

SENTENCIA N° 72 /2026

Exptes. N°: 73/926/2023 y N°: 74/926/2023

En San Miguel de Tucumán, a los 13 días del mes de AGOSTO de 2026 reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), el Dr. José Alberto León (Vocal presidente) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "AVANCO SRL S/ RECURSO DE APELACIÓN", Exptes. N°: 73/926/2023 y N°: 74/926/2023 (Expte. DGR Nro. 1271/376/D/2022) y;

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- A fs. 389/392 del Expte. DGR Nro. 1271/376/D/2022, José Mario Laks, en carácter de apoderado de la firma AVANCO SRL CUIT N° 30-65225295-4, interpone recurso de apelación contra la Resolución N° M 227/23 de la Dirección General de Rentas de fecha 24/02/2023 obrante a fs. 371 del mencionado expediente. En ella se resuelve:

ARTÍCULO 1°: DESESTIMAR POR EXTEMPORÁNEO al descargo interpuesto por el contribuyente respecto del sumario instruido a fs. 277, en virtud de las razones expuestas en los considerandos de la presente Resolución.

ARTÍCULO 2°: APLICAR al contribuyente AVANCO S.R.L., C.U.I.T. N° 30-65225295-4, una multa de \$81.557,37 (Pesos Ochenta y Un Mil Quinientos Cincuenta y Siete con Treinta y Siete centavos), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 85° del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Régimen de Convenio Multilateral, anticipo 07/2020.

A fs. 395/399 del Expte. DGR Nro. 1271/376/D/2022, José Mario Laks, en carácter de apoderado de la firma AVANCO SRL CUIT N° 30-65225295-4, interpone recurso de apelación contra la Resolución N° M 228/23 de la Dirección General de Rentas de fecha 24/02/2023 obrante a fs. 372 del mencionado expediente. En ella se resuelve:

ARTÍCULO 1º: DESESTIMAR POR EXTEMPORÁNEO al descargo interpuesto por el contribuyente respecto del sumario instruido a fs. 289, en virtud de las razones expuestas en los considerandos de la presente Resolución.

ARTÍCULO 2º: APLICAR al contribuyente AVANCO S.R.L., C.U.I.T. N° 30-65225295-4, una multa de \$ 1.071.012,74 (Pesos Un Millón Setenta y Un Mil Doce con Setenta y Cuatro centavos), equivalente a dos (2) veces el monto del impuesto omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86º inciso 1. del Código Tributario Provincial. Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Régimen de Convenio Multilateral. Período Fiscal 2021.

I.1. Respecto de la Resolución M 227-23, el apelante sostiene que la misma resulta nula por violar el derecho de defensa (Art. 18 CN). Argumenta que la D.G.R. desestimó el descargo contra el Sumario N° A 458-2022 por una supuesta extemporaneidad, basada en el plazo de quince días del Art. 123 del Código Tributario.

Acusa a la D.G.R. de utilizar este tecnicismo formal no solo para cerrar el debate, sino para, en el mismo acto, tener por probada la acusación de fondo y aplicar la sanción. Esto constituye un "exceso ritual manifiesto" que prioriza la forma sobre la verdad material, dejando al contribuyente en indefensión al negarse a analizar la sustancia del descargo, donde se explicaba la inexistencia de la omisión.

Alega que el Fisco transforma una supuesta falta procesal en una presunción de culpabilidad material, imponiendo una gravosa sanción sin que el contribuyente haya podido ser oído ni ofrecer prueba sobre el fondo, viciando la motivación del acto. Afirma que la D.G.R. no puede, válidamente, declarar el descargo como jurídicamente inexistente y, al mismo tiempo, obviar su obligación de probar la infracción que imputa.

Además, plantea que el accionar del Organismo Fiscal adolece de una contradicción lógica insalvable. Al desestimar el descargo por extemporáneo, el organismo le niega eficacia jurídica y declara que no analizará su contenido; no obstante, acto seguido, sanciona con el 100% de la multa del art. 85 -actual art. 86 del CTP- como si la culpabilidad estuviera probada.

El apelante cuestiona cómo puede la D.G.R. aplicar una sanción que requiere la comprobación de una "omisión" material si se ha negado a considerar el descargo donde se explicaba por qué dicha omisión no existía. Acusa al Fisco de sancionar

"sin saber de qué se trata" el fondo de la cuestión, confundiendo la falta procesal del art. 123 -actual art. 124 del CTP- con la infracción material del art. 85 -actual art. 86 del CTP-, pretendiendo que la primera es causa automática de la segunda. Esto, según el apelante, provoca que el acto administrativo carezca de "causa" válida, configurando una arbitrariedad.

Tilda a la multa de \$81.557,37 de arbitraria y carente de motivación en cuanto a su cuantía. Critica que la D.G.R. se limita a invocar el Art. 85 -actual art. 86 del CTP-, y a afirmar que la sanción es del "100% de la graduación", omitiendo por completo detallar la base de cálculo sobre la cual aplica dicho porcentaje.

Sostiene que el acto sancionador debe ser autosuficiente y exponer la liquidación clara del supuesto impuesto omitido que sirve como "base". La falta de motivación y opacidad del acto genera una confusión absurda, llevando al apelante a señalar irónicamente que la base parecería ser de \$815,57, concluyendo que "no entendemos en que se basa". Al no explicitarse el periodo, la base imponible ni la liquidación del impuesto supuestamente omitido, se trata de un monto impuesto sin sustento fáctico ni contable, violando la razonabilidad y viciando el objeto y la motivación del acto.

Finalmente, manifiesta que el Fisco evitó tratar la total y absoluta "INEXISTENCIA DE OMISIÓN" por parte de AVANCO S.R.L. Recalca que la sanción del artículo 85 de la Ley 5.121 -actual art. 86 del CTP-, solo es aplicable cuando se omite el pago de impuestos, conducta que el apelante niega categóricamente haber incurrido.

Afirma que la determinación en el Acta de Deuda N° A 458-2022 parte de una interpretación fáctica y jurídica errónea, lo cual el descargo desestimado buscaba demostrar. Al no existir la omisión material, el tipo infraccional no se configura y la sanción resulta "improponible" por faltar el presupuesto fáctico esencial.

Acusa a la D.G.R. de invertir la carga de la prueba, ya que, en lugar de demostrar la omisión, desestima la defensa y asume la omisión como probada. El apelante solicita que el Tribunal Fiscal ingrese al fondo de la cuestión, constate que no existió omisión alguna y revoque la multa mal aplicada.

I.2. En relación con la Resolución M 228-23 el apelante argumenta que la desestimación por extemporaneidad de su impugnación original, si bien cierra la vía recursiva ordinaria, no impide que el Tribunal Fiscal de Apelación trate el

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

fondo de la cuestión. Invoca la figura de la "denuncia de ilegitimidad", amparada por la Ley 4537, sosteniendo que esta vía excepcional es plenamente operativa dado que se está en presencia de una determinación fiscal grave donde se endilga al contribuyente haber actuado "de modo fraudulento".

Esta circunstancia, habilita al Tribunal a dejar de lado las "cortapisas formales" (como el vencimiento de un plazo). La gravedad de la imputación de fraude exige una revisión de fondo para evitar una injusticia manifiesta, por lo que la extemporaneidad no puede ser un óbice para que el Tribunal analice si la acusación de fraude es legítima.

Cuestiona la lógica de la D.G.R. al aplicar la sanción por defraudación fiscal del artículo 86 -actual art. 87 del CTP-, (con penas de 2 a 10 veces el tributo) sobre la base de una impugnación que la propia administración desestimó por extemporánea. Denuncia una contradicción insalvable: el Fisco se niega a analizar los argumentos de fondo (por extemporáneos) pero, al mismo tiempo, confirma la conclusión de fondo más grave (la defraudación).

Argumenta que la desestimación formal impide lógicamente que la D.G.R. haya podido formar convicción sobre la existencia de una "actitud delictiva", haciendo que la sanción por fraude carezca de todo sustento y motivación.

Califica el reproche de "proceder fraudulento" como "absurdo y sin fundamento", producto de una "interpretación arbitraria de los hechos, que los distorsiona y arriba a conclusiones antojadizas y caprichosas". Argumenta que la D.G.R. efectuó la recalificación del hecho imponible a partir de una "lectura y observación elemental de los papeles" (escrituras de venta de fracciones inmobiliarias).

Critica que los inspectores no han precisado de otros papeles, no han requerido investigación suplementaria ni han debido escudriñar otros movimientos o documentación del contribuyente para arribar a sus conclusiones. La acusación de fraude, por tanto, no se basa en una investigación profunda, sino en una simple discrepancia de criterio que la D.G.R. eleva injustificadamente a la categoría de fraude.

Finalmente, sostiene que la conducta del contribuyente no encuadra en la definición de defraudación fiscal. Citando la doctrina y jurisprudencia, el apelante recuerda que "el fraude supone siempre una maniobra de enmascaramiento u

ocultamiento de los hechos" o "engaño", que obliga al fisco a esforzarse para desentrañar la verdadera realidad económica.

Niega rotundamente haber realizado tales maniobras. Por el contrario, afirma que "en un primer y elemental análisis de las cosas y la documentación que le exhibiera mi mandante le permitió efectuar los que entendió como correcciones" a la declaración fiscal. Al no existir ocultamiento ni engaño, sino una simple diferencia de criterio sobre documentos presentados por el propio contribuyente no puede hablarse de fraude y menos aún imponerse sanción alguna.

II.- A fs. 28/38 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

II.1 Respecto a los agravios del apelante en relación con la Resolución M 227-23, la DGR argumenta que el contribuyente cometió la infracción prevista en el artículo 85 -actual art. 86 del CTP-, del Código Tributario Provincial. Sostiene que el mismo presentó una declaración jurada cuyo monto fue cuestionado por ser incorrecto, lo que llevó a la aplicación de la sanción correspondiente.

Enfatiza que el incumplimiento en el pago de impuestos ya sea por falta de presentación de declaraciones juradas o por la inexactitud de estas, constituye una infracción que debe ser sancionada. La DGR sostiene que, aunque el contribuyente haya regularizado su situación posteriormente, esto no lo exime de la aplicación de la sanción por el incumplimiento inicial. Argumenta que la normativa tributaria es clara al establecer que la inexactitud de las declaraciones juradas es una infracción punible, independientemente de que el contribuyente subsane su situación después.

Manifiesta que permitir que una regularización posterior exima al contribuyente de la sanción establecida en el artículo 85 -actual art. 86 del CTP-, sentaría un precedente negativo, ya que considera que esto desincentivaría el cumplimiento oportuno de las obligaciones tributarias por parte del resto de los contribuyentes.

La autoridad fiscal afirma que la sanción aplicada, equivalente al 100% del monto de la obligación tributaria omitida, es legal y no es desmedida ni irracional.

Expresa que la graduación de la multa se determinó según los parámetros fijados en el artículo 75 del Código Tributario Provincial -actual art. 76 del CTP-, 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

incluyen la naturaleza de la infracción, la capacidad contributiva y la existencia de culpa o dolo en el accionar del infractor.

En base a estos criterios, la DGR argumenta que la sanción impuesta al contribuyente es proporcional y ajustada a derecho.

II.2. Respecto a la Resolución M 228-23 la DGR sostiene que no hay suficientes pruebas para demostrar que la firma AVANCO S.R.L haya incurrido en una conducta defraudatoria. Argumenta que, para que se configure el delito de defraudación fiscal, es necesario demostrar la existencia de dolo, es decir, la intención deliberada de engañar o evadir el pago de impuestos. Sin embargo, considera que las pruebas presentadas en autos no son concluyentes para acreditar este elemento subjetivo en la conducta de la firma.

En consecuencia, la propia DGR indica que la conducta del contribuyente debería ser reencuadrada y tipificada según lo previsto en el artículo 85 del Código Tributario Provincial (omisión) -actual art. 86 del CTP-, que establece sanciones para casos de falta de pago mediante declaraciones juradas inexactas, sin que necesariamente exista una intención defraudatoria.

Destaca que, más allá del encuadre, el artículo 70 del Código Tributario Provincial -actual art. 71 del CTP-, establece que cualquier incumplimiento de las normas tributarias, ya sea sustancial o formal, constituye una infracción punible y debe ser sancionada.

III.- Que a fs. 54 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N.º 176/2023, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso presentado por el apelante se declara la cuestión de puro derecho.

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

IV.1 Respecto a los agravios contra la Resolución M 227-23 corresponde expresar que el agravio central del recurrente contra este acto administrativo se enfoca en la nulidad y arbitrariedad de la multa de \$81.557,37 impuesta por la omisión del anticipo 07/2020 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el amparo del artículo 85 -actual art. 86 del CTP-, del Código Tributario Provincial.

Si bien el apelante ataca la resolución por vicios formales, como el "exceso ritual manifiesto" y la "falta de motivación", se debe analizar con preeminencia la

cuestión de la extinción de la potestad sancionatoria del Fisco, un asunto de orden público que prima sobre cualquier otra consideración de forma o fondo.

Es por ello que en atención a las constancias de autos, resulta necesario examinar en forma previa, si la acción sancionatoria del Fisco se encuentra prescripta.

Adelanto la decisión de modificar el criterio que esta Vocalía viene sosteniendo en cuestiones similares. Este cambio no responde a una convicción antojadiza, sino al deber legal de este Tribunal inferior de acatar la doctrina legal emanada de los Tribunales Superiores.

Resulta necesario destacar que el apego a la línea jurisprudencial de los Tribunales Superiores constituye una obligación para este Tribunal Fiscal. La consolidación de un criterio por parte de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y su ratificación por la Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán, nos compele a adaptar nuestros criterios originarios a la actual interpretación de la ley. Tal como ha sostenido nuestro Címero Tribunal provincial en su doctrina legal (Sentencia 416, 22/04/2025), los criterios establecidos por la Corte de Tucumán "constituyen doctrina judicial obligatoria vinculante para los tribunales inferiores, cuando la identidad del caso a resolver encuadra en el precedente".

El precedente que nos obliga a este cambio es el 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". La doctrina sentada en dicho fallo, y adoptada por nuestra Corte local en casos como "Provincia de Tucumán - D.G.R. vs. Hospital Privado S.R.L.", es clara: la naturaleza jurídica de las multas tributarias es de carácter penal.

La Corte Nacional ha sido enfática al establecer que "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". Las multas no son una indemnización para el Fisco, sino que "funcionan como penas", cuyo fin es "ejemplificador e intimidatorio".

Esta definición de la multa como "pena" tiene una consecuencia constitucional insoslayable. La Procuración General de la Nación, en un dictamen que la Corte ha hecho suyo, sostuvo que "la prescripción no es un instituto propio del derecho

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

público local, sino un instituto general del derecho". En virtud del Art. 75, inc. 12 de la Constitución Nacional, es el Congreso de la Nación quien tiene la facultad de dictar los códigos de fondo, incluido el Código Penal, y con ello, "establecer un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía".

Por lo tanto, si bien las provincias tienen el derecho de establecer "particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local" (como las multas del Código Tributario), no tienen la potestad de legislar sobre la *extinción* de dichas penas, ya que "es a ese cuerpo normativo (Código Penal) a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas". Las legislaturas locales "no se hallarán habilitadas para dictar leyes incompatibles con las previsiones" que contienen los códigos de fondo.

En mérito a estos antecedentes jurisprudenciales de seguimiento obligatorio, cabe concluir que el régimen aplicable al plazo de prescripción de la multa cuestionada en autos debe analizarse exclusivamente desde las prescripciones establecidas en el título X del Código Penal, y no en las disposiciones del Código Tributario local.

Esto implica dos modificaciones fundamentales respecto del criterio anterior:

1. El Plazo Aplicable: Queda sin efecto la aplicación del Art. 54 del Código Tributario Provincial -actual art. 55 del CTP-, que dispone un plazo de prescripción de cinco (5) años tanto para determinar el tributo como para aplicar multas. En su lugar, debe aplicarse 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".
2. El Cómputo del Plazo: Consecuentemente, también debe reputarse inaplicable el Art. 56 del Código Tributario Provincial -actual art. 57 del CTP-, que difería el inicio del cómputo al "1° de Enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación". Al regirse la materia por el Código Penal, el cómputo se rige por el Art. 63 de dicho cuerpo normativo, que establece: "La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito...". En el ámbito tributario, el "delito" o infracción se comete en la fecha de vencimiento de la obligación de presentar la declaración jurada o efectuar el pago.

Aplicando la doctrina "Alpha Shipping" al caso particular de la Resolución N° M 227/23:

- Hecho Sancionado: La multa se impone por la omisión en el anticipo 07/2020 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
- Fecha de la Infracción (Art. 63 C.P.): El vencimiento para el pago de dicho anticipo operó en el mes de agosto de 2020. En esa fecha "se cometió el delito" a los fines del cómputo de la prescripción.
- Inicio del Plazo: El plazo bienal (dos años) del Art. 62 inc. 5° del Código Penal comenzó a correr en agosto de 2020.
- Extinción de la Acción: En consecuencia, la potestad del Fisco para aplicar la sanción por el período 07/2020 se extinguió de pleno derecho dos años después, en agosto de 2022.
- Fecha de la Resolución Sancionatoria: La Resolución M 227/23, que aplica la multa, fue dictada por la Dirección General de Rentas el 24 de febrero de 2023 (según consta en el expediente).

El análisis es contundente. Al momento de dictarse la resolución sancionatoria (febrero de 2023), la acción penal de la Administración para imponer la multa ya se encontraba prescripta, pues el plazo de dos años había vencido seis meses antes, en agosto de 2022.

Es menester señalar que, bajo el criterio anterior fundado en el Código Tributario Provincial en los Arts. 54 y 56 -actuales arts. 55 y 57 del CTP-, la acción no estaría prescripta. El cómputo de cinco años habría comenzado el 1° de enero de 2021 y la acción recién habría prescrito el 1° de enero de 2026. Esto explica por qué la DGR actuó en la creencia de que su potestad estaba vigente. Sin embargo, la doctrina "Alpha Shipping", de aplicación obligatoria para este caso, ha tornado inaplicables dichos artículos del código local en lo que a multas respecta.

Siendo la prescripción en materia penal 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. Por lo tanto, corresponde declarar prescripta la acción penal de la Dirección General de Rentas para aplicar la multa

correspondiente al período fiscal 07/2020, y, en consecuencia, revocar la Resolución M 227/23 en todos sus términos.

IV.2 Respecto a los agravios del apelante contra la Resolución M 228-23 cabe rechazar los mismos en cuanto invocan la "denuncia de ilegitimidad" (amparada en la Ley 4537) como una vía para que se analice el fondo de la cuestión (la acusación de fraude) a pesar de que la DGR desestimara su impugnación original por extemporánea.

El apelante sostiene que la gravedad de la imputación de "fraude" habilita esta vía excepcional para sortear las "cortapisas formales". Sin embargo, esta figura posee un carácter sumamente restringido. La denuncia de ilegitimidad "sólo procede ante la existencia de vicios manifiestos y groseros en el acto administrativo, que resulten evidentes sin necesidad de un análisis exhaustivo".

La controversia central de esta resolución, que es determinar si la conducta del contribuyente configura la "defraudación fiscal" del artículo 86 -actual art. 87 del CTP-, (que exige probar el dolo, el ocultamiento o el engaño), es precisamente la antítesis de un vicio "manifiesto". Requiere, por el contrario, un "examen detallado de los hechos y del derecho aplicable". Por lo tanto, esta vía resulta improcedente para el fin buscado. No obstante, dado que la propia DGR en su contestación sí ingresó al fondo del asunto (al admitir la falta de dolo), el Tribunal se encuentra habilitado para resolver la cuestión de fondo, pero no por la vía de la denuncia de ilegitimidad, sino por el propio allanamiento de la DGR a este punto del recurso.

No corresponde la pretensión principal del apelante de revocar la totalidad de la sanción y archivar las actuaciones, la cual se funda en una supuesta "inexistencia de omisión" total. Si bien se acepta el agravio principal del apelante respecto a la figura del fraude del art. 86 -actual art 87 del CTP-, esto no implica la inocuidad de su conducta. En efecto, se constata que la propia Dirección General de Rentas, al contestar el recurso, "inicialmente sostuvo la imputación de fraude fiscal prevista en el artículo 86" pero luego "en su contestación reconoció que los elementos de prueba obrantes en autos no resultan suficientes para tener por acreditada una conducta dolosa por parte del contribuyente".

El Fisco "admitió la ausencia de dolo y se pronunció a favor de reencuadrar la conducta". Al no existir el elemento subjetivo (dolo), la figura de defraudación fiscal se cae. Sin embargo, el hecho material —la presentación de una

declaración jurada inexacta de la cual resultó un monto de impuesto inferior al debido— sigue existiendo.

Por lo tanto, no acontece la pretendida "inexistencia de omisión". Corresponde, en cambio, "hacer lugar parcialmente" al recurso, desestimando la figura dolosa del art. 86 -actual art. 87 del CTP-, pero confirmando la existencia de la figura culposa art. 85 -actual art. 86 del CTP-.

En consecuencia, corresponde reencuadrar la sanción impuesta en lo dispuesto por el art. 85 del CTP -actual art. 86 del CTP-, que sanciona la omisión por declaraciones inexactas.

Al reencuadrar la conducta del apelante en el artículo 85 del Código Tributario Provincial -actual art. 86 del CTP-, se aplica la sanción correspondiente a dicha figura, que es una multa del 100% del tributo omitido, resultando en un nuevo monto de \$535.506,37.

Cabe rechazar cualquier impugnación a la legalidad o razonabilidad de esta nueva graduación, basándose en los mismos fundamentos esgrimidos al analizar la Resolución M 227/23. La multa del 100% no es una opción discrecional, sino un imperativo legal. El "artículo 85 del Código Fiscal establece que la sanción por omisión de impuestos mediante la presentación de declaraciones juradas inexactas será equivalente al 100% del gravamen dejado de pagar".

Por lo tanto, una vez determinada la existencia de la omisión culposa y el monto del impuesto omitido (\$535.506,37), la sanción correspondiente es una multa por el mismo valor. Esta multa "se ajusta a los parámetros legales", "resulta razonable" y "se encuentra dentro del marco legal", tal como lo dicta la normativa vigente al momento de la infracción.

De esta manera, si bien se reduce la multa original de \$1.071.012,74 (que representaba el 200% bajo el art. 86 -actual art. 87 del CTP-, se rechaza la pretensión del apelante de anularla por completo y se la fija en el 100% que corresponde por ley.

Consecuentemente, en atención a las razones precedentemente expuestas, propongo que se dicte la siguiente resolución: 1) Corresponde DECLARAR PRESCRIPTA la acción penal de la Dirección General de Rentas para sancionar el Sumario M 458-2022, y en consecuencia DEJAR SIN EFECTO, la sanción de multa aplicada al anticipo 07/2020 mediante Sumario N° M 458-2022, por la suma

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

de \$ 81.557,37 (pesos ochenta y un mil quinientos cincuenta y siete con treinta y siete centavos), contenida en la Resolución N° M 227/23. 2) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente AVANCO SRL, CUIT N° 30-70239753-3, contra la Resolución M 228/23 de fecha 24/02/2023, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia REENCUADRAR la conducta en el artículo 85 del C.T.P. -actual art. 86 del CTP-, graduando la sanción en \$535.506,37 (Pesos quinientos treinta y cinco mil quinientos seis con 37/100) equivalente al Cien por ciento (100%) del monto de la obligación tributaria omitida, período fiscal 2021, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo:

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

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I°, II° y III°, del voto que precede y también comparto los argumentos y conclusiones del punto IV° 2), pero difiero con los del punto IV° 1). Ello, en mérito a los fundamentos que desarrollaré a continuación:

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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

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

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

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

Tucumán (DGR) s/Inconstitucionalidad", Expte. 213/19, Sentencia N° 829 del 29/06/2022).-

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

(anterior art. 54); 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. Frías Jorge s/ Cobro Ejecutivo", Sentencia N° 672 de fecha 02/08/2007).-

Es menester señalar que el 162 CTP (anterior art. 161) 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. 162 CTP (anterior art. 161) para prescindir de la aplicación del art. 55 CTP (anterior art. 54) y aplicar la legislación de fondo a la prescripción de infracciones y sanciones tributarias.-

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 (anterior art. 54) del Código Tributario Provincial para el cómputo de la prescripción, y la forma de contar el mismo, artículo 57 (anterior art. 56) del mencionado digesto, surge expresamente que la infracción correspondiente al anticipo 07/2020 (Acta de Deuda N° A 458-2022) venció el 19/08/2020; por lo cual las infracciones se producen, en los casos sub examine, de manera automática al día siguiente del vencimiento incumplido, 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 2021 y culminaría en fecha 01 de enero de 2026.

La Resolución N° M 227/23 fue dictada en fecha 24/02/2023, es decir, antes de que se hubiera cumplido el plazo 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 comenzará 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 computo del plazo, la multa, aún no se encuentra prescripta.

Atento a ello, corresponde analizar el fondo del planteo realizado contra la sanción de multa aplicada en la Resolución N° M 227/2023. En primer lugar, el contribuyente no se encontró en ningún momento en un estado de indefensión, por el hecho de que su descargo fuera rechazado por extemporáneo. El mismo

fue notificado del Acta de Deuda N° A 458-2022 y Sumario N° 458/2022 en fecha 16/11/2022 en su domicilio fiscal electrónico. Allí se consignó el otorgamiento de un plazo de 15 días para que proceda a recurrir o manifestar su disconformidad, total o parcial respecto de la determinación practicada y para que formule su descargo contra el sumario instruido, debiendo ofrecer las pruebas que hagan a su derecho. Ejerció este derecho el día 15/12/2022; habiendo excedido el plazo legal. Cabe considerar lo establecido en el art. 120 que reza: "Los términos establecidos en este Código son perentorios, y solamente se computarán los días hábiles administrativos." (el subrayado es propio).

No incurre la DGR en un excesivo formalismo por el simple hecho de aplicar la letra de la ley.

Tampoco puede considerarse el agravio referido a la carencia de motivación en cuanto a la cuantía de la sanción ni que se omitiera detallar la base de cálculo de la multa. La Autoridad de Aplicación expone en la Resolución N° M 227-2023 que la sanción que se aplica tiene su base en la determinación de oficio realizada a través del Acta de Deuda N° A 458-2022, anticipo 07/2020 del impuesto sobre los Ingresos Brutos. En dicha Acta de Deuda se consigna en la columna referida al anticipo citado a cuánto asciende el mismo y en la referida resolución establece que se gradúa en el 100% de dicho monto, en aplicación de lo establecido por el art. 86 del CTP (anterior art. 85).

El Fisco se limitó a constatar la omisión en el pago del impuesto o sus anticipos mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas. Como consta en el Acta de Deuda, la DGR constató que una parte de los ingresos declarados para la actividad de "Construcción, reforma y reparación de edificios residenciales" provenían de la venta de lotes. Por ello esos ingresos debían ser imputados a la actividad de "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados", actividad que tiene una alícuota más agravada que la anterior. La omisión por haber presentado la declaración jurada inexacta es innegable.

Por todo lo expresado, propongo se dicte la siguiente resolución: 1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente AVANCO S.R.L., C.U.I.T. N° 30-65225295-4, en contra de la Resolución N° M 227/23, dictada con fecha 24/02/2023 por la Dirección General de Rentas de la Provincia

de Tucumán, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, anticipo 07/2020. En consecuencia, **CONFIRMAR** la misma, conforme lo considerado. 2) **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **AVANCO S.R.L., C.U.I.T. N° 30-65225295-4**, en contra de la Resolución N° M 228/23, dictada con fecha 24/02/2023 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, Período fiscal 2021. En consecuencia, **REENCUADRAR** la conducta en el art. 86 del CTP (anterior art. 85), graduando la sanción en \$535.506,37 (Pesos: Quinientos treinta y cinco mil quinientos seis con 37/100) equivalente al 100% del monto de la obligación tributaria omitida, conforme lo considerado. 3) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes acompañados y **ARCHIVAR**.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. José Alberto León y vota en igual sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

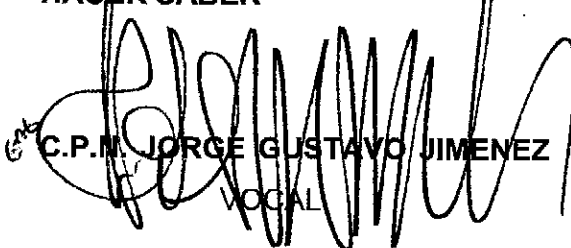
1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **AVANCO S.R.L., C.U.I.T. N° 30-65225295-4**, en contra de la Resolución N° M 227/23, dictada con fecha 24/02/2023 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, anticipo 07/2020. En consecuencia, **CONFIRMAR** la misma, conforme lo considerado

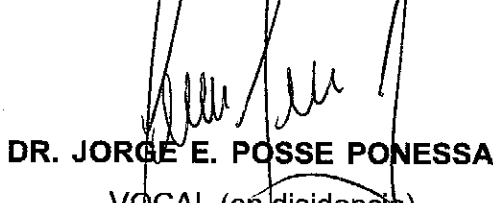
2) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **AVANCO S.R.L., C.U.I.T. N° 30-65225295-4**, en contra de la Resolución N° M 228/23, dictada con fecha 24/02/2023 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, Período fiscal 2021. En consecuencia, **REENCUADRAR** la conducta en el art. 86 del CTP (anterior art. 85), graduando la sanción en

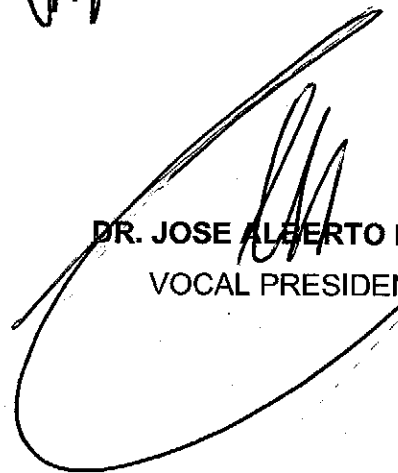
\$535.506,37 (Pesos: Quinientos treinta y cinco mil quinientos seis con 37/100) equivalente al 100% del monto de la obligación tributaria omitida, conforme lo considerado.

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

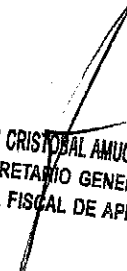
HACER SABER


C.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL


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


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION