

SENTENCIA N° 163 /2025

Expte. N° 162/926/2024

En San Miguel de Tucumán, a los 16 días del mes de SEPTIEMBRE de 2025 reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), el Dr. José Alberto León (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), a fin de resolver la causa caratulada: "BIO ATAR S.A. S/Recurso de Apelación" Expte. N° 162/926/2024 (Expte. DGR N° 3177/376/2023) y;

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que el contribuyente BIO ATAR S.A., CUIT N° 30-70794949-6, presentó Recurso de Apelación (fs. 404/408) en contra de la Resolución D 16/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 23/05/2024 obrante en el Expte. DGR N° 3177/376/D/2023. En ella se resuelve:

ARTICULO 1°.- RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente BIO ATAR S.A. C.U.I.T. N° 30-70794949-6 con domicilio especial constituido en el domicilio fiscal electrónico de la firma mencionada, de conformidad con lo establecido en los artículos 38 bis y 114 del C.T.P., a las Actas de Deuda N° A 735-2023 y N° A 736-2023 confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral, confirmándose las mismas.

ARTICULO 2°.- RECHAZAR el descargo interpuesto en contra del Sumario N° M 736-2023 instruido por configuración de la infracción contenida en el artículo 86 inciso 1 del C.T.P. y en consecuencia APLICAR una multa por un monto \$ 839.522,90 (Pesos: Ochocientos Treinta y Nueve Mil Quinientos Veintidós con 90/100) equivalente a 2 (dos) veces el gravamen omitido consignado en "BASE PARA EL CALCULO DE LA MULTA - PLANILLA ANEXA ACTA DE DEUDA N°: A 736 - 2023". Esta multa deberá ser abonada dentro de los quince (15) días de notificada.

I.1) Desconocimiento del Rol de Intermediario: Expone que la Dirección General de Rentas (D.G.R.) desconoció de manera injustificada la función de BIO ATAR S.A. como gestor en la operación de flete con Pan American Energy, a pesar de que las facturas emitidas especificaban claramente el concepto de "Recupero de flete". Sostiene que, en virtud del principio de libertad de formas, dicha labor no requiere de formalidades escritas específicas para su validez. Asimismo, indica que el propio Código Tributario Provincial, en su artículo 222, inciso 3, utiliza terminología amplia ("intermediario o similares") que

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

naturalmente incluiría la actividad desarrollada. Finalmente, lamenta que la administración fiscal haya ignorado la normativa específica (Ley 27.640) que regula la actividad de la firma bajo un régimen legal especial.

I.2) Inaplicabilidad de la Sanción por Defraudación: Sostiene la improcedencia de la sanción por defraudación, basándose en la ausencia de sus elementos constitutivos, tanto objetivos como subjetivos. Afirma que no existieron maniobras dolosas ni simulación alguna orientada a evadir impuestos, ya que la registración contable fue correcta y se ajustó a derecho. Enfatiza la inexistencia de una intención fraudulenta, habiendo realizado las operaciones de manera transparente y sin ocultamiento. En consecuencia, cuestiona que el fisco haya aplicado el castigo de forma automática, sin analizar los hechos concretos del caso ni aportar evidencia del supuesto dolo.

I.3) Prescripción de la Potestad Sancionatoria: Aduce que, al momento de dictarse la resolución, los plazos para aplicar la multa administrativa de carácter punitivo ya habían vencido. Para fundamentar esta posición, invoca la aplicación supletoria de los artículos 59 (inc. 3), 62 (inc. 5) y 63 del Código Penal, dada la naturaleza esencialmente penal de la sanción impuesta.

I.4) Arbitrariedad en la Interpretación Fiscal: Denuncia la arbitrariedad del organismo recaudador al forzar una interpretación restrictiva del concepto de intermediación, desconociendo la verdad material y la dinámica comercial real de las operaciones. Considera injustificada la exigencia de formalidades innecesarias, como la existencia de acuerdos escritos, para validar dicha gestión, lo cual contradice tanto la práctica empresarial habitual como la jurisprudencia en la materia.

I.5) Inconsistencias en el Análisis Fiscal: Señala contradicciones en el análisis realizado por la D.G.R., la cual alegó una supuesta "incongruencia" en los planteos de BIO ATAR S.A. sin especificar en qué consistía ni aportar pruebas que la sustentaran. Destaca, además, que se omitió considerar que la ausencia de una comisión explícita no invalida la figura del intermediario, puesto que la ventaja económica puede derivarse de otros factores, como el fortalecimiento de las relaciones comerciales.

I.6) Violación de Principios Tributarios Fundamentales: Postula que el accionar de la D.G.R. vulneró garantías tributarias fundamentales. Entre ellas, el principio de razonabilidad, al aplicar criterios arcaicos y desactualizados para examinar la operación. Asimismo, se ignoraron las máximas de libertad de formas y de celeridad, esenciales en los negocios modernos, al exigir documentación redundante e innecesaria para acreditar la realidad económica de los hechos.

II.- Que a fs. 12/18 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

II.1) Insuficiencia de la Prueba Documental: El fisco sostiene que la cuestión fundamental radica en la insuficiencia de la prueba documental aportada por el contribuyente, quien ha omitido presentar registros contables legalmente obligatorios como el Libro Diario, el Libro de Inventarios y Balances y el Libro Mayor, lo cual impide efectuar un análisis preciso de la registración contable y verificar las operaciones que pretende justificar.


II.2) Falta de Acreditación de la Intermediación: Se argumenta que Bio Atar S.A. no ha demostrado fehacientemente su condición de intermediario. La simple discriminación del concepto "recupero gasto flete" en las facturas de venta es insuficiente para acreditar una gestión por cuenta de un tercero, máxime cuando no se aporta documentación que respalde dicha operatoria.

II.3) Contradicciones en los Argumentos y Registros Contables: La D.G.R. señala una contradicción en los dichos del apelante, quien afirma por un lado que contrata y paga el flete, y por otro, que Pan American Energy S.L. negocia el precio, sin probar ninguna de las dos circunstancias. Además, del análisis de los Estados Contables aportados, se observa que la cuenta "FLETES" se encuentra dentro de "GASTOS DE COMERCIALIZACIÓN", lo que permite inferir que dicho concepto es un costo propio de la empresa y no un gasto por cuenta de un tercero.

II.4) Prueba Informativa de Terceros: La prueba informativa producida resulta adversa a la pretensión del contribuyente. La firma Pan American Energy S.L. informó que "el precio del producto comercializado incluía costo de flete de entrega en la terminal", sin hacer mención alguna a una intermediación o recupero de gastos. Por su parte, la transportista Anjor S.A. se limitó a detallar sus operaciones con Bio Atar S.A., sin mencionar a Pan American Energy S.L.

II.5) Aplicación del Principio de Realidad Económica: El organismo fiscal sostiene que, en virtud del principio de realidad económica (art. 216 C.T.P.), el flete constituye un costo necesario para la actividad de venta de Bio Atar S.A., que se integra al precio final del producto, siendo por tanto un ingreso gravado y no un reintegro de gastos por cuenta de terceros.

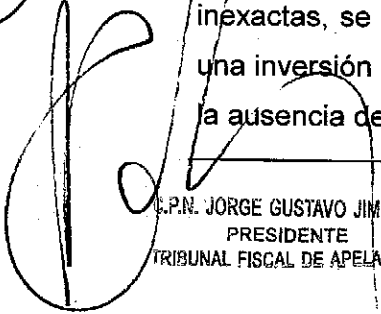
II.6) Carga Probatoria en Materia Infracional: En relación con la multa por defraudación, el fisco señala que, comprobada la omisión de impuesto mediante declaraciones juradas inexactas, se aplican las presunciones del art. 88 del C.T.P. En materia tributaria, opera una inversión de la carga de la prueba, por lo que correspondía al contribuyente acreditar la ausencia del elemento subjetivo (dolo), lo cual no ha hecho.



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

II.7) Imprudencia de la Prescripción: La D.G.R. establece que no han prescrito los plazos para aplicar sanciones, según lo dispuesto por el artículo 69 del C.T.P., desestimando la aplicación de la jurisprudencia citada por el apelante por no ser análoga al caso.

II.8) Solicitud de Rechazo del Recurso: Por todo lo expuesto, solicita que se rechace íntegramente el Recurso de Apelación interpuesto, confirmando en todos sus términos la resolución recurrida, con expresa imposición de costas.

III.- Que a fs. 24 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 152/2024, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso presentado por el apelante se declara la cuestión de puro derecho.

IV.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir opinión:

IV.1) Expuestas las posiciones de las partes, corresponde decidir si la Resolución N° D 16/24 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha se ajusta a derecho.

En tal sentido, la cuestión de fondo principal se centra en determinar si para los periodos 2020 Y 2021 corresponde que la firma apelante tribute en condición de intermediario conforme art 222 inc. 3 del CTP.

A los fines de comenzar con el análisis del debate planteado, corresponde recordar que el artículo 221 del Código Tributario Provincial dispone como principio general la base de cálculo del impuesto, salvo expresa disposición en contrario, *"...los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada..."*; *"entendiendo por tal al monto total -en valores monetarios, en especie o en servicios- devengados en concepto de ventas de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazo de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas"*.

Luego, atendiendo a las particularidades de determinadas actividades frente a ese principio general, el legislador admite métodos de excepción para la cuantificación de la base imponible, entre los que se destaca el aplicable a los intermediarios, según artículo 224 inc. 4: *"Para las operaciones efectuadas por comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga, la base imponible estará dada por la diferencia entre los ingresos del período fiscal y los importes que se transfieran en el mismo a sus comitentes. Esta disposición no será de aplicación en los casos de operaciones de compraventa que por cuenta propia efectúen los intermediarios citados en el párrafo*

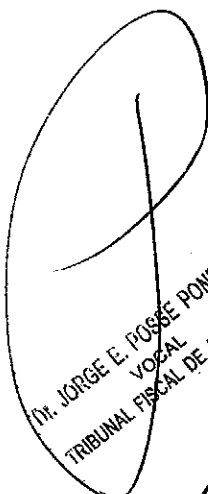
anterior. Tampoco para los concesionarios o agentes oficiales de venta, los que se registrarán por las normas generales”.

Podemos observar que el régimen de los intermediarios, es un régimen de excepción al principio general, y como tal de interpretación restrictiva. En virtud de ello, debe entenderse que las disposiciones del artículo 224 citado, sólo serán aplicables siempre que se trate de “comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga”.

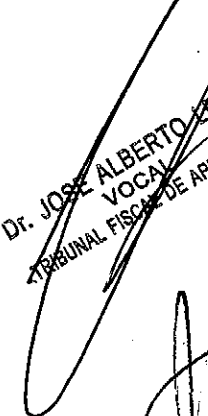
Es imperioso precisar el grupo de sujetos que merecen la calificación técnica de intermediarios, distinguiéndolos de todos aquellos otros que *lato sensu* realizan intermediaciones, como son en definitiva todos los comerciantes. Una nota diferencial estaría dada por el hecho de que el sujeto actúe por otro y no por sí, y es a los primeros y no a los segundos, en ninguna de sus muy variadas formas, que se refiere la norma atributiva de una base imponible especial que analizamos. Excluye las operaciones que los mismos intermediarios realicen por cuenta propia, lo que se explica porque en dichos casos no actúan como tales, sino como un comerciante común que compra y vende asumiendo el riesgo comercial” (ver “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, de Enrique G. Bulit Goñi, 2da. Ed., Depalma).

No basta la mera enunciación de la condición de intermediario, es necesario que el circuito de la documentación contable, administrativa y financiera reflejen en forma inequívoca que se está en presencia de una actividad de intermediación y que la misma se adecúe a la normativa que regula la figura.


IV.2) Tras un análisis pormenorizado de los elementos probatorios aportados y las actuaciones de la administración fiscal, este Tribunal considera que la documentación presentada por la firma resulta insuficiente para acreditar fehacientemente su pretendido rol de intermediario. La cuestión radical a zanjar es la insuficiencia de documental probatoria, que incluye la ausencia de registros contables legalmente obligatorios como el Libro Diario, Libro de Inventario y Balances y Libro Mayor, lo cual impide efectuar un análisis preciso de la registración contable que efectúa el agravante. Aunado a ello, las justificaciones del contribuyente, relativas a que las diferencias obedecen a un “recupero de gastos” de flete, constituyen meras manifestaciones unilaterales. Dichas afirmaciones no han sido sustentadas con prueba documental idónea y conducente que permita a este Tribunal verificar de manera inequívoca la existencia de una gestión por cuenta y orden de un tercero. De hecho, el propio contribuyente incurre en contradicciones, al manifestar por un lado que es quien contrata y paga el flete, y por otro, que es Pan American Energy S.L. quien negocia el precio, sin probar ninguna de las dos circunstancias. Es menester recordar que la carga de la prueba recae sobre quien alega un hecho —en este caso, la



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAJ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

existencia de una intermediación—, y el contribuyente no ha logrado desvirtuar la presunción de legitimidad del ajuste fiscal. Asimismo, del análisis de los Estados Contables aportados por la firma, se identifica en el Estado de Resultados la cuenta "GASTOS DE COMERCIALIZACIÓN", que incluye la subcuenta "FLETES", lo que permite inferir que los fletes forman parte de los gastos o costos propios del agraviante. Esta conclusión se ve reforzada por la respuesta de la firma Pan American Energy S.L., la cual informó que "el precio del producto comercializado incluía costo de flete de entrega en la terminal", sin reconocer en modo alguno la supuesta intermediación. Finalmente, y desde una perspectiva estrictamente normativa, no existe en la legislación fiscal vigente una norma que autorice la exclusión de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de aquellos importes percibidos en concepto de "recupero de gastos", cuando estos no se originan en una mera intermediación debidamente documentada, sino que forman parte de la contraprestación por la actividad gravada principal. Conforme al artículo 216 del Código Tributario, debe atenderse a la naturaleza económica real de la actividad desarrollada, y en la especie, no se ha demostrado que los montos en cuestión no constituyan un ingreso propio del contribuyente, sino un costo de su propia actividad comercial trasladado al precio. Por lo expuesto, el ajuste practicado por la D.G.R. se encuentra ajustado a derecho.

IV.3) En lo que respecta a la sanción aplicada, es correcta la tipificación del ilícito tributario en las disposiciones del artículo 86º inciso 1) del C.T.P., resultando adecuada la instrucción de los sumarios correspondientes.

El elemento subjetivo requerido por la figura de la defraudación, es decir, el propósito de defraudar, se tiene por configurado en base a las presunciones contenidas en el artículo 88º del mismo cuerpo legal. En la especie, se verificó una contradicción evidente entre los antecedentes del caso —como las declaraciones juradas de IVA— y los datos contenidos en las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, lo que a su vez derivó en la presentación de declaraciones juradas con datos falsos, al constatarse inconsistencias entre las bases imponibles declaradas y la información obrante en los registros de la AFIP. Estas presunciones son *iuris tantum*, es decir, admiten prueba en contrario. Sin embargo, en materia de infracciones tributarias rige una inversión de la carga probatoria, por lo que correspondía al contribuyente demostrar la inexistencia del elemento subjetivo (dolo) o la configuración de un error excusable.

El apelante tuvo la oportunidad de hacerlo y no aportó elementos de prueba idóneos para desvirtuar las presunciones que pesaban en su contra, resultando insuficientes sus meras manifestaciones.

IV.4) 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/Río 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 mas 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 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.

En mérito a ello, la consolidación del criterio jurisprudencial establecido por la C.S.J.N., en cabeza de nuestro mas Alto Tribunal local justifica 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 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

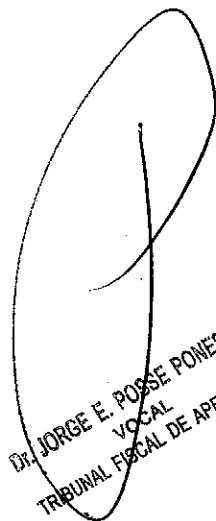
por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo 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.

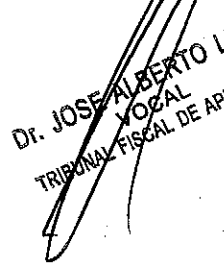
En razón de los antecedentes mencionados, concluyo que el régimen aplicable al plazo de prescripción de la multa cuestionada en el presente caso, debe analizarse desde las prescripciones establecidas en el título X del Código Penal, especialmente los arts. 62, 63, 64 e inc. 4º del art. 65 y no en las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

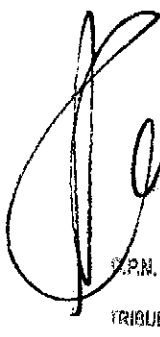
A su vez, que dicho plazo bienal debe computarse conforme lo regulado por el Art. 63 de dicho Código Penal, que establece: “La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse”. Ello, por cuanto el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



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

reputarse inaplicable bajo los lineamientos del criterio expuesto por la CSJN y la CSJT en los fallos antes referenciados.

En el sub examine, el cómputo de la prescripción de la acción para aplicar la multa se inicia el 30/06/2020, fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada anual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a los períodos fiscales analizados. En consecuencia, el plazo bienal previsto se consumó el 30/06/2022. Dado que la Resolución D 16/24 de la Dirección General de Rentas que impone la sanción data del 23/05/2024, a ese momento la potestad sancionatoria del Fisco ya se encontraba prescripta. Por lo expuesto, corresponde declarar que, a la fecha de dicha resolución, la sanción impuesta por el organismo fiscal se encuentra prescripta.

IV.5) Finalmente, los agravios sobre la arbitrariedad en la interpretación, las supuestas inconsistencias del análisis fiscal y la violación de principios fundamentales deben ser desestimados. La actuación de la D.G.R. no se basó en un mero formalismo —como la ausencia de un contrato escrito—, sino en la total ausencia de prueba que acredite la intermediación y en la aplicación del principio de realidad económica. Las inconsistencias fueron señaladas y probadas por el fisco, tanto en los dichos del contribuyente como en sus propias registraciones contables. Lejos de ser arbitraria, la determinación se basó en la normativa vigente y en la valoración de la prueba obrante en el expediente, la cual fue insuficiente para sostener la postura del apelante

Por lo expuesto, corresponde hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente BIO ATAR S.A., CUIT N° 30-70794949-6, en cuanto a la prescripción de la multa aplicada, la que se declara prescripta y se deja sin efecto; y confirmar en lo demás la Resolución N° D 16/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 23/05/2024, respecto a las Actas de Deuda N° A 735-2023 y A 736-2023.

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 y también comparto los argumentos y conclusiones de los puntos IV° 1), IV° 2) y IV° 3), pero difiero con los del puntos IV° 4). Ello, en mérito a los fundamentos que desarrollaré a continuación:

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

En este sentido la CSJN ha sostenido que *"La primera fuente de interpretación de la ley es su letra, sin que sea admisible una inteligencia que equivalga a prescindir del texto*

legal si, como en el caso, no media debate ni declaración de inconstitucionalidad, pues la exégesis de la norma, aun con el fin de adecuación a garantías y principios constitucionales, debe practicarse sin violación de su letra o de su espíritu". (CSJN in re "Turismo Doss SA c/ EN -AFIP- DGI -Resol 1/11 (Ngde) s/Proceso de Conocimiento", Sentencia de fecha 11/03/2021, Fallos: 344:307).-

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

Es menester señalar que el 161 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 a dicho agravio, confirmando la multa impuesta por la resolución apelada.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente BIO ATAR S.A., C.U.I.T. N° 30-70794949-6, en contra de la Resolución N° D 16/24, dictada con fecha 23/05/2024 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.

Por todo lo expresado, propongo se dicte la siguiente resolución: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **BIO ATAR S.A., C.U.I.T. N° 30-70794949-6**, en contra de la Resolución N° D 16/24, dictada con fecha 23/05/2024 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 Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal **Dr. José Alberto León** y vota en igual sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **BIO ATAR S.A., C.U.I.T. N° 30-70794949-6**, en contra de la Resolución N° D 16/24, dictada con fecha 23/05/2024 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 acompañados y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (Disidencia)

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

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION