

En San Miguel de Tucumán, a los 16 días del mes de SEPTIEMBRE de 2025 reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "LOPEZ DE ZAVALIA FERNANDO JOSE DOMINGO S/Recurso de Apelación" Expte. N° 268/926/2024 (Expte. D.G.R. N° 8219/376/D/2022).

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 fojas 739/745 del Expediente N° 8.219/376/D/2022 el contribuyente LOPEZ DE ZAVALIA FERNANDO JOSE, CUIT N° 20-16691779-5, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 26/24 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 04/07/2024 obrante a fs. 726/737 de dicho expediente. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta y CONFIRMAR según PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 668-2022 ACTA DE DEUDA N°: A 668-2022 – ETAPA IMPUGNATORIA, PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 669-2022 – ACTA DE DEUDA N° A 669-2022 – ETAPA IMPUGNATORIA y PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 670-2022 – ACTA DE DEUDA N° A 670-2022 – ETAPA IMPUGNATORIA confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y RECHAZAR el descargo interpuesto contra los Sumarios N° M 668-2022, M 669-2022 y M 670-2022 y APLICAR una Sanción de Multa de \$ 158.640,08 (Pesos Ciento Cincuenta y Ocho Mil Seiscientos Cuarenta con 08/100) equivalente a 2 (Dos) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86 inc 1) del Código Tributario Provincial; una Sanción de Multa de \$ 114.493,32 (Pesos Ciento Catorce Mil Cuatrocientos Noventa y Tres con 32/100) equivalente a 2 (Dos) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86 inc 1) del Código Tributario Provincial y una Sanción de Multa de \$ 4.659,10 (Pesos Cuatro Mil Seiscientos Cincuenta y Nueve con 10/100) equivalente al 100 % del gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 85° del Código Tributario Provincial

Aclara el apelante, que el recurso de apelación fue interpuesto contra los artículos 3 y 4 de la Resolución de la DGR, o sea las sanciones de multa.

Señala que la multa que aplica la DGR es una sanción de índole penal y que, por ello, deben aplicarse al caso las disposiciones del Código Penal. Relata que la prescripción de la acción penal es una materia que está reservada al Congreso Nacional según lo

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

establecido en el artículo 75 inciso 12° de la Constitución Nacional y que, en ese sentido, la Provincia no puede dictar normas que contraríen lo regulado en el código de fondo y, mucho menos, en el caso de una materia penal, imponer normas más extensas en lo que concierne a la prescripción de la acción penal.

Afirma que, por ello, la acción para aplicar la multa prescribió al haber transcurrido dos años desde el momento en que se originó la supuesta omisión de impuesto, puesto que el hecho considerado como infracción comienza desde el momento en que se presentaron las declaraciones juradas de cada período anual o su vencimiento 30/06/2021, 30/06/2022 y 23/06/2022, respectivamente-, siendo que las multas se aplicaron el 04/07/2024, cuando ya habían pasado más de dos años de la comisión, sin la existencias de actos jurídicos que interrumpen o suspendan la prescripción de la acción.

Sostiene que en el presente caso, debe aplicarse el criterio expuesto por la C.S.J.N. en el fallo "Alpha Shipping" y en el fallo dictado por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán en la causa "Provincia de Tucumán -D.G.R. c/ Hospital Privado S.R.L. s/ Ejecución Fiscal", o sea aplicar la prescripción de la acción penal a las multas impuestas de acuerdo a lo establecido en el art. 62 del Código Penal de la Nación y por ende las facultades sancionatorias de la Autoridad de Aplicación se encuentran prescriptas.

Esgrime la Inexistencia del Dolo, atento que la resolución, de manera errónea, asocia el simple paso del tiempo con el dolo y la simple extemporaneidad en el ingreso de una suma de dinero desenvuelve el dolo de la defraudación.

Asimismo la resolución apelada no expone en ningún aspecto, el accionar doloso incurrido, solo hace una mecánica interpretación de la ley, en la que cualquier diferencia del importe ingresado es considerado una maniobra defraudatoria, mientras el contribuyente no demuestre lo contrario.

Afirma que los sumarios iniciados pertenecientes todos a un único expediente, describen la misma conducta por un mismo impuesto, y por posiciones continuas, por lo que deviene cuanto menos sorprendente que en los dos primeros sumarios sostenga la presunta configuración de la infracción prevista en el art. 86 del código tributario; mientras que el segundo presuma la configuración de la infracción prevista en el art. 85.

Se agravia el apelante, que el único dolo acreditado, es el de los funcionarios de la inspección con la manifiesta intención de consumar un delito penal en perjuicio de la renta de las provincias vecinas, y cuyo único móvil visible no puede ser otro que la codicia que genera el fondo estímulo- es el de los funcionarios que intervinieron en la inspección, ya que apropiaron para la provincia de Tucumán, la renta que legalmente le pertenece a las provincias vecinas.

Pide la nulidad de la resolución apelada, atento que el procedimiento efectuado por los funcionarios actuantes fue ilegal y delictivo, sin que la resolución que impugna, pueda

convalidarlo. Por ello procedió a inscribirlo de oficio en convenio multilateral, y a "rever la base imponible determinada para esa jurisdicción, procediendo a analizar los coeficientes de atribución de ingresos y atribución de gastos informados por el presentante en nota de fecha 14/06/2023 (fs. 608/609 de autos), presentada en respuesta a la medida para mejor proveer dictada mediante Resolución (DGR) N° 221-23, sin que esos cálculos para las bases imponibles fueran comunicados al contribuyente, afectando su derecho de defensa. Por lo tanto jamás se podría fundar una sanción válida, solicitando se dejen sin efectos los puntos 3 y 4 de la Resolución DGR N° D 26/24.

II. A fojas 779/787 del expte N° 8219/376/D/2022, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que el Recurso de Apelación fue presentado en legal término y debida forma por lo que resulta procedente su tratamiento.

Sostiene la DGR, que la base fáctica del caso "Alpha Shipping S.A." difiere de los hechos acaecidos en la presente causa, en tanto aquél se refiere a períodos fiscales anteriores a la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación (CCCN), mientras que aquí la cuestión gira en torno a que se verificó una defraudación, al Fisco, vinculada con la existencia de un crédito a favor de este, en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al Período Fiscal 2020, por lo tanto no se aplicaría el criterio de la CSJN.

Respecto a todas las manifestaciones realizadas por el apelante referida al accionar de los funcionarios de la Dirección General de Rentas, resultan simples expresiones unilaterales por parte del agraviado, que no merecen mayores apreciaciones, ya que conforme surge de las actuaciones administrativas, los agentes actuaron dentro de las facultades otorgadas del Organismo, en el inciso 1 a 3 del artículo 9 del Código Tributario Provincial y las obligaciones del contribuyentes establecidas en el artículo 104 del mencionado digesto.

Con respecto al agravio de nulidad del acto, expuesto por el apelante, contesta la autoridad de aplicación que los hechos alegados fueron analizados y contestados en los fundamentos de la Resolución DGR N° D 26-24, donde la prueba documental fue base de un exhaustivo análisis, no resultando válida para demostrar el origen cierto de los ingresos del contribuyente del modo que pretende.

Con respecto a la sanción de multa impuesta, contesta la DGR que en el presente caso se configura una infracción a los deberes materiales pues existe una verdadera conducta antijurídica constituida por la omisión del ingreso del impuesto, encuadrando el accionar del apelante en las disposiciones del art. 86° inc 1) del C.T.P.

En relación al elemento intencional, menciona la DGR que el art. 88 del C.T.P. habilita al Fisco a presumir el propósito de defraudación en el accionar del que omitiera el pago de

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

impuestos y/o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.

Ante la falta de pruebas por parte del recurrente, que desvirtúen las presunciones previstas en el art. 88 inc. 1°, 2° y 3°, resulta procedente la aplicación de la sanción normada en el art. 86 inc. 1°, así como la del art. 85° del C.T.P.

Ofrece prueba y hace reserva federal del caso y sostiene que el recurso debe ser rechazado en su totalidad.

III. A fojas 18 del expte N° 268/926/2024, obra Sentencia N° 167/2024 dictada por este Tribunal el 03.12.2024, donde se declara la cuestión de puro derecho, pasando los autos a dictar sentencia.

A fs. 20 y 21, se adjuntan cédulas de notificación correspondientes a las partes, quedando la causa en condiciones de dictar sentencia definitiva.

IV. Corresponde a continuación, entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° D 26/24 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 04/07/2024 se encuentra ajustada a derecho.

Que del análisis de las constancias de autos y del recurso de apelación interpuesto, entiendo que el contribuyente solo recurrió las sanciones impuestas por la Autoridad de Aplicación en los artículos 3 y 4 de la resolución apelada, dejando firme y consentida la diferencia determinada del Impuesto sobre los ingresos brutos, razón por la cual, este Tribunal solo tratara los agravios referidos a las Sanciones de Multa interpuesta en los términos de los artículos N° 85 y 86 del C.T.P. por los Sumarios N° M 668-2022, M 669-2022 y M 670-2022.

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

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

ocurriendo en esta materia –régimen aplicable al plazo de prescripción de las multas tributarias- me indica la necesidad de adaptar los originarios criterios sobre la cuestión, a la actual interpretación que ha establecido nuestro más Alto Tribunal.

Nuestra Corte ha sostenido que "existe el deber de los tribunales inferiores de ajustar sus decisiones a lo que ha resuelto la Corte Suprema de Justicia de la Nación para similares casos". Coincidentemente con lo expuesto, el jurista Elías P. 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 Cívero Tribunal ha establecido como doctrina legal en reciente fallo: "Los criterios establecidos por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán, conociendo por vía de casación, constituyen doctrina judicial obligatoria vinculante para los tribunales inferiores, cuando la identidad del caso a resolver encuadra en el precedente" Expte N°.: 54/19, Sentencia 416 de fecha 22/04/2025.

En mérito a ello, la consolidación del criterio jurisprudencial establecido por la C.S.J.N., en cabeza de nuestro más Alto Tribunal local, justifican el cambio de mi postura con relación al régimen de aplicación del plazo de prescripción de las multas tributarias, cuyo cuestionamiento se efectúe dentro del ámbito de mi competencia, adelantando la opinión de aplicar el criterio seguido por la Excma Corte Suprema de Justicia Local y Nacional.

En lo que respecta a lo establecido por nuestra Corte local, debe destacarse que en la Sentencia dictada en autos "Provincia de Tucumán -D.G.R. vs. Hospital Privado S.R.L. s/ Ejecución fiscal" Expte 1864/21, estableció con el voto mayoritario de su 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 07/3/2023 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

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

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

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

Esta postura resulta coincidente con el dictamen emitido por la Procuración General de la Nación en "Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A." (Fallos: 342:1903)", donde se sostuvo que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional, aquel estableciera un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía y que, en consecuencia, las legislaturas locales no se hallaran habilitadas para dictar leyes incompatibles con las previsiones que al respecto contenían los códigos de fondo. Recientemente la Corte ha aplicado la Jurisprudencia de la CSJN de la que se deriva la naturaleza punitiva de la multa y en consecuencia la aplicación del art. 4 del Código Penal.

En razón de los antecedentes mencionados, concluyo que el régimen aplicable al plazo de prescripción de la multa cuestionada en el presente caso, debe analizarse desde las

prescripciones establecidas en el título X del Código Penal, especialmente los arts. 62, 63, 64 e inc. 4° del art. 65 y no en las disposiciones del Código tributario local.

En este marco, debo entonces señalar que, en casos como el de autos, resulta atendible, por sobre lo establecido por el art. 54 del Código Tributario Provincial que, en lo pertinente, dispone: "Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios regidos por este Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años", lo normado por el Art. 62 del Código Penal, que establece: "La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación: (...) 5° A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa". A su vez, que dicho plazo bienal debe computarse conforme lo regulado por el Art. 63 de dicho Código Penal, que establece: "La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse". Ello, por cuanto el diferimiento del inicio del cómputo propuesto por el art. 56 del Código Tributario Provincial el cual expresa que: "Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1° de Enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible", también debe reputarse inaplicable bajo los lineamientos del criterio expuesto por la CSJN y la CSJT en los fallos antes referenciados.

Por ello y atento que la prescripción en materia penal es un instituto de orden público, que opera de pleno derecho y es declarable de oficio, previo a cualquier decisión sobre el fondo del asunto y en cualquier instancia o grado del proceso concluyo que el régimen aplicable en la cuestión debatida en autos (prescripción de multas tributarias), es el previsto en el Código Penal.

V.- Expuesto el marco normativo aplicable al caso particular, corresponde analizar si la acción penal se encontraba o no prescripta al momento de la Sanción impuesta por la Autoridad de Aplicación.

A. El Sumario N° M 668-2022 por el período fiscal 2020, Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral, aplica una Sanción de Multa de \$ 158.640,08 (Pesos Ciento Cincuenta y Ocho Mil Seiscientos Cuarenta con 08/100) equivalente a 2 (Dos) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86 inc 1) del Código Tributario Provincial.

Que la fecha de inicio del cómputo de la prescripción de la acción penal, inicia el 30/06/2021 (vencimiento DDJJ anual) y la sanción de multa fue impuesta por la Resolución N° D 26/24 en fecha 04/07/2024. De su simple lectura, se entiende que

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

transcurrieron los 2 años previsto por el art. 62 inciso 5) del Código Penal, encontrándose prescripta la acción penal del fisco para imponer sanciones.

B. El Sumario N° M 669-2022 por el período fiscal 2021, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, aplica una Sanción de Multa de \$ 114.493,32 (Pesos Ciento Catorce Mil Cuatrocientos Noventa y Tres con 32/100) equivalente a 2 (Dos) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86 inc 1) del Código Tributario Provincial.

Que la fecha de inicio del cómputo de la prescripción de la acción penal, inicia el 30/06/2022 (vencimiento DDJJ anual) y la sanción de multa fue impuesta por la Resolución N° D 26/24 en fecha 04/07/2024. De su simple lectura, se entiende que transcurrieron los 2 años previsto por el art. 62 inciso 5) del Código Penal, encontrándose prescripta la acción penal del fisco para imponer sanciones.

C. El Sumario N° M 670-2022 por el período fiscal 01 y 02/2022, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, aplica una Sanción de Multa de \$ 4.659,10 (Pesos Cuatro Mil Seiscientos Cincuenta y Nueve con 10/100) equivalente al 100 % del gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 85° del Código Tributario Provincial.

Que la fecha de inicio del cómputo de la prescripción de la acción penal, inicia el 22/02/2022 y 22/03/2022 (vencimiento DDJJ mensual) y la sanción de multa fue impuesta por la Resolución N° D 26/24 en fecha 04/07/2024. De su simple lectura, se entiende que transcurrieron los 2 años previsto por el art. 62 inciso 5) del Código Penal, encontrándose prescripta la acción penal del fisco para imponer sanciones.

En conclusión y habiendo analizado los agravios conducentes para resolver la cuestión litigiosa planteada en autos, evitando el análisis de argumentos irrelevantes, genéricos o redundantes, en defensa de la economía procesal y la claridad del fallo, corresponde HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente LOPEZ DE ZAVALIA FERNANDO JOSE, CUIT N° 20-16691779-5, y en consecuencia DECLARAR PRESCRIPTA la acción penal de la Dirección General de Rentas para sancionar los Sumarios N° M 668-2022, M 669-2022 y N° M 670-2022. Así voto.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo:

Sin perjuicio del elevado reconocimiento intelectual que me merece mi distinguido colega preopinante, me permitiré disentir, 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 sus conclusiones expuestos en los puntos IV° y V°. Ello, en mérito a los fundamentos que desarrollaré a continuación:

26
II.- En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° D 26/24, dictada con fecha 04/07/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán es ajustada a derecho, en relación con las sanciones de multa aplicadas, atento a que su recurso de apelación es solamente respecto de ellas.

En relación con el principal agravio del apelante, cabe manifestar 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. Por un lado funciona como causal de extinción de la acción tendiente al cobro del impuesto, o de aquella que procura su repetición. En su segunda función acarrea el cese de la pretensión punitiva infraccional o delictual como también de la pena impuesta a consecuencia de aquellas.-

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

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

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

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

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. Afirma 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 CTP 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 CSJN '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 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 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

acudir a la normativa contenida en el derecho de fondo sin la previa declaración de inconstitucionalidad de la norma del CTP.-

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

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

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

Es decir que -como principio general- este Tribunal solo puede prescindir de la aplicación de la norma local ante la existencia de un pronunciamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, o de la Suprema Corte de la Provincia, que declare su inconstitucionalidad.-

En consecuencia, ante la inexistencia de tal declaración, no se dan los presupuestos requeridos por el art. 161 CTP para prescindir de la aplicación del art. 54 CTP y aplicar la legislación de fondo a la prescripción de infracciones y sanciones tributarias. Por lo expuesto, no se hace lugar al agravio.

Atento a ello, corresponde aplicar las normas establecidas en Código Tributario Provincial, en relación con la prescripción y el cómputo de los términos. Si realizamos una adecuada interpretación de la aplicación de la Ley en el tiempo, teniendo en cuenta plazo legal de cinco años que dispone el artículo 54 del Código Tributario Provincial para el cómputo de la prescripción, y la forma de contar el mismo, artículo 56 del mencionado



digesto, surge expresamente que la infracción correspondiente al periodo fiscal 2020 (Acta de Deuda N° A 668-2022) venció el 30/06/2021 por lo cual la infracción se produce, en el caso sub examine, de manera automática al día siguiente del vencimiento incumplido, siendo esa fecha la que corresponde tener en cuenta a fin de computar el plazo de prescripción para sancionar la conducta infraccional.

El plazo de prescripción comenzó a correr a partir del 1° de Enero siguiente al año que se cometió la infracción, por lo que el plazo de cinco años comenzó a computarse el 01 de enero de 2022 y culminará en fecha 01 de enero de 2027.

De igual manera la infracción correspondiente al periodo fiscal 2021 (Acta de Deuda N° A 669-2022) venció el 30/06/2022 por lo cual la infracción se produce, en el caso sub examine, de manera automática al día siguiente del vencimiento incumplido, siendo esa fecha la que corresponde tener en cuenta a fin de computar el plazo de prescripción para sancionar la conducta infraccional.

El plazo de prescripción comenzó a correr a partir del 1° de Enero siguiente al año que se cometió la infracción, por lo que el plazo de cinco años comenzó a computarse el 01 de enero de 2023 y culminará en fecha 01 de enero de 2028.

Por último en relación con los anticipos 01 y 02/2022 (Acta de Deuda N° A 670-2022) vencieron en fecha 22/02/2022 y 22/03/2022 por lo cual la infracción se produce, en el caso sub examine, de manera automática al día siguiente del vencimiento incumplido, siendo esa fecha la que corresponde tener en cuenta a fin de computar el plazo de prescripción para sancionar la conducta infraccional.

El plazo de prescripción comenzó a correr a partir del 1° de Enero siguiente al año que se cometió la infracción, por lo que el plazo de cinco años comenzó a computarse el 01 de enero de 2023 y culminará en fecha 01 de enero de 2028.

En conclusión y debido a la aplicación de las disposiciones establecidas en el Digesto Tributario Provincial, si realizamos un adecuado computo del plazo, la acción de la DGR, para aplicar estas multas, aún no se encuentra prescripta.

Pasando al análisis del fondo de las cuestiones planteadas, cabe manifestar, que si bien el artículo 86 inciso 1. del CTP 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 y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el contribuyente no ha desvirtuado las presunciones existentes en su contra.

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 incisos 1, 2 y 3 del C.T.P. el que presume, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: "1. Contradicción evidente entre los libros, documentos y demás

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas. 2. Declaraciones juradas que contengan datos falsos. 3. Manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributaria.”, supuestos que han sido comprobados en el caso bajo análisis, atento a que reconoció no estar inscripto como contribuyente local de otras jurisdicciones y se verificó que no lo estaba en el régimen de Convenio Multilateral, siendo su única inscripción como contribuyente local de Tucumán. Inclusive no realizó la documentación que permitiera atribuir ingresos a otras jurisdicciones. El Fisco debió inscribirlo de oficio en dicho régimen. Ello demuestra que las declaraciones juradas contienen datos falsos, además de actuar en forma contraria a lo establecido por los preceptos legales y reglamentarios.

En relación con la sanción aplicada en virtud de lo normado en el art. 85, el elemento subjetivo está dado por el accionar culposo o negligente del contribuyente que realizó la presentación de las declaraciones juradas del impuesto sobre los Ingresos Brutos en forma inexacta y omitió el pago de los anticipos 01 y 02/2022.; hecho que genera un grave perjuicio al Fisco.

En conclusión la aplicación de las sanciones de multa en virtud a la normativa establecida en los arts. 85 y 86 inciso 1 del CTP resultan procedentes.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente LOPEZ DE ZAVALIA, FERNANDO JOSÉ, C.U.I.T. N° 20-16691779-5, en contra de la Resolución N° D 26/24, dictada con fecha 04/07/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral. En consecuencia, CONFIRMAR la misma, conforme lo considerado.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez**, dijo: Que comparte el voto emitido por el **Dr. José Alberto León**, vota en igual sentido.

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente LOPEZ DE ZAVALIA, FERNANDO JOSÉ, C.U.I.T. N° 20-16691779-5, en contra de la Resolución N° D 26/24, dictada con fecha 04/07/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral. En consecuencia, CONFIRMAR la misma, conforme lo considerado.

2.-REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente devolver los antecedentes administrativos y ARCHIVAR.

RECIBIDO
29
2011

HACER SABER

§ DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (Disidencia)

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION