

SENTENCIA N° 195/2025

Expte. N° 184/926/2024

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...26... días del mes de ~~NOVIEMBRE~~... de 2025 se reúnen los Señores 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 Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **"ESTACIÓN DE SERVICIO GALVÁN REY SERGIO ALEJANDRO S.A.S. / RECURSO DE APELACIÓN"** - Expte. N° 184/926/2024 (Expte. D.G.R. N° 3146/376/D/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 fs. 01/06 del expediente de cabecera, el señor Oscar Atilio Juárez, en carácter de representante legal de la empresa **ESTACIÓN DE SERVICIO GALVÁN REY SERGIO ALEJANDRO S.A.S.**, C.U.I.T. N° 30-71594513-0, interpuso Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 23/24 emitida por la Dirección General de Rentas de la provincia de Tucumán en fecha 10/06/2024 (fs. 492/493 del expediente N° 3146/376/D/2023).

En ella, la Autoridad de Aplicación resolvió: **1) RECHAZAR** la impugnación interpuesta por el contribuyente **ESTACIÓN DE SERVICIO GALVÁN REY SERGIO ALEJANDRO S.A.S.**, C.U.I.T. N° 30-71594513-0, a las Actas de Deuda N° A 577-2023 (Período Fiscal 2021) y N° A 581-2023 (Período Fiscal 2022), confeccionadas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándose las mismas. **2) RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario N° A 577-2023 (Anticipos 01 a 04/2021), en consecuencia **APLICAR** al contribuyente una multa de \$2.361.301,34 (Pesos: dos millones trescientos sesenta y un mil trescientos uno con 34/100), equivalente al 100% (cien por ciento) del monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los anticipos 01 a 04/2021 contenidos en el Acta de Deuda N° A 577-2023 (Período Fiscal 2021), y en un todo de acuerdo con la graduación establecida en el art. 85° del C.T.P., conforme planilla denominada **"BASE PARA EL CÁLCULO DE LA MULTA – PLANILLA ANEXA ACTA DE DEUDA N°: A 577-2023"**. **3) RECHAZAR** el descargo

"2025: Año del Bicentenario del Fallecimiento del Dr. Bernardo de Monteagudo"

1

C.P.N. 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

interpuesto al Sumario N° M 581-2023 (Período Fiscal 2022) y en consecuencia **APLICAR** al contribuyente una multa de \$3.722.508,64 (Pesos: tres millones setecientos veintidós mil quinientos ocho con 64/100), equivalente a 2 (dos) veces el gravamen omitido, y en un todo de acuerdo con la graduación establecida en el art. 86° del C.T.P., conforme planilla denominada "*BASE PARA EL CÁLCULO DE LA MULTA – PLANILLA ANEXA ACTA DE DEUDA N°: A 581-2023*".

II.- Ante los argumentos expuestos por el organismo fiscal en la Resolución N° D 23/24, la recurrente efectúa los siguientes planteos:

- Sostiene que las diferencias aludidas por la D.G.R. entre las bases imponibles declaradas por la empresa y los montos correspondientes a sus facturaciones electrónicas (AFIP) y los que surgen de los Libros IVA Ventas aportados, en relación a los períodos fiscales 2021 y 2022, se debieron a causas ajenas a su voluntad. En este sentido, responsabiliza a la compañía Foca Software Factory S.A., al afirmar que a la misma corresponde el sistema autorizado por su comitente (YPF S.A.) para emitir todos los comprobantes electrónicos de las ventas realizadas por cuenta y orden de YPF. Indica que dicha empresa registró problemas en su sistema que le impedían emitir los comprobantes con normalidad, lo cual fue reclamado por la recurrente vía correo electrónico, adjuntando en su presentación copia de los mails referidos.
- Manifiesta haberse exhibido a la contadora Petros María Teresa, funcionaria del Departamento Fiscalización de la D.G.R., que ante tal falla en el software utilizado para la emisión de comprobantes se usó el sistema denominado extranets de YPF (sistema soportado en la web), esto a los fines de su compulsa. Ofrece como prueba copia del acta de fecha 13 de julio de 2023.
- Aclara que no existió por su parte una decisión unilateral de declarar bajo el código de actividad N° 505005 (Venta al por menor de combustibles líquidos derivados del petróleo y de gas natural adquiridos directamente a refinerías y productores de dichos combustibles) los importes en discusión, resalta que tal código de actividad surgió de la consulta efectuada a la Oficina de Receptoría de la delegación de la D.G.R. en la ciudad de Concepción.
- Alega que no surge del nomenclador de actividades de la Autoridad de Aplicación una actividad que encuadre la figura comercial de la compañía: Venta al por menor de combustible líquido por comisión y consignación y por orden y

cuenta de YPF, la que afirma es la actividad económica real y actual que la misma desarrolla. Por lo dicho, además solicita al organismo fiscal indicar precisamente la actividad bajo la cual debería declarar los montos en discusión.

- Sostiene poseer documentación suficiente que demuestra y justifica que todas las ventas de combustible son "por cuenta y orden de YPF" y que la comisión que la estación de servicios de referencia tiene asignada por contrato social con YPF varía entre el 8% y el 12%. Así, enfatiza que por toda venta del producto combustible líquido, la estación de servicio sólo percibe un porcentaje y no el total facturado por dichas ventas. Al respecto, refiere a la cláusula N° 5 del contrato celebrado entre Estación de Servicio Galván Rey Sergio Alejandro S.A.S. y YPF S.A.

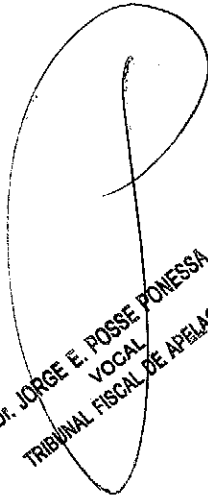
Asimismo, señala como una prueba más de la intermediación existente con YPF los innumerables mails que se mantienen con los comerciales y los gerentes regionales de dicha empresa, haciéndose alusión en ellos a la comisión percibida.

Como así también, destaca que consta en el acta de fecha 13 de julio de 2023 (antes referida) que se entregó a la contadora supervisora del Departamento Fiscalización de la D.G.R. una reimpresión de comprobantes FC "A" N° 0030-00002961 y ticket FC "B" N° 00003-00008009 del período julio 2021, donde reza la leyenda "POR CUENTA Y ORDEN DE YPF S.A.". Por ello, afirma que la Administración tuvo cabal conocimiento e información del tipo de relación contractual entre la firma e YPF S.A.

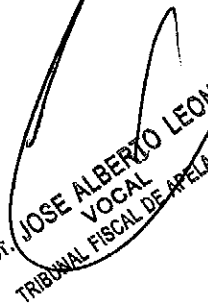
- En cuanto a la determinación de la base imponible, asegura que la compañía da cabal cumplimiento con lo dispuesto por el artículo 224° inciso 4 del C.T.P., que establece que dicha base imponible "es la diferencia entre los ingresos del período fiscal y los importes que transfieren en el mismo a sus comitentes".

- Considera que la D.G.R. falta a la verdad al afirmar que no puede verificarse que la firma actúe en intermediación, puesto que conforme surge del compromiso asumido en acta del día 13 de julio de 2023 se entregó a la supervisora el esquema del circuito de la operatoria comercial mensual. No obstante ello, aporta en ésta oportunidad a modo de prueba copia de la documentación correspondiente al circuito comercial relativo al mes de noviembre de 2022.

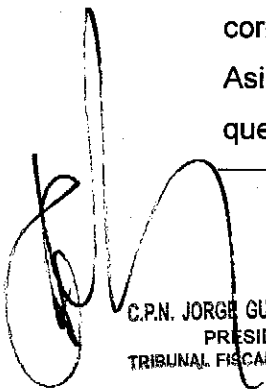
Asimismo, aduce que falta a la verdad la Autoridad de Aplicación cuando expresa que no se justifican las salidas de dinero a YPF y que no se prueba la



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

intermediación. Al respecto, indica que dicha afirmación cae por el propio peso de la prueba que adjunta a su recurso de apelación, como ser el contrato celebrado con YPF y boleta de depósito del Banco Nación Sucursal Concepción.

- Por su parte, en relación a la sanción aplicada por la supuesta configuración de la infracción prevista en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P., expresa que la firma ha cumplido con sus obligaciones tributarias y que de ningún modo actuó con una conducta dolosa ni se ha falseado información alguna, contrariamente a lo sostenido por la Administración.

A raíz de todo lo expuesto, solicita se tenga por ofrecida la prueba documental y se haga lugar al recurso interpuesto.

III.- A fs. 134/141 del Expte. (T.F.A.) N° 184/926/2024 la Dirección de Rentas contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del C.T.P., solicitando el rechazo del recurso deducido y la confirmación de la resolución apelada.

En primer término, sostiene que el apelante pretende justificar las diferencias determinadas en los actos atacados mediante argumentos que son simples manifestaciones, tratando de deslindar responsabilidades en la empresa proveedora del software de facturación sobre la información brindada por el sistema de AFIP y los registros.

Considera que los mencionados argumentos no representan pruebas válidas a los efectos de justificar tales diferencias, más aún si se observa los correos que adjunta a fs. 521/522 donde el reclamo se origina en consultas sobre movimientos de facturación registrados a una determinada fecha y que afectarían planillas y cajas que la Autoridad de Aplicación desconoce.

En consecuencia, afirma que lo indicado resulta inconducente e insuficiente a los fines de ser considerado una justificación.

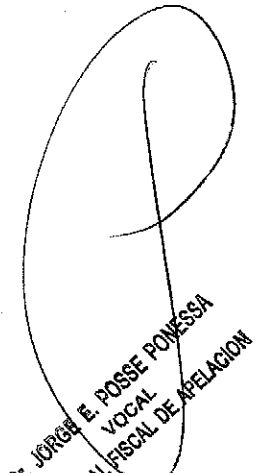
Resalta que no resulta ajustado a los hechos verificados en autos la aseveración del recurrente sobre que la D.G.R. falta a la verdad, toda vez que esa diferencia existe tal como surge en Requerimiento F. 6005/E N° 2023-00001045 (fs. 03), planilla obrante a fs. 04 y correo electrónico enviado respecto a la solicitud de documentación ante la no justificación de las diferencias (fs. 74) lo que fue notificado al contribuyente y éste no puede desconocer, más aún cuando sostenía su postura que la diferencia resultaba de su actividad de intermediación, lo que

afirma no logró demostrar con la suficiente prueba documental en ninguna de las instancias administrativas transcurridas, por lo dicho considera que no corresponde asistir razón al recurrente.

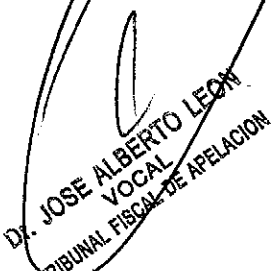
Manifiesta que la Administración no falta a la verdad sino que la determinación se encuentra sustentada en la información y/o documentación obrante en las presentes actuaciones, de donde resulta que el contribuyente no logró justificar las menores bases imponibles declaradas y además su proveedor YPF tampoco la reconoció como intermediaria, situación que subsiste en la instancia apelatoria. Expresa que el apelante menciona el acta fechada el 13/07/2023, obrante a fs. 118 de autos correspondiente al F 6006 N° 0001-00101164 donde no consta que el equipo fiscalizador haya verificado el sistema extranet de YPF, señala que lo que constata es la correlación numérica de las Cuentas de Venta y Líquido Producto exhibidas (en adelante CVLP).

Asimismo, indica que, según consta en mail obrante a fs. 180 y su documentación anexa fs. 181/217, la empresa aportó documentación relativa a la justificación de la figura de intermediario que declara en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos anexando documentación por los días 27 al 31/12/2022 referida a un esquema documental del circuito, órdenes de pedido, rendiciones de ventas, remitos, boletas de depósito, un detalle de ajuste mensual de rendiciones de ventas emitido el 07/12/2022 por el período 01 al 30/11/2022 (expresa que éste último nada tiene que ver con los días de muestra ofrecidos por lo que afirma resulta imposible cualquier análisis al respecto) y una CVLP.

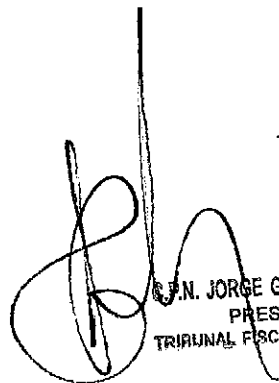
Señala que del análisis de la mencionada documentación, se observó que los remitos detallan la mercadería que recibe el contribuyente en función a la orden de pedido, por ejemplo remito N° 0009-02040572 (fs. 193) sobre orden de pedido 0066675867 de fecha 29/12/2022 (fs. 184), observando que el remito (constatado como válido en la página de AFIP) se relaciona con la orden de pedido pero se emite en fecha 31/12/2022 a hora 16:24:50. A su vez resulta coincidente en la fecha de emisión y hora de la planilla denominada rendición de venta (fs. 192) que consigna la fecha 31/12/2022 hora 16:24:50 y que en su cuerpo establece como fecha de vencimiento 02/01/2023, entendiendo de éste cruce que YPF es quien entrega la mercadería y dispone en esas planillas que dicha entrega debe ser rendida a las 48 horas. Sin embargo, resalta que varias de las rendiciones de



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

ventas, aportadas durante la fiscalización, consignan como fecha de vencimiento 02/01/2023 (fs. 189, 190, 191 y 192) y sólo adjunta un cupón del Banco Nación que indica vencimiento de boleta 02/01/2023 por un importe inferior a la suma de las rendiciones de ventas, pero que además al pie del cupón se agrega copia poco legible de boleta de depósito con sello 28/12/2022, lo que asegura tampoco tiene que ver con los remitos y rendiciones de ventas acercados.

Advierte que ésta inconsistencia se observa en los restantes comprobantes de depósito arrimados (fs. 200 a 204) que son poco legibles pero puede observarse que tienen fecha de depósito 29 y 30/12/2022, por lo tanto sostiene que no existe relación exacta entre la documentación arrimada durante el proceso fiscalizadorio, y sólo demuestra parcialmente la entrega de combustible conforme al contrato, y no a una operatoria de intermediación.

Así también, destaca respecto a la denominada Cuenta de Venta y Líquido Producto (fs. 217), que verificado en la página de AFIP conforme se anexa al presente informe la constatación del comprobante dice: que el CAI consultado no existe ni tiene vinculación con el C.U.I.T., tipo de comprobante, punto de venta, fecha, ni número de comprobante del emisor; por ello tal comprobante no fue validado como autorizado por la AFIP, razón por la cual afirma que dicho formulario no posee valor probatorio para demostrar una operatoria de intermediación.

Por su parte, señala que a fs. 221 a 223, la empresa manifiesta como ampliación de documentación al Requerimiento F 6005 N° 2023-00002946 (fs. 115) referida a la discriminación de ingresos entre los códigos de actividad 505005 y 521190, que arrima su Libro IVA Ventas presentado con formato Excel sobre el que se indica contiene una columna con un detalle de código de actividad 505005 y 521190, aclarando además que las CVLP son registrados bajo los puntos de ventas 3-30 y 34 como despachados por cuenta y orden de YPF, pero verificada la información no surgen los mencionados puntos de ventas entre las facturas registradas en dicho libro que sólo contiene los puntos de venta 1, 2, 7, 31, 32 y 33, por ello afirma no se puede establecer ningún tipo de discriminación de ingresos entre operaciones de intermediación.

Por lo manifestado, considera que la prueba documental referida a la actividad de intermediación y las bases imponibles declaradas arrojadas durante el proceso de fiscalización resultó insuficiente e inconsistente.

En relación al planteo referido a los problemas de software concluye que ello no justifica las diferencias determinadas. Sostiene que nada tiene que ver una situación de falla en el sistema con demostrar la composición de las bases imponibles declaradas, así como su actuación como intermediario de la firma YPF respecto a la venta de combustibles por menor, exponiéndose pormenorizadamente el análisis y criterio de determinación en la Resolución N° D 23-24, por lo que considera no corresponde asistir razón al presentante en su planteo.

Además, respecto al agravio del apelante manifestando que la declaración del código de actividad "505005 - Venta al por menor de combustibles líquidos derivados del petróleo y de gas natural adquiridos directamente a refinerías y productores de dichos combustibles" por la venta de combustibles y gas natural comprimido (GNC) no fue una maniobra unilateral sino que fue el resultado de una consulta ante la Oficina de Receptoría de la ciudad de Concepción; indica que se trata de afirmaciones carentes de respaldo documental. Asimismo, advierte que conforme surge de la consulta al estado de cuentas de las declaraciones juradas presentadas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos anexo a éstas actuaciones, el propio contribuyente es quien declara la venta de GNC en el código de actividad 505005 del cual se agravia, además destaca que en su escrito impugnatorio claramente reconoce la compra venta de dicho producto declarada en el código de actividad 505005. Por lo expuesto, señala que tampoco le asiste razón al contribuyente al respecto.

Por su parte, en relación a la reiteración de su planteo de falta a la verdad y sobre la supuesta inexistencia en el nomenclador de la D.G.R. de una actividad que encuadre la figura comercial de la empresa (Venta al por menor de combustible líquido por comisión y consignación y por orden y cuenta de YPF), solicitando a su vez que la D.G.R. indique en qué actividad debería encuadrarse; expresa que la actividad que enuncia el recurrente fue impugnada por la Administración conforme los fundamentos expuestos en las actas de deuda y en la resolución apelada, y de la explicación del análisis de toda la prueba documental arrojada por el

contribuyente y la información disponible para el Fisco. Resalta que en los actos administrativos atacados se indicó el procedimiento realizado y el criterio para la determinación de los hechos económicos que desarrolla la empresa, ajustándose la base imponible declarada considerando la actividad "Venta al por menor de combustibles líquidos derivados del petróleo y de gas natural adquiridos directamente" (Código 505005) lo que afirma fue claramente expuesto en la metodología de los actos administrativos atacados. Manifiesta que dicha actividad se encuentra prevista en el artículo 7° de la Ley N° 8467 y sus modificatorias, tal como se menciona en tales actos, por ello considera evidente la incorrecta lectura del contribuyente toda vez que taxativamente se expuso el código de actividad que resulta aplicable a la empresa conforme el nomenclador de actividades disponible en la página web de la D.G.R.

Por lo expresado, sostiene que no se faltó a la verdad cuando en la determinación atacada, en las distintas instancias administrativas, siempre se atendió lo dispuesto en el art. 7° y art. 216° del C.T.P., motivo por el cual no le asiste razón al presentante.

Por otro lado, en relación a la prueba documental mencionada por el presentante en su escrito, entre la que se encuentra el supuesto contrato celebrado entre Estación de Servicio Galván Rey Sergio Alejandro S.A.S. e Y.P.F. S.A., señala que éste último representa una carta oferta propuesta por el contribuyente donde sólo se encuentra refrendada con la firma del Sr. José Emilio Juárez en su calidad de representante y no resulta oponible al Fisco conforme lo establece el artículo 21° del C.T.P.; además resalta que de las circularizaciones realizadas a la firma Y.P.F. durante el proceso fiscalizador surge que nunca reconoció en forma expresa que la recurrente actúe como intermediaria en la venta de combustibles. Así, sostiene que ésta prueba por sí sola no demuestra de modo alguno la pretendida intermediación.

En lo atinente a los correos electrónicos dirigidos al Sr. Brena Marcelo (fs. 524/525) y al acta de fecha 13/07/2023 (fs. 523) con los que el apelante intenta justificar la existencia de intermediación, expresa que los mismos representan comunicaciones internas de la empresa respecto a situaciones de su movimiento comercial y a constancias consignadas en Acta en momento de apersonarse los funcionarios actuantes los que corren agregados a fs. 118/20 y a información y

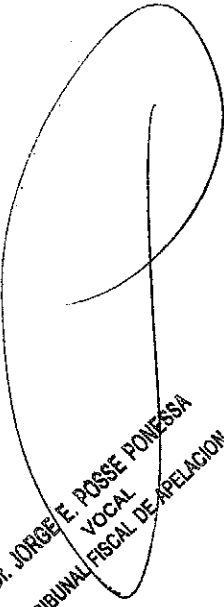
documentación indicada por la empresa (fs. 180/217) que lejos de justificar lo sostenido por el apelante, considera que demuestra las inconsistencias en la documentación y el insuficiente valor probatorio de la misma. Por lo tanto, indica que el ofrecimiento no representa prueba documental de carácter contable, económico ni financiero suficiente a los efectos de demostrar el extremo sostenido por el apelante, por lo que no se le asiste razón ya que con la prueba documental arrojada no logró justificar su aseveración respecto a la supuesta intermediación en la venta de combustibles al por menor efectuada con Y.P.F. S.A.

En relación a la manifestación del apelante sobre la determinación de la base imponible según lo dispuesto por el artículo 224° inciso 4 del C.T.P., señala que dicha situación fue tratada y expuesta en la Resolución N° D 23/24, por lo que resultó impugnada la actividad declarada por el contribuyente.

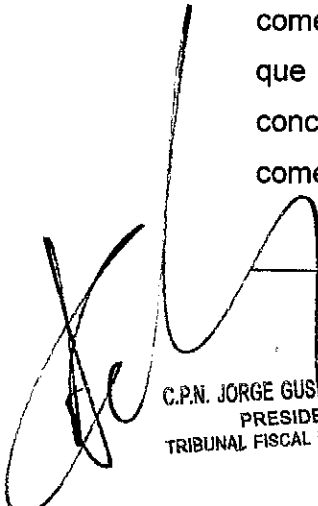
Destaca que los circuitos documentales y la modalidad operativa, como así también las notas y explicaciones aportadas durante la fiscalización fueron analizadas y mencionadas en los fundamentos de los actos administrativos, siendo la D.G.R. congruente con respecto al criterio en el procedimiento de la determinación de la base imponible que corresponde a la actividad económica en función al análisis exhaustivo del circuito documental.

Indica que, por ello el hecho de que el contribuyente haya acercado cierta información y/o documentación en las distintas instancias administrativas en las que pretende sustentar su operatoria comercial no resulta suficiente para probar la realidad económica de su actividad comercial, dado que corresponde analizar las mismas con el conjunto de la forma de documentar y registrar sus operaciones comerciales, lo cual afirma fue pormenorizadamente analizado en las presentes actuaciones, en atención a lo dispuesto en el artículo 216° del C.T.P.

Considera de importancia señalar que pretender ajustar la decisión de la realidad económica de los hechos a la información y/o documentación arrojada, resulta una imparcialidad, toda vez que esto forma parte de un circuito operativo, comercial, contable, económico y financiero que involucra toda documentación que despliegue los principios contables de las normas de contabilidad en concordancia con los regímenes impositivos, para definir una actividad económica comercial, lo que en los hechos afirma no aconteció.


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


Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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

Por todo lo explicado hasta este punto, considera no le corresponde razón al presentante.

Respecto al planteo del apelante, mediante el cual se agravia del proceso de fiscalización descrito en la Resolución D N° 23-24, aduciendo que se falta a la verdad mencionando dos situaciones; argumenta que en relación a la primera de ellas, referida al Acta del 13/07/2023 F6005 N° 0001-00101164 y su documentación anexa (obrante a fs. 118/120 y 180 a 217), se confirmó que lo expuesto en la resolución apelada se ajusta a los hechos y a la documentación obrante en autos; mientras que en lo atinente a la segunda cuestión, que corresponde a las salidas de dinero dirigidas a YPF, sostiene que del análisis de la documentación obrante en autos no consta que haya aportado con precisión durante las instancias administrativas transcurridas la documentación que justifique dicha situación.

En consecuencia, sostiene que todo lo expuesto en la resolución atacada se ajusta a los hechos y a la documentación obrante en autos.

Manifiesta que en la instancia apelatoria el contribuyente presenta nueva prueba documental, en contradicción a lo establecido en el art. 134° del C.T.P. No obstante ello, y en búsqueda de la verdad material, se analizó la referida documental, agregada a fs. 526/625.

Señala que los períodos bajo análisis comprenden los períodos fiscales 2021 (posiciones 01 a 12) y 2022 (posiciones 01 a 12) debiendo el contribuyente demostrar con documentación fehaciente todo el circuito documental, mayores auxiliares de las cuentas afectadas debiendo dicha información ser volcada en un papel de trabajo que demuestre la metodología aplicada para determinar las bases imponibles de todos los períodos que comprenden los respectivos actos administrativos, lo que indica fue oportunamente requerido por la fiscalización y parcialmente justificado por el contribuyente según consta a fs. 115 mediante requerimiento F6005/E N° 2023-00002946 y Acta de incumplimiento F6006 N° 0001-00140621 (fs. 219) de autos, luego amplía mediante mail obrante a fs. 221/223, situación que destaca tampoco se da en la instancia apelatoria puesto que el apelante sólo acompaña documental como prueba a fs. 554/625 relativa al período 11/2022.

Sobre la documentación aportada en ésta instancia, destaca que el comprobante obrante a fs. 555 denominado "Comprobante de Venta Líquido Producto" N° 00002-00000103 no reúne las características esenciales y formales que debe contener un comprobante para que resulte válido conforme fuera establecido por la Resolución General N° 1415 – AFIP – FACTURACIÓN Y REGISTRACIÓN, normativa que hace referencia al procedimiento de emisión y registración de los comprobantes para las operaciones de intermediación, atento a que entre otros datos no contiene el CAE o CAI, según corresponda, por lo que no se puede corroborar la validez y/o veracidad, además remarca la carencia de un papel de trabajo donde el apelante describa las operaciones de venta efectuadas por cuenta y orden de YPF S.A. en la condición de intermediario como lo asevera en su presentación. Señala que el apelante tampoco describe el procedimiento y la metodología aplicada para determinar las bases imponibles, la documentación utilizada e involucrada en la operatoria comercial y sus respectivos registros y contabilidad que demuestre el circuito operativo completo como pretende sostener.

Asimismo, efectúa un análisis de la documentación obrante a fs. 556/616, correspondiente a "Rendiciones de Ventas" y "Remitos" por el período 11/2022, procediendo al relevamiento de la referida documentación en papel de trabajo contenido en soporte óptico CD, señalando que, totalizados los importes emergentes de las rendiciones de ventas pueden observarse inconsistencias entre los volúmenes de unidades determinadas del relevamiento de los productos que comercializa la firma con respecto a las unidades expuestas en la CVLP. Indica además que del relevamiento de las rendiciones de ventas surgen los importes diarios y mensuales por conceptos relativos a comisiones, a partir de la cual también se observan inconsistencias respecto al importe mensual entre lo informado por la firma y la documentación arrimada en la rendición de venta y la CVLP.

Señala que, si bien se observa diferencia con la base imponible declarada por éste concepto en la presentación de la DDJJ correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el mes 11-2022 para el código de actividad 505005 a una alícuota del 2,5% por \$20.577.626,81, debe atenderse el hecho que dicha base imponible además contiene la base por la venta de GNC.

Así también, destaca que procedió a cotejar si la CVLP está registrada en el Libro IVA Ventas aportado (fs. 17 y 37). Expresa que la misma se encuentra registrada en fecha 30/11/22, se consigna el importe de \$10.524.533,09 en concepto de comisiones, siendo tal importe coincidente.

Manifiesta que el Libro IVA Ventas aportado se encuentra en formato Excel no cumpliendo con las formalidades de registración establecida por la R.G. N° 1415 – AFIP- FACTURACION Y REGISTRACION, y detalla que respecto al mes 11/2022 se observa una registración por un monto neto total mensual de \$24.933.062,79 en el cual se encuentra incluida la CVLP registrada en fecha 30/11/2022 por el importe señalado precedentemente, declarando ante la AFIP un monto imponible total por \$23.857.328,82 conforme se expone en papel de trabajo de fs. 04.

Manifiesta que, una vez analizadas las boletas acompañadas a fs. 617/625 respecto a los depósitos en el Banco Nación, señala que las mismas son copias que se encuentran poco legibles a la lectura para cotejarlo con la rendición de venta relevada y contenida en soporte óptico CD, de manera de poder realizar el control mensual entre las ventas expuestas en la rendición como “MONTO BRUTO” menos las “COMISIONES” y las sumas de los depósitos que acompaña. Expresa que, aún siendo poco legible la documentación que acompaña, resalta en particular respecto de una boleta sobre la que se puede visualizar apenas información, que realizado un control sobre la información de la boleta de depósito del día 03/11/2022 (fs. 618) por un importe de \$1.116.100,00, destaca que la misma no resultaría coincidente ese día si se considerara que el contribuyente debe depositar el total por la venta de los productos de la rendición (\$3.874.159,34) menos la comisión (\$576.175,38) que se consigna en la rendición (fs. 556 y 558). También advierte que, en principio y conforme a la documental analizada, esto sólo reflejaría la venta de combustible y no de GNC.

Así señala que, atento a todas las inconsistencias observadas en el análisis a la documental arrimada en la instancia apelatoria, se desestima la prueba documental aportada por el apelante respecto al período 11/2022, no resultando suficiente para demostrar el carácter de “intermediario” del contribuyente. Del mismo modo, aclara que de la revisión de la documentación aportada durante las instancias precedentes tampoco se logra constatar la figura de intermediario.

En consecuencia, concluye que la determinación se encuentra ajustada a derecho no resultando modificación alguna a la misma, no asistiendo razón al apelante.

Por último, en relación al agravio del apelante relativo a la multa aplicada por la supuesta configuración de la infracción prevista en el artículo 86° inciso 1 del CTP, considera que, conforme la revisión de las actuaciones, los antecedentes que dieron lugar a la determinación de oficio practicada, los actos administrativos atacados y los hechos descriptos, se encuentran verificadas las causales previstas en el artículo 88° del CTP. Resalta que siendo una presunción "iuris tantum", el apelante tuvo oportunidad de probar la inexistencia de dolo, circunstancia que no ha acreditado en autos.

Por lo dicho, afirma que la multa cuestionada resulta plenamente válida y ajustada a derecho.

Por su parte, en lo atinente a la multa aplicada por la supuesta configuración de la infracción prevista en el artículo 85° del C.T.P., manifiesta que el apelante no presenta argumentos en su contra, debiendo confirmarse la misma.

En virtud de todo lo expuesto, entiende que corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por el contribuyente, debiendo confirmarse la resolución apelada. Ofrece prueba instrumental y hace reserva del caso federal.

IV.- A fs. 148 del Expediente (T.F.A.) N° 184/926/2024 obra Sentencia Interlocutoria N° 140/2024 dictada por éste Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, por constituido el domicilio y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

Posteriormente, con el objetivo de establecer la verdad de los hechos y conforme las facultades otorgadas en los artículos 18° y 154° del C.T.P., se dispuso el dictado de una medida para mejor proveer, conforme Sentencia N° 48/2025 obrante a fs. 152/155 del mismo expediente.

Así, mediante informe actuarial de fs. 177 se provee que vuelvan los autos a conocimiento del Tribunal.

V.- Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución (D.G.R.) N° D 23/24 de fecha 10/06/2024, resulta ajustada a derecho.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.F.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Como pauta metodológica, resulta necesario aclarar que –a partir de la publicación de la Ley N° 9924 (B.O. 17/10/2025)– se ha puesto en vigencia el nuevo Digesto Jurídico de la Provincia, mediante el cual se consolidan diversas leyes locales. Entre las normas consolidadas se encuentra el Código Tributario Provincial, que ha sufrido modificaciones en la numeración de su articulado.

Tanto los agravios de la recurrente, como el responde de la Autoridad de Aplicación hacen referencia a las normas del código con numeración previa a la consolidación; por lo que resulta necesario formular precisiones respecto de la normativa aplicable.

En consecuencia, se procederá a la cita del articulado vigente al momento de la traba de la litis recursiva, seguido de la referencia al articulado actualmente vigente según Ley N° 9924.

Efectuadas tales aclaraciones e ingresando al análisis de la causa traída a conocimiento, cabe señalar en forma preliminar que la problemática planteada en el caso refiere a una determinación impositiva practicada por la Administración en relación al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmada mediante la Resolución (D.G.R.) N° D 23/24, la cual se fundamenta principalmente en inconsistencias detectadas en las bases imponibles declaradas por ESTACIÓN DE SERVICIO GALVÁN REY SERGIO ALEJANDRO S.A.S.

Dicha determinación de oficio tuvo lugar como consecuencia de un proceso de fiscalización iniciado respecto de la compañía, conforme consta a fs. 02 del Expte. (D.G.R.) N° 3146/376/D/2023, la cual tenía por objeto la verificación del cumplimiento de sus obligaciones relativas al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Local, correspondientes a los períodos fiscales 2021 y 2022. Cabe resaltar que la mencionada fiscalización tuvo su origen en la detección por parte de la D.G.R. de diferencias entre las bases imponibles incluidas en las DDJJs del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por el contribuyente y la facturación electrónica emitida durante el período 01/2021 a 12/2022.

Conforme surge de la lectura de las presentes actuaciones la recurrente aduce que tales inconsistencias responden al ejercicio de una actividad de intermediación, específicamente, la intermediación en la venta de combustible líquido, justificando de éste modo el cálculo excepcional de la base imponible del tributo considerando, en lo que respecta a la actividad cuestionada, sólo las

comisiones que percibiría por las ventas de combustible líquido, puesto que tales ventas serían efectuadas por cuenta y orden de YPF S.A.

Expuesto lo anterior, resulta relevante considerar la información recabada durante la etapa de fiscalización, cuyas constancias obran en autos, ello a fin de clarificar si la determinación de la base imponible del tributo practicada por el Organismo Fiscal se encuentra debidamente fundamentada.

Así, se constata que la D.G.R. cursó numerosos requerimientos de información y documentación, obteniendo en su mayoría sólo respuestas parciales por parte de la firma. Entre otras cuestiones, el presentante informó:

- La empresa desarrolla dos actividades, siendo la principal aquella identificada bajo el código N° 505005 del nomenclador de actividades y alícuotas de la D.G.R. ("Venta al por menor de combustibles líquidos derivados del petróleo y de gas natural adquiridos directamente a refinerías y productores de dichos combustibles"), mientras que informa como actividad secundaria la correspondiente al código N° 521190 del referido nomenclador ("Venta al por menor en kioscos, polirubros y comercios no especializados n.c.p.").

- Indica que el ejercicio de su actividad principal comprende el despacho de combustibles líquidos por cuenta y orden de YPF. Resalta que en esa particular modalidad, la compañía sólo declara la comisión obtenida durante el período, generando la NLP (nota de líquido producto) correspondiente. Aclara que en dicha actividad también se declaran las ventas de GNC, las cuales son registradas de manera electrónica mediante comandera.

Por su parte, detalla que su actividad secundaria comprende los sectores de lubricentro (boxes) y Shop (tienda franquicia FULL), y señala que todos éstos centros de costos utilizan registración de manera electrónica mediante comanderas/ controlador fiscal.

- Manifiesta que la facturación se realiza a través de las siguientes modalidades:

A) Para la actividad de ventas al por menor de combustibles líquidos y GNC:

Combustibles líquidos:

- A través de la emisión de Nota Líquido Producto (por combustibles líquidos)

- Emisión de Tique Factura A y B/ Notas de débito y crédito A y B, todo por cuenta y orden de YPF.

Puntos de ventas: 00001 Factura en línea/ 00002 Factu Web Imprenta/ 00003 controlador fiscal/ 00004 Factura en línea/ 00030 comandera/ 00034 comandera.

GNC:

- Emisión de Tique Factura A y B/ Notas de débito y crédito A y B

Puntos de ventas: 00005 comandera/ 00006 Factu Web Imprenta/ 00031 comandera.

B) Por la actividad ventas al por menor en kioscos, polirubros y comercios no especializados:

- Emisión de Tique Factura A y B / Notas de débito y crédito A y B

Puntos de ventas:

Tienda FULL: 00007 Controlador Fiscal/ 00033 comandera.

Boxes: 00032 comandera.

• Respecto a las notas de líquido producto, manifiesta que se emite una NLP al mes, y señala que al ser comprobantes autorizados mediante CAI (tienen fecha de vencimiento y su validez es generalmente un año), se utilizan aproximadamente 12 comprobantes, quedando los restantes comprobantes en blanco.

• Explica el circuito de la operatoria de la CVLP (circuito comercial de venta por consignación). En éste sentido, indica: *"El circuito comercial se inicia con un PC (pedido de combustible) donde solicitamos cantidades por cada producto. A continuación, y por sistema interno la petrolera emite un RV (rendición de ventas) con 48 horas de vencimiento, donde se valoriza dicho pedido y se establece la Comisión Bruta que implica dicho documento. Por otro lado, se envían los productos por camiones cisternas con el RTO (Remito) correspondiente, el cual sólo se expresa en cantidades. Producida la Venta Diaria, se procede al DE (Depósito) de lo recaudado, cumpliendo la imposición contractual. Hasta aquí el ciclo es diario.*

Al final del mes se emite un AV (Ajuste de Ventas), el cual contempla las variaciones de precio y cantidad que se produjeron en el mes, a los fines de regular la comisión percibida. Producido el AV el sistema interno procede a emitir un reporte que contiene el cuerpo de la CVLP (Cuenta de Venta y Líquido

Producto) para luego ser emitida por el consignatario. Aclaramos que toda la operatoria de combustibles líquidos es monitoreada satelitalmente por la petrolera, incluyendo la política de precios".-

• Adjuntó instrumento relativo al aludido suministro de combustibles en consignación por parte de la empresa YPF S.A., detallando entre otras cosas, el mecanismo de rendición de productos consignados (cláusula 5°) como así también, indicando que "Como reconocimiento al servicio de venta efectuado por la FIRMA por cuenta y orden de YPF, de los Productos entregados por ésta última en consignación, la FIRMA tendrá derecho a las comisiones que, para cada tipo de Producto, se establece en el Anexo 2 'Condiciones comerciales/Comisiones'. La FIRMA descontará dichas comisiones de acuerdo al porcentual que según el Producto en cuestión se estipula en dicho Anexo 2, de los pagos que deba efectuar a YPF. Dicha comisión constituye el único y exclusivo reconocimiento que corresponderá a la FIRMA en virtud del presente, debiendo ésta abstenerse de cobrar a YPF y/o a terceros adicional o cargo alguno sobre el precio de venta de los Productos consignados en concepto de servicio de playa, tasa de playa, adicional por comercialización, o bajo cualquier otra denominación o concepto" (cláusula 6°).-

Detallado lo anterior, cabe considerar además que, conforme puede verificarse a partir del análisis de las constancias obrantes en autos, la firma aportó información mediante soportes ópticos (CDs) consistente en Libros IVA Ventas e IVA Compras, facturación electrónica (AFIP), Balances, entre otros; como así también obran en expediente copias de comprobantes relativos al circuito documental correspondiente al desarrollo de su actividad de venta al por menor de combustible líquido, tales como Notas de Venta y Líquido Producto (NVLP), facturas emitidas por comisiones, pedidos de combustible, rendiciones de ventas, remitos, etc.; todo lo cual fue debidamente analizado a los fines de resolver la causa traída a conocimiento.

Se constata que a partir del análisis de toda la información recabada, como así también de aquella aportada por terceros y la suministrada por AFIP; y sin contar con otros elementos de juicio que permitan efectuar un mejor análisis, la D.G.R. procedió a determinar las bases imponibles de acuerdo a lo normado por el artículo 221° (actual artículo 219°) y concordantes del C.T.P.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Así, consideró como bases determinadas a las que surgen de la mayor base lineal mensual entre las declaradas en las DDJJs del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Libros IVA Ventas, DDJJs de IVA y la facturación electrónica AFIP.

En efecto, las bases imponible determinadas por la D.G.R. fueron fijadas de la siguiente manera:

Para la actividad código N° 521190: "Venta al por menor en kioscos, polirubros y comercios no especializados n.o.p."

- Bases de los Libros IVA Ventas para los períodos 01 a 04/2021 y 01/2022.
- Bases imponible declaradas ante la D.G.R. para los períodos 05 a 12/2021 y 02 a 12/2022.

Para la actividad código N° 505005: "Venta al por menor de combustibles líquidos derivados del petróleo y de gas natural adquiridos directamente a refinerías y productores de dichos combustibles"

- A) Bases de los Libros IVA Ventas para los períodos 01 y 02/2021.
- B) Bases de la facturación electrónica emitida para los períodos 03, 04, 08, 09, 11 y 12/2021; y 01 a 12/2022.
- C) Bases imponible declaradas ante la D.G.R. para los períodos 05 a 07 y 10/2021.

Cabe aclarar que, de acuerdo al análisis efectuado, en lo atinente a la actividad código N° 505005 y en los meses donde se determinó la base imponible del tributo según la facturación electrónica emitida (punto "B)" del apartado anterior), la D.G.R. procedió a considerar la totalidad de la facturación electrónica correspondiente al período mensual de que se trate y detrajo de dicho monto total la base imponible determinada para la actividad de kiosco (código N° 521190).

Determinadas las bases imponible del tributo para cada actividad ejercida por la compañía, el Organismo Fiscal aplicó las alícuotas correspondientes, vigentes durante los períodos analizados, conforme lo previsto en el Nomenclador de actividades y alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Art. 7°, Ley N° 8467), siendo éstas del 2,5% para la actividad "Venta al por menor de combustibles líquidos derivados del petróleo y de gas natural adquiridos

directamente" (Código N° 505005), y del 5% para la actividad "Venta al por menor de kioscos, polirubros y comercios no especializados ncp" (Código 521190).

Posteriormente, a los importes obtenidos se dedujeron los montos de retenciones, percepciones, recaudaciones bancarias determinadas por la fiscalización, saldo favorable del período anterior si los hubiere, los pagos realizados y se consideró también la desafectación realizada por el contribuyente en el anticipo 04/2022 conforme "Planilla Determinativa de Ajustes Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Local", adjunta a fs. 367, elaborada por el inspector actuante.

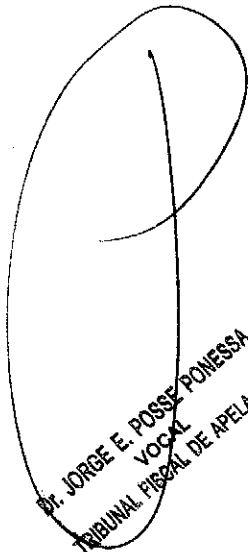
Como consecuencia de lo expuesto, resultó la disminución del saldo de impuesto a favor del contribuyente en el período fiscal 2021, ascendiendo el nuevo saldo a favor del contribuyente determinado a la suma de \$2.752.018,92, lo cual fue plasmado por la Administración mediante Acta de Deuda N° A 577/2023, debiendo el contribuyente presentar las DDJJ mensuales y anual rectificativas correspondientes. Mientras que en relación al período fiscal 2022, se determinó un saldo de impuesto a ingresar a favor de la D.G.R. por \$1.861.254,32, lo cual fue exteriorizado mediante Acta de Deuda N° A 581/2023.

Así, conforme consta a fs. 442/447 del expediente administrativo, la firma presentó escritos impugnatorios contra la determinación practicada conforme las actas de deudas referidas. Al respecto, considero de importancia resaltar que en ésta oportunidad la compañía no ofreció ni aportó prueba adicional a la arrimada en la etapa de fiscalización, mientras que los argumentos vertidos en dichos escritos impugnatorios tampoco dieron lugar a la modificación de los ajustes practicados por la D.G.R.

En éste contexto, el Organismo Fiscal procedió a emitir la Resolución N° D 23/24, cuya apelación es objeto de discusión en las presentes actuaciones.

En efecto, conforme consta a fs. 01/06 del expediente de cabecera, el contribuyente interpuso recurso de apelación contra la resolución aludida, incluyendo diversos planteos contra la postura de la D.G.R. y aportando más prueba documental en justificación de la existencia de una actividad de intermediación con YPF S.A.

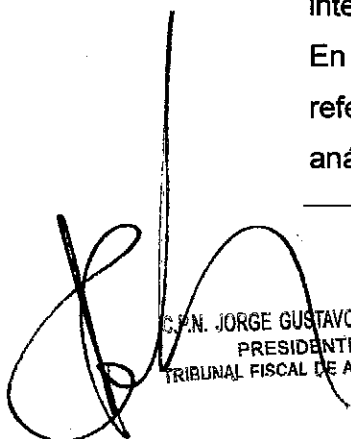
En éste punto, y en forma previa al tratamiento de los argumentos expuestos en el referido recurso de apelación, considero de importancia destacar que conforme el análisis realizado de toda la información recabada durante las instancias de



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

fiscalización e impugnación, incluyendo aquella aportada por la compañía mediante diversos soportes ópticos (CDs), no pudo constatarse de manera irrefutable el ejercicio de una actividad de intermediación, ello teniendo en cuenta que a partir del cotejo de los comprobantes que respaldan las operaciones de la firma atinentes a la venta de combustible líquido no fue posible reconstruir el circuito operatorio completo descrito por la empresa, a efectos de corroborar los importes efectivamente rendidos por la compañía a YPF S.A. durante los períodos fiscales bajo análisis, siendo ello de esencial importancia para constatar la veracidad de los importes declarados en concepto de base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la actividad código N° 505005, cuestión que motiva la determinación en discusión.

Se aclara que ello es así, además, teniendo en cuenta que la firma declara bajo dicho código de actividad tanto los ingresos provenientes de la venta de combustible líquido (incluyendo aquí únicamente las comisiones que YPF S.A. le reconocería por las ventas efectuadas por su cuenta y orden) como así también aquellos ingresos resultantes de la venta de GNC, siendo ésta última una efectiva actividad de reventa de acuerdo a lo manifestado por el contribuyente.

Cabe reiterar que la D.G.R. cursó diversos requerimientos de documentación e información a la compañía sin que la misma haya explicado y demostrado con papeles de trabajo cómo se conforman las bases imponibles incluidas en sus DDJJs ni aportado comprobantes que demuestren el efectivo ingreso obtenido por la venta de combustible líquido.

Dicho lo anterior, e ingresando al análisis de los agravios expuestos por ESTACION DE SERVICIO GALVAN REY SERGIO ALEJANDRO S.A.S. en su recurso de apelación interpuesto, se observa que la compañía atribuye a la empresa "FOCA SOFTWARE FACTORY S.A." la responsabilidad respecto a la existencia de inconsistencias en las bases imponibles declaradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para los períodos fiscales 2021 y 2022. Justifica lo alegado indicando que a dicha empresa le corresponde el sistema de emisión de comprobantes autorizado por YPF S.A. para las operaciones de ventas efectuadas por su cuenta y orden. Según sus dichos, la empresa habría experimentado problemas que le impidieron emitir comprobantes con normalidad, ante lo cual afirma haber efectuado los reclamos pertinentes vía email.

En relación a éste agravio es preciso señalar que, si bien se consideró la documentación adjunta relativa a mails referidos a reclamos por retrasos en el procesamiento de facturación, tales como las copias adjuntas a fs. 248/253 de autos como así también las aportadas en ésta instancia, tal planteo no guarda relación con el método de cálculo de la base imponible del tributo atribuible, en éste caso, a la venta de combustible líquido y su posterior inclusión en las DDJJs presentadas ante la Autoridad de Aplicación. Se remarca que ello se habría dilucidado si la compañía hubiera adjuntado los papeles de trabajo concernientes al cálculo de dicha base imponible, no obstante ello, la compañía no aportó información clara al respecto durante todo el proceso de fiscalización y tampoco lo hizo durante la etapa apelatoria, conforme puede constatarse de las constancias obrantes en autos.

Por otra parte, la recurrente manifestó que la utilización del código de actividad N° 505005 responde a la consulta efectuada al respecto en oficinas de la D.G.R. en la ciudad de Concepción. En relación a ello, cabe resaltar que lo alegado no dista de ser más que una simple afirmación sin ningún sustento documental.

Resulta relevante resaltar que el contribuyente se encuentra inscripto conforme surge de la consulta de su constancia de inscripción ante el organismo fiscal local bajo los códigos de actividad N° 505005 y 521190, teniendo en cuenta ello, se observa que ninguna de dichas actividades se corresponde con alguna de las actividades de intermediación existentes en el Nomenclador de Actividades y Alícuotas de la D.G.R.

De acuerdo a lo indicado, el ente fiscal practicó la determinación de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme lo previsto por la normativa aplicable, más precisamente considerando lo establecido en el artículo 221° del C.T.P. (actual artículo 219°), tal como se detalló en párrafos anteriores, no siendo procedente en el caso el cálculo excepcional de la base imponible del tributo por aplicación de lo normado en el artículo 224° inciso 4 (actual artículo 222° inciso 4), tal como lo pretende la recurrente en lo atinente a los ingresos provenientes del ejercicio de la actividad de venta al por menor de combustible líquido.

Si bien el presentante argumenta mediante otro de sus agravios poseer abundante documentación en su poder la cual demostraría y justificaría que todas

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

sus ventas de combustible líquidos fueron efectuadas por cuenta y orden de YPF S.A., incluso destaca haber puesto a disposición de la D.G.R. el circuito de su operatoria comercial mensual, puntualizando haber aportado en ésta instancia apelatoria el circuito comercial correspondiente al mes de Noviembre de 2022; la realidad es que la documentación arrojada presenta deficiencias de carácter formal como así también resulta insuficiente y en algunos casos es ilegible. Corresponde destacar además que lo indicado se observó en la documentación aportada en las diversas instancias del proceso.

En efecto, considero de importancia resaltar a modo de ejemplo que durante la etapa fiscalizatoria, conforme consta a fs. 182/217, la compañía adjuntó copias de diversos comprobantes relativos al desarrollo de la actividad de venta al por menor de combustible líquido, entre los que pueden observarse órdenes de pedido, remitos, rendiciones de ventas, tickets de depósito con destino a una cuenta bancaria de la empresa YPF S.A., información referida al ajuste mensual de las rendiciones de venta y una CVLP. Mediante dicha documentación la presentante intentó explicar el circuito operatorio de ésta actividad para el período comprendido entre los días 27 y 31/12/2022. Sin embargo, del análisis de la misma, si bien puede establecerse la trazabilidad de la documentación en lo que respecta a las copias de las órdenes de pedido, remitos y rendiciones de venta arrojadas, no fue posible vincular la información que surge de dichos comprobantes, en especial lo detallado en las rendiciones de ventas, con los tickets de depósito adjuntos en cuanto a fechas y montos, siendo ello lo relevante en el caso a efectos de constatar que los importes depositados en favor de YPF S.A. efectivamente se correspondan con la totalidad del valor (precio) del combustible que ésta le habría entregado en consignación excluyendo únicamente la comisión pactada y detallada en las rendiciones de ventas aludidas.

Al respecto, también considero relevante remarcar que en su mayoría las copias de los tickets de depósito aportados en dicha oportunidad resultaron ilegibles, entorpeciendo tal circunstancia el análisis de la información contenida en ellos. Asimismo, se observa que el contribuyente aportó el ajuste mensual de rendiciones de ventas correspondiente al período mensual 11/2022 en lugar del

período 12/2022, no pudiéndose establecer tampoco su vinculación con la información contenida en la CVLP aportada la cual refería al período 12/2022.

De lo expuesto se desprende en forma clara que en dicha instancia, la compañía no logró demostrar documentalmente el circuito operatorio de la actividad de intermediación, en específico, de su análisis no se pudo constatar que el ingreso real obtenido por la estación de servicio por la venta de combustible se circunscriba a la comisión pactada.

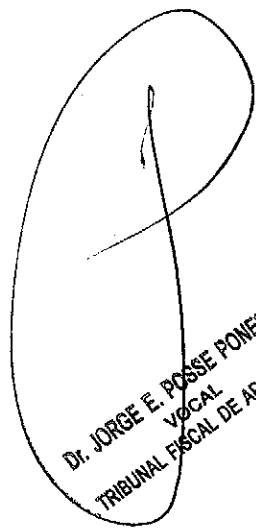
Por su parte, en relación a la documentación aportada al interponer su recurso de apelación, se observa que la recurrente acompañó copias de una CVLP, rendiciones de ventas y remitos, todas ellas correspondientes al mes de Noviembre de 2022, como así también copias de tickets de depósitos emitidos en dicho periodo mensual (algunos de ellos ilegibles). Sin embargo, de su análisis se suscita nuevamente la imposibilidad de compatibilizar los importes detallados en las rendiciones de ventas con aquellos incluidos en los tickets de depósito.

Cabe agregar además que en lo atinente a las copias de las CVLP emitidas por el contribuyente, adjuntas en el expediente y relativas a los períodos en discusión (fs. 50/73 y 217) se verifica que respecto a ninguna de ellas se pudo constatar que posean número de CAI, excepto aquella correspondiente al período Diciembre/2022 obrante a fs. 217 de autos. En relación a ello se comprueba, a partir de la consulta a través de la página web de la AFIP (actual ARCA), que la CVLP del mes de Diciembre/2022 no se corresponde con un comprobante autorizado por el referido órgano recaudador. Por su parte, dado que los restantes comprobantes arrimados no individualizan su correspondiente número de CAI, tampoco resulta posible corroborar su validez.

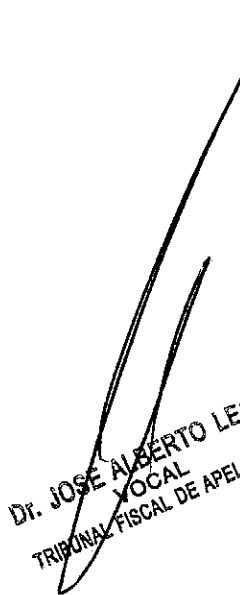
En conclusión, a partir de la documentación aludida no se pudo constatar fehacientemente la existencia de actividad de intermediación.

Analizados los argumentos expuestos por la recurrente en lo concerniente a la determinación del tributo por parte del Organismo Fiscal y con motivo de las deficiencias indicadas en relación a la documentación aportada, a fin de establecer la verdad material de los hechos, éste Tribunal consideró oportuna la emisión de una medida para mejor proveer.

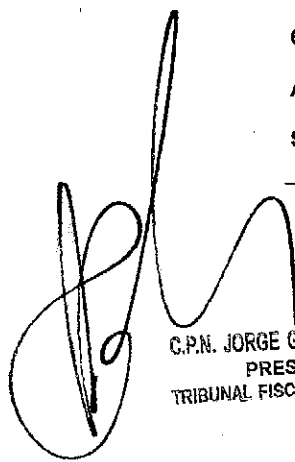
Así, con fecha 25/04/2025 éste organismo dispuso mediante el dictado de la sentencia N° 48/2025, una medida para mejor proveer dirigida tanto a la



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



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

compañía ESTACIÓN DE SERVICIO GALVÁN REY SERGIO ALEJANDRO S.A.S como a la empresa Y.P.F. S.A., solicitándose mediante distintos puntos información relevante para resolver la controversia planteada.

Al respecto, es preciso destacar que la firma Y.P.F. S.A. contestó vía mail la referida medida conforme consta a fs. 175/176 del expediente de cabecera. Mediante su respuesta y en relación a su vínculo comercial con la recurrente, la petrolera informó: "(...) A través de un contrato de consignación la Estación de Servicios Galván Rey Sergio Alejandro SAS vende los productos de YPF S.A. La retribución por la venta en consignación es una comisión, la cual está conformada como mínimo por la comisión convenida en la carta oferta. Además, en determinadas ocasiones también pueden existir comisiones incrementales por diferentes motivos comerciales. En tal sentido, se acompaña la Nota de Líquido Producto (NLP) del mes de noviembre del año 2022 donde se detallan lo comercializado, los precios y las comisiones cobradas por la estación de servicio". En efecto, adjunta copia de la NVLP correspondiente al período mensual Noviembre/2022.

Por su parte, la recurrente no presentó respuesta al requerimiento de información cursado, conforme consta en informe actuarial de fs. 177 del Expediente (T.F.A.) N° 184/926/2024.

Ante ello, se concluye que si bien de la información aportada por Y.P.F. S.A. se presumiría el ejercicio de una actividad de intermediación mediante la cual la recurrente comercializa combustible líquido en consignación, percibiendo una comisión, la falta de contestación por parte de ésta última, que permita corroborar tales extremos, impide emitir una resolución distinta a la efectuada por la Autoridad de Aplicación en el caso. Esto es así, puesto que la firma no aportó desde el inicio de la fiscalización hasta ésta instancia prueba clara y contundente que justifique las inconsistencias detectadas en el cálculo de la base imponible que declara bajo el código de actividad N° 505005, la cual además de la referida actividad de intermediación en la venta al por menor de combustible líquido también incluiría los ingresos obtenidos por la venta de GNC, la cual conforme el propio contribuyente informó, sí corresponde a una real actividad de reventa. Por lo tanto, no es posible discriminar con exactitud los importes atribuibles a cada una de éstas actividades, siendo de importancia reiterar además que la compañía

declara ambas actividades bajo el código N° 505005, pretendiendo que la base imponible se calcule por aplicación del artículo 224°, inciso 4 del C.T.P. (actual artículo 222° inciso.4) en lo atinente a la venta de combustible líquido cuando por la reventa de GNC se emplearía la regla general prevista en el artículo 221° del C.T.P. (actual artículo 219°).

En éste sentido, cabe considerar lo normado por el artículo 322° del Código Procesal Civil y Comercial de nuestra provincia, el cual prevé: *"Carga de la prueba. Incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido o de un precepto jurídico que el juez no tenga el deber de conocer. Cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho de la norma que invocara como fundamento de su pretensión, defensa o excepción"*.

En efecto, es el contribuyente sobre quien recae la carga de aportar la documentación que respalda su operatoria, principalmente la relativa a la venta de combustible en consignación, detallando en forma clara e irrefutable el circuito documental completo de la misma correspondiente a los períodos fiscales 2021 y 2022, desde la emisión de las "órdenes de pedido" enviadas a Y.P.F. S.A. hasta la rendición monetaria de los importes obtenidos por las ventas de combustible, acreditando fehacientemente las salidas de dinero en concepto de rendición de tales ventas.

Cabe señalar además al respecto, que conforme consta a fs. 181/184 del expediente de cabecera, la D.G.R. cursó un escrito ante la contestación de la medida para mejor proveer por parte de Y.P.F. S.A., el cual también fue considerado.

En virtud de todo lo manifestado, comparto la determinación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos practicada por el Organismo Fiscal respecto de los períodos fiscales 2021 y 2022.

Finalmente, corresponde referirme al agravio expuesto por la firma en relación a la multa aplicada por configurarse a su respecto el supuesto infraccional previsto en el artículo 86° inciso 1 del C.T.P. (actual artículo 87° inciso 1).

En efecto, el aludido artículo en su parte pertinente prevé: *"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: 1. Los*

contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, aseveración, simulación o, en general, cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias que les incumban a ellos o a otros sujetos.(...)"

Así, corresponde destacar que para poder confirmar la existencia de defraudación fiscal de parte del contribuyente es necesario comprobar, en primer lugar, el aspecto objetivo del hecho punible, el cual reside en éste caso en no haber ingresado en tiempo y forma al Fisco, la totalidad del impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a los períodos fiscales 2021 y 2022.

Al respecto, cabe señalar que del análisis de las actuaciones, y tal como se enfatizó en la presente resolución, surge claro que existen inconsistencias en los importes relativos a las bases imponibles del impuesto declaradas por el contribuyente las cuales éste no pudo desvirtuar conforme se expuso en párrafos precedentes, lo cual dio lugar a la determinación que se convalida.

Por lo expresado, surge clara en el caso la configuración del elemento objetivo del hecho punible previsto en la norma.

Constatado lo anterior, corresponde acreditar la imputabilidad del autor a fin de ser viable la calificación legal atribuida al contribuyente, es decir, la defraudación fiscal.

A tal efecto, la norma autoriza al organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes que con su conducta afecten el bien jurídico protegido. Para ello cuenta con una serie de presunciones que permiten acreditar éste extremo; entendiéndose por "presunción" a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede. Por lo cual, una vez que se prueba el soporte fáctico de la presunción de dolo, se infiere la conducta dolosa.

Tales presunciones se encuentran enumeradas en el artículo 88° del C.T.P. (actual artículo 89°) y, a través de su constatación, la Autoridad de Aplicación puede presumir la existencia de defraudación fiscal. No obstante, se tratan de presunciones "iuris tantum", es decir, admiten prueba en contrario, correspondiendo al contribuyente liberarse de tales actos mediante el desarrollo

de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

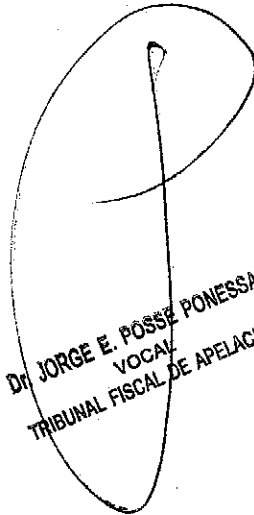
En el caso particular, debe tenerse presente que resultan de aplicación las presunciones previstas por el artículo 88° incisos 1), 2) y 3) del C.T.P. (actual artículo 89° incisos 1), 2) y 3)), los que presumen, salvo prueba en contrario, propósito de defraudación cuando exista: "(...) 1. *Contradicción evidente entre los libros, documentos y demás 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 tributarias (...).*" Supuestos debidamente acreditados en autos, al haberse constatado la existencia de diferencias entre las sumas expuestas por la compañía mediante las DDJJs presentadas y los ingresos que surgen de sus Libros IVA Ventas como así también de la facturación electrónica emitida para los períodos fiscales analizados, verificándose de éste modo inconsistencias en los montos de las bases imponibles declaradas por el contribuyente, y la aplicación errónea de la normativa a efectos de determinar tales bases imponibles al no contemplar lo normado por el artículo 221° del C.T.P. (actual artículo 219°), sin justificar acabadamente sus alegaciones respecto a la aplicación del artículo 224°, inciso 4 (actual artículo 222°, inciso 4) a éstos efectos.

Por su parte, teniendo en cuenta que la recurrente no expresó agravios contra la multa aplicada por configurarse a su respecto el supuesto infraccional previsto en el artículo 85° del C.T.P. (actual artículo 86°), no procederé a emitir argumentos en éste sentido, quedando firme la misma.

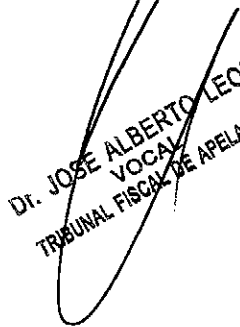
Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde:

1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ESTACIÓN DE SERVICIO GALVAN REY SERGIO ALEJANDRO S.A.S., C.U.I.T. N° 30-71594513-0, y en consecuencia CONFIRMAR la Resolución (D.G.R.) N° D 23/24 de fecha 10/06/2024 en todos sus términos.

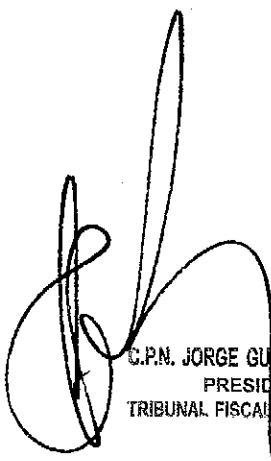
Así lo propongo.



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
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 a la prescripción de la acción del Fisco tendiente a aplicar la sanción intentada en el artículo 2 de la resolución apelada y consiguiente resolución del caso, en mérito a los fundamentos que se expondrán en el apartado siguiente de éste voto.

II. La Resolución N° D 23/24 de fecha 10/06/2024 que aquí se discute, en su artículo 2 resuelve **RECHAZAR** el descargo interpuesto al Sumario N° A 577-2023 (Anticipos 01 a 04/2021) y en consecuencia **APLICAR** una multa de \$ 2.361.301,34 (Pesos Dos Millones Trescientos Sesenta y un Mil Trescientos Uno con 34/100) equivalente al 100% del monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los anticipos 01 a 04 /2021 contenidos en Acta de Deuda N° A 577-2023 (Periodo Fiscal 2021)

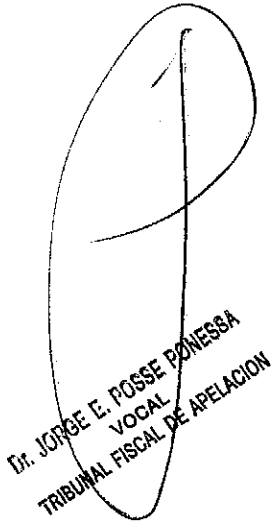
Si bien la accionante no opone como defensa la prescripción, dicho déficit no obsta a su abordaje de oficio, así lo ha señalado la Corte Suprema de Justicia de la Nación: *"la declaración de la prescripción de la acción penal tiene carácter de orden público, motivo por el cual debe ser declarada de oficio ("Reggi, Alberto s/ art. 302 CP", 10/05/1999 Fallos: 275:241), pues se produce de pleno derecho por el mero transcurso del plazo pertinente"* (Fallos: 305:1236).

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. Expte. 1399/21"*, *"Provincia de Tucumán D.G.R c/Metalurgia MIC SRL s/ Ejecución Fiscal. Expte. 898/21"*, entre otros.

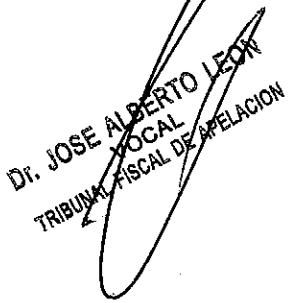
Resulta necesario destacar que el apego a la línea jurisprudencial de los Tribunales Superiores constituye una obligación para este Tribunal Fiscal, y en la medida de que dicha jurisprudencia resulte instalada con carácter uniforme y reiterado, como ha venido ocurriendo en esta materia –régimen aplicable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

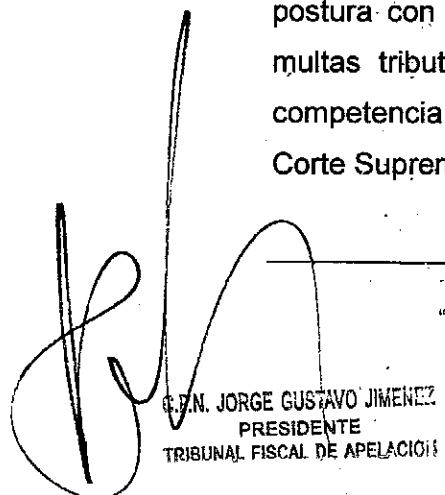
Por otra parte, nuestro Cívero Tribunal ha establecido como doctrina legal en reciente fallo: *"Los criterios establecidos por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán, conociendo por vía de casación, constituyen doctrina judicial obligatoria vinculante para los tribunales inferiores, cuando la identidad 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.



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



Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 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. 4º 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 1º 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: *"4º) 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. 4º del Código Penal"* (Fallos: 288:356). Cabe añadir que ello es así pues los principios y reglas del derecho penal son aplicables en el ámbito de las sanciones administrativas, siempre que la solución no esté prevista en el ordenamiento jurídico específico y en tanto aquellos principios y reglas resulten compatibles con el régimen jurídico estructurado por las normas especiales de que se trate, por lo que corresponde estar a las disposiciones de ese cuerpo normativo (arg. de Fallos: 335:1089). Finalmente, no es ocioso recordar que las multas funcionan como penas y no como indemnización, y que son sanciones ejemplificadoras e intimidatorias, indispensables para lograr el acatamiento de las leyes que, de otra manera, serían burladas impunemente (Fallos: 185:251 y 198:139)".

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

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

En razón de los antecedentes mencionados, concluyo que el régimen aplicable al plazo de prescripción de la multa cuestionada en el presente caso, debe analizarse desde las prescripciones establecidas en el título X del Código Penal, especialmente los arts. 62, 63, 64 e inc. 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 (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: (...) 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 (Actual art. 57 texto consolidado Ley N° 9924)) 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.

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. 85 (Actual art. 86 texto consolidado Ley N° 9924) del Código Tributario Provincial dispone: *"El que omitiera el pago de impuestos o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, será sancionado con una multa graduable entre el 10% (diez por ciento) y el 100% (ciento por ciento) del gravamen dejado de pagar, retener, percibir o recaudar oportunamente, en tanto no exista error excusable. La misma sanción se aplicará a los agentes de retención, percepción o recaudación que omitieran actuar como tales. (...)"*

La infracción prevista en el art. 85 (Actual art. 86 texto consolidado Ley N° 9924) del Código Fiscal de Tucumán, se materializa al momento del vencimiento del plazo para la presentación de la Declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de cada uno de los anticipos incluidos (01 a 04/2021) y 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, para el caso de autos se procederá a analizar el anticipo 04/2021 (el más reciente incluido en el artículo 2 de la Resolución N° D 23/24)

El vencimiento del plazo previsto para la presentación de la Declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para el anticipo 04/2021 se produjo el 18/05/2021.

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 18/05/2023, sin que surjan de las presentes actuaciones causales de suspensión o interrupción que hayan alterado su curso.

La Resolución N° D 23/24 en la cual la D.G.R. resuelve aplicar en su artículo 2 a ESTACION DE SERVICIO GALVAN REY SERGIO ALEJANDRO SAS la multa que se discute, data de fecha 10/06/2024, es decir, ya había transcurrido el plazo de dos años, por lo que acción para imponer sanciones tributarias por parte del fisco para el anticipo 04/2021 se encontraba prescripta.

Misma conclusión le corresponde a los anticipos mensuales anteriores incluidos en el artículo 2 de Resolución atacada (01 a 03 /2021).

Por ello, y en virtud a las consideraciones hasta aquí vertidas, corresponde HACER LUGAR PARCIALMETE al Recurso de apelación interpuesto por ESTACION DE SERVICIO GALVAN REY SERGIO ALEJANDRO S.A.S. C.U.I.T. N° 30-71594513-0 en contra de la Resolución N° D 23/24 de la Dirección General de Rentas de fecha 10/06/2024 y, en consecuencia, DECLARAR PRESCRIPTA la acción del Fisco tendiente a aplicar la multa de \$ 2.361.301,34 (Pesos Dos Millones Trescientos Sesenta y un Mil Trescientos Uno con 34/100) equivalente al 100% del monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los anticipos 01 a 04 /2021 una multa de \$ 2.361.301,34 (Pesos Dos Millones Trescientos Sesenta y un Mil Trescientos Uno con 34/100) equivalente al 100% del monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los anticipos 01 a 04 /2021, dispuesta en su artículo N° 2, 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 lo expuesto,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ESTACIÓN DE SERVICIO GALVAN REY SERGIO ALEJANDRO S.A.S., C.U.I.T.

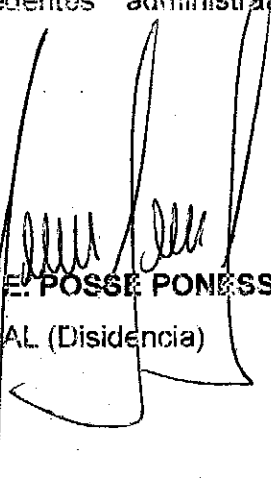
Dr. JORGE E. POSSE BONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

N° 30-71594513-0, y en consecuencia **CONFIRMAR** la Resolución (D.G.R.) N° D 23/24 de fecha 10/06/2024 en todos sus términos.


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


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (Disidencia)


C. FIN. JORGE S. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION