

SENTENCIA N° 03 /2026

Expte. N° 264/926/2024

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ²⁴ días del mes de **AGOSTO** de 2026 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, el 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: **"ACUIFERO GUARANI SRL s/RECURSO DE APELACIÓN"**. Expte. N° 264/926/2024 (Expte. D.G.R. N° 25739/1376/TW/2023).-

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 186/189 del expediente D.G.R. N° 25739/1376/TW/2023, **ACUIFERO GUARANI SRL**, C.U.I.T N° 30-71238207-0, a través de su apoderado, Dr. Leandro Stok, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución de la Dirección General de Rentas N° M 7422/24 de fecha 30/07/2024 que obra en el Expediente D.G.R. N° 25739/1376/TW/2023 a fs. 183/184, que resuelve en su punto 3°: APLICAR al agente **ACUIFERO GUARANI SRL** CUIT N° 30-71238207-0 en su carácter de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, una multa de \$825.864,42 (Pesos Ochocientos Veinticinco Mil Ochocientos Sesenta y Cuatro con 42/100), equivalente a 02 veces el monto mensual percibido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° inc. 2 del Código Tributario Provincial, periodos mensuales 02 a 04, 10 y 11/2020, 04 a 10/2021.

El apelante a través de su recurso plantea, en primer lugar, la prescripción de la acción infraccional, argumentando que la acción que pretende ejercer la D.G.R para aplicar la multa del art. 86 del C.P.T se encuentra prescripta. Toda vez que dicha facultad sancionatoria habría acaecido en el mes de abril de 2022, fundamentando sus argumentos a través de la transcripción de los artículos 62 y 63 del C.P.

Agrega que no caben dudas que la multa que aplica la D.G.R. es una sanción de índole penal, y por lo tanto se le deben aplicar sus principios. Cita y transcribe jurisprudencia de la CSJN y de la CSJT en este sentido.

Manifiesta que confirmada la naturaleza penal de las sanciones impuestas por la D.G.R., debe aplicarse al presente caso las disposiciones del C.P., indicando que la prescripción de la acción penal es una materia que está reservada al Congreso de la Nación, según el art. 75 inc. 12, sin citar a que digesto se refiere.

Agrega que la provincia no puede dictar normas que contraríen lo regulado en el código de fondo, y mucho menos, en materia penal imponer normas más laxas en lo que conciernen a la prescripción de la acción penal. Cita jurisprudencia de la CSJN en este sentido.

Afirma que la CSJN confirma que las causales de extinción de la acción penal son privativas de legislar por parte de la Nación, y que ello implica que cuando se fije un tiempo distinto al establecido en el C.P. para la prescripción, se invaden facultades que le corresponde regular al Congreso Nacional y no a la Legislatura de Tucumán. Cita jurisprudencia concordante.

Resalta lo normado por el art. 2532 del CCYCN respecto al plazo de prescripción, y resulta que el legislador nacional solamente autorizó a los gobiernos locales a fijar "*el plazo de prescripción del tributo*" pero no concedió la facultad de regular el "*dies a quo*" ni ningún otro aspecto del instituto de la prescripción.

A modo de corolario de este apartado, el apelante exterioriza que la acción para aplicar la multa prescribió al haber transcurrido dos años desde el momento en que se originó la supuesta omisión de impuesto.

Cita y transcribe el fallo de la CSJN. "Alpha Shipping", y manifiesta que debido a ello, no queda más que declarar la prescripción de la acción penal para aplicar las multas en el presente caso. Cita posteriormente el fallo de la CSJT "Hospital Privado S.R.L.", y expresa que corresponde a este Tribunal acoger la doctrina expuesta por la CSJN Nacional y provincial, y aplicarla.

En segundo lugar, plantea la inexistencia del dolo, y explica que la resolución en crisis asocia el simple paso del tiempo con el dolo, sin exponer de modo asertivo el accionar doloso del agente. Sostiene además, que la interpretación de la D.G.R. resulta errónea toda vez que la simple extemporaneidad en el ingreso de una suma de dinero no puede traducirse en el dolo de la defraudación.

Arguye que el tipo doloso del art. 86 del C.T.P requiere inexcusablemente una ocultación que debe ser, además maliciosa, es decir que refleje una intención de engaño o un comportamiento similar, lo que a su entender en autos no sucede.

Agrega que la resolución no hace referencia a ningún hecho concreto de cómo se desenvolvió la ocultación maliciosa, el ardid, o el engaño del agente para abstraerse al pago del impuesto. Sino que la misma resulta incluso absurda si se considera que la imputación se formula exclusivamente a partir de la DDJJ presentada en forma tempestiva por el agente.

sostiene que a partir de este razonamiento, se debe presumir que cualquier mora en el ingreso de lo declarado por el propio contribuyente constituye defraudación para la D.G.R. Cita el fallo "S.A Parafina del Plata".

Por último, solicita se haga lugar al recurso interpuesto, y se revoque la resolución emitida por la D.G.R.

II.- Que a fojas 213/216 del Expte. D.G.R. N° 25739/1376/TW/2023, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso conforme lo dispuesto en el art. 149 del Código Tributario Provincial.

En primer término, sobre el planteo de prescripción, la D.G.R expresa que no desconoce la naturaleza penal de las multas, pero que el recurrente yerra al pretender aplicable las normas del C.P en materia de prescripción. Cita y transcribe el art. 69 del C.T.P.

Agrega que la legislación es clara al prever la aplicación supletoria de los principios generales del derecho cuando no exista norma expresa, lo que a entender de la D.G.R no ocurre en el presente caso. Toda vez que las disposiciones del C.T.P en materia de prescripción son claras y no se configura vacío legal.

Cita y transcribe un fallo de la Excma. Cámara Contencioso Administrativo – Sala I de Tucumán "CARLOS Y LUIS FUENTES SRL c/ provincia de TUCUMÁN D.G.R s/ NULIDAD/ REVOCACION. EXPTE. N° 524/20", los artículos 54 y 56 del C.T.P, y el artículo 2560 del CCYCN, con lo que entiende que corresponde el rechazo del cómputo efectuado por el presentante, el cual debe ser rechazado sin más.

C. J. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Posteriormente, la D.G.R. agrega que el art. 86 inc. 2 del C.T.P. prevé sanción para los Agentes de Percepción que mantengan en su poder tributos percibidos, después de haber vencido el plazo para ingresarlos al Fisco.

Complementa diciendo que debido a los reiterados incumplimientos de la firma en el ingreso de los montos percibidos, la D.G.R. procedió respecto de los periodos mensuales 02 a 04/2020 a notificar la "Deuda Impuesto Declarativos" obrante a fs. 198/200, y por los periodos mensuales 04 a 07 y 10/2021, procedió a intimar al agente a cumplir con la obligación material omitida a través de los B9 anexos a fs. 203/212.

La D.G.R. expresa que de las notificaciones mencionadas en el párrafo que antecede surge claro que, aun conociendo el responsable las fechas de vencimiento para el depósito de las percepciones efectuadas terceros, este incurre reiteradamente en ingresar tardíamente los importes percibidos respecto de cada uno de los citados periodos mensuales.

Aclara que el artículo 86 requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al Fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias se produce una inversión en la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el sumariado no ha desvirtuado la presunción existente en su contra. Cita jurisprudencia en este sentido, y transcribe los artículos 10 y 5 de la Resolución General No 86/00, sus modificatorias y complementarias.

Finalmente y en cuanto al argumento de ausencia de motivación de la resolución cuestionada, la D.G.R. manifiesta que al imputar la infracción al artículo 86 inc. 2 del C.T.P. sin explicar sobre la manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y su aplicación que hace el obligado al pago, resta aclarar que la resolución en análisis nada dice respecto de la aludida disconformidad del apelante.

Por lo expresado en los párrafos que anteceden, la D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el agente ACUIFERO GUARANI S.R.L. en contra de la Resolución N° M 7422/24 de fecha 30 de Julio de 2024, debiendo confirmarse la misma.

III.- A fs. 15 del expediente N° 264/926/2024 obra Sentencia interlocutoria N° 06/2025 de este Tribunal de fecha 10/02/2025 donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 152 del C.T.P.

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/000002129/2023, en fecha 24/05/2023, obrante a fs. 3 del Expte. D.G.R. N° 25739/1376/TW/2023 cursada al Agente de Percepción 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 02, 03, 04, 10 y 11/20, 04, 05, 06, 07, 08, 09, 10/21 y 03/22, 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.

Posteriormente, conforme surge a fs. 179/181 del Expte. D.G.R. N° 25739/1376/TW/2023, obra dictamen de la Dra. Carla Daniela Lorenzetti, sección servicio jurídico, división sumarios y multas de la D.G.R., a través del cual excluye el periodo mensual 03/2022 debido a que tramitan por cuerda separada en el Expte. DGR N° 8949/376/D/2024. Además de ello, dicho dictamen indica que el agente debió ingresar la totalidad de los importes ya percibidos a la fecha de vencimiento de las respectivas DDJJ correspondientes a los periodos mensuales 02 a 04, 10 y 11/20 y 04 a 10/2021, lo que no aconteció.

En segundo lugar, observo que el agente presenta en tiempo y forma descargo, obra a fs. 01 del Expte. D.G.R. N° 25739/1376/TW/2023, y en el manifiesta haber realizado las presentaciones de las DDJJ en cuestión en tiempo y forma, y haber realizado la cancelación de los periodos con posterioridad al vencimiento con más sus respectivos intereses, por lo que a su entender se encontraría cumplida la obligación a su cargo.

En el referido descargo alega que la mora en el pago se originó debido a una cuestión financiera, en donde a la fecha de los respectivos vencimientos no contaba con fondos disponibles por haber realizado ventas a plazo. Asimismo, destaca que la actividad desarrollada se vio afectada por la pandemia Covid-19, lo que también contribuyó al retardo en la cancelación de las obligaciones.

Por último, hace alusión a lo dispuesto en el art. 91 del C.T.P (actual art. 92), manifestando que dicho artículo prevé la liberación de sanción una vez cumplidas las obligaciones omitidas, siempre que se hubieran efectuado con anterioridad al proceso de intimación o inspección, por lo que entiende que no le correspondería en este caso sanción alguna por su conducta.

Luego de ello, la Autoridad Fiscal dicta la resolución en crisis, en donde en el artículo 1° dispone: *"NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por el Agente respecto del Sumario N° B10/S/2129/2023 instruido a fs. 02, en virtud de (...)".* A su vez, el artículo 3° dispone: *"Aplicar al agente ACUIFERO GUARANI SRL CUIT N° 30-71238207-0 en su carácter de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, una multa de \$825.864,42 (Pesos Ochocientos Veinticinco Mil Ochocientos Sesenta y Cuatro con 42/100), equivalente a 02 veces el monto mensual percibido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas*

en el artículo 86° inc. 2 del Código Tributario Provincial, periodos mensuales 02 a 04, 10 y 11/2020, 04 a 10/2021”.

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. Se anexa a la presente sentencia cuadro de situación que refleja lo expresado ut supra:

Periodo	Fecha Vto. DJ	Fecha Pres. DJ	Fecha de Pago	
			Capital	Intereses
Feb-20	30/4/2020	29/5/2020	15/7/2020	15/7/2020
Mar-20	30/4/2020	29/5/2020	15/7/2020	15/7/2020
Abr-20	15/5/2020	18/5/2020	15/7/2020	15/7/2020
Oct-20	16/11/2020	17/11/2020	17/12/2020	17/12/2020
Nov-20	17/12/2020	17/12/2020	18/01/2021	18/01/2021
Abr-21	17/5/2021	18/5/2021	14/7/2021	14/7/2021
May-21	15/6/2021	5/7/2021	17/8/2021	17/8/2021
Jun-21	15/7/2021	23/7/2021	17/8/2021	17/8/2021
Jul-21	17/8/2021	26/8/2021	19/11/2021	11/09/2023
Ago-21	15/9/2021	4/10/2021	22/10/2021	11/09/2023
Sept-21	15/10/2021	2/11/2021	19/11/2021	11/09/2023
Oct-21	15/11/2021	16/11/2021	22/2/2022	22/2/2022

En

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

dicho cuadro pueden observarse dos situaciones distintas que bajo mi criterio tendrán un tratamiento diferente.

- A) DDJJ presentada en término y cuyo capital e intereses fueron cancelados con anterioridad a la instrucción del sumario: periodo 11/20.
- B) DDJJ presentadas con posterioridad al vencimiento periodos 02, 03, 04, 10/20; 04, 05, 06, 07, 08, 09 y 10/21.

Sin perjuicio de lo expuesto, corresponde abordar el planteo esgrimido por el apelante, referidos a la prescripción de la facultad sancionatoria de la D.G.R. al momento de la instrucción de sumario, y a la aplicación de los artículos 62 y 63 del C.P; 75 inc. 12 CN y 2532 del CCYCN.

Al respecto, el contribuyente debe tener presente que 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. Es decir, que por un lado funciona como causal de extinción de la acción tendiente al cobro del impuesto, o de aquella que procura su repetición. Y por otro lado, 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 sería 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 art. 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 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 que 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 *autonomista* 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 del *Ius Commune*.

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 art. 55); 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 CTP (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. 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 art. 55) y aplicar la legislación de fondo a la prescripción de infracciones y sanciones tributarias.

En este sentido, el artículo 54 del C.T.P. (actual art. 55) 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 art. 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 02/2020 (obligación tributaria más antigua en el sumario) ocurrió el 30/04/2020, por lo cual, de acuerdo con el art 56 del CTP (actual art. 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 operaría en fecha 01/01/2026. A mayor abundamiento, corresponde señalar 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 30/07/2024 y notificada el 02/08/2024, es decir, antes del vencimiento del plazo establecido para la prescripción de la acción.

En virtud de lo expuesto, y no encontrándose prescripto el más antiguo de los periodos incluidos en la Resolución en crisis, los demás tampoco se encuentran prescriptos. Por lo tanto, corresponde no hacer lugar al agravio, y habiendo aclarado lo anterior, procederé al tratamiento de las cuestiones particulares.

A) DDJJ presentadas en término y cuyo capital e intereses fueron cancelados con anterioridad a la instrucción del sumario: periodo 11/20.

De las constancias de autos, se puede cotejar que el agente de percepción ACUIFERO GUARANI SRL, respecto al periodo 11/2020, cuyo vencimiento operaba el día 17/12/2020, presentó en tiempo y forma (17/12/2020) la DDJJ correspondiente al Impuesto a los IIBB, sin ingresar al vencimiento (17/12/2020) el importe declarado de \$34.083,92 (Pesos Treinta y Cuatro Mil Ochenta y Tres con 92/100). Sin embargo, en fecha 18/01/2021 abonó el capital exteriorizado

oportunamente con más los respectivos intereses. Todo ello con anterioridad a la instrucción de sumario notificada el 24/05/2023.

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 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 jurídica 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". Excmo. 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 artículo 86 inciso 2) de C.T.P – (actual art. 87), que aplica a los Agentes, de Retención y/o Percepción, siendo el segundo de ellos en este caso, sanción de multa equivalente a dos (02) veces el monto mensual percibido y no depositado en el plazo legal que debía hacerlo. Situación que se encuentra verificada en autos.

Con respecto de la figura infraccional dolosa, del art. 88 C.T.P - (actual art. 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. En el presente caso, y en el periodo bajo análisis, si bien el Agente presentó en tiempo y forma la DDJJ correspondiente, ingresó tardíamente los fondos de propiedad del Fisco, con lo que su conducta se encuentra configurada en lo normado por el artículo citado.

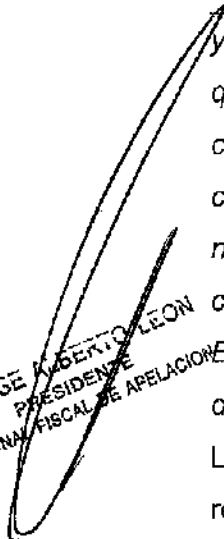
Ahora bien, como consecuencia de la naturaleza punitiva de las sanciones tributarias, deviene necesario aplicarles los principios emanados de la Constitución Nacional y de las Convenciones con rango constitucional, que rigen el ordenamiento penal, siendo también rectores del sistema represivo tributario. 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.-

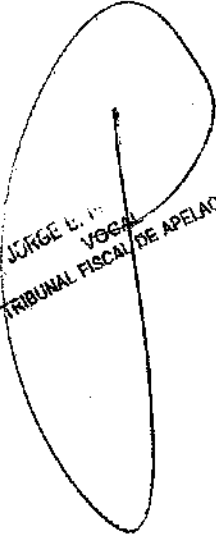
El art. 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos establece "*Nadie puede ser condenado por acciones u omisiones que en el momento de cometerse no fueran delictivos según el derecho aplicable. Tampoco se puede imponer pena más grave que la aplicable en el momento de la comisión del delito. 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 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*


Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

y resulte conocida, o pueda serlo, antes de que ocurran la acción o la omisión que la contravienen y que se pretende sancionar. La calificación de un hecho como ilícito y la fijación de sus efectos jurídicos deben ser preexistentes a la conducta del sujeto al que se considera infractor. De lo contrario, los particulares no podrían orientar su comportamiento conforme a un orden jurídico vigente y cierto, en el que se expresan el reproche social y las consecuencias de éste. Estos son los fundamentos de los principios de legalidad y de irretroactividad desfavorable de una norma punitiva”.-

La aplicación del principio de ley penal más favorable se encuentra expresamente receptado por el art. 68 C.T.P – (actual 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”.-


Dr. JORGE L. P.
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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).-

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

Mediante Ley Provincial N° 9660 (BO 02/01/2023) se modifica la infracción de omisión establecida en el art. 85 CTP (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 art. 91 (actual art. 92), serán


Dr. JORGE GUSTAVO JIRÓN
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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 art. 86 inc. 2 – (actual art. 87), y en la "nueva redacción" del art. 85 2º par. 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 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 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 establecida en el 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 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* "Chukwudi, 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 11/20, por la suma de \$34.083,92, presentando la declaración jurada correspondiente al vencimiento. Se encuentra acreditado que el pago no se efectúa a la fecha del vencimiento (17/12/2020), sino que los fondos son ingresados con posterioridad (18/01/2021), adicionando los intereses resarcitorios correspondientes.

En el tipo infraccional omisivo la conducta penada consiste en el incumplimiento culpable o negligente del deber material del agente de ingresar el impuesto 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 Valmi de Claret y Garelo c/ DGI", Sentencia del 31/03/1999, (Fallos 322:519).-

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 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 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 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).

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".-

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 11/20 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. ($\$34.083,92 \times 55\% = \$18.746,15$). En virtud de lo expuesto respecto a este apartado, corresponde reducir la sanción de multa en la proporción establecida por el mínimo de la escala contemplada por el art. 85 párrafo 2º CTP - (actual art. 86), para el periodo 11/2020, fijándose como base para la multa de este periodo la suma de \$18.746,15.

B) DDJJ presentadas con posterioridad al vencimiento: Periodos 02, 03, 04, 10/20; 04, 05, 06, 07, 08, 09 y 10/21.

En los periodos bajo análisis observo que se encuentra acreditada, prima facie, la infracción dolosa enunciada en el art 86 inc. 2 (actual art. 87) del CTP, debido a que el contribuyente no presentó las DDJJ en el plazo legal en el que debía hacerlo.

Es decir, el Agente de Percepción, no exteriorizó el monto de las percepciones practicadas a sus respectivos vencimientos. Además que mantuvo en su poder montos de propiedad de la D.G.R., después de haber vencido el plazo en que debía ingresarlo.

Por lo tanto, respecto de estos periodos resulta de aplicación la presunción iuris tantum del inciso 3) del art 88 (actual art. 89) del CTP que establece: "*Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concorra alguna de las siguientes causas (...) c) manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias*". Pues el agente de percepción no presentó las DDJJ ni exteriorizó los impuestos percibidos de acuerdo a la normativa vigente.

Destaco lo normado por el art. 5 de la R.G 86/00 su modificatorias y complementarias que establece la oportunidad en la que corresponde practicar la percepción al prever: "*La percepción deberá practicarse en el momento de la emisión de la factura o documento equivalente, adicionándola en forma discriminada al precio neto de la venta, locación o prestación, bajo las condiciones señaladas; el instrumento será constancia suficiente de la percepción practicada*".

Es decir que los agentes de percepción adeudan al Fisco el ingreso de tributos que previamente percibieron de terceros (al emitir la factura o documento equivalente), 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 responsables, más allá del término que la ley admite, 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.-

Continuando en este sentido, no debe perderse de vista el artículo 10 de la Resolución General N° 86/00, sus modificatorias y complementarias, que habilita la aplicación de sanciones en caso de incumplimiento a sus previsiones, al establecer que: *"Los agentes de percepción que omitieran actuar como tales o habiendo actuado no ingresen las percepciones efectuadas o incurran en incumplimiento total o parcial de las obligaciones dispuestas por la presente resolución general, incluida la de agentes de información establecida por el artículo 4, serán pasibles de las sanciones previstas por el Código Tributario Provincial"*.

Así lo sostuvo el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires al manifestar: *"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..."*.

En este tipo de infracciones, el autor del ilícito imputado es aquel sujeto que tenga el dominio del hecho, es decir, quien maneje la acción. Al tener tal poder de decisión, puede decidir entre consumar el hecho o desistir, pues, al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal. Por ello, los contribuyentes se encuentran en "mejores condiciones imputativas" de demostrar que su conducta no se debe a un obrar malicioso.

En el caso de ACUIFERO GUARANI SRL, no existen argumentos ni pruebas aportadas por su parte que logren neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta, pues los Agentes de Percepción adeudan al Fisco las percepciones practicadas luego de vencido el plazo para su pago.

Respecto del monto de la multa aplicada por la D.G.R. a los efectos de evaluar si la misma es coherente en su graduación y ajustada a derecho, el artículo 75 (actual art. 76) del C.T.P. 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 el grado de culpa o dolo del infractor"*.

El art. 86 inc. 2 (actual art. 87) del C.T.P. otorga la posibilidad a la Autoridad de Aplicación de graduar la sanción de 2 a 6 veces el monto mensual retenido y/o percibido y no depositado a su vencimiento, en atención a las circunstancias del caso y a la gravedad de la infracción cometida. A su vez, el margen de apreciación otorgado por ley a la D.G.R. para imponer sanciones no implica que se pueda prescindir de las circunstancias particulares de cada caso, debiendo en consecuencia valorar la gravedad de la infracción cometida y la conducta del infractor.

Sin perjuicio de lo expuesto, destaco que el ejercicio de la función punitiva de la

Administración exige la evaluación de las circunstancias asociadas al hecho constitutivo de la infracción, otorgando cierto margen de discrecionalidad para estimar la extensión de la sanción.

Respecto al ejercicio de la potestad sancionatoria de la administración se ha decidido *"Interesa poner de relieve que si bien es facultad discrecional de la administración la de determinar la intensidad de la sanción disciplinaria a imponer, debe advertirse también que posee límites que están dados fundamentalmente por el principio de razonabilidad, el que se erige en un criterio válido para apreciar la legitimidad del actuar estatal en ejercicio de potestades discrecionales. El ejercicio de las facultades discrecionales que contienen los actos administrativos, deben ser analizados judicialmente dentro del orden normativo y conforme a principios lógicos objetivos, que integran la juridicidad del obrar administrativo. Obviamente ello no implica que el juez tenga la potestad de sustituir la decisión administrativa, produciendo una nueva integración del precepto abierto que habilita la facultad discrecional, sino su función consiste en examinar si el juicio prudencial realizado por el órgano administrativo, respecto a la concreta conducta singular, debidamente acreditada, esta ha sido razonablemente incluida en la extensión del concepto abstracta y genéricamente contenido en la proposición normativa"*. Excm. Corte Suprema de Justicia de Tucumán – Sala Laboral y Contencioso Administrativo; in re "Salvatierra Edmundo Cesar vs. Instituto de Previsión y Seguridad Social de Tucumán s/ Nulidad – Revocación", Sentencia N° 465 de fecha 19/04/2017.

De lo expuesto surge que la norma le otorga al Fisco la potestad de sancionar la infracción con multa de 2 a 6 veces el importe percibido y no depositado al momento de su vencimiento. Sin embargo, dicha cuantificación de la sanción se encuentra condicionada, por un lado, por la aplicación del principio de razonabilidad, y por otro lado, por el margen de discrecionalidad que no es ilimitado. Lo que implica la existencia de coherencia y proporcionalidad entre la infracción, las circunstancias que rodean su comisión y la gravedad de las sanciones aplicadas. Siendo la razonabilidad un requisito de todo el accionar del Estado, que consiste en la necesaria adecuación entre el contenido del acto y su finalidad, verificando que el medio escogido por la Autoridad de Aplicación no exceda - por desproporcionado- el fin público perseguido.

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. FOSSE PONES
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. J. J. J. J.
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

La Corte Suprema de Justicia de la Provincia ha expresado que *"interesa poner de relieve que si bien es facultad discrecional de la administración la de determinar la intensidad de la sanción disciplinaria a imponer, debe advertirse también que la misma posee límites, que están dados fundamentalmente por el principio de razonabilidad, el que se erige en un criterio válido para apreciar la legitimidad del actuar estatal en ejercicio de potestades discrecionales"*. "ALE JULIO CESAR c/ MUNICIPALIDAD DE SAN MIGUEL DE TUCUMAN s/ CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO" – SENTENCIA Nro. Interno: 848 – CSJT del 04/11/2003.

Por su parte, Miguel S. Marienhoff sostiene que, *"la evidente desproporción entre la sanción aplicada y la conducta incriminada, por implicar un acto irrazonable, puede dar lugar a la más grave 'ilegalidad', ya que constituyendo eso un agravio a los arts. 28 y 33 de la Constitución, el acto sería írrito por inconstitucional"* (El exceso de punición como vicio del acto jurídico de derecho público, L.L.T. 1989 – E, pág. 964). El mismo autor en el Tomo III-B de su Tratado de Derecho Administrativo, págs. 469/470, tiene dicho que La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha declarado que la "ilegitimidad" puede quedar configurada por la indebida graduación de la pena.

No debe perderse de vista que la razonabilidad, a la que aludo precedentemente debe ser exigida en todo el actuar del Estado y debe ser uno de los criterios de mayor estrictez para controlar los actos estatales, el cual consiste en evaluar que entre el contenido del acto y su finalidad exista relación de proporcionalidad, verificando que el medio escogido por la autoridad no exceda –por su desproporción– el fin público perseguido.

Por lo expuesto, considero que la sanción dictada por la DGR respecto a los periodos 02, 03, 04, 10/20; 04, 05, 06, 07, 08, 09 y 10/21, es ajustada a derecho por encontrarse configurada la infracción prevista en el art 86 inc. 2 (actual art. 87) del CTP, y por lo tanto, corresponde CONFIRMAR la multa impuesta respecto a estos periodos.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el Agente de Percepción, ACUIFERO GUARANI SRL CUIT N° 30-71238207-0, en contra de la Resolución N° M 7422/24 dictada con fecha 30/07/2024 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 art. 85 párrafo 2° CTP (actual art. 86), Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el periodo 11/20 y RECTIFICAR la sanción de Multa aplicada respecto de dicho periodo, la que quedará fijada en la suma de \$18.746,15. (Pesos Dieciocho Mil Setecientos Cuarenta y Seis con 15/100), conforme lo considerado. B) CONFIRMAR la sanción de multa impuesta al agente, en la Resolución N° M 7422/24 dictada con fecha 30/07/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, respecto de los periodos 02, 03, 04, 10/20; 04, 05, 06, 07, 08, 09 y 10/21, por encontrarse la conducta del Agente de Percepción incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 (actual art. 87) del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos por la suma total de \$757.696,58 (Pesos Setecientos Cincuenta y Siete Mil Seiscientos Noventa y Seis con 58/100).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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 periodos mensuales 02 a 04, 10 y 11/2020, 04 a 10/2021 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 Excm. Corte Suprema de Justicia Local y Nacional en cuestiones similares.

Resulta necesario destacar que el apego a la línea jurisprudencial de los Tribunales Superiores constituye una obligación para este Tribunal Fiscal, y en la medida de que dicha jurisprudencia resulte instalada con carácter uniforme y reiterado, como ha venido ocurriendo en esta materia –régimen aplicable al plazo

de prescripción de las multas tributarias- me indica la necesidad de adaptar los originarios criterios sobre la cuestión, a la actual interpretación que ha establecido nuestro más Alto Tribunal.

Nuestra Corte ha sostenido que *"existe el deber de los tribunales inferiores de ajustar sus decisiones a lo que ha resuelto la Corte Suprema de Justicia de la Nación para similares casos"*. Coincidentemente con lo expuesto, el jurista Elías P. S. Guastavino sostiene que: *'Si bien las sentencias de la Corte Suprema de la Nación sólo deciden en los procesos concretos que le son sometidos, y sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a aquéllas, por cuanto por disposición de la Constitución Nacional, dicho alto tribunal tiene autoridad definitiva para la justicia de la República. El deber de los tribunales inferiores de conformar sus decisiones a las sentencias de la Corte Suprema no importa la imposición de un puro y simple acatamiento de la jurisprudencia de ésta sino el reconocimiento de la autoridad que inviste y, en consecuencia, la necesidad de controvertir sus argumentos cuando se aparten de dicha jurisprudencia al resolver las causas sometidas a su juzgamiento'*.

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

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

El 07/03/2023 en autos *"Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F.A. e I.A.S. s/ Contencioso administrativo - Medida cautelar"*, la C.S.J.N. dispuso que a una multa por una

infracción tributaria le era aplicable el inc. 4° del art. 65 del Código Penal y no los arts. 81 y 82 del Código Fiscal de Tierra del Fuego que, de manera similar a la legislación tributaria de la Provincia de Tucumán, establecen un plazo de prescripción de cinco años que comenzarían a correr "desde el 1° de enero del año siguiente al cual se haya producido el vencimiento...". En mérito a las razones expresadas precedentemente, rechazó el recurso de casación interpuesto.

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE E. JOSSE FONE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C. J. ...
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Esta postura resulta coincidente con el dictamen emitido por la Procuración General de la Nación en *"Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A."* (Fallos: 342:1903), donde se sostuvo que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional, aquel estableciera un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía y que, en consecuencia, las legislaturas locales no se hallaran habilitadas para dictar leyes incompatibles con las previsiones que al respecto contenían los códigos de fondo.

En razón de los antecedentes mencionados, concluyo que el régimen aplicable al plazo de prescripción de la multa cuestionada en el presente caso, debe analizarse desde las prescripciones establecidas en el título X del Código Penal, especialmente los arts. 62, 63, 64 e inc. 4º del art. 65 y no en las disposiciones del Código tributario local.

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

A su vez, que dicho plazo bienal debe computarse conforme lo regulado por el art. 63 de dicho Código Penal, que establece: *"La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse"*. Ello, por cuanto el diferimiento del inicio del cómputo propuesto por el art. 56 (Actual art. 57 texto consolidado Ley N° 9924) del Código Tributario Provincial el cual expresa que: *"Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1º de Enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión"*

punible", también debe reputarse inaplicable bajo los lineamientos del criterio expuesto por la CSJN y la CSJT en los fallos antes referenciados.

Así, a fin de determinar el inicio del cómputo respectivo, corresponde establecer cuándo se habrían configurado las infracciones imputadas en autos.

En ese sentido, cabe recordar que el art. 86 inciso 2 (Actual art. 87 inc. 2 texto consolidado Ley N° 9924) del Código Tributario Provincial dispone: *"Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: 2. Los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación que mantengan en su poder 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 10/2021 se produjo el 19/11/2021, 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 19/11/2023, sin que surjan de las presentes actuaciones causales de suspensión o interrupción que hayan alterado su curso.

La Resolución N° M 7422/24 en la cual la D.G.R. resuelve aplicar a ACUIFERO GUARANI S.R.L. la multa apelada, data de fecha 30/07/2024 es decir, ya había transcurrido el plazo de dos años, por lo que acción para imponer sanciones tributarias por parte del fisco para el periodo mensual 10/2021, se encontraba prescripta.

Idéntica conclusión resulta extensiva a los periodos mensuales 02 a 04, 10 y 11/2020, 04 a 09/2021 incluidos en la Resolución recurrida, al tratarse de periodos de data anterior.

Por ello, y en virtud a las consideraciones hasta aquí vertidas, corresponde HACER LUGAR al Recurso de apelación Interpuesto por ACUIFERO GUARANI SRL C.U.I.T. N° 30-71238207-0 contra la Resolución N° M 7422/24 dictada por la Dirección General de Rentas el 30/07/2024 y, en consecuencia, DECLARAR PRESCRIPTA la acción del Fisco tendiente a aplicar sanción con respecto a los periodos mensuales 02 a 04, 10 y 11/2020, 04 a 10/2021, 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.

En merito a ello,

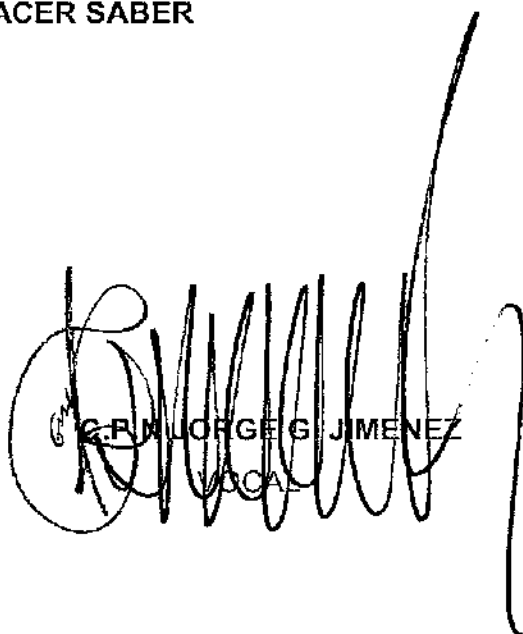
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:

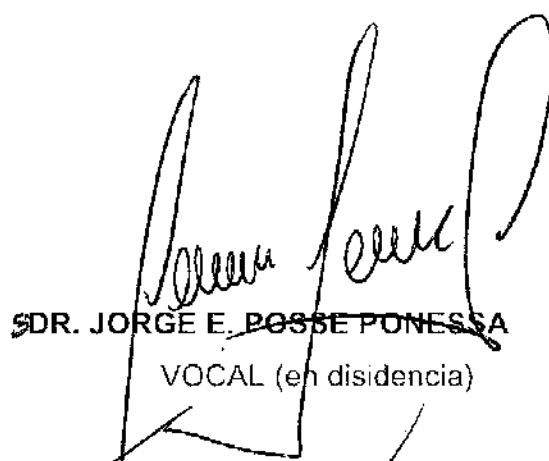
1) **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el Agente de Percepción ACUIFERO GUARANI SRL, CUIT N° 30-71238207-0, en contra de la Resolución N° M 7422/24 dictada con fecha 30/07/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán. En consecuencia: **A) REENCUADRAR** 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 11/20 y **RECTIFICAR** la sanción de Multa aplicada respecto de dicho periodo, la que quedará fijada en la suma de \$18.746,15. (Pesos Dieciocho Mil Setecientos Cuarenta y Seis con 15/100), conforme lo considerado. **B) CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta en la Resolución N° M 7422/24 dictada con fecha 30/07/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, respecto de los periodos 02, 03, 04, 10/20; 04, 05, 06, 07, 08, 09 y 10/21, por encontrarse la conducta del Agente de Percepción incurso en las causales previstas en el artículo 86° inciso 2 (actual art. 87) del Código Tributario

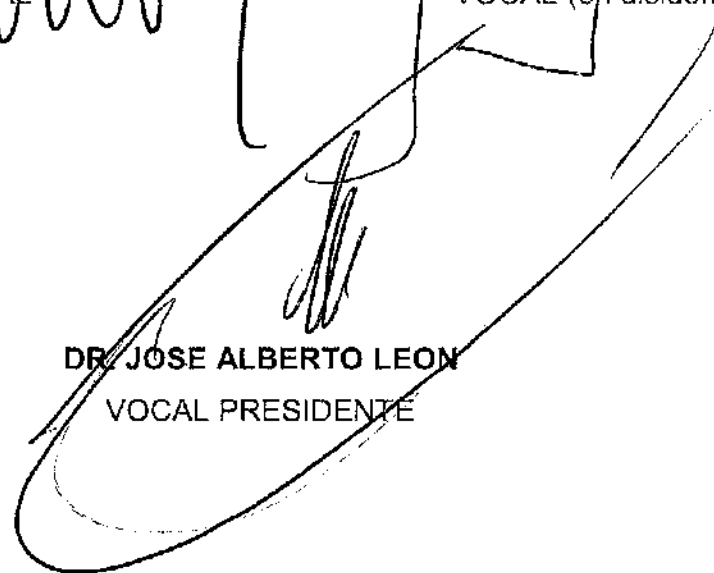
Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos por la suma total de \$757.696,58 (Pesos Setecientos Cincuenta y Siete Mil Seiscientos Noventa y Seis con 58/100).

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

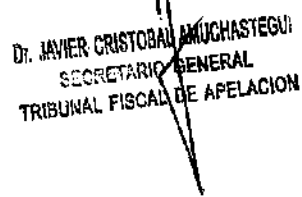
HACER SABER


DR. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


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


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ


DR. JAVIER CRISTOBAL MUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION