

SENTENCIA N° 50 /2026

Expte. N° 395/926/2025

En San Miguel de Tucumán, a los 1 días del mes de JUNIO de 2026 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"PROSAL S.A. y Otros S/Recurso de Apelación"** Expte. N° 395/926/2025 (Expte. DGR N° 16.234/376/DS/2024) 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 los contribuyente **PROSAL S.A.**, CUIT N° 30-70720984-0; **DIEGO JOSE RUIZ JUAREZ**, CUIT N° 20-20347865-9; **MARCELO ALEJANDRO RUIZ JUAREZ**, CUIT N° 20-21316334-6 y **CARLOS ALBERTO RUIZ JUAREZ**, CUIT N° 20-25602568-0, presentaron Recursos de Apelación (fs. 01/16 expte 395-926-25) contra de las Resoluciones N° D 47/25, N° D 48/25, N° D 49/25 y N° D 50/25 de la Dirección General de Rentas de fecha 22/07/2025 obrantes a fs. 180/187. En ellas se resuelve **RECHAZAR** las impugnaciones interpuestas por los contribuyentes y confirmar las Actas de Deuda N° A 36-2025, N° A 37-2025, N° A 38-2025 y N° A 39-2025, practicadas en concepto del Impuesto de Sellos y **RECHAZAR** los descargos interpuestos contra los Sumarios N° M 36-2025, N° M 37-2025, N° M 38-2025 y N° M 39-2025, instruidos en los términos del art. 286° inc. 1) del C.T.P., aplicando la Sanción de Multa por \$ 23.965.200 (Pesos Veintitrés Millones Novecientos Sesenta y Cinco Mil Doscientos), equivalente al 100 % del Impuesto dejado de ingresar por los instrumentos relevados, en casa uno de ellos.

Manifiestan los apelantes, la improcedencia de la pretensión de la Autoridad de aplicación, pretendiendo incluir dentro del concepto del hecho imponible, las Actas del Directorio, a fin de atribuirle forzosamente un contenido similar o análogo al del acto gravado por el art. 235° del CTP.

Afirman que la verdadera naturaleza de los instrumentos son actos internos de la sociedad, cuya finalidad es dejar constancia de las deliberaciones adoptadas en marco de la gestión social, no se tratarían de contratos bilaterales ni de documentos con fuerza ejecutoria, como lo expresa la Autoridad de Aplicación.

Declaran que según la teoría del completo instrumental, las actas analizadas no configuran por si mismas el acto jurídico que encuadre en el hecho imponible del art. 235 del CTP, ya que los instrumentos solo integran una etapa preparatoria del mutuo, pero carecen de elementos esenciales que permitan su exigibilidad inmediata o que sean autónomos jurídicamente.

Finalmente, afirman que las actas relevadas no reúnen las condiciones de instrumentos gravables, según la Ley de Coparticipación Federal N° 23548 y la doctrina reiterada de la C.S.J.N., solicitando se archiven las actuaciones.

II.- Que a fs. 20/23 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.

Esgrime la Autoridad de Aplicación, que el tributo determinado es en base a los actos expresamente citados por el Código Tributario en los instrumentos enunciados en el artículo 235°.

Afirma la DGR que el principio instrumental constituye la base del impuesto de sellos, gravando las exteriorizaciones de capacidad contributiva objetiva, por ello lo que se grava no es el acto o contrato sino el documento portante en que este se contiene.

Sostienen que los préstamos inspeccionados, aunque se encuentren formalizados en un acta de directorio, constituyen un acto sujeto al Impuesto de sellos, conforme la normativa específica del C.T.P., o sea el art. 235, correspondiendo No Hacer lugar a los recursos de Apelación presentados.

III.- Que a fs. 30 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 172/2025, en donde se tiene por presentados los Recursos de Apelación por los contribuyentes, contra las resoluciones DGR N° D 47/25, N° D 48/25, N° D 49/25 y N° D 50/25, por contestados los agravios por parte de la

Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

A fojas 31/33, rola notificación a las partes del proveído mencionado, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV.- Corresponde a continuación, entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si las Resoluciones N° D 47/25, N° D 48/25, N° D 49/25 y N° D 50/25, dictadas por la Dirección General de Rentas en fecha 22/07/2025, se encuentran ajustadas a derecho.

En primer término, cabe mencionar que los recursos de apelaciones presentados por los contribuyentes PROSAL S.A., CUIT N° 30-70720984-0; DIEGO JOSE RUIZ JUAREZ, CUIT N° 20-20347865-9; MARCELO ALEJANDRO RUIZ JUAREZ, CUIT N° 20-21316334-6 y CARLOS ALBERTO RUIZ JUAREZ, CUIT N° 20-25602568-0, poseen idénticos agravios y contenidos, por lo que el desarrollo y análisis de los mismos serán contestados conjuntamente en este acto.

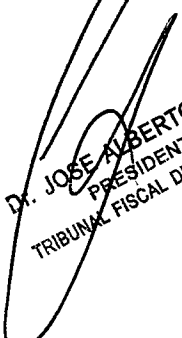
Concierne aclarar que el argumento central de los escritos recursivos se concentra en las Actas de Directorio de la sociedad PROSAL S.A. fiscalizadas por la DGR y si las mismas resultan susceptibles de ser gravadas con el Impuesto de Sellos, en los términos y alcances del art. 234° del Código Tributario Provincial. Con respecto a las instrucciones de sumarios, los apelantes no expresaron agravios.

Dice el mencionado artículo: "Art. 234 del Código Tributario Provincial el cual expresa textualmente: *"...Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones celebrados, que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el que pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento..."*.

En el análisis de la gravabilidad de estos instrumentos y la configuración de la realidad económica, se detallan los siguientes puntos fundamentales examinados.



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El Impuesto de Sellos en Tucumán es un tributo de carácter formal, objetivo y de base instrumental. Para que un documento sea gravable bajo el Art. 234 del CTP, debe reunir requisitos de autosuficiencia jurídica.

Asimismo la autosuficiencia y exigibilidad de las actas de PROSAL S.A. cumplen con esta premisa porque en un solo cuerpo documental se perfecciona el acuerdo de voluntades, ya que del texto se puede leer el monto (U\$S 100.800), el plazo, la tasa de interés (10% TNA) y las garantías.

Los títulos jurídicos analizados y contenidos en las Actas de Deuda, se encuentran suscriptos por el presidente de la sociedad y los propios accionistas prestatarios. Las actas se convierten en un título con el cual cualquiera de las partes puede exigir judicialmente el cumplimiento de lo pactado sin necesidad de otro documento complementario.

Por ello surge la exteriorización de Capacidad Contributiva y las actas no es solo una formalidad administrativa interna; funciona como el "soporte escrito del acto u operación" que revela un desplazamiento de riqueza entre distintos patrimonios.

En este sentido existe un desplazamiento patrimonial, tal como señala la doctrina del Dr. Osvaldo Soler, estableciendo que el tributo incide sobre actos que implican una circulación de riqueza. Aquí, existe un desplazamiento real de bienes del patrimonio de la sociedad hacia el de los accionistas firmantes.

En este sentido, cabe tener presente en las operatorias analizadas, el Principio de Realidad Económica, ya que la utilización de actas de directorio para instrumentar préstamos a accionistas suele interpretarse como un intento de elusión fiscal, buscando que la operación quede fuera del radar del impuesto al no utilizar un contrato de mutuo tradicional, primando en estos casos, la realidad económica, ya que tanto la doctrina como la jurisprudencia relativa a la materia tributaria, sostienen que el fisco debe atender a la naturaleza real de los actos, prescindiendo de las formas o estructuras jurídicas que los contribuyentes elijan si estas no se ajustan a la realidad económica.

En el presente caso, las actas analizadas y contenidas en las Actas de Deudas Impugnadas, detallan Monto del préstamo (U\$S 100.800 cada uno), Tasa de interés (10% TNA), plazos de amortización, Garantías otorgadas (fianza de

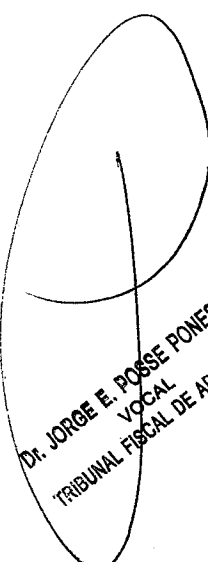
PARAMERICA S.A.) y firmas de todas las partes (sociedad prestamista y accionistas prestatarios).

Entiendo que se encuentra acreditado por la Autoridad de aplicación la configuración del Hecho Imponible previsto por el art. 234 del CTP, atento que en todos los casos analizados se usó la "forma" de un acta de directorio, donde la "sustancia" es un contrato de mutuo oneroso. El Código Tributario de Tucumán, captura esta realidad al definir como instrumento cualquier papel del que surja el perfeccionamiento del acto, con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes. La Aplicación de la Teoría del Complejo Instrumental empleada por la DGR es la correcta para el caso en examen, ya que los documentos fiscalizados poseen autosuficiencia, las actas revisten los caracteres de un título jurídico y obligan a PROSAL S.A. a entregar el dinero y a los accionistas a su devolución, permitiendo a las partes exigir el cumplimiento de lo pactado sin recurrir a otros documentos.

La doctrina de la instrumentalidad, ratifica que el hecho imponible se perfecciona con la existencia de un instrumento apto para revelar la existencia material de la operación, ya que no puede configurarse el hecho imponible si los actos no están formalizados en instrumentos que tengan los caracteres exteriores de un título jurídico.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido históricamente que el Impuesto de Sellos es un tributo eminentemente formal que grava la existencia de documentos de los que surja una obligación civil o comercial. La firma de las actas por los prestatarios (quienes también son directores) perfecciona el nexo jurídico necesario para la autonomía del instrumento, por ello al estar presentes en un solo cuerpo (las actas) todos los elementos esenciales del contrato (sujeto, objeto, causa y precio/interés), se cumple con el requisito de "autosuficiencia" exigido por la norma.

En conclusión, intentar revestir un préstamo financiero como una simple deliberación de directorio busca evitar la "instrumentalidad" clásica. Sin embargo, al incluir todas las cláusulas de un contrato y ser firmado por las partes



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

interesadas (mutuante y mutuario), la maniobra de elusión se desvanece ante la teoría del complejo instrumental.

De las constancias de autos, entiendo que la base de la gravabilidad reside en que las Actas de Directorio analizadas no son meras piezas administrativas internas, sino que constituyen el soporte material del contrato de mutuo, conforme el Art. 234 del Código Tributario Provincial, correspondiendo confirmar lo actuado por la Autoridad de Aplicación.

V.-En relación a las sanciones Impuestas por medio de los Sumarios N° M 36-2025, N° M 37-2025, N° M 38-2025 y N° M 39-2025, instruidos en los términos del art. 285° inc. 1) del C.T.P., aplicando una Multa por \$ 23.965.200 (Pesos Veintitrés Millones Novecientos Sesenta y Cinco Mil Doscientos), equivalente al 100 % del Impuesto dejado de ingresar por los instrumentos relevados, ninguno de los apelantes expresaron agravios en contra de los sumarios mencionados, debiendo interpretar esta omisión, como una aceptación tácita a la imputación efectuada por la DGR, por ello esta ausencia de impugnación específica sobre los cargos que motivaron la sanción conlleva un efecto jurídico ineludible, el consentimiento de los hechos y de la calificación legal.

La omisión de rebatir los fundamentos que sostienen la sanción importa un reconocimiento tácito de la materialidad de la infracción y de la legalidad del procedimiento, quedando los mismos firmes por falta de ataque idóneo.

Que el artículo 286° inc. 1) expresa: *"...Se considerará infracción y serán pasibles de multas equivalentes al cien por ciento (100%) del tributo que corresponda abonar en cada caso: 1. Los contribuyentes y/o responsables que omitan total o parcialmente el pago del Impuesto de Sellos..."*.

Que el artículo 71° del C.T.P. prescribe que toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en este Código y en las leyes especiales. Que la acción punible se materializó con la omisión de pago y se concretó en los hechos, es decir, la conducta perfectamente exteriorizada.

En virtud de lo expuesto, corresponde confirmar los Sumarios N° M 36-2025, N° M 37-2025, N° M 38-2025 y N° M 39-2025, instruidos en los términos del art. 285°

inc. 1) del C.T.P., aplicando la Sanción de Multa por \$ 23.965.200 (Pesos Veintitrés Millones Novecientos Sesenta y Cinco Mil Doscientos), equivalente al 100 % del Impuesto dejado de ingresar por los instrumentos relevados, en cada uno de ellos.

En conclusión, habiendo analizado los argumentos impetrados por los contribuyentes en sus presentaciones y considerando que las Resoluciones de la DGR fueron emitidas acorde a derecho, corresponde **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por los contribuyentes: PROSAL S.A., CUIT N° 30-70720984-0; DIEGO JOSE RUIZ JUAREZ, CUIT N° 20-20347865-9; MARCELO ALEJANDRO RUIZ JUAREZ, CUIT N° 20-21316334-6 y CARLOS ALBERTO RUIZ JUAREZ, CUIT N° 20-25602568-0, contra las Resoluciones N° D 47/25, N° D 48/25, N° D 49/25 y N° D 50/25 de la Dirección General de Rentas de fecha 22/07/2025, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en idéntico sentido.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en igual sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

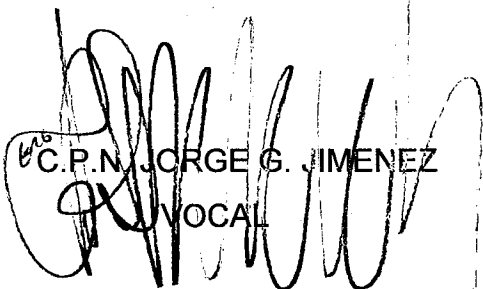
RESUELVE:

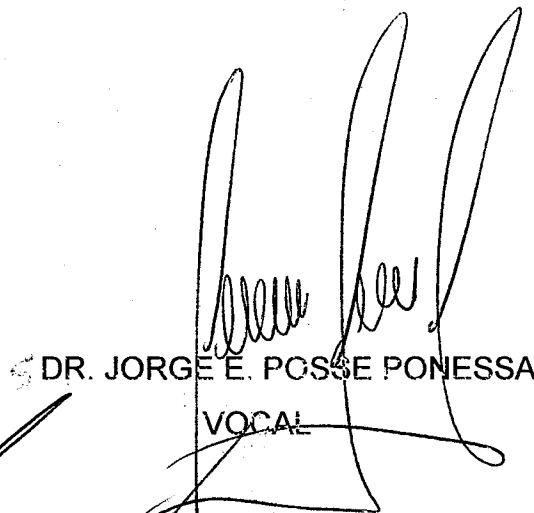
1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por los contribuyentes **PROSAL S.A.**, CUIT N° 30-70720984-0; **DIEGO JOSE RUIZ JUAREZ**, CUIT N° 20-20347865-9; **MARCELO ALEJANDRO RUIZ JUAREZ**, CUIT N° 20-21316334-6 y **CARLOS ALBERTO RUIZ JUAREZ**, CUIT N° 20-25602568-0, contra de las Resoluciones N° D 47/25, N° D 48/25, N° D 49/25 y N° D 50/25 de la Dirección General de Rentas de fecha 22/07/2025 y en consecuencia **CONFIRMAR** las mismas, por los motivos expuestos.

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

A.L.D.

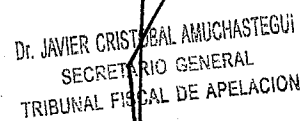
HACER SABER


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION