

SENTENCIA N° 73 /2026

Expte. N° 18/926/2025

En San Miguel de Tucumán, a los 14 días del mes de AGOSTO de 2026 reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, el Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para resolver la causa caratulada: "ZURICH ARGENTINA COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A S/ Recurso de Apelación" Expte. N° 18/926/2025 (Expte. D.G.R. N° 7880-376-D-2024).

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 163/175 del Expediente N° 7880-376-D-2024, el contribuyente ZURICH ARGENTINA COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A, CUIT N° 30-50004977-0, por medio de su apoderada, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 8902/24 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 27/11/2024 obrante a fs. 158/160. En ella se resuelve NO HACER LUGAR al descargo interpuesto contra el Sumario N° S/920/2024 y APLICAR al contribuyente una multa por un monto de \$ 2.173.677,03 (Pesos Dos Millones Ciento Setenta y Tres Mil Seiscientos Setenta y Siete c/03/100), equivalente a tres veces el monto del impuesto omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el Artículo 86° inc. 1 del C.T.P- Impuesto Ingresos Brutos-Régimen de Convenio Multilateral, por el Periodo Fiscal 2021.

El apelante se agravia principalmente porque entiende que la resolución es Nula de Nulidad Absoluta por carecer de los elementos esenciales de todo acto administrativo. Sin perjuicio de entender el apelante que no existió infracción alguna ni perjuicio fiscal, plantea la prescripción de la acción del Fisco para instruir el sumario y aplicar multa.

Sostiene que el sumario instruido por la D.G.R cuya finalidad es la posterior aplicación de una multa se rige por los principios y normas del derecho penal, y por lo tanto corresponde aplicar al caso el instituto de la prescripción, regulada en el C.P de aplicación a todas las sanciones de carácter penal, por aplicación del

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

Art. 75 inc. 12 C.N y de la Jurisprudencia de la CSJN de la Suprema Corte de Tucumán.

Indica que la D.G.R efectúa una interpretación errada de lo establecido por la CSJN en la causa "Alpha Shipping S.A".

Alega que los plazos previstos en ambas normativas (C.P y C.T.P) difieren completamente, estableciendo que el plazo previsto por el C.T.P es más agravante que el plazo establecido en el CP, en consecuencia el CTP se aparta completamente de los parámetros dados por el CP, no solo para imponer plazos sino también el comienzo de los mismos, tomándose de esa manera facultades que se encuentran vedados para los Fisco, en virtud de la delegación que realizaron las provincia a la Nación para que regule a través de los Congresos los Códigos de Fondo. Indica lo que a su parecer es la fecha de vencimiento de la obligación y el transcurso del plazo de dos años hasta la fecha de la resolución que recurre. Funda su postura en numerosa doctrina y jurisprudencia.

Sin perjuicio de la prescripción opuesta acusa de nulidad a la resolución que ataca, por falta de causa, por falta de fundamentación. Y se refiere a la inexistencia de la infracción, falta de configuración del elemento subjetivo.-

Adjunta prueba documental, efectúa planteo del caso federal y solicita se haga lugar al recurso de apelación y se archiven las actuaciones.

II. A fojas 1/6 del Expediente N° 18/926/2025, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

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

En primer lugar deja sentado que si bien no desconoce la naturaleza penal de las infracciones tributarias, destaca las características particulares y especiales que ellas poseen tanto por su categoría de infracciones tributarias como por nuestro Ordenamiento Tributario provincial.

En relación al planteo de prescripción expresa que yerra el apelante al pretender que sean aplicables al caso las previsiones del Código Penal en materia de prescripción, siendo que la regulación de la materia corresponde al CTP. El Organismo recaudador cita lo dispuesto por el Art. 69 del CTP.- Y expresa que conforme al Art.54 del mencionado digesto, dicha norma resulta ser la única

normativa aplicable en su redacción actual, siendo aplicable al caso de autos el plazo de prescripción de 5 años. Agrega además la aplicación de las normas subsiguientes Arts. 56,58 del C.T.P. En mérito a dichas normas entiende que no se encuentra vencido el plazo que tiene la Autoridad de Aplicación para aplicar sanciones administrativas por los periodos reclamados. Menciona y Analiza fallos jurisprudenciales. Sostiene enfáticamente la inaplicabilidad del fallo "Alpha Shipping".

En cuanto a los argumentos usados para fundar la nulidad, la D.G.R entiende que los mismos resultan insuficientes, que del contenido de la resolución se desprende que la misma se encuentra motivada y contiene todos los elementos necesarios que hacen a su validez y garantizan al contribuyente el debido ejercicio de su derecho de defensa.

Y en lo que atañe al elemento subjetivo, aclara la Autoridad de Aplicación que es el propio responsable quien debe demostrar la ausencia del ánimo defraudatorio, ya que a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, y es el imputado quien debe probar su inocencia.

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

III. A fojas 13 del expte N° 18/926/2025, obra Sentencia N° 12/25 dictada por este Tribunal el 17/02/2025, donde se tiene por presentado el recurso de apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se dispone autos para sentencia. A fs. 15/16, 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° M 8902/24 se encuentra ajustada a derecho.

En primer lugar corresponde analizar el agravio expuesto por la compañía según el cual entiende que la acción que pretende ejercer el Fisco para aplicar la multa del Art. 86 inc. 1 C.T.P (Actual art. 87 inc. 1 texto consolidado Ley N° 9924) respecto del Periodo Fiscales 2021 se encuentra prescripta.

En lo que respecta al planteo de prescripción de la multa impuesta (Periodo Fiscal 2021), adelanto la decisión de modificar el criterio que esta Vocalía viene

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

sosteniendo en cuestiones similares. Ello en virtud del fallo dictado por la Excm. 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 Excm. 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 que dicha jurisprudencia resulte instalada con carácter uniforme y reiterado, como ha venido ocurriendo en esta materia –régimen aplicable al plazo de prescripción de las multas tributarias- me indica la necesidad de adaptar los originarios criterios sobre la cuestión, a la actual interpretación que ha establecido nuestro más Alto Tribunal.

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

Por otra parte, nuestro Címero Tribunal ha establecido como doctrina legal en reciente fallo: *"Los criterios establecidos por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán, conociendo por vía de casación, constituyen doctrina judicial obligatoria vinculante para los tribunales inferiores, cuando la identidad del caso a resolver encuadra en el precedente"* Expte N°.: 54/19, Sentencia 416 de fecha 22/04/2025. En mérito a ello, la consolidación del criterio jurisprudencial establecido por la C.S.J.N., en cabeza de nuestro más Alto Tribunal local, justifican el cambio de mi postura con relación al régimen de aplicación del plazo de prescripción de las multas tributarias, cuyo cuestionamiento se efectúe dentro del ámbito de mi competencia, adelantando la opinión de aplicar el criterio seguido por la Excma Corte Suprema de Justicia Local y Nacional.

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

Nuestra Corte Local considera en dicho fallo, que debe aplicarse la doctrina establecida en el caso "Alpha Shipping", destacando que la CSJN establece en el mismo: "4°) Que la sanción aplicada a la actora -cuya prescripción aquí se persigue- es de carácter penal pues, "si bien puede existir en los casos de multas un interés de tipo fiscal en su percepción, esto no altera su naturaleza principalmente punitiva", de donde se deriva la aplicabilidad a la materia de los principios del derecho penal, según lo prescribe el art. 4° del Código Penal"

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

(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. 54 del Código Tributario Provincial (Actual art. 55º 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. 56 del Código Tributario Provincial (Actual art. 57º texto consolidado Ley N° 9924) el cual expresa que: *"Comenzará a correr el término de la prescripción de la acción para aplicar multas y clausuras desde el 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 en la cuestión debatida en autos (prescripción de multas tributarias), es el previsto en el Código Penal.

Aplicando el criterio sentado en el precedente "Alpha Shipping" al caso particular, este Tribunal concluye que dicho fallo nos compele a dejar de lado el plazo quinquenal del Código Tributario Provincial para, en su lugar, aplicar el plazo bienal (dos años) del Código Penal (Art. 62 inc. 5º) por tratarse de una sanción de multa.

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

Dr. JORGE E. FOSSE PONES
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Asimismo, esta doctrina modifica el punto de inicio del cómputo. Ya no rige el Art. 56 del CTP (Actual art. 57° texto consolidado Ley N° 9924), que difería el inicio al 1° de enero siguiente, sino el Art. 63 del Código Penal. La prescripción, por ende, *"empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito"*, es decir, la fecha de vencimiento de la declaración jurada.

Expuesto el marco normativo aplicable al caso particular, corresponde analizar si el poder sancionatorio se encontraba o no prescripto:

Por el Sumario N° S /920/2024 iniciado por el período fiscal 2021, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen Convenio Multilateral, se aplica una Sanción de Multa de \$ 2.173.677,03 (Pesos Dos Millones Ciento Setenta y Tres Mil Seiscientos Setenta y Siete c/03/100) equivalente a 3 (Tres) veces el gravamen omitido, conforme la escala prevista en el artículo N° 86 inc. 1) del Código Tributario Provincial (Actual art. 87 inc. 1 texto consolidado Ley N° 9924).

Si bien el apelante plantea la prescripción de la acción del fisco para imponer multa, yerra en las fecha de vencimiento de la obligación tributaria y del comienzo cómputo del plazo de la acción penal.

La fecha de inicio del cómputo de la prescripción de la acción penal sancionatoria, inicia el 30/06/2022 (vencimiento DDJJ anual) y la sanción de multa fue impuesta por la Resolución N° M 8902/24 en fecha 27/11/2024. De su simple lectura, se advierte que transcurrieron los 2 años previsto por el art. 62 inciso 5) del Código Penal, encontrándose prescripta la acción penal del fisco para imponer sanción.

En conclusión, respecto del Sumario N° S/920/2024 la fecha de inicio del cómputo de la prescripción de la acción penal, inicia el 30/06/2022 (vencimiento DDJJ), la sanción de multa fue impuesta por la Resolución N° M 8902/24 en fecha 27/11/2024. De su simple lectura, se entiende que transcurrieron los 2 años previsto por el art. 62 inciso 5) del Código Penal, encontrándose prescripta la acción penal del fisco para imponer dicha sanción. Por lo que deviene en abstracto el tratamiento de las restantes cuestiones traídas a estudio de este Tribunal.

Por lo expuesto, corresponde HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ZURICH ARGENTINA COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A, CUIT N° 30-50004977-0 contra la Resolución M 8902/24 dictada por la D.G.R en fecha 27/11/2024, y en consecuencia entiendo corresponde

DECLARAR PRESCRIPTA la acción penal de la Dirección General de Rentas para sancionar el Sumario N° S/920/2024, y DEJAR SIN EFECTO, la sanción de multa aplicada al período fiscal 2021 por la suma de \$ 2.173.677,03, contenida en la Resolución N° M 8902/24, por los motivos expuestos en los considerandos que anteceden. 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° y III° del voto que precede, pero difiero con los argumentos y conclusiones expuestos en el punto IV°. 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

En materia punitiva la acción penal prescribe cuando, con arreglo a los términos y condiciones establecidas por la ley, se extingue por efecto del tiempo 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. 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"*.

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*

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. FOSSE PONES
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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

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

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

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

Sin embargo, en el presente caso se discute la prescripción en materia infraccional tributaria, campo en el que mantiene su vigencia el art. 54 (actual artículo 55°) 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"*

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

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 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral correspondiente al Periodo Fiscal 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 27/11/2024 y notificada el 29/11/2024, es decir, con anterioridad al vencimiento del plazo de prescripción de la acción. Por lo cual el periodo bajo análisis no se encontraría prescripto.

Habiéndose fundamentado lo concerniente a la prescripción, corresponde seguidamente abordar los restantes planteos formulados por el contribuyente.

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 encuadrar la conducta de la firma ZURICH ARGENTINA COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A. en el artículo 86º inciso 1 (actual artículo 87º) 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 Ley N° 5121 (LEY N° 9155 – BO (Tucumán): 21/1/2019) en su artículo 86º inciso 1 (actual artículo 87), establece 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 a la norma transcripta, la conducta se materializa en el presente caso, en la determinación del crédito a favor del Fisco en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral correspondiente al Período Fiscal 2021, efectuada mediante verificación impositiva llevada a cabo bajo Orden de Inspección N° 202301361 de fecha 15/12/2023 que tramita bajo expediente N° 22368/376/D/2023.

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 – Régimen de Convenio Multilateral y, por lo tanto, en no haber ingresado en tiempo y forma al Fisco la totalidad del Impuesto correspondiente.

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.

Estas presunciones se encuentran enumeradas en el artículo 88 del CTP (actual artículo 89). El mismo establece en sus incisos 1 y 2 *"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 (...)"*.

A través de estas presunciones la Autoridad de Aplicación puede presumir en este caso que existe defraudación fiscal. No obstante, se trata de presunciones "iuris tantum", es decir, admiten prueba en contrario, correspondiendo al apelante liberarse de tales actos mediante el desarrollo de una probanza en la cual se acredite la falsedad o inexistencia del hecho presumido, situación que no acontece en autos.

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

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°). Por el contrario, verifica la existencia de declaraciones engañosas, ocultaciones maliciosas e

inconsistencias legales evidentes en la liquidación y/o pago del impuesto del periodo verificado.

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 descripta, 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).

La Resolución N° M 8902/24 contiene la decisión de aplicar la sanción de multa por defraudación fiscal, derivada de inconsistencias detectadas, las cuales tienen su origen en diferencias por pagos a cuenta improcedentes exteriorizados en sus anexos de las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, las que no fueron justificadas debidamente por el contribuyente durante la fiscalización, procediendo a presentar la correspondiente declaración jurada rectificativa del Periodo Fiscal 2021.

Dr. JORGE E. FOSSE PONE
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

La Autoridad de Aplicación entiende configurado el tipo infraccional establecido por el artículo 86 inc.1, (actual artículo 87) de acuerdo a los indicios contemplados por el artículo 88 (actual artículo 89) inc. 1 y 2 del Código Tributario Provincial. De este modo, los argumentos presentados por ZURICH ARGENTINA COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A. no logran neutralizar la consideración negativa y deliberada de su conducta.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ZURICH ARGENTINA COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A., C.U.I.T. N° 30-50004977-0, en contra de la Resolución N° M 8902/24, dictada con fecha 27/11/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$2.173.677,03 (Pesos Dos Millones Ciento Setenta y Tres Mil Seiscientos Setenta y Siete con 03/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° (actual artículo 87) inciso 1) del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, Período Fiscal 2021, 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 de autos 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,

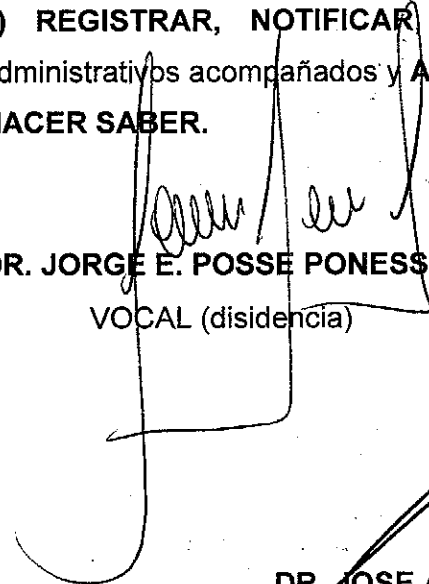
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

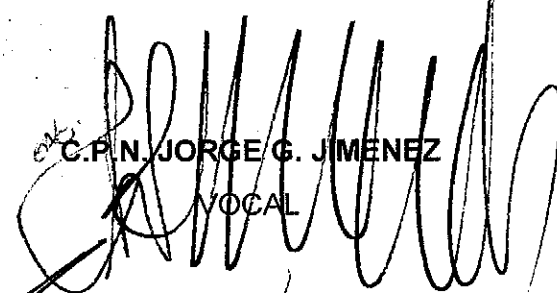
RESUELVE:

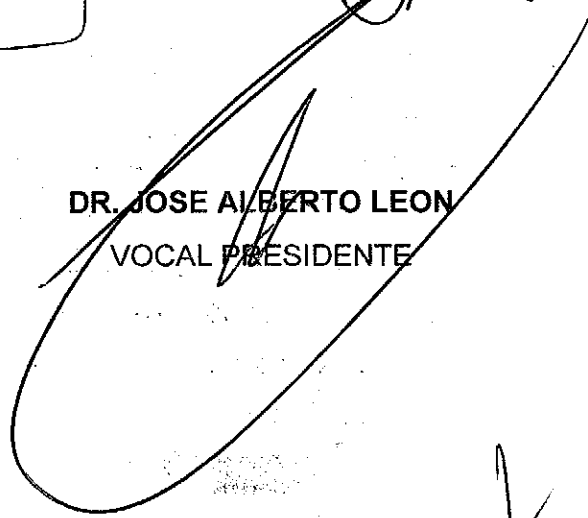
1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **ZURICH ARGENTINA COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A.**, C.U.I.T. N° 30-50004977-0, en contra de la Resolución N° M 8902/24, dictada con fecha

27/11/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de **\$2.173.677,03** (Pesos Dos Millones Ciento Setenta y Tres Mil Seiscientos Setenta y Siete con 03/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el artículo 86° (actual artículo 87) inciso 1) del Código Tributario Provincial, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral, Período Fiscal 2021, 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 (disidencia)


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

