

SENTENCIA N° 69 /2026

Expte. N° 284/926/2024

En San Miguel de Tucumán, a los 10 días del mes de AGOSTO de 2026 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**EL CALDEN S.R.L. S/Recurso de Apelación**" Expte. N° 284/926/2024 (Expte. D.G.R. N° 1.314/376/D/2023).

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

El Señor Vocal Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. Que a fojas 927/931 del Expediente N° 1.314/376/D/2023 el contribuyente EL CALDEN S.R.L., CUIT N° 30-71445825-2, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 29/24 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 02/08/2024 obrante a fs. 920/924 de dicho expediente. En ella se resuelve 1) RECHAZAR la impugnación interpuesta y CONFIRMAR las Actas de Deuda N° A 729-2023 (período fiscal 2018); N° A 730-2023 (período fiscal 2019) confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y Acta de Deuda N° A 731-2023 (período fiscal 2019) confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral; 2) RECHAZAR el descargo interpuesto contra el Sumario N° M 729-2023 y APLICAR una Sanción de Multa de \$ 1.470.237,76 (Pesos Un Millón Cuatrocientos Setenta Mil Doscientos Treinta y Siete con 76/100) equivalente a 2 (Dos) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86 inc 1 (art. 87 inc. 1, Texto consolidado Ley N° 9924) del Código Tributario Provincial, período fiscal 2018; 3) RECHAZAR el descargo interpuesto contra el Sumario N° M 730-2023 y APLICAR una Sanción de Multa de \$ 60.454.183,02 (Pesos Sesenta Millones Cuatrocientos Cincuenta y Cuatro Mil Ciento Ochenta y Tres con 02/100) equivalente a 2 (Dos) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86 inc 1 (art. 87 inc. 1, Texto consolidado Ley N° 9924) del Código Tributario Provincial, período fiscal 2019; 4) RECHAZAR el descargo interpuesto contra el Sumario N° M 731-2023 y APLICAR una Sanción de Multa de \$ 9.088.417,34 (Pesos Nueve Millones Ochenta y Ocho Mil Cuatrocientos Diecisiete

con 34/100) equivalente a 2 (dos) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86 inc 1 (art. 87 inc. 1, Texto consolidado Ley N° 9924) del Código Tributario Provincial, período fiscal 2019.

Se agravia el apelante, que la resolución atacada es nula por no considerar su realidad económica habiendo aportado innumerables medios de prueba que verifican sus afirmaciones.

Sostiene que la DGR utilizó un mecanismo presuntivo para la determinación de supuestas diferencias de ventas, pero nunca pudo explicar de manera cierta y contundente la modalidad utilizada para aplicar las presunciones que no resisten la realidad conforme la prueba presentada por el contribuyente.

Afirma que el Calden S.R.L. necesitaría la producción equivalente a la de los ingenios más grandes de la provincia para tener el volumen de ventas que imputa la DGR y sobre la que asienta la deuda determinada.

Esgrime que para el período fiscal 2018 la DGR presume ingresos por \$ 168 millones más IVA y en el año 2019 le imputa ingresos por \$ 2.443 millones más IVA, siendo esta presunción de ingresos imposibles, ya que son equivalentes a las ventas de los ingenios más grandes de la provincia.

Manifiesta que su realidad económica, hecha por tierra el razonamiento y las presunciones utilizadas por la Autoridad de Aplicación, convirtiendo en Nula la Resolución apelada.

Con respecto a las sanciones de multas aplicadas por la resolución, sostiene que la existencia de intereses resarcitorios y sanción de multa se encuentran subordinados de manera directa a la existencia de una omisión, situación que en este caso no se configura, por lo tanto no corresponde sanción alguna a la deuda presunta determinada por la DGR.

Asimismo afirma que de conformidad con lo dispuesto por el art. 86 del C.T.P., la multa aplicada deviene inoponible por cuanto el dolo no puede presumirse y menos en el presente caso donde la determinación de deuda fue sobre base presunta, solicitando se deje sin efecto la resolución apelada.

II. A fojas 01/05 del expte N° 284-926-2024, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

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

Con respecto al agravio de nulidad del acto, expuesto por el apelante, contesta la autoridad de aplicación que los hechos alegados fueron analizados y contestados en los fundamentos de la Resolución DGR N° D 29-24, donde la prueba documental y la prueba producida fue base de un exhaustivo análisis, no resultando válida para demostrar el origen cierto de los ingresos de la empresa del modo que pretende.

Afirma la DGR que la metodología empleada para determinar la diferencia a su favor, estuvo en todo momento explicitada en el procedimiento determinativo realizado en el presente expediente, específicamente en las Actas de Deudas, el informe del departamento fiscalización y por sobre todo la resolución N° D 29/24, concluyendo que la autoridad de aplicación a lo largo del procedimiento fue fundamentando los medios para llegar a la determinación presunta de deuda.

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

En relación al elemento intencional, menciona la DGR que el art. 88 del C.T.P. habilita al Fisco a presumir el propósito de defraudación en el accionar del que omitiera el pago de impuestos y/o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas.

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

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

III. A fojas 11 del expte N° 284/926/2024, obra Sentencia N° 160/2024 dictada por este Tribunal el 15.11.2024, donde se declara la cuestión de puro derecho, pasando los autos a dictar sentencia.

A fs. 13 y 14, se adjuntan cédulas de notificación correspondientes a las partes, quedando la causa en condiciones de dictar sentencia definitiva.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

IV. Corresponde a continuación, entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° D 29/24 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 02/08/2024 se encuentra ajustada a derecho.

Que del análisis de las constancias de autos, y con respecto al accionar de la Autoridad de Aplicación en el procedimiento de determinación de deuda, se puede leer en las Actas intimadas al apelante, que se encuentra expresado detalladamente la metodología empleada por el Organismo, el cual procedió impugnar las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y a determinar de oficio las obligaciones tributarias conforme a lo previsto en el Art. 95 inc. 2 (consolidado Ley N° 9924) del CTP en cada uno de los períodos fiscales incluidos en ellas.

Por ello y con respecto al planteo inicial sobre nulidad de la determinación, podemos afirmar que las Actas de Deuda, se encuentran debidamente fundamentadas, dado que las mismas explican suficientemente la documentación tenida en cuenta por la autoridad de aplicación, resultado del procedimiento de determinación de deuda, las conclusiones que surgen a partir del análisis de la documentación presentada por el contribuyente, los motivos por los cuales se determina la diferencia a favor del fisco conforme el procedimiento determinativo practicado, la metodología para la conformación de las bases imponibles, las alícuotas aplicadas, las normas legales tenidas en cuenta, así como los fundamentos vertidos en la Resolución apelada, considerando este tribunal que del análisis completo del expediente de marras, el procedimiento empleado por la DGR se ajusta a derecho cumpliendo con los recaudos previstos en el Art. 102 del CTP, por lo que no le asiste razón al contribuyente al planteo de nulidad interpuesto.

Al respecto, según ha establecido este Tribunal en numerosas oportunidades, el postulado rector en lo que hace al sistema de las nulidades es el de la conservación de los actos. La interpretación de la existencia de aquéllas es restrictiva y sólo procede la declaración cuando por la violación de las formalidades resulta un perjuicio real, actual y concreto para la parte que las invoca, y no cuando se plantean en el único interés de la ley o para satisfacer formalidades desprovistas de aquel efecto perjudicial.

En el presente caso, El caldén S.R.L., siempre tuvo la oportunidad no sólo de tomar vista sino de ofrecer pruebas a lo largo del procedimiento y habiendo ejercido su derecho de defensa en forma plena presentado las respectivas impugnaciones a las actas de deuda y el posterior recurso de apelación ante este Tribunal, conforme las normas del Código Tributario de Tucumán.

Por ello, vale recordar que las nulidades por vicios procedimentales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de indefensión. Si no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni se ha puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto, correspondiendo desestimar el agravio de la nulidad expuesto por el contribuyente.

Con respecto al argumento expresado por el apelante, que la DGR no tuvo en cuenta la numerosa documentación presentada en la etapa impugnatoria, del análisis del procedimiento efectuado por el organismo, corresponde tener en cuenta lo expuesto por el inspector actuante en su informe final, así como la metodología descrita en las Actas de Deudas impugnadas, comprobándose que la Autoridad de Aplicación, dentro del procedimiento de determinación procedió a solicitar al contribuyente por medio de requerimientos, distintos tipo de documentación concerniente a su actividad comercial, la cual es fundamental para determinar la verdadera realidad económica de su actividad productiva.

De los requerimientos efectuados por la DGR al contribuyente, se puede comprobar que algunos no fueron cumplimentados por la firma, conforme consta a fs. 740, 751 y 761 de estas actuaciones. Como ejemplo de esto se puede ver que en el Acta de Deuda N° A 731-2023 (Periodo Fiscal 2019 - Anticipos 11 y 12) al ser confeccionada en concepto del impuesto sobre Ingresos Brutos - Convenio Multilateral, existe constancia que el Organismo solicitó la documentación que consideraba necesaria para determinar la correcto cumplimiento de las normas impositivas, según los deberes formales establecidos a los contribuyentes en el CTP, art. 105 (Texto consolidado Ley N° 9924) y el art. 30 del Régimen de Convenio Multilateral (fs. 761).

Ante la situación descrita y la falta de información por parte del contribuyente a los requerimientos de la autoridad de aplicación, la administración tributaria puede

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

determinar deudas sobre base presunta, siempre que se ajuste a los principios legales y constitucionales.

Es por ello que, cuando el contribuyente no proporciona información suficiente o presenta inconsistencias, la administración puede recurrir a presunciones para estimar la obligación tributaria, basándose en indicios o parámetros objetivos (*patrimonio no declarado, gastos desproporcionados, comparación con contribuyentes similares, etc.*).

No obstante lo expresado, corresponde analizar la documentación y la información existente en autos, presentada por la firma apelante.

Que parte de la documentación importante analizada por la DGR, es la relacionada a los Convenios de Autorización de Uso de Cuentas Bancarias y Líneas de Crédito Comercial, Bancario y Financiero celebrados entre EL CALDEN S.R.L. y las firmas vinculadas, Rodeo del Aliso S.R.L., El Guayacán S.R.L., Cosetra S.A., Agropecuaria del Pilar S.R.L., El Algarrobal S.R.L., cabe señalar que a fs. 741,752 y 762, la DGR aclara que para la actividad "Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p." (Código 659990) la firma exterioriza las bases de cálculos que surgen de los intereses y/o comisiones provenientes de dichos instrumentos los cuales se denominan "Convenios de autorización de uso de cuenta bancaria y líneas de crédito comerciales, bancarios y financieros", los que se encuentran en soporte óptico (CD) que corre agregado a fs. 643 de marras, comprobándose que el funcionario actuante de la fiscalización solicitó mediante Requerimiento F.6005 N° 2023-00002744 de fecha 26/06/2023 (fs. 439) identificar en los extractos bancarios a qué contribuyente (Cosetra S.A., Agropecuaria del Pilar S.R.L., El Algarrobal S.R.L. y Rodeo del Aliso S.R.L.) corresponde cada uno de los movimientos de las cuentas bancarias y exhibir la totalidad de la documentación respaldatoria de las operaciones indicadas en los convenios celebrados con las firmas mencionadas, como así también la documentación contable foliada y rubricada (Libro Diario, Mayor General e Inventario y Balances) con las registraciones de las operaciones aludidas en tales convenios. Ante el pedido de documentación e información efectuado por la Autoridad de Aplicación, EL CALDEN S.R.L. no dio cumplimiento a los mismos, quedando habilitada la DGR a determinar los ingresos presuntos en virtud del art. 97, 1° párrafo del CTP y a imputarlo a la actividad "Venta al por mayor de azúcar,

efectuada por fábricas de azúcares y productores cañeros maquileros" (código 512271), la que fuera declarada contribuyente como su actividad comercial.

Con respecto al principio de realidad económica expresado por el apelante, entiendo que la DGR tuvo en cuenta las pruebas y documentación aportadas por la parte, conforme se desprende del análisis de las actuaciones, así como también en reiteradas oportunidades, el contribuyente no cumplimentó con el aporte de la documentación respaldatoria de las operaciones realizadas con las firmas con las cuales celebró los convenios antes mencionados, no habiendo suministrado en su totalidad, o bien la documentación presentada, posee inconsistencias con respecto a la información necesaria para arribar a la correcta determinación de la base imponible del Tributo.

A mayor abundamiento y con respecto a las inconsistencias de información, cabe resaltar que el apelante no adjuntó o no aportó elementos que sustenten sus afirmaciones, pudiéndose mencionar como ejemplo los Estados Contables solicitados por la DGR, los cuales fueron presentados en copias simples, sin elemento alguno que acredite con certeza su autenticidad, contradiciendo lo dispuesto por el Art. 33 de la Ley N° 4537 (Ley de Procedimiento Administrativo de la Provincia de Tucumán) que dispone: *"...Los documentos que acompañen a los escritos o aquellos agregación se solicite a título de prueba, podrán presentarse en su original o en testimonio expedido por oficial público o autoridad competente..."*. No obstante las copias simples estados contables obrantes a fs. 590/605 presentados por el contribuyente, la Autoridad de Aplicación procedió con el análisis de los mismos, concluyendo que son a valores históricos, no están consignados en moneda homogénea, no se encuentran rubricados por la firma ni por el profesional interviniente, ni tampoco legalizados por autoridad competente, encontrándose la documentación mencionada, carente de valor probatorio.

Asimismo, y atento a la documentación que sí adjuntó la firma el Caldén, surge que se encuentra debidamente rubricado y legalizado sólo el estado contable cerrado al 31/05/2019 y obrante a 528/548, no obstante en el mismo no se verifican las variaciones expuestas por el perito en su informe,

En igual sentido los denominados estados contables obrantes a fs. 590/605 fueron aportados mediante Nota de fecha 26/09/2023 (fs. 586/588), indicándose que los mismos son a valores históricos sin embargo en ellos se consigna que

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

están expresados en moneda homogénea. También se verifica que no se encuentran rubricados por la firma ni por el profesional interviniente, ni tampoco legalizados por la autoridad competente, restándole valor probatorio por carecer de estas formalidades exigidas por las normas vigentes.

Que por otro lado, de la copia que consta a fs. 508 a 527, los "Estados Contables" del ejercicio económico cerrado al 31/05/2018, no resulta en forma precisa que la certificación inserta (fs. 513), se refiera a la legalización por parte del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Tucumán de tales registros. Que la falta de legalización de los estados contables, se contrapone a lo previsto en la Ley N° 4209 (*Ley del ejercicio de las profesiones de los graduados en Ciencias Económicas*), que establece en su artículo 10: "...Los documentos que requieran la intervención de profesionales en Ciencias Económicas, de acuerdo a lo dispuesto por los artículos 12., 13., 14 y 15 de la presente ley, no serán válidos si carecieran de la autenticación de la firma por parte del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Tucumán, teniendo en cuenta el domicilio de la administración central del cliente que solicite la actuación profesional...". En igual termino el artículo 13 de la mencionada Ley, dice: "...Se requerirá título de Contador Público o equivalente: A) En materia económica, administrativa, financiera, contable comercial para: 1) y La emisión de todo tipo de informe, certificaciones en los siguientes casos: 1. Elaboración, análisis y proyección de balances y demás estados contables, de costos, presupuestos, impuestos y de todos los demás aspectos y problemas financieros y económicos, a nivel microeconómico, empresas y de todo tipo de entes con patrimonio diferenciado...".

Que los Estados Contables mencionados, contienen información global, sin que se pueda precisar cómo se componen las conclusiones arribadas, ya que la firma impugnante no presentó la documentación fuente y su registración, a efectos de verificar cual es el origen de las cuentas y los importes que lo conforma, atento a que no se exhibieron ante la Autoridad de Aplicación los Libros Legales exigidos para este tipo de sociedad (Libro Diario General, Libro Inventarios y Balance, Libro Mayores y Libro de Actas), conforme consta en los informes de los inspectores actuantes obrantes en autos y teniendo en cuenta que la firma manifestó en nota obrante fs. 61 que los libros Diario y Mayor General se

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

encuentran extraviados, quedando demostrado que el contribuyente no presentó documentación que compruebe sus dichos en la fiscalización ni en la presente instancia de apelación.

Cabe tener presente, que en idéntico sentido, mediante Requerimiento F. 6005 N° 2023-00002744 (fs. 439) la Autoridad de Aplicación solicitó identificar en los extractos bancarios presentados, a que firma vinculada corresponde cada uno de los movimientos de las cuentas bancarias y exhibir la totalidad de la documentación respaldatoria de tales operaciones como así también los libros contables foliados y rubricados (Libro Diario, Mayor General e Inventario y Balances) con las registraciones de las operaciones aludidas. Que no obstante a la solicitud de información notificada al EL CALDEN S.R.L., el mismo no dio cumplimiento a dicho requerimiento, quedando habilitado el Organismo en determinar la deuda con base presunta, ante la falta de documentación solicitada. Que respecto del argumento que las empresas vinculadas a la operatoria de los Convenios de asistencia financiera, Rodeo del Aliso S.R.L., Cosetra S.A., Agropecuaria Pilar S.R.L., Algarrobal S.R.L., aportaron múltiples pruebas, cabe expresar que en las presentes actuaciones no obra ninguna información ni documentación ofrecida por alguna de las mencionadas empresas, por lo que ante la falta de pruebas que sustenten las afirmaciones vertidas en los recursos, corresponde confirmar las diferencias determinadas por la Autoridad de Aplicación.

Con respecto al agravio del apelante, referido a la utilización de presunciones por parte de la DGR para el período fiscal 2018, presumiendo ingresos de la firma por \$168 millones más IVA, esgrime que si se considera que el precio promedio del azúcar en el año 2018 fue de \$ 462 por cada bolsa de azúcar, la producción de caña de EL CALDEN S.R.L. para llegar a ese monto de ingresos debió ser de 363.636 bolsas de azúcar y para obtener esa producción se deben cultivar aproximadamente 5500 hectáreas.

En igual sentido expresa para el período fiscal 2019 el organismo presume ingresos por \$2.443 millones de pesos más IVA, y teniendo en cuenta que el precio promedio del azúcar ese año fue de \$722,83 por bolsa, entonces EL CALDEN S.R.L. habría vendido 3.379.785 bolsas lo que implica que la producción de caña fue de aproximadamente 51.000 hectáreas, lo que equivale a una

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

producción mayor que la del Ingenio La Providencia (uno de los más grandes de Tucumán), que produjo en ese año 2.883.567 bolsas de azúcar. Esta conclusión se da por que la DGR computó el total de acreditaciones, sin considerar las pruebas aportadas por la firma, apartándose de la realidad económica de la firma. Del análisis del expediente, así como de las actas de deudas y los considerandos de la Resolución apelada, se puede interpretar que el monto de ventas presunto determinado por la DGR, resulta de aplicar el procedimiento de determinación de oficio sobre base presunta, debido a la insuficiencia documental descripta a lo largo de las actuaciones que anteceden al acto administrativo.

Que al no aportar la firma impugnante la documentación necesaria e idónea para sustentar sus afirmaciones durante la verificación, la Autoridad de Aplicación no contó con los elementos necesarios para practicar la determinación sobre base cierta prevista en el Art. 97 del CTP (Texto consolidado Ley N° 9924) que dispone *"...La determinación se practicará sobre base cierta cuando el contribuyente o los responsables suministren a la Dirección de Rentas todos los elementos comprobatorios de operaciones o situaciones que constituyan hechos imponibles..."*.

Por ello y a partir de esa orfandad probatoria, la DGR se encontró ante el supuesto de hecho previsto en el segundo párrafo del artículo 97 (Texto consolidado Ley N° 9924) del Código Tributario de Tucumán que dice *"...Cuando no se cumplan las condiciones establecidas en el párrafo anterior o los elementos comprobatorios aportados resultaren impugnables la Dirección General de Rentas practicará determinación de oficio sobre base presunta..."*.

Que al no aportar la firma la información y documentación requerida durante la etapa de verificación, la normativa prevé que la Administración queda debidamente facultada a determinar la deuda sobre base presunta y practicar la determinación sobre los lineamientos de cálculo que se obtienen a partir de lo establecido en el Art. 98 primer párrafo del CTP (Texto consolidado Ley N° 9924), el que dispone: *"...La determinación sobre base presunta se fundará en los hechos y circunstancias conocidos que, por su vinculación o conexión normal con los que las leyes respectivas prevén como hecho imponible, permitan inducir en el caso particular la existencia y medida del mismo. Podrán servir especialmente como indicios: ... monto de las compras, la existencia de mercaderías, la*

existencia materias primas, las utilidades, los gastos generales...; y cualesquiera otros elementos de juicio que obren en poder de la Dirección General de Rentas, Administración Federal de Ingresos públicos, los agentes de recaudación o cualquier otra persona que posea información útil al respecto, relacionada con el contribuyente y que resulte vinculada con la verificación y determinación de los hechos impositivos...".

Que teniendo en cuenta la conducta del contribuyente durante la etapa de fiscalización y ante los reiterados requerimientos de la Autoridad de Aplicación del aporte de la documentación necesaria para sustentar y demostrar su realidad económica, el mismo no suministró ni puso disposición lo solicitado, no pudiendo sustentar sus dichos, resultando esta insuficiencia documental una clara contradicción a lo normado en el Código Tributario de Tucumán, específicamente en su Art. 99 (Texto consolidado Ley N° 9924) que dice: "...Practicada la determinación de oficio de la obligación tributaria mediante la correspondiente acta de deuda confeccionada por la Autoridad de Aplicación, el contribuyente o responsable tendrá derecho a impugnar o manifestar su disconformidad, total o parcial, respecto de aquella, mediante escrito fundado, dentro de los quince (15) días desde su notificación. En la misma oportunidad deberá acompañarse toda la prueba documental que estuviera en poder del impugnante y ofrecer la prueba restante de la que intente valerse...". Cabe mencionar que en las presentaciones efectuadas por la firma, tanto en su Impugnación así como en el Recurso de Apelación, presentó documentación y/o información tendiente justificar las diferencias determinadas por la DGR, pero esto no implica una las pruebas adjuntadas sean idóneas y conducentes para sustentar su pretensión, ya que del análisis de lo presentado, la documental arrojada no logra justificar la diferencia determinada.

Con respecto a la confección y metodología empleada por la DGR para establecer su diferencia a favor, se expresa en forma detallada en las Actas de Deudas Impugnadas, que para determinar la base presunta, debido a las inconsistencias detectadas con respecto a las DDJJ presentada por el contribuyente, el procedimiento de determinación se basó la información disponible para el Fisco, se tomó los conceptos de ingresos declarados por el contribuyente, por intereses

y comisiones según él mismo lo manifestara durante la verificación y conforme

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

surge del estado de cuentas obtenido de los registros informáticos del Organismo, derivarían de los Convenios de Autorización de Uso de Cuenta bancaria, y líneas de crédito comerciales, bancarios y financieros por los meses 01/2018 a 12/2019 con las firmas EL GUAYACAN SRI, EL ALGARROBAL SRL, COSETRA SA, AGROPECUARIA DEL PILAR SRI Y EL RODEO DEL ALISO SRL.

Igualmente los Convenios disponen en el punto 4: *"...El Autorizante podrá proceder a la extracción y entrega de las sumas acreditadas en su cuenta..."*. En el punto 5: *"...El Autorizante tendrá derecho a retener de las sumas acreditadas el total de gastos, comisiones, impuestos, etc. que genere cada acreditación y/o el débito por extracción. Asimismo autorizado abonará al autorizante un 1,28 de cada acreditación en concepto de retribución y/o contraprestación por permitir el uso de la cuenta corriente y de sus líneas de crédito (.), importe que será abonado una vez que el Autorizante emita la factura correspondiente..."*.

Es en este sentido, que cabe tener presente el contenido del informe que corre glosado a fs. 647 a 655 de la Autoridad de Aplicación, a fs. 652 dorso dice que: "...1) conforme a los convenios suscriptos y las comisiones que establecen los mismos, en el período fiscal 2018 y 2019, se exterioriza una base imponible de \$2.014.198,73 y \$29.319.971,55 respectivamente para la actividad de "Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p. (Cod. 659990), si se relaciona con el porcentaje de comisión del 1,28 establecido en \$167.849.894,17 y \$2.443.330.962,5 respectivamente por operaciones no justificadas entre ustedes y los contribuyentes mencionados en los convenios y ante lo detectado se le solicita al contribuyente en varias oportunidades aporte documentación respaldatoria de las operaciones realizadas con los contribuyentes informados en los convenios, las cuales no fueron aportadas en su totalidad, por lo que la DGR no pudo corroborar la veracidad de lo afirmado, no considerando las pruebas aportadas por la firma.

Que de la lectura de las actuaciones, se puede interpretar que la DGR en todo momento resalta las inconsistencias detectadas en las pruebas arrimadas, que si fueron analizadas en su totalidad, llegando a la conclusión que la insuficiencia documental repercute en un análisis cierto de la realidad de los hechos.

Que este Tribunal analizó la totalidad del expediente de marras, o sea las Actas de Deuda atacadas, las planillas de relevamiento y papeles de trabajos de la

inspección, el informe de inspección, y todo lo relativo a la documentación aportada por el contribuyente, notas, prueba documental solicitada pormenorizadamente, en numerosos requerimientos efectuados por los funcionarios actantes y la apertura a prueba resuelta por la DGR, afirmando que el procedimiento de determinación de deuda, fue efectuado acorde a derecho.

V.- En este sentido y con respecto a la prueba pericial contable producida en la etapa de impugnación, del análisis de la misma efectuada por el Perito Contador propuesto por el contribuyente, CPN Edmundo Oscar Saieg, surge que parte de la información utilizada para su producción proviene de diversos correos electrónicos que fueron remitidos por el Estudio Saieg Auditores & Consultores (fs. 50, 60, 63/72, 87, 91, 95, 103, 107/109, 135) con notas y documentación de la firma. Asimismo a fs. 554/582 obran Acta F.6006 N° 0001-00140011 y contratos de arriendo suscriptos por el CPN Edmundo Oscar Saieg (hijo) MP 4659 y a fs. 508/548, 590/605 constan los Estados Contables de la empresa también rubricados por el mencionado contador. Que de lo expuesto resulta que dicho contador no reviste el carácter de Contador Público independiente respecto de estas actuaciones, teniendo en cuenta su actividad personal en la contabilidad interna de la empresa.

Que siguiendo el análisis de la prueba presentada, en fecha 03/04/2024 (fs. 873/879), el perito contador, presenta su "INFORME PERICIAL" indicando que verificó la siguiente documentación: Resúmenes bancarios de El Caldén SRL períodos 01/2018 a 12/2019 de los Bancos Santander, Itau, Macro y Credicoop Estados contables e inventario de cuentas de El Caldén SRL ejercicios 2018, 2019 y 2020; Registros contables de El Caldén SRL ejercicios 2018, 2019 y 2020; Libros IVA ventas de El Caldén SRL períodos 2018, 2019 y 2020; Facturas de compra y ventas de azúcar realizadas por El Caldén SRL período 01/06/2017 a 31/12/2019; Liquidaciones de azúcar de Jose Minetti y Cia SA a El Caldén SRL período 01/06/2017 a 31/12/2019; Reportes de precios promedios de ventas de azúcar emitidos por el Centro de Agricultores Cañeros de Tucumán (CACTU) períodos 2018 y 2019; Informes emitidos por la EEAOC sobre la producción promedio de caña de azúcar en la Provincia de Tucumán períodos 2018 y 2019 y Contratos de arriendo celebrados por El Caldén SRL como arrendadora por los años 2018, 2019 y 2020.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Que sobre los puntos de pericias solicitados por el contribuyente, el perito responde sobre cada punto pericial lo siguiente:

Sobre el punto "...a).- Teniendo a la vista la documentación obrante en los autos administrativos y los libros de la firma indique el monto de acreditaciones bancarias ocurridas en cuentas de EL CALDEN S.R.L., indicando de ese monto cuales acreditaciones corresponden a transferencias entre cuentas de misma titularidad, préstamos bancarios y cheques rechazados, todo ello por el período 01/2018 a 12/2019...", el profesional expresa que verificó resúmenes bancarios mencionados y que a partir de ellos y de los registros de la empresa confecciona el Cuadro obrante a fs. 874/875.

Cabe aclarar que de la lectura de las actas de deudas, la determinación de oficio atacada no se practicó respecto de las mayores acreditaciones bancarias, atento a ello la pregunta en si resulta inconducente, ya que la diferencia a favor del fisco no proviene de las acreditaciones analizadas.

En este sentido se observa que los cuadros confeccionados por el profesional, se detalla para los meses 01/2018 a 12/2019, que depura del monto de lo que serían las acreditaciones totales de los bancos citados, los importes que corresponderían a las transferencias entre cuentas de EL CALDEN S.R.L. o a cheques rechazados, a los préstamos de rescates de inversiones, a depósitos de empresas vinculadas y así arribaría a los montos de acreditaciones netas en cada período fiscal.

Que al respecto se entiende que los importes de acreditaciones totales consignados por el perito no resultan coincidentes a los señalados en la PLANILLA COMPARATIVA DEPOSITOS BANCARIOS VS VENTAS (fs. 620), la que fuera confeccionada con información de los resúmenes bancarios aportados por la propia firma verificada (fs. 136/429) y con la que surge del sistema de cómputos de la Autoridad de Aplicación, las que contienen importes totales inferiores a los informados por el perito en su cuadro.

En este sentido, no pueden verificarse los montos de transferencias o cheques rechazados, préstamos, etc. atento a que el perito no informa como se componen los mismos, en cuanto a la proporción de cada banco en cada concepto, ni la fuente utilizada para determinar los importes de cada concepto y su trazabilidad financiera vinculada a cada una de las operaciones comerciales realizadas por el

contribuyente para determinar cuales corresponden al giro normal de su actividad ni especificando a que actividades corresponde.

Tampoco se pudo verificar las cifras expuestas en la columna "Depósitos Empresas Vinculadas", desconociendo el origen de dichas cifras y operaciones relacionadas aun cuando durante el proceso de fiscalización se solicitó información en distintos requerimientos, los cuales fueron incumplidos por la empresa, según se dejó constancia en los fundamentos de las Actas impugnadas. En definitiva el perito omite informar y arrimar la documentación e información, las fuentes que utilizó para llevar a cabo su tarea profesional, así como las registraciones de la empresa, recordando que los libros exigidos por ley (Libro Diario General, Libro Inventario y Balance) fueron extraviados según afirma la empresa (nota de fs. 61), en tanto los Estados Contables cerrados al 31/05/2018 y al 31/05/2019 presentan inconsistencias según lo detallado.

Asimismo, no resulta posible efectuar un análisis entre los Estados Contables cerrados al 31/05/2019 (con certificación del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Tucumán) y la información expuesta por el perito, la cual se refiere al año calendario y no al ejercicio económico, ya que los Estados Contables cerrados al 31/05/2018 no resultan válidos por no estar intervenido por el Colegio profesional mencionado y por no tener disponible la documentación de respaldo del mismo.

Con respecto a los montos expuestos en el Cuadro confeccionado por el perito para el año 2019 (fs. 875), en las columnas "Préstamos", "Rescate de Inversiones" y "Depósitos de empresas vinculadas", aunque no serían totalmente comparables con la información contenida en los Estados Contables cerrados al 31/05/2019 (debidamente legalizados) por comprender distintos períodos de tiempo, se observa que el cuadro pericial se contradice con lo expuesto en dichos estados, específicamente en el caso de los "Préstamos", si bien en el cuadro del perito no se consigna monto alguno, a fs. 544 en las "Notas a los Estados Contables" figura una cuenta denominada "Préstamos Bancarios" que registra un aumento en relación al ejercicio cerrado el 31/05/2018. Además otra contradicción del perito está en el hecho de que si incluyó la variación de la cuenta "Préstamos Bancarios" cuando confeccionó el Cuadro con las variaciones del Pasivo, para el punto N°2 de su informe.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

E.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Otra contradicción detectada, corresponde a la columna "Rescate Inversiones" donde se exponen montos para los meses 02 y 03/2019, no se observa ninguna cuenta relacionada a los estados contables mencionados.

Con respecto a los "Depósitos de empresas vinculadas" donde el perito consigna importes para los meses 01, 03 a 07/2019 y 10 a 12/2019, cabe señalar que en los estados contables mencionados no se verifica ninguna cuenta que denote la participación de EL CALDEN S.R.L. en alguna de las empresas con las que se relacionaría, como tampoco los importes expuestos en la columna "Transferencias Ctas Misma Titularidad/Cheques rechazados", se observan la existencia de las mismas en los resúmenes obrantes a fs. 136/429, pero ni la firma ni el perito informan cómo se relacionan entre ellas, por lo que resulta claro que las respuestas del perito resultan contradictorias y carecen de datos que fundamenten la misma.

En relación al punto b) de la pericia presentada en la etapa impugnatoria, el cual consiste en indicar según los registros contables, como se encuentran exteriorizadas las diferencias entre las acreditaciones bancarias y ventas, por el período 01/2018 a 12/2019, el perito expresa que a partir de los registros contables relevados se pudo verificar que parte de las acreditaciones efectuadas por empresas vinculadas fueron restituidas a la empresa originante. Que otra parte se ve reflejada en los pasivos de EL CALDEN S.R.L. cuya variación de cada período fue según expone en un cuadro que incluye en su informe (fs. 875).

En este sentido, se reiteran las inconsistencias del informe del perito, en lo que respecta a los montos de acreditaciones bancarias, así como tampoco indica específicamente qué registros contables relevó a fin de verificar que las acreditaciones bancarias en cuestión fueron restituidas a empresa originante (no detalla montos, fechas, empresas vinculadas, cuentas contables intervinientes, entre otra información), cuando durante la etapa fiscalizatoria la firma verificada no aportó documentación que avale la operatoria sostenida y manifestó en nota obrante a fs. 61 que los libros Diario y Mayor General se encuentran extraviados, es decir, que en ninguna de las instancias transcurridas el contribuyente presenta toda la documentación comercial, contable, económica ni financiera que permita establecer la relación comercial de las empresas, ni el origen, el uso y el destino de los débitos y créditos de las cuentas bancarias, no bastando la sola mención

del perito sin una correcta indicación de la fuente y el análisis técnico concreto que haya realizado.

Que por la otra parte de la diferencia, verificados los estados contables cerrados al 31/05/2018 y al 31/05/2019 presentados en moneda homogénea por la firma y adjuntos a fs. 529/548 y fs. 590/605, se observa con respecto al segundo Cuadro del perito de fs. 875, que la variación indicada por el profesional para el ejercicio 2018 de \$ 31.616.318,85 se constata en los estados contables cerrados al 31/05/2018, específicamente en el cuadro "Estado de situación patrimonial" de fs. 515, donde se verifican las rúbricas de la firma y del profesional como así también una legalización del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas a fs. 513. No obstante, dichos estados contables no resultan por sí solo válidos como prueba documental, ya que en la legalización se refiere en forma inequívoca a los estados contables mencionados, y principalmente considerando además, que la información en dichos estados se encuentra en importes globales y agrupadas en rubros, sin que se pueda conocer su conformación, ya que el mismo no fue respaldado con la documentación fuente y los registros respectivos, atento a que como se mencionara precedentemente, en fs. 61 consta nota donde la firma manifiesta que se extraviaron tales elementos de juicio.

Siguiendo el análisis, con respecto de la diferencia de \$ 21.617.522,19 en los estados contables cerrados al 31/05/2019, los que poseen las rúbricas pertinentes y fueron legalizados ante el Colegio respectivo, tal diferencia no se verifica en el cuadro "Estado de situación patrimonial" de fs. 535. Que los denominados estados contables obrantes a fs. 590/605 fueron aportados mediante Nota de fecha 26/09/2023 (fs. 586/588), indicándose que los mismos son valores históricos, sin embargo en ellos se consigna que están expresados en moneda homogénea. También se verifica que no se encuentran rubricados por la firma ni por el profesional interviniente, tampoco legalizados por la autoridad competente, por lo cual no fueron considerados por la Autoridad de Aplicación para el cotejo con la información presentada por el perito en su labor efectuada.

Que asimismo el perito no indica en que cuentas contables del pasivo se reflejarían dichas diferencias, ni su vinculación comercial, contable ni financiera con las operaciones involucradas que permitan verificar que se refiere a operaciones del desarrollo normal de la actividad de la firma o bien operaciones

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

realizadas por las empresas que celebraron los convenios, por lo que entendemos que el perito de parte del contribuyente, carece de elementos necesarios para fundamentar su respuesta, con respecto al punto analizado.

Con respecto al punto C) del informe presentado por el profesional, en donde se solicita que el perito, teniendo a la vista la documentación obrante en los autos administrativos y libros de El Caldén SRL, indique el stock de azúcar que poseía la empresa al 01/01/2018, el perito informa que a partir de los comprobantes relevados (liquidaciones de ingenios, facturas de compra y venta de azúcar), el stock fue de 40.812 bolsas, debemos decir que no existe entre la documentación obrante en las presentes actuaciones de dicha información, resultando imposible cualquier cotejo al respecto, pero se denota lo improcedente de la pregunta inserta en el dictamen pericial, teniendo en cuenta que la determinación de oficio atacada no se practicó en base a diferencias de inventarios, por lo tanto la respuesta a este punto de pericia resulta inconducente.

Con respecto del punto D) de la prueba pericial contable, el cual solicita al perito que indique y ejemplifique que cantidad de azúcar es necesaria vender para obtener ingresos anuales de \$ 168.000.000 en el año 2018 y \$ 2.400.000.000 en el año 2019, el profesional expresa que a partir los precios promedios indicados por CACTU (*Centro de Agricultores Cañeros de Tucumán*) en sus reportes, para obtener los ingresos indicados precedentemente se requieren la cantidad de 18.966.426,07 y 172.468.657,31 kg de azúcar, para cada año, adjuntando un detalle denominado "Anexo I" a fs. 878, que se basaría en la información brindada por CACTU, al respecto preliminarmente entiendo que la pregunta pericial resulta improcedente, atento a que en la determinación de oficio atacada no se aplicó el procedimiento de considerar producción o existencias de bolsas de azúcar, por lo que la pregunta es inconducente para dirimir el procedimiento efectuado por la DGR para determina una diferencia del Impuesto a su favor.

En cuanto a lo solicitado al perito en el punto E), que indique que producción de caña de azúcar es necesaria para producir la cantidad de bolsas que se concluyan en el punto D, el perito manifiesta que a partir del rendimiento fabril obtenido por EL CALDEN S.R.L. en las zafra 2018 y 2019, según las liquidaciones emitidas José Minetti y Cía., se puede concluir que la producción de caña de azúcar debe ser de 302.832,92 TN en el año 2018 y de 2.522.947,01 TN

en el año 2019, que cabe volver a resalta la improcedencia de la pregunta, teniendo en cuenta que está relacionada directamente a lo explicitado en el punto D, por lo que la pregunta resulta improcedente, considerando el procedimiento de determinación de oficio aplicado en autos.

Que para el punto f) donde se solicita al perito Indique que superficie cultivada es necesaria para poder producir la cantidad de caña de azúcar indicada en el punto anterior, el profesional indica que a partir del informe de la EEAOC sobre los rendimientos promedio por hectárea en la provincia, se puede inferir que es necesario explotar las siguientes hectáreas: en el año 2018, 5.747,45 ha. y en el año 2019 49.189,84 ha., se reitera la improcedencia de la pregunta pericial conforme se expresó en las preguntas precedentes, ya que la respuesta no tiene relación a la determinación efectuada por la DGR. En línea con lo expuesto, la respuesta del perito resulta carente de respaldo técnico.

En relación al punto G) de la pericial contable, solicitando al perito para que teniendo a la vista la documentación obrante en los autos administrativos indique que superficie explotó El Caldén S.R.L. en las zafra 2017, 2018 y 2019, el profesional concluye que a partir de los contratos de arriendo relevados, que serían los obrantes a 557/582, que El Caldén S.R.L. arrendó las hectáreas que consigna a fs. 877 de su informe, lo cual puede corroborarse en los citados contratos, sin embargo esta respuesta no es suficiente, ya que el perito no entabla relación alguna con los ingresos determinados ni con la actividad a la cual la empresa atribuyó los ingresos, tampoco menciona la fuente documental considerada ni el análisis técnico concreto para justificar las diferencias no justificadas.

Que ante esta vaguedad de información, considero que en el informe pericial, el Perito simplemente se limitó al análisis global de los registros contables, sin ningún tipo de identificación de los mismos ni de la operatoria, circuito documental interviniente, ya que El Caldén S.R.L. no aportó documentación en autos que permita verificar en forma pormenorizada la justificación del origen de los fondos intervinientes en la operatoria de uso de las cuentas bancarias y líneas de crédito realizada con empresas vinculadas, por todo lo expuesto, la Prueba Pericial no arroja datos ciertos, pues no posee los fundamentos y documentación técnica necesaria que justifiquen la operatoria de El Caldén SRL con las empresas

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

vinculadas, correspondiendo confirmar la determinación efectuada por la DGR por medio de las Actas impugnadas.

Que teniendo en cuenta el análisis efectuado en este punto, con respecto a la prueba pericial contable producida en la etapa de impugnación, entiendo que los resultados arrojados por el perito de parte del contribuyente, no arrojan datos ciertos que puedan acreditar la realidad económica del contribuyente, pues no posee los fundamentos y documentación técnica necesaria que justifiquen la operatoria comercial alegada por el Caldén SRL con las empresas vinculadas, correspondiendo confirmar las actas de deudas confeccionadas por la Autoridad de Aplicación.

VI.- En conclusión y teniendo en cuenta el procedimiento de determinación de deuda efectuada por la DGR, se puede comprobar que la información obrante en los papeles de trabajo/planillas de relevamiento, confeccionadas por los inspectores actuantes durante el proceso de fiscalización y teniendo en cuenta la información contenida en "PLANILLA ANEXA" de cada una de las actas de deuda que forman parte de las mismas, integran la motivación y los fundamentos de la resolución atacada de nula, asimismo en cada acto administrativo la DGR informa que a los fines de practicar la determinación impositiva contenida en planilla anexa, se tienen en cuenta los conceptos vertidos por los funcionarios actuantes. Que resulta oportuno tener presente lo dispuesto en el Art. 94 del Código Tributario Provincial (Texto consolidado Ley N° 9924) que dice textualmente: *"...La declaración jurada está sujeta a la verificación administrativa, y sin perjuicio del impuesto que en definitiva determine la Autoridad de Aplicación, hace responsable al declarante por el que de ella resulte, cuyo monto no podrá reducir por declaraciones posteriores, salvo en los casos de errores de cálculo cometidos en la declaración misma..."*, es por lo transcripto que la Autoridad de Aplicación en las mismas actas de deudas sostiene que las bases imponibles resultan de las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral presentadas ante la DGR, surge que las bases imponibles constatadas, en la mayoría de los casos es menor que la tenida en cuenta en las actas de deudas impugnadas.

En este sentido, se puede apreciar que las DDJJ presentadas por el contribuyente e impugnadas por la DGR, no presentan errores de cálculo según lo definido en el

Art. 94 del CTP (Texto consolidado Ley N° 9924), por lo que las bases imponibles y bases de cálculo de anticipos consideradas en las Actas de Deuda atacadas corresponden a las declaradas por el mismo contribuyente, no verificándose rectificación de tal situación según análisis de información del sistema informático de la DGR, expuesto en autos.

Asimismo, en el procedimiento impugnatorio efectuado ante la autoridad de aplicación, se abrió el mismo a prueba (fs. 574/576) por el término de 20 (veinte) días hábiles y habiendo transcurrido el plazo estipulado en el auto de apertura a prueba, el contribuyente presentó la producción de la misma, la que fue analizada en detalle en el punto V. de los considerandos que anteceden.

Es por lo expresado, que considero que la Resolución N° D 29-24 y las Actas de Deuda N° A 729-23, A 730-23 y A 731-23, se encuentran debidamente fundamentadas, dado que en el acto administrativo apelado, se explica suficientemente la documentación tenida en cuenta por el juez administrativo para arribar a las conclusiones expuestas, y que surgen a partir de su análisis, el motivo que origina la determinación impositiva practicada y las normas legales tenidas en cuenta, considerando que la misma se ajusta a derecho, correspondiendo desestimar el agravio del apelante, de nulidad de la resolución de la Dirección General de Rentas.

VII.- Con respecto a las Sanciones de Multas apeladas en autos y teniendo en cuenta el criterio adoptado por esta vocalía, en directa relación al fallo de la C.S.J.N. *"Alpha Shipping S.A. c/Provincia de T.D.F.A. e I.A.S. s/ Contencioso Administrativo - Medida cautelar"*, corresponde expresar que la prescripción de la acción penal es un instituto de orden público que debe ser declarado de oficio por un tribunal, ya que se produce por el simple transcurso del tiempo sin necesidad de una petición de parte (C.S.J.N. (Fallos: 275:241; 305:1236; 322:717), esto significa que, una vez que se cumple el plazo legal, el Estado pierde la facultad de perseguir penalmente el delito, y el juez debe declarar la extinción de la acción incluso sin que nadie lo solicite.

En lo que respecta a la prescripción de las multas impuestas, 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/*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO AMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Contencioso Administrativo - Medida cautelar" y como consecuencia de éste, los fallos dictados por nuestros Tribunales locales, especialmente, la Excmá Corte Suprema de Justicia de Tucumán, primero en los autos caratulados *"Provincia de Tucumán -D.G.R. vs. Hospital Privado S.R.L. s/ Ejecución fiscal"* Expte 1864/21 y en forma posterior, confirmando su posición, in re *"Provincia de Tucumán - DGR. c/Salazar Ricardo Adrián s/Ejecución Fiscal. Expte 153/21, "Provincia de Tucumán D.G.R c/Rio Marapa S.R.L. s/Ejecución Fiscal"*, expediente 1399/21, *"Provincia de Tucumán D.G.R c/Metalurgia MIC SRL s/ Ejecución Fiscal"*, expediente 898/21, entre otros.

Resulta necesario destacar que el apego a la línea jurisprudencial de los Tribunales Superiores constituye una obligación para este Tribunal Fiscal, y en la medida de que dicha jurisprudencia resulte instalada con carácter uniforme y reiterado, como ha venido ocurriendo en esta materia —régimen aplicable al plazo de prescripción de las multas tributarias— me indica la necesidad de adaptar los originarios criterios sobre la cuestión, a la actual interpretación que ha establecido nuestro más Alto Tribunal.

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

Por otra parte, nuestro Címero Tribunal ha establecido como doctrina legal en reciente fallo: *"Los criterios establecidos por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán, conociendo por vía de casación, constituyen doctrina judicial obligatoria*

vinculante para los tribunales inferiores, cuando la identidad del caso a resolver encuadra en el precedente" Expte N°.: 54/19, Sentencia 416 de fecha 22/04/2025.

En mérito a ello, la consolidación del criterio jurisprudencial establecido por la C.S.J.N., en cabeza de nuestro 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 Excmra Corte Suprema de Justicia Local y Nacional.

En lo que respecta a lo establecido por nuestra Corte local, debe destacarse que en la Sentencia dictada en autos "Provincia de Tucumán -D.G.R. vs. Hospital Privado S.R.L. s/ Ejecución fiscal" Expte 1864/21, estableció con el voto mayoritario de su miembros, que "Se advierte que ningún reproche le cabe al pronunciamiento impugnado ya que ha aplicado la jurisprudencia de la CSJN, que en un fallo muy reciente, ha sido mantenida. El 07/3/2023 en autos "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F.A. e I.A.S. s/ Contencioso administrativo - Medida cautelar", la CSJN dispuso que a una multa por una infracción tributaria le era aplicable el inc. 4° del art. 65 del Código Penal y no los arts. 81 y 82 del Código Fiscal de Tierra del Fuego que, de manera similar a la legislación tributaria de la Provincia de Tucumán, establecen un plazo de prescripción de cinco años que comenzarían a correr "desde el 1° de enero del año siguiente al cual se haya producido el vencimiento...". En mérito a las razones expresadas precedentemente, rechazó el recurso de casación interpuesto.

Nuestra Corte Local considera en dicho fallo, que debe aplicarse la doctrina establecida en el caso "Alpha Shipping", destacando que la CSJN establece en el mismo: "4°) Que la sanción aplicada a la actora -cuya prescripción aquí se persigue- es de carácter penal pues, "si bien puede existir en los casos de multas un interés de tipo fiscal en su percepción, esto no altera su naturaleza principalmente punitiva", de donde se deriva la aplicabilidad a la materia de los principios del derecho penal, según lo prescribe el art. 4° del Código Penal" (Fallos: 288:356). Cabe añadir que ello es así pues los principios y reglas del derecho penal son aplicables en el ámbito de las sanciones administrativas, siempre que la solución no esté prevista en el ordenamiento jurídico específico y

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

en tanto aquellos principios y reglas resulten compatibles con el régimen jurídico estructurado por las normas especiales de que se trate, por lo que corresponde estar a las disposiciones de ese cuerpo normativo (arg. de Fallos: 335:1089). Finalmente, no es ocioso recordar que las multas funcionan como penas y no como indemnización, y que son sanciones ejemplificadoras e intimidatorias, indispensables para lograr el acatamiento de las leyes que, de otra manera, serían burladas impunemente (Fallos: 185:251 y 198:139)".

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

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En este marco, debo entonces señalar que, en casos como el de autos, resulta atendible, por sobre lo establecido por el art. 55 del Código Tributario Provincial (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. 57 del Código Tributario Provincial (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.

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

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

A. El Sumario N° M 729-2023 por el período fiscal 2018, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, aplica una Sanción de Multa de \$ 1.470.237,76 (Pesos Un Millón Cuatrocientos Setenta Mil Doscientos Treinta y Siete con 76/100) equivalente a 2 (Dos) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86

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

inc 1 (art. 87 inc. 1, Texto consolidado Ley N° 9924) del Código Tributario Provincial.

Que la fecha de inicio del cómputo de la prescripción de la acción penal, inicia el 12/07/2019 (vencimiento DDJJ anual) y la sanción de multa fue impuesta por la Resolución N° D 29/24 en fecha 02/08/2024. De su simple lectura, se entiende que transcurrieron los 2 años previsto por el art. 62 inciso 5) del Código Penal, encontrándose prescripta la acción penal del fisco para imponer sanciones.

B. El Sumario N° M 730-2023 por el período fiscal 2019, Impuesto sobre los Ingresos Brutos –, aplica una Sanción de Multa de \$ 60.454.183,02 (Pesos Sesenta Millones Cuatrocientos Cincuenta y Cuatro Mil Ciento Ochenta y Tres con 02/100) equivalente a 2 (Dos) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86 inc 1 (art. 87 inc. 1, Texto consolidado Ley N° 9924) del Código Tributario Provincial, período fiscal 2019.

Que la fecha de inicio del cómputo de la prescripción de la acción penal, inicia el 30/06/2020 (vencimiento DDJJ anual) y la sanción de multa fue impuesta por la Resolución N° D 29/24 en fecha 02/08/2024. De su simple lectura, se entiende que transcurrieron los 2 años previsto por el art. 62 inciso 5) del Código Penal, encontrándose prescripta la acción penal del fisco para imponer sanciones.

C. El Sumario N° M 731-2023 por el período fiscal 2019, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, aplica una Sanción de Multa de \$ 9.088.417,34 (Pesos Nueve Millones Ochenta y Ocho Mil Cuatrocientos Diecisiete con 34/100) equivalente a 2 (dos) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86 inc 1 (art. 87 inc. 1, Texto consolidado Ley N° 9924)° del Código Tributario Provincial, período fiscal 2019.

Que la fecha de inicio del cómputo de la prescripción de la acción penal, inicia el 30/06/2020 (vencimiento DDJJ mensual) y la sanción de multa fue impuesta por la Resolución N° D 29/24 en fecha 02/08/2024. De su simple lectura, se entiende que transcurrieron los 2 años previsto por el art. 62 inciso 5) del Código Penal, encontrándose prescripta la acción penal del fisco para imponer sanciones.

Por lo expuesto, corresponde 1) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente EL CALDEN S.R.L., CUIT N° 30-71445825-2, y en consecuencia CONFIRMAR las Actas de Deuda N° A 729-2023; N° A 730-2023 confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y Acta

de Deuda N° A 731-2023 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral y 2) HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente EL CALDEN S.R.L., CUIT N° 30-71445825-2, y en consecuencia DECLARAR PRESCRIPTA la acción penal de la Dirección General de Rentas para sancionar los Sumarios N° M 729-2023, M 730-2023 y N° M 731-2023. Así voto.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El Señor Vocal Dr. José Alberto León dijo:

Sin perjuicio del elevado reconocimiento intelectual que me merece mi distinguido colega preopinante, me permitiré disentir, por no compartir los fundamentos expuestos en su voto; motivo por el cual, me veo en la obligación de emitir mi propio voto.

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I°, II° y III°, del voto que precede, comparto también los análisis y conclusiones de los puntos IV°, V°, y VI°, en relación con la determinación fiscal efectuada por el Fisco mediante las Actas de Deuda N° A 729-2023 y A 730-2023 y A 731-2023, pero difiero con los argumentos y las conclusiones expuestos en los puntos VII° y VIII°. Ello, en mérito a los fundamentos que desarrollaré a continuación:

II.- En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° D 29/24, dictada con fecha 02/08/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán es ajustada a derecho, en relación con las sanciones de multa aplicadas, atento a que lo relativo a la cuestión de fondo es compartido con el voto del vocal preopinante en cuanto al rechazo de los agravios esgrimidos por el apelante.

En relación con el instituto de la prescripción, cabe manifestar que el mismo tiene una doble función en materia tributaria, ya que ella opera tanto en el campo obligacional como en el sancionatorio. Por un lado funciona como causal de extinción de la acción tendiente al cobro del impuesto, o de aquella que procura su repetición. En su segunda función acarrea el cese de la pretensión punitiva infraccional o delictual como también de la pena impuesta a consecuencia de aquellas.-

La prescripción liberatoria ha sido definida como el modo de extinción de la facultad del acreedor de reclamar el cumplimiento de la obligación por el

C.F.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

transcurso del tiempo (Cfr. Ricardo Luis Lorenzetti [Dir.], "Código Civil y Comercial de la Nación Comentado", Rubinzal Culzoni, Buenos Aires, 2015, Tº XI, pg. 222).-

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

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

La corriente doctrinario-jurisprudencial del *Ius Commune* sostiene que la prescripción es un instituto general del derecho, y su regulación corresponde a la legislación de fondo. Se citan como fundamento de la posición a los arts. 75 inc. 12 y 126 CN.-

En consecuencia, serían inconstitucionales todas las normas fiscales locales que establecen plazos de prescripción, formas de cómputo, causales de suspensión o de interrupción diversos de las previstas en la legislación de fondo. También resultaría inconstitucional la delegación contenida en los arts. 2532 y 2560 CCCN, que faculta a las legislaturas locales para regular los plazos de prescripción; ya que el Congreso no puede delegar una atribución que la Constitución Nacional le otorga en forma exclusiva. (Cfr. Gustavo J. Naveira de Casanova, *Derecho Tributario*, Editorial Estudio, Buenos Aires, 2017, pg. 119).-

Por el contrario, la posición doctrinal y jurisprudencial autonomista entiende que la potestad tributaria es uno de los poderes retenidos por las provincias. Afirma que dicha potestad incluye la facultad de crear los tributos, penalizar su incumplimiento, como también regular los modos de extinción de los créditos impositivos e infracciones y sanciones. Esto último incluye la facultad para legislar en materia de prescripción. Afirma que la legislación de fondo no puede interferir en las competencias fiscales reservadas por los estados provinciales (Cfr. José Osvaldo Casás, "Gravitación del derecho civil sobre el derecho tributario provincial

en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina", Doctrina Tributaria, Errepar, Tº 13, abril 1993, pg. 293-303).-

Pasando al plano normativo, el Art. 2532 Cod.Civ.Com. establece: "En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos". Por su parte, el Art. 2560 segundo párrafo del digesto dispone: "El plazo de la prescripción es de cinco (5) años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local".-

A su turno, el art. 62 Cod. Penal establece: "La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación:...5) A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa. El Art. 65 de dicho cuerpo normativo dispone: Las penas se prescriben en los términos siguientes:...4) La de multa, a los dos años".-

Mientras tanto, el art. 55 CTP (anterior art. 54 CTP) determina: "Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios regidos por este Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años".-

Como consecuencia, encontramos dos órdenes normativos que regulan el instituto de la prescripción de tributos, infracciones y sanciones: el primero contenido en los códigos de fondo y el segundo legislado en el digesto tributario local.-

La Corte Suprema de la Provincia ha sostenido que la prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias se rige por las normas contenidas en el Código Tributario Provincial.-

Al respecto ha decidido que *"Teniendo en cuenta entonces la claridad de los arts. 2532 y 2560 del nuevo Cód. Civ. y Com. de la Nación, cabe concluir que el propio Congreso de la Nación ha venido a esclarecer la interpretación de la cláusula del art. 75 inc. 22 de la Constitución Nacional sobre la potestad local de fijar los plazos de prescripción liberatoria en materia de tributos provinciales y municipales, por su carácter de derecho público provincial (arts. 5 y 121 de la CN. Es que, como lo planteara la doctora Argibay en su citado voto en "Municipalidad de La Matanza vs. Casa Casmma SRL s/ Concurso preventivo. Incidente de verificación tardía", la "respuesta" a la jurisprudencia de la Corte, ha sido*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

expresada por el Poder del Estado con posibilidad de "introducir precisiones en los textos legislativos" para corregir la interpretación dada por el Alto Tribunal en "Filcrosa", por haberlo considerado así necesario [cfr. en este mismo sentido CSJT, 'Fogliata, Marta María vs. Pcia. de Tucumán s/ Inconstitucionalidad', sentencia N° 584 del 09/5/2022]". (CSJT in re "Las Lanzas SA c/ Provincia de Tucumán (DGR) s/Inconstitucionalidad", Expte. 213/19, Sentencia N° 829 del 29/06/2022).-

Por el contrario, en materia infraccional tributaria el Superior Tribunal Provincial ha sostenido que el instituto de la prescripción se encuentra regulado por la legislación de fondo, y no por las normas del CTP.-

En este punto ha sostenido que "Sentado lo anterior, se advierte que ningún reproche le cabe al pronunciamiento impugnado ya que ha aplicado la jurisprudencia de la CSJN, que en un fallo muy reciente, ha sido mantenida. El 07/3/2023 en autos "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ Contencioso administrativo - Medida cautelar", la CSJN dispuso que a una multa por una infracción tributaria le era aplicable el inc. 4° del art. 65 del Código Penal y no los arts. 81 y 82 del Código Fiscal de Tierra del Fuego que, de manera similar a la legislación tributaria de la Provincia de Tucumán, establecen un plazo de prescripción de cinco años que comenzarían a correr "desde el 1° de enero del año siguiente al cual se haya producido el vencimiento". CSJT in re "Provincia de Tucumán (DGR) c/ Hospital Privado SRL s/ Ejecución Fiscal", Expte. 1864/21, Sentencia N° 1297 del 20/10/2023).

Tal posición ha sido reiterada en pronunciamientos posteriores: "Provincia de Tucumán (DGR) c/Salazar Ricardo Adrián s/ Ejecución fiscal", Exp. 153/21, Sentencia N° 1370 del 01/11/2023; "Provincia de Tucumán (DGR) c/Metalúrgica MIC SRL s/ Ejecución Fiscal", Expte. 898/21, Sentencia N° 1371 del 01/11/2023; "Provincia de Tucumán (DGR) c/Rio Marapa SRL s/ Ejecución fiscal", Expte. 1399/21, Sentencia N° 1373 del 01/11/2023; "Provincia de Tucumán (DGR) c/González Esteban Agustín s/Ejecución Fiscal", Expte: 89/22, Sentencia. N° 8 del 07/02/2024; y Provincia de Tucumán (DGR) c/ Figueroa Ibarra Miguel Enrique s/Ejecución Fiscal" Expte. 2920/22. Sentencia N° 940 del 03/07/2024; entre otras.-

Como puede verificarse, la jurisprudencia del máximo Tribunal Provincial ha adoptado la posición del *Ius Commune* para la regulación de la prescripción liberatoria de los tributos; mientras que para la prescripción de acciones y sanciones tributarias ha adherido a la posición autonomista.-

Sin embargo, en el presente caso se discute la prescripción en materia infraccional tributaria, campo en el que mantiene su vigencia el art. 55 CTP (anterior art. 54 CTP); sin que la Corte Provincial haya declarado su inconstitucionalidad en ninguno de los precedentes citados.-

Ahora bien, si la legislación local regula en forma directa el instituto de la prescripción de las infracciones y sanciones tributarias, no resulta posible descartar su aplicación para acudir a la normativa contenida en el derecho de fondo sin la previa declaración de inconstitucionalidad de la norma del CTP.-

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

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

Es menester señalar que el art. 162 CTP (anterior art. 161 CTP) establece: "El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. C.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma”.-

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

En consecuencia, ante la inexistencia de tal declaración, no se dan los presupuestos requeridos por el art. 162 CTP (anterior art. 161 CTP) para prescindir de la aplicación del art. 55 CTP (anterior art. 54 CTP) y aplicar la legislación de fondo a la prescripción de infracciones y sanciones tributarias. Por lo expuesto, no se hace lugar al agravio.

Atento a ello, corresponde aplicar las normas establecidas en Código Tributario Provincial, en relación con la prescripción y el cómputo de los términos. Si realizamos una adecuada interpretación de la aplicación de la Ley en el tiempo, teniendo en cuenta plazo legal de cinco años que dispone el artículo 55 del Código Tributario Provincial (anterior art. 54 CTP) para el cómputo de la prescripción, y la forma de contar el mismo, artículo 57 del mencionado digesto (anterior art. 56 CTP), surge expresamente que la infracción correspondiente al período fiscal 2018 Ingresos Brutos (Acta de Deuda N° A 729-2023) venció el 12/07/2019 y la correspondiente al período fiscal 2019 Ingresos Brutos (Acta de Deuda N° A 730-2023) venció el 30/06/2020; y la correspondiente al período fiscal 2019 Ingresos Brutos – Régimen del Convenio Multilateral (Acta de Deuda N° A 731-2023)) venció el 30/06/2020, por lo cual las infracciones se producen, en los casos sub examine, de manera automática al día siguiente de los vencimientos incumplidos, siendo esa fecha la que corresponde tener en cuenta a fin de computar el plazo de prescripción para sancionar la conducta infraccional.

El plazo de prescripción comenzó a correr a partir del 1° de Enero siguiente al año que se cometió la infracción, por lo que el plazo de cinco años comenzó a computarse el 01 de enero de 2020 (para el período fiscal 2018- Ingresos Brutos), el 01 de enero de 2021 (para el período fiscal 2019- Ingresos Brutos) y el 01 de enero de 2021 (para el período fiscal 2019- Ingresos Brutos – Convenio

Multilateral) por lo que hubiesen culminado en fechas 01 de enero de 2025 y 01 de enero de 2026, respectivamente.

No obstante ello, la Resolución N° D 29/24 que aplica las multas es de fecha 02.08.24, es decir, antes de que se hubieran cumplido los plazos de prescripción para la aplicación de las sanciones.

Asimismo conforme lo establece el art. 59 del CTP (anterior art. 58): "El término de la prescripción de la acción para hacer efectivas las multas y las clausuras comenzara a correr desde la fecha en que la resolución que la imponga quede firme".

En conclusión y debido a la aplicación de las disposiciones establecidas en el Digesto Tributario Provincial, si realizamos un adecuado cómputo del plazo, las multas aún no se encuentran prescriptas.

Por otro lado, con respecto al agravio expresado por el contribuyente, sobre la inexistencia de dolo en relación a las sanciones aplicadas, cabe decir que conforme a las presentes actuaciones y a los antecedentes que dieron lugar a las determinaciones de oficio practicadas, los actos administrativos y demás hechos descriptos en la causa, corresponde concluir que se encuentran verificadas las causales previstas en el art. 89° del Código Tributario Provincial en los incisos 1., 2., y 3. (anterior art. 88 inc. 1, 2 y 3 CTP). La verificación de estos supuestos de hecho descriptos por el art. 89° (anterior art. 88 CTP) permite tener por acreditado el "Elemento subjetivo" requerido a los fines de tener por configurada la infracción por defraudación. El art. 89° del CTP (anterior art. 88° CTP) enumera las presunciones que permiten determinar que existe voluntad de producir declaraciones engañosas o de incurrir en ocultaciones maliciosas. Estas presunciones admiten prueba en contrario (iuris tantum), correspondiendo al contribuyente liberarse de las mismas mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido, situación que no acontece en los presentes actuados. Considero que de acuerdo a las normas citadas y no existiendo pruebas que desvirtúen la presunción de dolo, no resulta atendible lo alegado por el contribuyente, debiendo confirmar las sanciones apeladas.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente EL

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

CALDEN S.R.L., C.U.I.T. N° 30-71445825-2, en contra de la Resolución N° D 29/24, dictada con fecha 02/08/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia **CONFIRMAR LAS ACTAS DE Deuda N° A 729-2023** (Periodo 2018 Impuesto sobre los Ingresos Brutos); **N° A 730-2023** (Periodo Fiscal 2019 Impuesto sobre los Ingresos Brutos) y **N° A 731-2023** (Periodo fiscal 2019 Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral), conforme lo considerado; y **CONFIRMAR** las multas impuestas en virtud de los Sumarios N° M 729-2023, N° M 730-2023 y N° 731-2023 por encuadrarse la conducta del contribuyente en el art. 87 inc. 1 del CTP (anterior art. 86 inc. 1 CTP), de \$1.470.237,76 (pesos un millón cuatrocientos setenta mil doscientos Treinta y siete con 76/100), \$60.454.183,02 (pesos sesenta millones cuatrocientos cincuenta y cuatro mil ciento ochenta y tres con 02/100) y \$ 9.088.417.34 (pesos nueve millones ochenta y ocho mil cuatrocientos diecisiete con 34/100), respectivamente, conforme lo considerado.

El Señor Vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo: Que compare el voto emitido por el Dr. José Alberto León.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

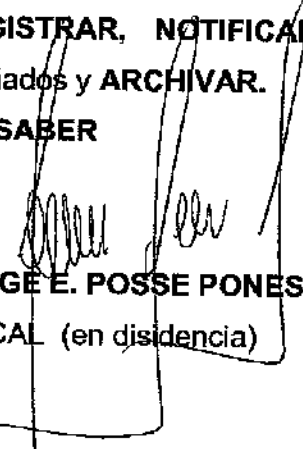
RESUELVE:

1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **EL CALDEN S.R.L., C.U.I.T. N° 30-71445825-2**, en contra de la Resolución N° D 29/24, dictada con fecha 02/08/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia **CONFIRMAR** las Actas de Deuda N° A 729-2023 (Periodo 2018 Impuesto sobre los Ingresos Brutos); **N° A 730-2023** (Periodo Fiscal 2019 Impuesto sobre los Ingresos Brutos) y **N° A 731-2023** (Periodo fiscal 2019 Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral), conforme lo considerado; y **CONFIRMAR** las multas impuestas en virtud de los Sumarios N° M 729-2023, N° M 730-2023 y N° 731-2023, por encuadrarse la conducta del contribuyente en el art. 87 inc. 1 del CTP (anterior art. 86 inc. 1

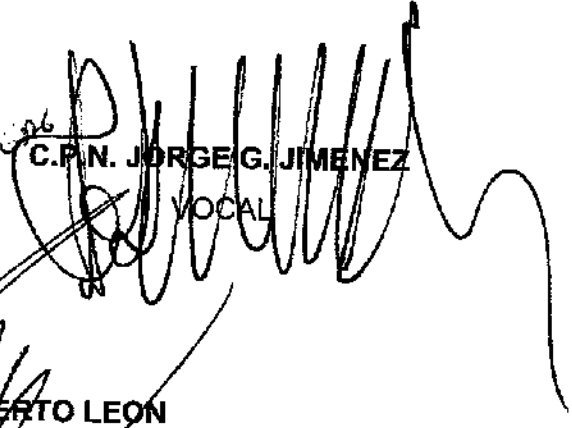
CTP), de \$1.470.237,76 (pesos un millón cuatrocientos setenta mil doscientos Treinta y siete con 76/100), \$60.454.183,02 (pesos sesenta millones cuatrocientos cincuenta y cuatro mil ciento ochenta y tres con 02/100) y \$ 9.088.417,34 (pesos nueve millones ochenta y ocho mil cuatrocientos diecisiete con 34/100), respectivamente, conforme lo considerado.

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

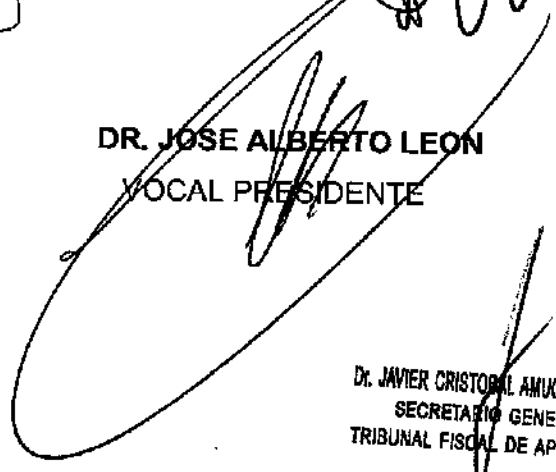
HACER SABER


DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL (en disidencia)

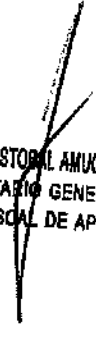

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION