fallo "AGROPECUARIA EL SAUCE S.A. vs. PROVINCIA DE TUCUMAN - D.G.R. - S/NULIDAD/REVOCACION", Sentencia N° 1108 de fecha 10/11/2021, Expte. N° 531/17", el cual confirma la postura adoptada por la Cámara Contencioso Administrativo - Sala III - en la causa: "DAKAR EMPRESA CONSTRUCTORA S.R.L. c/ PROVINCIA DE TUCUMAN - D.G.R.- s/NULIDAD / REVOCACION", Sentencia N° 553 de fecha 30/08/2019, Expte. N° 786/17.

Dice expresamente la Corte Local: "(...) Coincido con el Tribunal a-quo en la conclusión a la que arriba respecto a que, en autos, no resulta aplicable el art. 59, inc. 6° del C. Penal, aunque no por las razones allí expuestas, sino por las que sobre el punto desarrollara la sentencia N° 553 de fecha 30 de agosto de 2019, pronunciada por la Sala III de la misma Excma. Cámara, a las que me remito en homenaje a la brevedad. En otras palabras, coincido con aquella sentencia citada en que, en casos como el de autos, resulta de aplicación el art. 64 del C. Penal (...)".

El contribuyente, en abono a su postura, citó el artículo 59, inciso 6°, del Código Penal (C.P.), que dispone "La acción penal se extinguirá: (...) 6°. Por conciliación o reparación integral del perjuicio, de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes".

Sin embargo, nada dice respecto de otro artículo que se ajusta más al caso de autos: el artículo 64° del Código Penal. En efecto, este último artículo es el que, en rigor de verdad, prevé los casos de extinción de la acción penal para los delitos reprimidos con multa, situación asimilable a la aquí debatida.

Dice el art. 64 del Código Penal: "La acción penal por delito reprimido con multa se extinguirá en cualquier estado de la instrucción y mientras no se haya iniciado el juicio, por el pago voluntario del mínimo de la multa correspondiente y la reparación de los daños causados por el delito. Si se hubiese iniciado el juicio

2026 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976, Cierre Masivo de los Ingenios en 1966 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Tañi Viejo de 1980

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

deberá pagarse el máximo de la multa correspondiente, además de repararse los daños causados por el delito".

Sin lugar a dudas el caso bajo examen se asemeja más a la acción penal por delito reprimido con multa del artículo 64 del C.P., que a la otra acción penal, más genérica, contenida en el artículo 59 inc. 6º del Código Penal.

Sin perjuicio de lo expuesto, a la luz del principio *iura novit curia* y a fin de agotar todos los caminos para arribar a una justa decisión, es facultad del Tribunal aplicar el derecho que estime ajustado al caso, encuadrando la plataforma fáctica presentada por las partes dentro de la categoría o concepto jurídico correspondiente.

Esta labor de subsunción debe realizarse sobre la materia fáctica oportunamente introducida y debidamente sustanciada en el juicio: el planteo de extinción de la acción penal por haber ingresado con los intereses respectivos las percepciones realizadas y no pagadas oportunamente.

El juzgamiento de esta cuestión se hará más allá de la calificación jurídica propuesta por el contribuyente (entiende que se aplica el artículo 59, inciso 6º, del C.P.), pero siempre con arreglo a las circunstancias fácticas del procedimiento.

Respecto de la extinción de la acción prevista por el art. 64º C.P., la doctrina ha dicho *"No se trata de una causa de extinción de la acción sino de una modalidad especial de extinción de la acción penal para los delitos reprimidos por multa como pena única, sujeta a una serie de condiciones: a) que no se haya iniciado el juicio (...). b) Que el imputado abone voluntariamente al menos el mínimo de la multa correspondiente, esto es, respecto de la multa conminada en abstracto para el delito atribuido. El pago tiene que ser voluntario (...). c) Pagar la indemnización de los daños y perjuicios causados por el delito (...). El monto de la reparación debe ser por el total de la suma reclamada; o en su caso, de la suma que surja de una transacción de las partes (art. 1641 CCC). (...) Sin duda que esta modalidad de extinción de la acción penal está sujeta a la libre elección del imputado, siendo una opción que la ley le brinda por razones puramente prácticas. Optar por esta solución trae para el imputado el beneficio de la extinción de la acción con todos sus efectos (...)"* (Alberto Pravia (Dir), "Código Penal de la Nación Argentina", Bibliotex, Tº I, pg.453).-

Es decir que la norma penal específica para los ilícitos sancionados por multa exige no solo la reparación de los daños y perjuicios causados por el hecho, sino también el pago del mínimo de la multa legalmente fijada, con carácter previo a la iniciación del proceso judicial.

En virtud de lo apuntado, y atendiendo a las mentadas disposiciones del artículo 64° del C.P., de las constancias de autos no surge acreditado que la acción penal por hechos reprimidos con multa se haya extinguido por el cumplimiento de los requisitos exigidos por el citado artículo 64° del C.P., puesto que no consta, por ejemplo, que el contribuyente haya pagado voluntariamente el mínimo de la multa correspondiente durante el procedimiento administrativo.

Como consecuencia de esta omisión, mal podría predicarse que en el *sub examine* ha operado la extinción de la acción penal.

Para mayor abundamiento, interpreto que no corresponde aplicar el art. 59, inciso 6° del Código Penal. Recordemos que esta disposición tiene por extinguida la acción penal cuando se haya configurado una "reparación integral del perjuicio", de conformidad con lo previsto en las leyes procesales correspondientes.

Al respecto corresponde señalar que no podría entenderse que el haber ingresado los montos percibidos con sus intereses correspondientes, implicaría una reparación integral del perjuicio.

Esta postura implicaría omitir la vigencia de principios básicos del derecho penal y tributario, en tanto el bien jurídico protegido por el artículo 86° (actual artículo 87) del C.T.P. (defraudación) excede al de integridad de la renta fiscal, al aparecer como una herramienta eficaz para evitar que las personas que actúen como agentes de retención, percepción o recaudación dispongan de dinero ajeno –y perteneciente nada menos que al Estado– durante el tiempo que ellos estimen conveniente para luego ingresarlos con los intereses previstos legalmente, a fin que su conducta quede impune.

En materia de interpretación de normas impositivas la C.S.J.N. viene sosteniendo que la Ley N° 11.683 (Ley de Procedimiento Fiscal) no persigue como única finalidad la recaudación fiscal; sino que se inscribe en un marco jurídico general, de amplio y reconocido contenido social, en el que la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes ("García Pinto, José p/ Mickey S.A. s/

2026 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976, Cierre Masivo de los Ingenios en 1966 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Taíí Viejo de 1980

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

infracción art. 44, inciso 1, Ley 11.683"; Sentencia del 05/11/1991, Fallos 314:1376).

En esa misma línea de pensamiento tenemos que enmarcar a nuestro Código Tributario Provincial; otra manera, se avalarían conductas -no quiere decirse que este sea el caso- que posibiliten el financiamiento de las personas con dinero que pertenece al Fisco.

No debe perderse de vista que la C.S.J.T. ha sostenido 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" ("Azucarera del Sur S.R.L. vs. Provincia de Tucumán -D.G.R.- s/ nulidad/ revocación", Sentencia n° 324 del 22/03/2018).

Desde esa perspectiva, entiendo que no puede sostenerse válidamente que por haber ingresado el dinero percibido más sus intereses, el agente ha reparado integralmente el perjuicio producido con su conducta, ya que si se avala esta postura, la equidad tributaria se convertiría en una ilusión, afectando directamente al principio de igualdad consagrado por la Constitución Nacional, con respecto a los contribuyentes que cumplen efectivamente con su carga. Asimismo se afectaría directamente el correcto funcionamiento del sistema impositivo provincial en el momento que las conductas de los contribuyentes cambiarían, poniendo en riesgo la estructura normativa por los incumplimientos y retardos en el ingreso del tributo ajeno, por parte de los agentes.

En efecto, el mero hecho de haber abonado el capital adeudado junto con los intereses correspondientes no es suficiente para que el daño ocasionado se considere debida o integralmente reparado. Es que en estos casos -en los que el contribuyente ostenta en su poder dinero de propiedad del Estado- el bien jurídico tutelado y el objetivo buscado por el régimen sancionador contenido en el ordenamiento local excede claramente el de la integridad de la renta fiscal, y se encamina también a evitar de parte de los contribuyentes conductas disvaliosas que puedan poner en riesgo el funcionamiento mismo del Estado, conductas éstas que deben ser disuadidas por el ordenamiento jurídico de manera eficiente.

En conclusión, y conforme lo expresado anteriormente, la extinción de la acción penal por reparación integral del daño, no es operativa en el presente caso, como tampoco existe sustento en la vía interpretativa que nos lleve a afirmar que las multas cuestionadas, se encuentran extintas, ni por aplicación del art. 64° del C.P. ni del artículo 59°, inciso 6 del Código Penal.

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 percibidos 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 percepción 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.

Respecto al monto de la multa aplicada, cabe destacar que la normativa otorga la posibilidad de graduar la sanción de 2 a 6 veces el monto mensual percibido y no depositado a su vencimiento, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida, entre otras cosas.

En tal sentido, el artículo 75 (actual artículo 76) del Código Tributario Provincial dispone: *"Las infracciones previstas en este Código son castigadas con multas...la graduación de la sanción se hará de acuerdo con la naturaleza de la infracción, con la capacidad contributiva y con la culpa o dolo del infractor"*.

Teniendo en cuenta la naturaleza y la gravedad de la infracción cometida, y siendo la graduación de las multas una facultad conferida a la Dirección General de Rentas, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción aplicada, la cual fue establecida dentro de los límites legales vigentes, por lo tanto la misma no luce desproporcionada.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ZAFRA

2026 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976, Cierre Masivo de los Ingenios en 1966 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Tafi Viejo de 1980

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

S.A., C.U.I.T. N° 30-59248626-8, en contra de las Resoluciones N° M 9102/24, 9103/24 y 125/25, dictadas en fecha 18/12/2024 y 14/01/2025 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia: I) **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por \$2.028.921,36 (Pesos Dos Millones Veintiocho Mil Novecientos Veintiuno con 36/100), 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 07/2018; II) **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por \$1.039.093,41 (Pesos Un Millón Treinta y Nueve Mil Noventa y Tres con 41/100), 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 02/2018; III) **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por \$3.007.736,67 (Pesos Tres Millones Siete Mil Setecientos Treinta y Seis con 67/100), 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 12/2017; en virtud de lo expresado en los considerandos que anteceden.

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

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

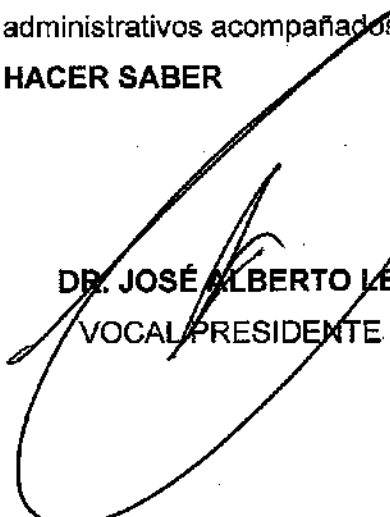
RESUELVE:

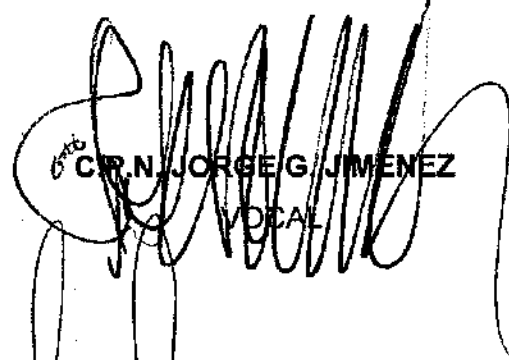
1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **ZAFRA S.A.**, C.U.I.T. N° 30-59248626-8, en contra de las Resoluciones N° M 9102/24, 9103/24 y 125/25, dictadas en fecha 18/12/2024 y 14/01/2025 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia: I) **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por **\$2.028.921,36** (Pesos Dos

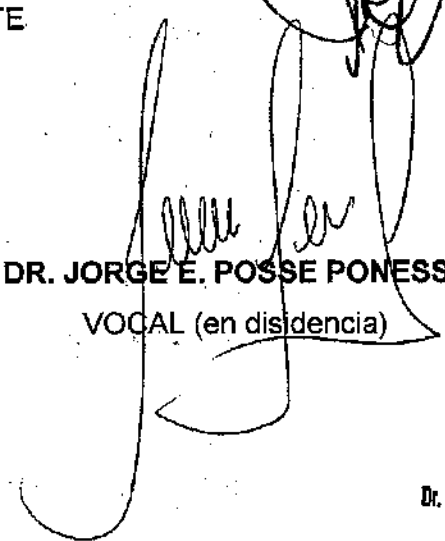
Millones Veintiocho Mil Novecientos Veintiuno con 36/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 (actual artículo 87°) del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, período mensual 07/2018; II) **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por **\$1.039.093,41** (Pesos Un Millón Treinta y Nueve Mil Noventa y Tres con 41/100), 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 02/2018; III) **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por **\$3.007.736,67** (Pesos Tres Millones Siete Mil Setecientos Treinta y Seis con 67/100), 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 12/2017; en virtud de lo expresado en los considerandos que anteceden.

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

HACER SABER


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE


DR. N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL


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

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION