

En San Miguel de Tucumán, a los 12 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: **"TIUN S.A. S/Recurso de Apelación"** Expte. N° 339/926/2025 (Expte. D.G.R. N° 16.342/376/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 780/784 del Expediente N° 16.342/376/D/2023 el contribuyente TIUN S.A., CUIT N° 30-63583304-8, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 29/25 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 29/04/2025 obrante a fs. 774/777 de dicho expediente. En ella se resuelve 1) RECHAZAR la impugnación interpuesta y CONFIRMAR las Actas de Deuda N° A 183-2024 (período fiscal 2021) y N° A 184-2024 (período fiscal 2022) confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos; 2) APLICAR una Sanción de Multa de \$ 3.119.378,92 (Pesos Tres Millones Ciento Diecinueve Mil Trescientos Setenta y Ocho con 92/100) equivalente a 2 (Dos) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86 inc. 1 (actual art. 87 inc. 1, Texto consolidado Ley N° 9924) del Código Tributario Provincial, período fiscal 2021; 3) APLICAR una Sanción de Multa de \$ 4.077.300,88 (Pesos Cuatro Millones Setenta y Siete Mil Trescientos con 88/100) equivalente a 2 (Dos) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86 inc. 1 (actual art. 87 inc. 1, Texto consolidado Ley N° 9924) del Código Tributario Provincial, período fiscal 2022.

Se agravia el apelante, que la DGR intenta cobrar una deuda inexistente, ya que grava con el tributo los prestamos efectuados por la empresa, sin tener en cuenta que no es su actividad habitual, siendo nula la resolución atacada.

Sostiene que el supuesto hecho imponible gravado, son préstamos gratuitos donde una empresa otorga fondos necesarios a la otra empresa del grupo, para evitar consecuencias más onerosas del incumplimiento de pago.

Afirma que las operaciones gravadas por la Autoridad de Aplicación, son mutuos en los términos del Código Civil y Comercial, los cuales no requieren formalidad alguna, situación que fue demostrada en la etapa de verificación al inspector actuante.

Por ello, esgrime que se encuentra probado en autos, la existencia de un acuerdo de mutuo entre dos empresas del grupo, quedando claro el origen y finalidad de los préstamos, por lo que esos ingresos no pueden formar parte de la base imponible del tributo reclamado.

Ofrece prueba documental, hace reserva del caso federal, solicitando se deje sin efecto el acto apelado.

II. A fojas 809/812 del expte N° 16.342/376/D/2023, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 149 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 a la inexistencia de deuda alegada por el contribuyente, esgrime la DGR que no se logra demostrar en autos, el circuito operativo, comercial, contable, financiero y económico completo de las empresas del grupo.

Manifiesta que las erogaciones detectadas en la etapa de verificación, con respecto a los gastos y compras, son superiores a los ingresos declarados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, periodos fiscales 2021 y 2022.

Afirma que la documentación aportada por la parte, a lo largo del procedimiento de determinación impositiva, no logran respaldar las operaciones detalladas en los asientos contables aportados por el propio contribuyente.

Por ello, la documental aportada en el expediente, posee serias inconsistencias en cuanto a la información contenida y a las formalidades necesarias a efectos de ser considerada prueba válida.

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

III. A fojas 10 del expte N° 339/926/2025, obra Sentencia N° 125/2025 dictada por este Tribunal el 01.08.2025, donde se declara la cuestión de puro derecho, pasando los autos a dictar sentencia.

A fs. 12 y 13, se adjuntan cédulas de notificación correspondientes a las partes, quedando la causa en condiciones de dictar sentencia definitiva.

IV. Corresponde a continuación, entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° D 29/25 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 29/04/2025 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 (Texto 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. 103 del CTP (Texto consolidado Ley N° 9924), 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

2026 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976, Cierre Masivo de los Ingenios en 1966 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Tafí Viejo de 1980

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

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO MINENZI
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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, TIUN S.A., 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.

V. El resultado de la fiscalización efectuada por la DGR al contribuyente, arrojó que TIUN S.A. declaró ingresos inferiores a los gastos y compras efectuadas en los periodos 2021 y 2022, ante la inconsistencia y reclamo de la deuda por medio de las actas de deuda impugnadas, la empresa alegó que la diferencia de fondos provenían de prestamos gratuitos donde una empresa otorga fondos necesarios a la otra empresa del grupo.

Del análisis de los argumentos expuestos por las partes y del contenido de autos, podemos afirmar que la DGR efectuó un análisis detallado de la documentación presentada por el contribuyente (asientos contables, actas de directorio y extractos bancarios) y la misma fue considerada insuficiente, contradictoria y carente de formalidad legal, conforme se puede leer en los fundamentos de la Resolución apelada.

Ante la detección de diferencias físicas (Gastos > Ingresos), opera una presunción legal a favor del Fisco de que dichas diferencias corresponden a ventas omitidas y se produce la inversión de la carga de la prueba y del análisis detallado de la documentación adjuntada por el apelante, considero que no logró desvirtuar la presunción de legitimidad del acto administrativo. Al ser una

sociedad comercial obligada a llevar contabilidad legal, la simple manifestación de existencia de préstamos no es suficiente. La prueba debía ser fehaciente, documental y cronológicamente trazable, estándar que TIUN S.A. no cumplió. En este sentido y con respecto a la prueba documental adjuntada por el apelante, entiendo que los contratos de mutuo entre partes vinculadas deben tener fecha cierta para ser oponibles al Fisco y deben estar respaldados por libros rubricados en tiempo y forma, situación no acontecida y reclamada por la DGR en su Resolución.

Asimismo, la DGR probó que las Actas de Directorio presentadas (especialmente el Acta N° 1 y el Acta N° 110 Bis) contenían vicios graves. La certificación de la Escribana Toledo Ruiz mostró contradicciones (certificando un libro de 100 fojas que no coincidía con el estado físico del libro presentado, o referencias a fojas inexistentes). Esta situación comprobada en autos, priva a los documentos de valor probatorio y por ende el contribuyente no justifica su pretensión.

De la misma manera, Tiun S.A. intentó justificar sus operaciones del año 2021 y 2022 con un Acta de 2019 (N° 110 Bis), lo cual rompe el nexo causal directo necesario para acreditar el origen de los fondos específicos de cada transferencia, conforme expuso la Autoridad de Aplicación, ya que la Autorización del Registro Público de Comercio a la rúbrica de los libros de Actas de Directorio donde acompaña copia física certificada por escribano del Acta de Directorio N° 110 Bis de Tiun S.A., donde a prima facie se autorizan préstamos de Estancia El Azul S.A. obrante a fs. 728/29, debo señalar que lo aportado es similar a lo verificado en la etapa de la fiscalización en oportunidad de presentar en fecha 18/04/2024 descargo a la notificación del primer ajuste proyectado (fs. 290/295), con la diferencia de que las copias que aporta en esta etapa se encuentran certificadas por escribano, pero del análisis de la documental resulta la misma conclusión de la etapa anterior, la hoja de la rúbrica (fs. 294 y 728) corresponde al libro de Actas de Directorio N° 1 que consta de 100 fojas y sin embargo acerca un folio identificado con el N° 163 que en principio correspondería al Libro de Actas N° 2, el cual no fue aportado en esta instancia. Asimismo, el Organismo requirió en el Artículo 1° inciso e) de la Resolución N° 381-2024, que aporte los libros originales de Actas de Directorio N° 1 y N° 2 de

2026 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976, Cierre Masivo de los Ingenios en 1966 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Tafí Viejo de 1980

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

JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

la firma Tiun S.A., el cual no fue cumplimentado por el contribuyente, siendo esta documentación necesaria y relevante a los efectos de poder verificar la secuencia correlativa de los folios y constatar la veracidad de los Libro de Actas, que según lo que acompaña fueron verificados por escribano.

La contabilidad debe reflejar la realidad económica (Art. 33 Ley 19.550 y normas contables profesionales). La falta de conciliación entre las transferencias bancarias analizadas y los libros contables es fatal para la pretensión del contribuyente, ya que la Autoridad de Aplicación pudo constatar las discrepancias numéricas en los saldos de la cuenta "Otros Préstamos" en el balance (ej. \$106 millones) no coincidían con los saldos expuestos en las notas ni con la sumatoria de los movimientos bancarios reales y los asientos contables eran "impresiones simples" y globales, sin identificar individualmente cada transferencia bancaria que supuestamente correspondía a un préstamo de las empresas del grupo.

Ante la imposibilidad de este Tribunal de conciliar cifra contra cifra, los extractos bancarios con los asientos del Libro Diario, no se puede tener por cierta la naturaleza de préstamo de los ingresos. Ante la duda y la oscuridad contable provocada por el propio contribuyente, entiendo que debe prevalecer la presunción de que los ingresos son fruto de la actividad comercial habitual gravada, conforme lo determinó la DGR en las Actas de Deudas.

El contribuyente sostiene que los fondos son "préstamos" (mutuos) de una empresa vinculada (Estancia El Azul S.A.) y presenta contratos privados o actas de directorio tardías para probarlo, pero cabe precisar que para que un contrato privado (mutuo) sea oponible al Fisco (un tercero), debe tener fecha cierta. Sin ella, el documento pudo haber sido confeccionado el día antes de la inspección, situación que aconteció en autos, razón por la cual esa prueba documental fue desestimada en esta instancia.

Los documentos privados emanados de terceros (en este caso, el supuesto contrato o acta entre TIUN S.A. y Estancia El Azul) carecen de eficacia probatoria ante el organismo fiscal si no cuentan con fecha cierta (intervención notarial, sellado, o incorporación a un registro público).

En igual situación se encuentra la prueba documental, Acta de Directorio presentada en 2024 para justificar hechos de 2021/2022, o un Acta de 2019 (N°

110 Bis) para justificar movimientos futuros, carecen de fecha cierta contemporánea a los desembolsos, siendo inoponibles al Fisco, por lo que considero que la sola registración contable del ingreso de fondos bajo el rubro "Deudas Financieras" o "Préstamos" no basta para demostrar la causa del ingreso si no está respaldada por la documentación contractual con los requisitos extrínsecos de validez (fecha cierta).

La contabilidad solo hace plena fe a favor del comerciante si es llevada en legal forma (Art. 320 y ss. del CCCN y Ley 19.550). Libros sin rubricar, con atrasos o con registraciones globales no individualizadas pierden valor probatorio.

Este Tribunal Fiscal, entiende que cuando la contabilidad del contribuyente adolece de irregularidades (atrasos en la rúbrica, falta de conciliación bancaria precisa), la misma pierde eficacia probatoria a su favor. Si los libros Diario e Inventario y Balance no están llevados al día y rubricados antes de la fiscalización, las registraciones en ellos son ineficaces para probar contra el Fisco, habilitando al Fisco a determinar el impuesto sobre base presunta.

En el presente caso, la DGR detectó que los asientos eran "impresiones simples", no había individualización de transferencias y existían contradicciones notadas por la escribana en la rúbrica de libros. Esto destruye la defensa contable.

Por ello, aunque sean empresas vinculadas como lo alega el apelante en su recurso, son personas jurídicas distintas. El principio de realidad económica no permite usar la vinculación para enmascarar ingresos gravados sin el debido flujo documental, ya que si TIUN S.A. recibió dinero de Estancia El Azul sin contrato de mutuo válido, sin intereses de mercado y sin fecha cierta, la realidad económica indica que es un ingreso gravado (venta) o un incremento patrimonial no justificado, y no un préstamo genuino.

En el derecho tributario, cuando el Fisco detecta una inconsistencia manifiesta (Gastos > Ingresos declarados), nace una presunción de legitimidad sobre la determinación de oficio. Corresponde al contribuyente destruir esa presunción con prueba fehaciente e inequívoca.

En este sentido, la Corte Suprema estableció que, ante la comprobación de incrementos patrimoniales no justificados o diferencias de inventario, es el

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

contribuyente quien debe probar el origen de los fondos. Si la prueba aportada es insuficiente o contradictoria, la determinación fiscal queda firme.

Asimismo el doctrinario Giuliani Fonrouge, en su obra "*Derecho Financiero*", explica que las presunciones legales (como las del Código Tributario de Tucumán o la Ley 11.683 nacional) invierten el *onus probandi*. La contabilidad no ajustada a derecho carece de eficacia para desvirtuar la estimación de oficio.

En conclusión y atento a lo analizado a lo largo del procedimiento de determinación de deuda, corresponde ratificar lo actuado por la DGR y confirmar las Actas de Deuda N° A 183-2024 (período fiscal 2021) y N° A 184-2024 (período fiscal 2022) confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

VI.- Con respecto a la Sanción de Multa impuesta por el art. N° 2 de la Resolución N° D 29/25, Sumario N° M 183-2024 por \$ 3.119.378,92 (Pesos Tres Millones Ciento Diecinueve Mil Trescientos Setenta y Ocho con 92/100) equivalente a 2 (Dos) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86 inc. 1 (actual art. 87 inc. 1, Texto consolidado Ley N° 9924) del Código Tributario Provincial, período fiscal 2021;, corresponde efectuar el siguiente análisis.

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/ Contencioso Administrativo - Medida cautelar*" y como consecuencia de éste, los fallos dictados por nuestros Tribunales locales, especialmente, la Excma Corte

Suprema de Justicia de Tucumán, primero en los autos caratulados *"Provincia de Tucumán -D.G.R. vs. Hospital Privado S.R.L. s/ Ejecución fiscal"* Expte 1864/21 y en forma posterior, confirmando su posición, in re *"Provincia de Tucumán - DGR. c/Salazar Ricardo Adrián s/Ejecución Fiscal. Expte 153/21, "Provincia de Tucumán D.G.R c/Rio Marapa S.R.L. s/Ejecución Fiscal", expediente 1399/21, "Provincia de Tucumán D.G.R c/Metalurgia MIC SRL s/ Ejecución Fiscal", expediente 898/21, entre otros.*

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

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*

2026 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976, Cierre Masivo de los Ingenios en 1966 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Taí Viejo de 1980

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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

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

Jurisprudencia de la CSJN de la que se deriva la naturaleza punitiva de la multa y en consecuencia la aplicación del art. 4 del Código Penal.

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

En este marco, debo entonces señalar que, en casos como el de autos, resulta atendible, por sobre lo establecido por el art. 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: (...) 5º A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa"*.

A su vez, que dicho plazo bienal debe computarse conforme lo regulado por el Art. 63 de dicho Código Penal, que establece: *"La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse"*. Ello, por cuanto el diferimiento del inicio del cómputo propuesto por el art. 57 del Código Tributario Provincial (Texto consolidado Ley N° 9924) el cual expresa que: *"Comenzará a correr el termino de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1º de Enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible"*, también debe 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 al Sumario N° M 183-2024 (prescripción de multas tributarias), es el previsto en el Código Penal.

2026 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976, Cierre Masivo de los Ingenios en 1966 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Taí Viejo de 1980

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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.

El Sumario N° M 183-2024 por el período fiscal 2021, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, aplica una Sanción de Multa de \$ 3.119.378,92 (Pesos Tres Millones Ciento Diecinueve Mil Trescientos Setenta y Ocho con 92/100) equivalente a 2 (Dos) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86 inc. 1 (actual 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, es el 30/06/2022 (vencimiento DDJJ anual) y la sanción de multa fue impuesta por la Resolución N° D 29/25 en fecha 29/04/2025. 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, correspondiendo así se declare.

VII. Con respecto a la Sanción de Multa impuesta por el art. N° 3 de la Resolución N° D 29/25, Sumario N° M 184-2024 por \$ 4.077.300,88 (Pesos Cuatro Millones Setenta y Siete Mil Trescientos con 88/100) equivalente a 2 (Dos) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86 inc. 1 (actual art. 87 inc. 1, Texto consolidado Ley N° 9924) del Código Tributario Provincial, período fiscal 2022; corresponde efectuar el siguiente análisis.

En primer lugar, cabe aclarar que efectuado el análisis de prescripción, conforme fue descripto en el punto anterior, puedo afirmar que la Autoridad de Aplicación se encuentra en condiciones y con sus facultades plenas para sancionar la conducta descripta por el artículo 86 inc. 1 (actual art. 87 inc. 1, Texto consolidado Ley N° 9924).

Asimismo, cabe resaltar, que el apelante no emitió ningún tipo de agravio en su recurso de apelación, relacionado a las sanciones de Multas, impuestas por la Resolución N° D 29/25 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 29/04/2025.

No obstante lo antes dicho y siguiendo el análisis del procedimiento determinativo y sancionatorio efectuado, la DGR aplicó válidamente las

presunciones de ingresos omitidos al constatar movimientos bancarios y gastos sin ingresos declarados, conforme fue expresado en la Resolución apelada.

Es en este contexto que entiendo que el contribuyente no cumplió con la totalidad de los requerimientos documentales, lo que permitió la aplicación de la presunción legal para determinar los ingresos necesarios para afrontar las erogaciones y presumiendo que el dinero necesariamente se obtuvo a través de ingresos no declarados, ya que, en el flujo normal de la vida económica, los gastos deben ser cubiertos por ingresos, asimismo considero que las pruebas de los préstamos presentadas por TIUN S.A. no eran lo suficiente para refutar esa presunción, conforme se expresó en el punto V de estos considerandos.

En este sentido, el artículo 88 (Actual art. 89 texto consolidado Ley N° 9924) del C.T.P., habilita a presumir el propósito de defraudación cuando existen ciertos supuestos como contradicción entre documentos y declaraciones, falsedad en declaraciones juradas o incumplimiento de deberes formales, conforme a los hechos evidenciados.

La jurisprudencia argentina ha sostenido que dichos supuestos pueden invertirse en la carga de la prueba, y que la falta de pruebas concluyentes por parte del contribuyente justifica la sanción administrativa y la multa impuesta.

Asimismo, en las infracciones tributarias, especialmente en casos de defraudación, existe una inversión en la carga de la prueba. La Corte Suprema de Justicia ha sostenido que la infracción comprobada implica la intención de defraudar, y corresponde al contribuyente probar su inocencia de manera indubitable, tal como se señala en doctrina como la obra de Giuliani Fonrouge y Navarrine (Procedimiento Tributario y de Seguridad Social, pág. 331).

La tipificación del ilícito tributario endilgado al apelante fue encuadrado por la D.G.R. en las disposiciones del artículo 86° inciso 1, (hoy art. 87° inc. 1 texto consolidado Ley N° 9924) del Código Tributario el cual dice: *"...Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: 1. Los contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, aserción, simulación o, en general, cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las*

2026 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976, Cierre Masivo de los Ingenios en 1966 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Tafí Viejo de 1980

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

obligaciones tributarias que les incumban a ellos o a otros sujetos...". Asimismo la Autoridad de Aplicación se baso la presunción establecida por Ley, en el artículo 88° (hoy art. 89° texto consolidado Ley N° 9924) incisos 1), 2) y 3) del Código Tributario Provincial, los cuales establecen que: "...Se presume el propósito de defraudación, salvo prueba en contrario, cuando concurra alguna de las causas siguientes: ...

- 1. Contradicción evidente entre los libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas.*
- 2. Declaraciones juradas que contengan datos falsos.*
- 3. Manifiesta desconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias...".*

Sin perjuicio de ello, y en lo referente a la aplicación mencionado, debe destacarse que la Autoridad de Aplicación cuenta, en la normativa tributaria, con una serie de presunciones que permiten acreditar, en principio, la conducta dolosa.

Se entiende por "presunción" a aquella operación lógica tendiente a afirmar la existencia o dimensión de un hecho desconocido a partir de uno conocido, que según la experiencia le sigue o precede.

Como ya se expresó anteriormente, el artículo 88° (hoy art. 89 texto consolidado Ley N° 9924) del C.T.P., 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 representante 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.

Es por ello, que corresponde confirmar lo actuado por la Autoridad de Aplicación, así como el uso de las presunciones del artículo 88° (hoy art. 89° texto consolidado Ley N° 9924) para acreditar la conducta del contribuyente, ya que según se desprende de las constancias de autos, el mismo no ha logrado probar la inexistencia del elemento subjetivo propio del tipo infraccional imputado, es decir, no aporta ningún elemento probatorio que permita eximir su responsabilidad, máxime cuando los actos administrativos por medio de los

cuales se aplican las sanciones, en su condición de tal gozan de presunción de legitimidad.

Considero que de acuerdo a las normas citadas, no resulta atendible lo alegado por el recurrente, ya que su pretensión no ha sido acreditada. Su planteo se reduce a una simple manifestación sin prueba alguna que la justifique, por lo que corresponde desestimar el argumento expuesto por el apelante.

Por lo expuesto, considero que corresponde confirmar la Sanción de Multa de \$ 4.077.300,88 (Pesos Cuatro Millones Setenta y Siete Mil Trescientos con 88/100) equivalente a 2 (Dos) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86 inc 1(actual art. 87 inc. 1, Texto consolidado Ley N° 9924) del Código Tributario Provincial, período fiscal 2022, Sumario N° M 184-2024.

VIII. Por lo expuesto, corresponde 1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente TIUN S.A., CUIT N° 30-63583304-8, contra la Resolución N° D 29/25 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 29/04/2025, y en consecuencia: a) CONFIRMAR las Actas de Deuda N° A 183-2024 (período fiscal 2021) y N° A 184-2024 (período fiscal 2022) confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, b) CONFIRMAR la Sanción de Multa de \$ 4.077.300,88 (Pesos Cuatro Millones Setenta y Siete Mil Trescientos con 88/100) equivalente a 2 (Dos) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86 inc 1(actual art. 87 inc. 1, Texto consolidado Ley N° 9924) del Código Tributario Provincial, período fiscal 2022, Sumario N° M 184/2024 y c) DECLARAR PRESCRIPTA la acción penal de la Dirección General de Rentas para sancionar el Sumario N° M 183-2024. Así voto.

El Señor Vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** 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°, III°, IV°, V° y VII° del voto que precede, pero difiero con los argumentos y

2026 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976, Cierre Masivo de los Ingenios en 1966 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Taí Viejo de 1980

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

conclusiones expuestos en el punto VI°. Ello, en mérito a los fundamentos que desarrollaré a continuación:

II. Como pauta metodológica, resulta necesario aclarar que, a partir de la publicación de la Ley 9.924 (BO 17/10/2025), se ha puesto en vigencia el nuevo Digesto Jurídico de la Provincia, mediante el cual se consolidan diversas leyes locales. Entre las normas consolidadas se encuentra el Código Tributario Provincial, que ha sufrido modificaciones en la numeración de su articulado.

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

En consecuencia, se procederá a la cita del articulado vigente al momento de la traba de la litis recursiva, seguido de la referencia al artículo actualmente vigente según Ley 9.924.

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

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

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

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

2026 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976, Cierre Masivo de los Ingenios en 1966 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Taí Viejo de 1980

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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

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

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

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

Al respecto ha decidido que "Teniendo en cuenta entonces la claridad de los arts. 2532 y 2560 del nuevo Cód. Civ. y Com. de la Nación, cabe concluir que el propio Congreso de la Nación ha venido a esclarecer la interpretación de la cláusula del art. 75 inc. 22 de la Constitución Nacional sobre la potestad local de fijar los plazos de prescripción liberatoria en materia de tributos provinciales y municipales, por su carácter de derecho público provincial (arts. 5 y 121 de la CN. Es que, como lo planteara la doctora Argibay en su citado voto en "Municipalidad de La Matanza vs. Casa Casmma SRL s/ Concurso preventivo. Incidente de verificación tardía", la "respuesta" a la jurisprudencia de la Corte, ha sido expresada por el Poder del Estado con posibilidad de "introducir precisiones en los textos legislativos" para corregir la interpretación dada por el Alto Tribunal en "Filcrosa", por haberlo considerado así necesario [cfr. en este mismo sentido CSJT, 'Fogliata, Marta María vs. Pcia. de Tucumán s/ Inconstitucionalidad', sentencia N° 584 del 09/5/2022]". (CSJT in re "Las Lanzas SA c/ Provincia de Tucuman (DGR) s/Inconstitucionalidad", Expte. 213/19, Sentencia N° 829 del 29/06/2022).-

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

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

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

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

Sin embargo, en el presente caso se discute la prescripción en materia infraccional tributaria, campo en el que mantiene su vigencia el art. 54 (actual

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

artículo 55º) CTP; sin que la Corte Provincial haya declarado su inconstitucionalidad en ninguno de los precedentes citados.

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

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

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

Es menester señalar que el 161 (actual artículo 162) CTP establece: *"El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma"*.

Es decir que -como principio general- este Tribunal solo puede prescindir de la aplicación de la norma local ante la existencia de un pronunciamiento de la Corte

Suprema de Justicia de la Nación, o de la Suprema Corte de la Provincia, que declare su inconstitucionalidad.

En consecuencia, ante la inexistencia de tal declaración, no se dan los presupuestos requeridos por el art. 161 CTP (actual artículo 162) para prescindir de la aplicación del art. 54 CTP (actual artículo 55) y aplicar la legislación de fondo a la prescripción de infracciones y sanciones tributarias.

En este sentido, el artículo 54 (actual artículo 55) del C.T.P. dispone que: *"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 (...)".*

Asimismo, el artículo 56 (actual artículo 57) del C.T.P. establece que: *"Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 1º de Enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible".*

De conformidad con los artículos citados precedentemente, y teniendo en cuenta que el vencimiento de la DDJJ correspondiente al período 2021 operó el 30/06/2022, el cómputo del plazo de prescripción de la acción para aplicar la multa comenzó a correr a partir del 01/01/2023 y, por lo tanto, la prescripción operaría, en principio, el 01/01/2028.

A mayor abundamiento, corresponde señalar que la Resolución de la D.G.R. mediante la cual se aplicó la multa correspondiente al período en cuestión fue dictada el 29/04/2025 y notificada el 05/05/2025, es decir, con anterioridad al vencimiento del plazo de prescripción de la acción. Por lo cual el período bajo análisis no se encontraría prescripto.

Habiéndose fundamentado lo concerniente a la prescripción, corresponde seguidamente abordar el análisis de la multa aplicada por la Dirección General de Rentas mediante Resolución N° D 29/25, respecto del Período Fiscal 2021.

De esta manera, confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, cabe resolver si corresponde

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

encuadrar la conducta de la firma TIUN S.A. en el artículo 86° inciso 1 (actual artículo 87°) del C.T.P.

Para una mejor comprensión de la problemática con respecto al caso en análisis, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación.

El Código Tributario Provincial, vigente a la fecha de la infracción, en su artículo 86° inciso 1 (actual artículo 87°), establecía que: *"(...): Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de multas graduables de dos (2) a seis (6) veces el importe del tributo en que se defraude o se hubiera intentado defraudar al Fisco, sin perjuicio de la responsabilidad criminal por delitos comunes: 1. Los contribuyentes, responsables o terceros que realicen cualquier hecho, aserción, simulación o, en general, cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias que les incumban a ellos o a otros sujetos"*.

De acuerdo con la norma transcripta, la infracción atribuida al apelante se configura a partir de la presunción de existencia de ingresos no declarados, en razón de los gastos efectuados durante el período fiscal analizado, toda vez que, conforme a las reglas ordinarias de desenvolvimiento económico, los gastos realizados deben necesariamente encontrar sustento en ingresos que permitan su cobertura. De esta manera, mediante verificación impositiva, se determinó un crédito a favor del Fisco en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al Período Fiscal 2021.

En este sentido, se verifica la configuración de la infracción, consistente en la defraudación fiscal, derivada de la realización de cualquier hecho, aserción, simulación o, en general, cualquier maniobra o declaración engañosa u ocultación maliciosa con el propósito de producir la evasión total o parcial de las obligaciones tributarias.

Para poder confirmar la existencia de defraudación fiscal de parte del contribuyente es necesario en primer lugar comprobar el aspecto objetivo del hecho punible, el cual reside en este caso en la presentación inexacta de la DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y, por lo tanto, no haber ingresado en tiempo y forma al Fisco la totalidad del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente al Período Fiscal 2021.

En el caso de autos, se encuentra fuera de controversia que TIUN S.A. no declaró ingresos en relación al monto de la obligación tributaria determinada correspondiente al Período Fiscal 2021, ya que las pruebas aportadas por el apelante no resultan suficientes para desvirtuar la presunción que sustenta la determinación practicada por el Fisco. De allí, se determina crédito a favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a dicho período fiscal; razón por la cual el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del contribuyente, se encuentra acreditado.

Una vez efectuado el análisis objetivo del hecho (cuya demostración incumbe al ente fiscal) se debe acreditar la imputabilidad del autor a fin de ser viable la calificación legal atribuida al contribuyente, es decir, la defraudación fiscal.

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

La *"manifiesta desconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias"* es una de las diversas presunciones existentes en el art. 88° (actual artículo 89°) del Código y a través de la cual la Autoridad de Aplicación puede presumir en este caso que existe defraudación fiscal. No obstante, se tratan de presunciones "iuris tantum", es decir, admiten prueba en contrario, correspondiendo al agente liberarse de tales actos mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido.

Es decir que en este tipo de infracciones, el autor del ilícito imputado es aquel sujeto que tenga el dominio del hecho, es decir, quien maneje la acción. Al tener tal poder de decisión, puede decidir entre consumir el hecho o desistir, pues, al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal. Por ello, la imputación efectuada por la D.G.R. se basa en que los contribuyentes se encuentran en "mejores

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

condiciones imputativas” de demostrar que su conducta no se debe a un obrar malicioso.

La Resolución N° D 29/25 contiene la decisión de aplicar la sanción de multa por defraudación fiscal, conforme planilla denominada “BASE PARA EL CÁLCULO DE LA MULTA – PLANILLA ANEXA ACTA DE DEUDA N° A 183-2024”. La Autoridad de Aplicación entiende configurado el tipo infraccional establecido por el art. 86 inc. 1 (actual artículo 87), de acuerdo a los indicios contemplados por el art. 88 inc. 1, 2 y 3 (actual artículo 89) del Código Tributario Provincial.

De las constancias del Expte. D.G.R., se desprende que la tarea de fiscalización se realiza sobre la base de la información provista por las declaraciones juradas, como también por la información obtenida del sistema informático de la DGR. Como resultado, la Autoridad de Aplicación constata la existencia de crédito a favor de la misma.

En consecuencia, se configuran los indicios establecidos por el art. 88 inc. 1, 2 y 3 (actual artículo 89) del C.T.P., que establecen la presunción del propósito de defraudar, salvo prueba en contrario, cuando exista: contradicción evidente entre libros, documentos y demás antecedentes, con los datos contenidos en las declaraciones juradas; constatación de declaraciones juradas que contengan datos falsos; y manifiesta disconformidad entre los preceptos legales y reglamentarios y la aplicación que de ellos hagan los sujetos pasivos con respecto a sus obligaciones tributarias.

Respecto de la presunción derivada de las contradicciones entre la documentación y las declaraciones juradas y la inclusión en ellas de datos falsos se ha decidido: *“Por lo demás, a criterio de este Tribunal, debe reconocerse en el caso que el soporte fáctico que permite la subsunción en la presunción de dolo aplicada —art. 47, incs. a) y b) de la ley 11.683—, a los efectos específicos de la atribución de la conducta defraudatoria, se vislumbra en la grave contradicción entre los libros, registraciones, documentos y demás antecedentes correlativos con los datos que surgen de las declaraciones juradas presentadas en relación a los impuestos al valor agregado y a las ganancias, así como en la consignación de datos inexactos que ponen una grave incidencia sobre la determinación de la materia imponible (art. 47, incs. a y b)(...) En tal orden de ideas, y en cuanto a la incidencia en la determinación de la materia imponible,*

cabe añadir que ésta se encuentra reflejada, asimismo, en los cuadros obrantes en cada uno de los sumarios, que dan cuenta de las diferencias entre las cifras de los impuestos declarados primigeniamente y los importes ajustados por la fiscalización y conformados por la contribuyente. Asimismo, no puede soslayarse que fue necesaria la fiscalización para detectar la situación descrita, constatar que las declaraciones juradas presentadas no correspondían a la realidad y liquidar los impuestos en su justa medida. Tal como ha quedado expuesto, en las presentes actuaciones se encuentran configurados tanto el elemento objetivo como el subjetivo de la infracción". Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, Sala II, in re "Big Bal SRL c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo", sentencia del 19/05/2020. (Cita: TR LALEY AR/JUR/17679/2020).

En relación a la presunción del propósito de defraudación fundada en la manifiesta disconformidad de la aplicación de la ley tributaria se ha decidido: "Que las irregularidades observadas durante el procedimiento seguido en sede fiscal dejan en evidencia que la recurrente ha desplegado maniobras tendientes a ocultar su realidad impositiva que de no mediar la labor de la fiscalización no hubieran sido detectadas, sustrayéndose de esta manera de sus obligaciones tributarias y corrigiendo su actuar a partir de la misma (...) En el caso concreto se encuentra perfeccionado el aspecto subjetivo de la infracción imputada como también las presunciones establecidas en los incisos a) y c) del art. 47 de la ley de rito fiscal, debiendo señalarse que dicha norma admite prueba en contrario, siendo resorte de la actora proponer y ofrecer las pruebas que hagan a su derecho a fin de desvirtuar las afirmaciones vertidas por el ente recaudador, las que no fueron debidamente rebatidas en el caso concreto al no haber ofrecido elemento alguno que sirvieran para desestimar el criterio seguido por el ente recaudador para aplicar la sanción bajo trato". Tribunal Fiscal de la Nación, Sala D, in re "Quiroga, María Paz s/ Recurso de apelación", sentencia del 06/03/2020 (Cita: TR LALEY AR/JUR/77431/2020).

En el caso de autos, se constatan diferencias respecto de las compras y gastos efectuados durante el referido período fiscal, sin que el contribuyente haya logrado justificar el origen de los fondos destinados a solventar los mismos, conforme lo determinado y verificado por la Dirección General de Rentas.

2026 año de Memoria por: Golpe de Estado Cívico Militar de 1976, Cierre Masivo de los Ingenios en 1966 y Cierre de los Talleres Ferroviarios de Tafí Viejo de 1980

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CPA. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Sin perjuicio de lo dicho, la Autoridad de Aplicación no se limita a imputar el elemento subjetivo de la figura infraccional con la mera invocación de las presunciones establecidas por el artículo 88° (actual artículo 89°) del C.T.P. Por el contrario, verifica inconsistencias legales evidentes en la liquidación y/o pago del impuesto de los periodos verificados.

En otras palabras, la Autoridad de Aplicación demuestra acabadamente la configuración de la infracción, no solo recurriendo a las presunciones establecidas por el art. 88° (actual artículo 89°) del Código Tributario Provincial, sino demostrando las maniobras específicas y concretas que configuran el elemento subjetivo del ilícito tributario.

De este modo, los argumentos presentados por TIUN S.A. no logran neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta; en tal sentido, se configuran tanto el presupuesto mencionado en el artículo 86 inciso 1 (actual artículo 87), como las presunciones del artículo 88 inciso 1, 2 y 3 (actual artículo 89) del Código Tributario Provincial.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente TIUN S.A., C.U.I.T. N° 30-63583304-8, en contra de la Resolución N° D 29/25, dictada con fecha 29/04/2025 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la misma en sus totalidad, en virtud de lo expresado en los considerandos que anteceden. Así voto.

El Señor Vocal **Dr. José Alberto León** dijo: Comparto la reseña de los antecedentes expuestos en el voto del Vocal preopinante, Dr. Jorge E. Posse Ponessa. Asimismo comparto en todos sus términos la disidencia formulada por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez expuesta en el punto II de su voto y el resuelve propuesto por el mismo.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

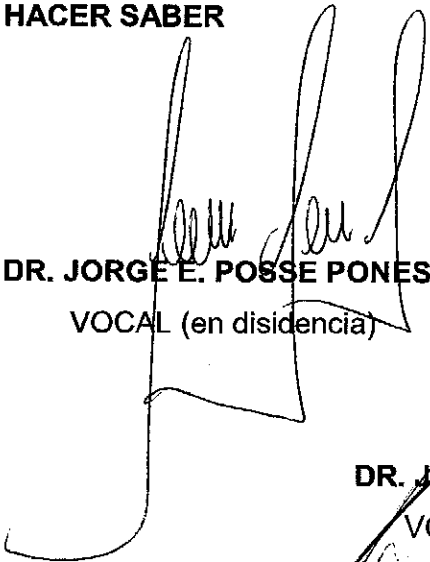
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

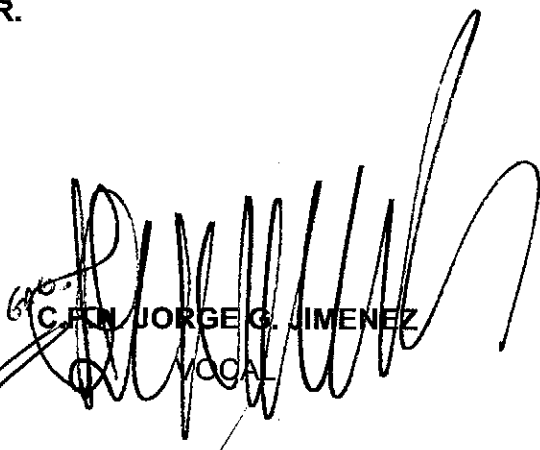
1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **TIUN S.A.**, C.U.I.T. N° 30-63583304-8, en contra de la Resolución N° D 29/25, dictada con fecha 29/04/2025 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en sus totalidad, en virtud de lo expresado en los considerandos que anteceden.

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

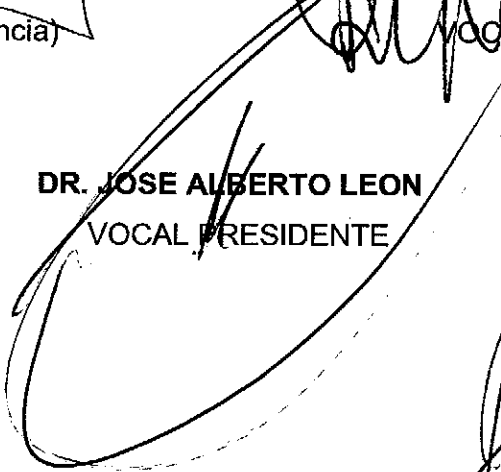
HACER SABER



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (en disidencia)



DR. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION