

SENTENCIA N° 32 /2024

Expte. N° 233/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los ...<sup>13</sup>... días del mes de MARZO de 2024, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León, (Vocal) y el C.P.N. Jorge G. Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada **“ORGANIZACIÓN GALVEZ S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN”** – Expte. N° 233/926/2020 (Expte. Nro. 2722/376-D-2018 DGR)” y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.-

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I.- Que mediante Resolución N° D 218/20 de fecha 22/06/2020 obrante a fs. 487/490 (Expte Nro. 2722/376/D/2018 - DGR), la Dirección General de Rentas de la Provincia resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por la firma ORGANIZACIÓN GALVEZ S.A., C.U.I.T. N° 30-54705777-1, respecto de las Actas de Deuda N° A 1731-2018, N° A 1732-2018, N° A 1733-2018 y N° A 1865-2018, todas confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándose las mismas; DECLARAR ABSTRACTO el tratamiento del descargo a los sumarios N° A 1733-2018 (anticipo 12/2016) y N° A 1865-2018 (anticipos 01 a 02/2017); RECHAZAR el descargo interpuesto al Sumario N° M 1733-2018, por el periodo fiscal 2016; y APLICAR, por encuadrar la conducta del contribuyente en la infracción prevista en el artículo 86 inciso 1 del CTP, una multa por un importe de \$ 185.917,20 (Pesos Ciento Ochenta y Cinco Mil Novecientos Diecisiete con 20/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el periodo fiscal 2016, contenido en el Acta de Deuda N° A 1733-2018, y graduada en un todo conforme a la escala prevista en el artículo 86 del CTP, RECHAZAR el descargo interpuesto al Sumario N° M 1865-2018, por los anticipos 03 a 12/2017; y APLICAR por encuadrar la conducta del contribuyente

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

en la infracción prevista en el artículo 85 del CTP, una multa por un importe de \$ 367.251,93 (Pesos Trescientos Sesenta y Siete Mil Doscientos Cincuenta y Uno con 93/100), equivalente al 50% del monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en los anticipos 03 a 12/2017, contenidos en el Acta de Deuda N° A 1865-2018, y en un todo de acuerdo con la graduación establecida en el artículo 85 del CTP; y RECHAZAR el descargo interpuesto al Sumario N° M 1865-2018, por el periodo fiscal 2017; y APLICAR por encuadrar la conducta del contribuyente en la infracción prevista en el artículo 86 inciso 1 del CTP, una multa por un importe de \$ 1.836.893,48 (Pesos Un Millón Ochocientos Treinta y Seis Mil Ochocientos Noventa y Tres con 48/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el periodo fiscal 2017, contenido en el Acta de Deuda N° A 1865-2018, graduada en un todo conforme a la escala prevista en el artículo 86 del CTP.

II.- Que a fs. 493/499 del Expte. DGR N° 2722/376-D-2018, el contribuyente, a través de su apoderado, interpone recurso de apelación en contra de la Resolución N° D 218/20.

En primer lugar se debe dejar en claro que el contribuyente en su escrito recursivo plantea idénticos argumentos a los que planteara en oportunidad de la impugnación.

Así, bajo el punto "3.- *Planteo prescripción liberatoria de la obligación tributaria*", la apelante invoca nuevamente la prescripción liberatoria de los periodos 01 y 02/2014 y siguientes, contenidos en el Acta de Deuda N° A 1731-2018, Impuesto sobre los Ingresos Brutos, considerando que la notificación del Acta de Deuda fue posterior al plazo previsto por Ley (cinco años) y considera que al día de la fecha no existe actos que suspendan y/o interrumpan el curso de la prescripción. Cita el artículo 54 del CTP y el Código Civil, artículo 3956 y jurisprudencia.

Bajo el punto "4.- *Planteo prescripción acción penal*" invoca la condonación de las infracciones cometidas hasta marzo del año 2017, conforme Ley N° 9167, como también la prescripción de la acción de la DGR de conformidad con las normas establecidas en el Código Civil y Código Penal.

Bajo el punto "5.- *Inconstitucionalidad de la Reforma del Código Tributario de Tucumán, introducida por la Ley N° 8964 – BO (Tucumán): 29/12/2016*", la apelante cuestiona la constitucionalidad de la mencionada Ley N° 8964.

Bajo el punto "6.- *Antecedentes: Impugno Acta de Deuda*" y punto "7.- *Inexistencia de deuda – Falta de motivación – y enriquecimiento sin causa por parte del Fisco*", la apelante reitera en forma textual argumentos vertidos en la presentación efectuada en la instancia anterior.

Bajo el punto "8.- *Sumarios N° M 1733-2018, N° A 1865-2018 y N° M 1865-2018- Improcedencia de la sanción – Condonación – Prescripción: Non Bis In Idem*", y siguientes; el apelante reitera argumentos expuestos oportunamente en su presentación impugnatoria. En efecto, solicita la condonación por Ley N° 9013 del Sumario N° M 1733-2018 y en subsidio la prescripción de la acción penal de la DGR; e invoca respecto del Sumario N° A 1865-2018 y N° M 1865-2018 una nulidad expresa, manifiesta y absoluta, por considerar que se sanciona dos veces el mismo hecho, al cual se le atribuyen dos conductas, en contra de la garantía constitucional NON BIS IN IDEM.

Bajo el punto "11.- *Ofrezco prueba –Hago reserva de ampliación del recurso y producción de la prueba ofrecida*", el apelante expresa que además de las pruebas que obran en autos, ofrece prueba "A.- Informativa" y "B.- Pericial Contable".

Por último, la apoderada de la firma solicita se haga lugar al recurso interpuesto, se declare la nulidad y se proceda al archivo de las actuaciones.

III.- A fs. 23/29 del Expte. N° 233/926/2020, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

El apelante inicia su presentación invocando bajo el punto "3.- *Planteo prescripción liberatoria de la obligación tributaria*", la prescripción liberatoria de los periodos 01 y 02/2014 y siguientes, contenidos en la determinación efectuada por la DGR, considerando que la notificación del Acta de Deuda fue posterior al plazo previsto en la Ley y que al día de hoy no existirían actos interruptivos.

Al respecto, y siendo este planteo reiteración de los argumentos invocados en la etapa anterior, se remite a lo expuesto oportunamente en la Resolución N° D 2018/20, donde se consignó que en lo que respecta a la naturaleza del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el cual es un impuesto anual que se cancela mediante el sistema de anticipos.

Señala que en virtud de lo expuesto, los términos de prescripción para reclamar el impuesto (anual), correspondiente a cada periodo fiscal, se computará desde el vencimiento del plazo para presentar la correspondiente DDJJ anual.

Sostiene que en el presente caso, el vencimiento para la presentación de la Declaración Jurada correspondiente al periodo fiscal 2014, contenido en el Acta de Deuda N° A 1731-2018, se produjo en fecha 30/06/2015.

Si se cuenta 5 años desde la mencionada fecha, la prescripción de la citada obligación tributaria operaría el 30/06/2020, razón por la cual el periodo fiscal 2014 no se encontraba prescrito al día de la notificación del Acta de Deuda en tratamiento, hecho este ocurrido en fecha 18/03/2019, el cual hizo que el término de la prescripción que se encontraba corriendo se suspendiera por el lapso de una año, conforme surge del artículo 63 del CTP (vigente al momento de notificarse el Acta de Deuda). Por lo que concluye que el periodo fiscal 2014 y siguientes, no se encuentran prescriptos.

La apelante bajo el punto "6.- Antecedentes – Impugno Acta de Deuda", plantea idénticos argumentos a los considerados oportunamente en la instancia anterior. Insiste en señalar que la DGR realiza una incorrecta pretensión al determinar deuda respecto de su actividad –código 851900- Servicios relacionados con la Salud Humana, señalando que la firma brinda servicios médicos a pacientes con o sin obra social, a través de profesionales universitarios con título de grado independiente y que por ello tributa el Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo la alícuota del 2,5%, conforme lo dispone el artículo 228 inciso 15 del CTP.

Señala que pretender gravar dicha actividad aplicando la alícuota general del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, difiere de la realidad económica de la actividad desempeñada por la firma, ya que las prestaciones médicas serían realizadas por profesionales médicos que prestan servicios, los que generan el hecho imponible del tributo, y por ende, corresponde la aplicación de la alícuota encuadrada por tal actividad.

Expresa la DGR que el hecho de que la firma preste sus servicios a través de profesionales médicos conforme agrega prueba a fs. 356 de las presentes actuaciones, esto no resultó desconocido para el Organismo de aplicación en ninguna etapa del proceso administrativo.

Expone que tal como se observa de la documentación e información obrante en autos, y conforme fuera expuesto en los fundamentos de los actos administrativos atacados, la determinación solo se limita a corregir la alícuota aplicada por Organización Gálvez S.A. en sus DDJJs correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la actividad "Servicios relacionados con la Salud Humana n.c.p." (Código 851900).

Expresa la DGR que la determinación practicada oportunamente deriva de un proceso de Fiscalización previsto entre las facultades de la Autoridad de Aplicación en el artículo 9 del Código Tributario Provincial, como consecuencia de los servicios prestados por Organización Gálvez S.A. bajo la figura jurídica de Sociedad Anónima, por lo que deberá tributar a la alícuota del 3,5% conforme fuera expuesto. Por lo expuesto, corresponde el rechazo del planteo interpuesto por improcedente.

Bajo el punto "7.- *Inexistencia de deuda – Falta de motivación – Enriquecimiento sin causa por parte del Fisco*", la apelante arguye que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos fue abonado correctamente, por lo que considera que nada adeuda al Fisco y que la pretensión de la DGR deviene en ilegítima y carente de sustento de derecho.

Al respecto, la DGR señala que tal como se expuso en la resolución atacada, basta señalar que en los actos administrativos cuestionados han sido debidamente expuestos los fundamentos de hecho y de derecho que sustenta la determinación efectuada, cumplimentando así lo normado por el artículo 102 del CTP.

Señala la DGR que se debe poner de resalto que el contribuyente en todo momento tuvo a disposición el expediente de marras, con el objeto de compulsar las actuaciones, presentar impugnación y los recursos previstos en el CTP, como lo prueba la presentación recursiva que aquí se analiza.

Bajo el punto "11.- *Ofrezco Prueba – Hago reserva de ampliación del Recurso y Producción de la Prueba ofrecida*", ofrece la prueba documental que obra en autos.

Respecto las pruebas ofrecidas bajo el subpunto "11-A - *Informativa*", subpunto "1", señala que dicha prueba es idéntica a la ya ofrecida en la etapa que antecede

Dr. JORGE E. BOSSE POMESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

bajo el punto "10", Subpunto "B.- Informativa". Además señala que lo ofrecido fue considerado al resolver la impugnación planteada oportunamente.

Expresa la DGR que en dicha instancia impugnatoria, en búsqueda de la verdad material y a fin de garantizar el derecho de defensa de la firma, aceptó el ofrecimiento del impugnante e inició el proceso de Apertura a Prueba, a fin de que la firma pudiera librar oficio a la firma solicitada: Banco del Tucumán S.A., a efectos de que informen respecto a lo solicitado en el escrito impugnatorio.

Expone que conforme surge de las presentes actuaciones, el Agente acompañó copias del oficio para que la DGR inserte el sello correspondiente (confronte) conforme consta a fs. 405 a 409, el cual nunca fue retirado por la firma para su diligenciamiento, por lo que habiendo transcurrido el plazo estipulado en el proceso del caso a la "Apertura de Prueba", señala que el agente no produjo la misma en clara contradicción a lo dispuesto en el artículo 6 del Decreto 167/3 (ME) – 2018, con lo cual entiende que el contribuyente desiste del ofrecimiento de la prueba informativa.

Respecto de la prueba informativa consignada en el subpunto "2" donde expone que: "solicito se libre oficio a la DGR, a fin de que informe si impulso actos jurídicos tendientes al interrupción de la prescripción liberatoria de las obligaciones fiscales reclamadas en autos", señala la DGR que la misma constituye nueva prueba, resultando aplicable lo dispuesto en el artículo 134 del CTP.

Respecto al punto "11.B.-Pericial Contable" ofrecida, corresponde señalar que dicha prueba resulta idéntica a la ya ofrecida en la etapa que antecede, bajo el punto "C.- Pericial Contable", y que en dicha instancia se comunicó al impugnante su aceptación por parte de la DGR, designando como perito contador al C.P.N. Manuel Juan Utrera, no existiendo constancia que el mismo aceptara tal cargo ni mucho menos que arrimara la prueba pericial, resultando de aplicación lo dispuesto por el artículo 15 del Decreto 167/3 (ME) – 2018.

Respecto a las manifestaciones expuestas bajo los puntos "4, 8, 9 y 10" donde la apelante solicita la condonación de las infracciones imputadas e impugna la instrucción de los Sumarios N° A 1733-2018, N° M 1733-2018 y N° A 1865-2018 y N° M 1865-2018, corresponde decir que tales planteos fueron considerados

oportunamente en la resolución atacada, por lo que corresponde estar a las manifestaciones allí dispuestas.

En efecto, de acuerdo a lo allí expuesto, los Sumarios N° A 1733-2018 (anticipo 12/2016), y Sumario N° M A 1865-2018 (solo por los anticipos 01 y 02/2017) resultan condonados en virtud del noveno párrafo del artículo 7° de la Ley N° 8873, con las modificaciones incorporadas por la Ley N° 9167, que libera de sanción a las infracciones cometidas por los contribuyentes hasta el 31 de marzo de 2017 inclusive, eximiendo asimismo de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones; razón por la cual la firma quedó liberada de sanción por dichas infracciones.

En consecuencia, las infracciones correspondientes a los Sumarios N° M 1733-2018 (periodo fiscal 2016), N° A 1865-2018 (anticipos 03 a 12/2017) y Sumario N° M 1865-2018 (periodo fiscal 2017), no se encuentran condonadas de oficio, dado que las mismas fueron cometidas con posterioridad al 31/03/2017.

Por su parte, respecto a la prescripción pretendida por el apelante bajo el punto "4", de las facultades de la DGR para aplicar multa respecto de las infracciones mencionadas en el párrafo precedente, remite a lo expuesto en la resolución atacada.

De igual manera, la DGR remite a lo considerado y resuelto en la resolución atacada, respecto a las manifestaciones vertidas bajo el punto "8", donde la apelante expresa que serían nulas las instrucciones de los sumarios N° A 1865-2018 (anticipos periodo fiscal 2017) y N° M 1865-2018 (periodo fiscal 2017), considerando que en base a un mismo hecho material se habrían iniciado dos sumarios distintos con sanciones independientes en contra del mismo sujeto.

Por lo expuesto, la DGR expresa que los sumarios atacados resultan ajustados a derecho.

Por último, bajo el punto "5.- *Inconstitucionalidad de la reforma del Código Tributario de Tucumán introducida por la Ley N° 8964 – BO (Tucumán): 29/12/2016*", donde la apoderada de la firma invoca la inconstitucionalidad de la modificación realizada al CTP, la DGR considera que dicha defensa no es válida en esta instancia administrativa.

La dilucidación de un extremo de tal gravedad, como lo es la inconstitucionalidad de una ley, no puede estar a cargo de un órgano administrativo de carácter

sublegal como lo es la DGR, por lo que el planteo del agente resulta inadmisibles por no ser esta la instancia adecuada para su consideración.

Por los motivos antes expuestos, la DGR entiende que corresponde RECHAZAR el Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente Organización Gálvez S.A., en contra de la Resolución N° D 218-20 de fecha 22/06/2020, debiendo confirmarse la misma en su totalidad.

**IV.-** A fs. 35/36 obra Sentencia Interlocutoria N° 17/21 del 04/02/2021 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado, en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

**V.-** Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 218/20 de fecha 22/06/2020, resulta ajustada a derecho.

Laminarmente corresponde tratar el agravio relativo a la prescripción de los anticipos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En caso de estimarse procedente dicho medio extintivo de la pretensión fiscal, devendrían abstractos los restantes planteos realizados por el recurrente respecto de las obligaciones prescriptas.-

Con la promulgación del Código Civil y Comercial de la Nación, se produjeron importantes modificaciones en el régimen regulatorio de la prescripción de las obligaciones tributarias. Como consecuencia, resulta necesario establecer el marco normativo que gobierna la cuestión sometida a debate.-

En este aspecto, se verifica que la controversia tiene por objeto créditos fiscales que se devengaron con anterioridad a las reformas introducidas por los arts. 2532 y 2560 del mencionado digesto. Como corolario, la posición que se adopta en el presente caso, se encuentra limitada a la prescripción de las deudas fiscales que resultaron exigibles con anterioridad a dicha reforma.-

El criterio adoptado por esta vocalía, referido al inicio del cómputo de la prescripción, fue expuesto en el precedente "PRODUCCIONES DEL SUR SRL s/Recurso de Apelación" – (Expediente N° 14795/376-D-2012), Sentencia N° 723/2016 del 27/07/2016 y las resoluciones posteriores que incorporaron dicha doctrina.-

Dicha posición se funda en considerar a los anticipos como obligaciones tributarias independientes, con individualidad y fechas de vencimiento propio,



cuya falta de pago acarrea la aplicación de accesorios y sanciones, al igual que ocurre con la obligación tributaria anual. Sin embargo su autonomía es limitada, ya que su existencia se encuentra sujeta al vencimiento del impuesto anual.-

Respecto de la independencia de los anticipos, la Corte ha dicho que *"Los anticipos de impuestos constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, cuya falta de pago en término hace incurrir en recargos y sanciones al infractor. Tienen su propia individualidad y su propia fecha de vencimiento y su cobro puede perseguirse por igual vía -la ejecutiva- que el impuesto de base"*. Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación, in re "Fisco Nacional (DGI) c/ Gil, Francisco, SAICEI s/Ejecución Fiscal", 26/03/1973 (Fallos: 285:177). Sin embargo, respecto a su autonomía limitada el Tribunal ha sostenido: *"Después de vencido el término general del gravamen o la fecha de presentación de la declaración jurada, el Fisco no puede reclamar el pago de anticipos del impuesto, pues a partir de dicha oportunidad nace el derecho del Fisco a percibir el tributo"*. CSJN in re "Esso SAPA (TF 11.427-I) c/ DGI"; 11/07/2006 (Fallos: 329:2511).-

Sin perjuicio de lo dicho, considero de importancia resaltar la existencia un nuevo elemento de juicio que me lleva a un reexamen de la mencionada posición, con las limitaciones establecidas en los párrafos anteriores.-

En este sentido, resulta relevante destacar la doctrina establecida por la Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán, en los precedentes **"Provincia de Tucumán -DGR- vs. Sermico SRL s/ Ejecución fiscal" (Expte. 170/19), Sentencia N° 462 del 19/04/2022**, y **"Provincia De Tucumán -DGR- vs. Citromax SACI s/ Ejecución Fiscal" (Expte. 1475/18), Sentencia N° 1549 del 19/12/2022**, referidos a la prescripción de los impuestos para la salud pública y sobre los ingresos brutos.-

En el pronunciamiento citado en segundo término la Corte sostuvo *"El IIB es de tipo declarativo anual pero se anticipa mensualmente en base a los datos que aporta el contribuyente con declaraciones juradas periódicas y al período siguiente se presenta la declaración jurada definitiva. Cada período tiene un vencimiento autónomo fijado por la Autoridad Fiscal en el calendario impositivo del año correspondiente y en consecuencia cada período lleva un cómputo de prescripción independiente que comienza en el mismo instante en el que vence tornándose desde ese momento exigible el crédito. El fallo hizo una correcta*

*ponderación fáctica de los períodos alcanzados por la prescripción. En cuanto al argumento del recurrente que discurre sobre la anualidad del IIB, corresponde razonar que, si el no pago del anticipo genera intereses antes del vencimiento anual, implica que sólo su exigibilidad está procesalmente diferida en el tiempo por normas adjetivas locales, que no pueden alterar la esencia civil del instituto. La jurisdicción local puede regular de manera más o menos laxa los plazos procesales pero no puede modificar un instituto civil de fondo. El anticipo es una obligación personal regulada por el Código Civil en sus términos esenciales como los plazos y el cómputo de la prescripción. En virtud de ello, el recurso en este punto, no puede prosperar".-*

Teniendo en cuenta los pronunciamientos del Superior Tribunal Provincial, considero que existen razones de interés público que aconsejan la aplicación de la doctrina judicial establecida por los precedentes mencionados, a aquellos casos en los que se presentan situaciones similares.-

El interés público es un concepto análogo que se aplica a diversos campos de la actuación estatal e implica una guía o criterio para la adopción de decisiones tendientes a la consecución del bienestar general.-

Resulta de particular relevancia para el interés público el adecuado funcionamiento y complementación de los poderes públicos. En este caso, la coordinación debe verificarse entre el ejercicio de competencias materialmente jurisdiccionales por parte de tribunales administrativos y su posterior control judicial.-

La mencionada coordinación resulta relevante a fin de evitar el dispendio de actividad procedimental y procesal, como también para prevenir perjuicios a las partes. La aplicación de un criterio contrario al sostenido por el Superior Tribunal de Justicia, implicará la continuidad del litigio en sede judicial, con la consecuente pérdida de tiempo e imposición de costas, prevaleciendo en definitiva la posición jurisprudencial antes citada.-

Una adecuada gestión del interés público involucrado, así como criterios de elemental prudencia jurídica aconsejan aplicar la doctrina judicial consolidada en la materia objeto del presente recurso.-

En relación a la obligatoriedad moral de los precedentes dictados por los Tribunales Supremos se ha decidido: "*Las instancias ordinarias tienen el deber de*

conformar sus decisiones a las sentencias de la Corte dictadas en casos similares, toda vez que ésta tiene el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia y median, además, razones de celeridad y economía procesal que hacen conveniente evitar todo dispendio de actividad jurisdiccional". Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "González, Herminia del Carmen c/ ANSeS s/ reajustes por movilidad", 21/03/2000 (Fallos: 323:555).-

En consecuencia, corresponde aplicar al presente caso la doctrina judicial establecida por Corte Suprema de Justicia de Tucumán, en relación al cómputo de la prescripción liberatoria, teniendo en cuenta que el contribuyente plantea la prescripción de las obligaciones tributarias correspondientes a los períodos 1 y 2/2014 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, contenidos en el Acta de Deuda N° A 1731-2018.-

El artículo 54° del CTP, en su redacción vigente durante los períodos que el apelante cuestiona, establecía: "Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Código Civil y el Código Penal según la materia de que se trate." Por ello, remitiéndonos al artículo 4027° del Código Civil, éste disponía que: "Se prescribe por cinco años, la obligación de pagar los atrasos: (...) 3° De todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos".-

De la lectura del Acta de Deuda N° A 1731-2018, practicada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, surge que el inicio del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, debe computarse conforme lo dispone el art. 3956° del Código Civil, el cual dice textualmente: "(...) La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación (...)". Por ello, el período es exigible y genera consecuencias jurídicas a partir de la fecha de su título, por lo que el comienzo del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, comienza a correr desde la fecha de vencimiento del anticipo.-

Por su parte, con respecto a la suspensión de la prescripción de la obligación tributaria, el análisis debe efectuarse conforme el Código Tributario Provincial, Ley Provincial N° 8964 (BO 29/12/2016), ya que dicha norma se torna operativa para los efectos jurídicos mencionados, teniendo en cuenta que la notificación del acta

de deuda fue efectuada en la fecha que ya se encontraba vigente la normativa provincial.-

Dispone el artículo 63° del Código Tributario Provincial: "(...) *Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: a) Desde la fecha de intimación administrativa de pago de la obligación tributaria (...)*".-

Aclaradas las cuestiones en torno a la prescripción de las obligaciones tributarias, corresponde analizar los argumentos expuestos por las partes, con respecto a la prescripción.

Teniendo en cuenta que el vencimiento del periodo 1/2014 del impuesto analizado se produjo en fecha 18/02/2014, se puede observar que el Acta de Deuda fue notificada el 18/03/2019 (fs. 335), fuera del plazo de 5 años establecido por el art. 4027° inc. 3 Cod.Civ., por lo que la constitución en mora al contribuyente no tuvo efecto suspensivo en los términos del art. 63° inc. a) del CTP (Ley N° 8.964), para el periodo analizado.-

De este modo, al emitir la Resolución N° D 218/20, la Autoridad de Aplicación no poseía facultades para exigir la obligación tributaria correspondiente al anticipo 1/2014 contenido en el Acta de Deuda N° A 1731-2018 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.-

El resto de los anticipos intimados por la DGR son los periodos 2 a 12/2014 (Acta de Deuda N° A 1731-2018), periodos 1 a 12/2015 (Acta de Deuda N° A 1732-2018), periodos 1 a 12/2016 (Acta de Deuda N° A 1733-2018) y periodos 1 a 12/2017 (Acta de Deuda N° A 1865-2018), siendo todas las actas de deuda confirmadas por la Resolución DGR N° D 218/20.-

De estos últimos, el periodo más antiguo corresponde al anticipo 2/2014, cuyo vencimiento operó el 18/03/2014 y se encuentra contenido en el Acta de Deuda N° A 1731-2018. Se puede observar que la misma fue notificada el 18/03/2019, dentro del plazo de 5 años del Art 4027° inc. 3 Cod. Civ. Por consiguiente, la constitución en mora al contribuyente tuvo efectos suspensivos en los términos del art. 63 inc. a) del CTP (ley 8964).-

De este modo, al momento de emitir la resolución apelada se encuentra vigentes las facultades de la DGR para exigir las restantes obligaciones contenidas en las Actas de Deuda N° A 1731-2018 (2 a 12/2014), N° A 1732-2018 (1 a 12/2015), N°

A 1733-2018 (1 a 12/2016) y N° A 1865-2018 (1 a 12/2017), confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.-

Se debe advertir que la determinación de oficio resulta de considerar que la firma aplica en forma incorrecta al monto imponible correspondiente a la actividad "Servicios relacionados con la Salud Humana n.c.p. (Código 851900)" la alícuota del 2,5%, cuando la alícuota correcta es del 3,5% teniendo en cuenta lo dispuesto por el artículo 7 de la Ley N° 8467 y sus modificatorias, para los periodos 2014 a 2017. Esto es así dado la característica de Asociación de Profesionales bajo la figura jurídica de "Sociedad Anónima" de la empresa, lo que Organización Gálvez S.A. no puede desconocer, debido a la existencia de un Contrato Societario aportado por la propia firma en la etapa fiscalizadora, siendo este el fundamento de la determinación, razón por la cual la misma se encuentra ajustada a derecho, no asistiéndole razón al apelante.

Con respecto al ofrecimiento de pruebas dispuesto por el contribuyente, debe señalarse que en el caso de autos, al momento de presentar su escrito de impugnación ante la Autoridad de Aplicación, el recurrente ofrece prueba informativa y pericial contable que luego reitera en la presente etapa, ofreciendo un nuevo punto en lo referido a la prueba informativa.

No obstante, el Organismo Fiscal notificó el procedimiento de apertura a prueba por el termino de veinte días conforme el artículo 120 del CTP. Habiendo transcurrido dicho plazo, en lo atinente a la prueba informativa ofrecida el contribuyente presentó oficio pero no lo retiró ni acreditó el diligenciamiento, mientras que en relación a la prueba pericial, la firma designó un perito, del que no hubo una aceptación expresa del cargo y no presentó el informe pericial correspondiente por lo que se tiene por desistida la misma.

En virtud de lo manifestado, se advierte un accionar negligente por parte del contribuyente en la producción de las pruebas ofrecidas durante la etapa impugnatoria, pretendiendo suplir dicha negligencia en su accionar en esta etapa apelatoria. En consecuencia, se dispuso, no abrir el periodo a prueba.

En relación a las manifestaciones donde la apelante solicita la condonación de las infracciones imputadas e impugna la instrucción de los Sumarios N° A 1733-2018, N° M 1733-2018 y N° A 1865-2018 y N° M 1865-2018, ya en la resolución atacada se dispuso que los Sumarios N° A 1733-2018 (anticipo 12/2016), y Sumario N° M

A 1865-2018 (solo por los anticipos 01 y 02/2017) resultan condonados en virtud del noveno párrafo del artículo 7º de la Ley Nº 8873, con las modificaciones incorporadas por la Ley Nº 9167. Por lo que las infracciones correspondientes a los Sumarios Nº M 1733-2018 (periodo fiscal 2016), Nº A 1865-2018 (anticipos 03 a 12/20179 y Sumario Nº M 1865-2018 (periodo fiscal 2017), no se encuentran condonadas de oficio, dado que las mismas fueron cometidas con posterioridad al 31/03/2017.

Respecto a la pretendida prescripción de las facultades de la DGR para aplicar multa respecto de las infracciones mencionadas, se debe señalar que a la fecha de la notificación de los mencionados sumarios, hecho que ocurrió en fecha 18/03/2019, no se encontraba prescripta la acción para aplicar multa, en virtud de lo normado por los artículos 54 y 56 del CTP.

En relación a lo manifestado por el apelante acerca de que serían nulas las instrucciones de los sumarios, debido a que en base a un mismo hecho material se le habrían iniciado dos sumarios distintos con sanciones independientes en contra del mismo sujeto, se debe aclarar que para que resulte aplicable el principio "*non bis in idem*", se requiere la concurrencia de los siguientes requisitos: 1) identidad de sujeto, esto es, la persona autora de la infracción debería ser la misma. Esto se verifica en la resolución apelada, en la que resulta sancionado el mismo sujeto.

2) identidad de objeto, es decir, que los hechos que motivaron la sanción sean los mismos. Ello por cuanto el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto cuyo periodo fiscal es anual, conforme lo establece el art. 229 del CTP y los anticipos ingresados a cuenta de la obligación final del periodo fiscal en cuestión se encuentran comprendidos en la determinación anual del tributo; ya que este último es en definitiva el resultado de la sumatoria de las bases imponibles y las alícuotas aplicadas en cada uno de los citados anticipos.

3) identidad de causa, o sea la naturaleza de la sanción debe ser idéntica. Esto también se verifica ya que las sanciones impuestas tienen la naturaleza de "multa".

Habiéndose verificado que corresponde la aplicación en el presente caso del citado principio, es que corresponde dejar sin efecto la sanción de multa aplicada en virtud a lo normado en el art. 85 del CTP, quedando vigente la multa aplicada

en virtud del art. 86 inc. 1 del mismo Digesto, para los periodos fiscales 2016 y 2017.

Ello por cuanto, la aplicación de la sanción del artículo citado en ultimo término, en este caso se encuentra justificada, ya que si bien el artículo mencionado requiere un elemento subjetivo, cual es la intención en el sujeto de defraudar al fisco, a diferencia de lo que ocurre en el derecho penal ordinario que presume la inocencia del acusado en tanto no se compruebe su culpabilidad, en las infracciones tributarias y particularmente en la defraudación, se produce una inversión en la carga de la prueba, es el imputado quien debe probar su inocencia, y en el presente caso el contribuyente no ha desvirtuado las presunciones existentes en su contra.

En el caso de marras debe tenerse presente lo establecido por el artículo 88 incisos 1 y 2 del C.T.P., lo que ha sido comprobado en el caso bajo análisis.

En conclusión la aplicación de la sanción de multa en virtud a la normativa establecida en el art. 86 inciso 1 del CTP resulta procedente.

Por último, respecto a la pretendida inconstitucionalidad de la modificación realizada al CTP que reclama el apelante, se debe dejar en claro que este Tribunal coincide con lo dispuesto por la DGR y se debe advertir al apelante lo que establece el artículo 161 del Digesto Tributario Provincial el cual establece que: "El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias (...)". En tanto lo expuesto, excede la competencia de este Tribunal la declaración de inconstitucionalidad de las leyes, existiendo entonces una imposibilidad jurídica de atender el pedido del apelante.

Al respecto la jurisprudencia señala "que el control de constitucionalidad de las normas se caracteriza por ser judicial, porque se trata de una facultad exclusiva y excluyente del Poder Judicial de la que no participan los restantes poderes; difuminado, ya que es ejercido indistintamente por todos los Magistrados y Tribunales que integran el Poder Judicial, quienes se encuentran habilitados para juzgar sobre la constitucionalidad de las leyes y demás normas generales que resulten aplicable al asunto donde intervienen (cfr. Art. 122 de la Constitución local); y concreto, en cuanto solo procede ante un caso o causa judicial respecto del cual, exclusivamente surtirá efecto la eventual declaración de inconstitucionalidad (cfr. Art. 24 in fine de la Carta Magna Tucumana)" HONEY &

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

SUGAR S.R.L. C/PROVINCIA DE TUCUMAN – DGR –  
S/INCONSTITUCIONALIDAD; Sentencia N° 97, 18.02.2018, Exma. Cámara  
Contencioso Administrativo Sala I.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: **1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **ORGANIZACIÓN GALVEZ S.A.**, CUIT N° 30-54705777-1, contra la Resolución N° D 218/20 de fecha 22/06/2020 de la Dirección General de Rentas, y en consecuencia: **I.- DECLARAR PRESCRIPTAS** las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir diferencias del sobre los Ingresos Brutos respecto al anticipo 1/2014, contenido en el Acta de Deuda N° A 1731-2018; **II- CONFIRMAR** la determinación impositiva practicada respecto al referido tributo en lo atinente a los anticipos 2 a 12/2014 contenidos el Acta de Deuda N° A 1731-18; 1 a 12/2015 contenidos el Acta de Deuda N° A 1732-18; 1 a 12/2016 contenidos el Acta de Deuda N° A 1733-18 y 1 a 12/2017 contenidos el Acta de Deuda N° A 1865-18, todo ello conforme lo expuesto en la presente resolución.- **2) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto **ORGANIZACIÓN GALVEZ S.A.**, CUIT N° 30-54705777-1, contra la Resolución N° D 218/20 de fecha 22/06/2020 de la Dirección General de Rentas, y en consecuencia: **A) DEJAR SIN EFECTO** el Sumario N° A 1865-18 correspondiente a los anticipos 3 a 12/2017, por un importe de \$ 367.251,93 (Pesos Trescientos Sesenta y Siete Mil Doscientos Cincuenta y Uno con 93/100), equivalente al 50% del monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme la escala prevista en el art 85 del CTP, en virtud del principio constitucional non bis in ídem ; **B) CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por el Sumario N° M 1865-2018 por un importe de \$ 1.836.893,48 (Pesos Un Millón Ochocientos Treinta y Seis Mil Ochocientos Noventa y Tres con 48/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, art 86 inc. 1) del CTP, periodo fiscal 2017, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

**3) NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto **ORGANIZACIÓN GALVEZ S.A.**, CUIT N° 30-54705777-1, contra la Resolución N° D 218/20 de fecha 22/06/2020 de la Dirección General de Rentas y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por el Sumario N° M 1733-18 por un



importe de \$ 185.917,20 (Pesos Ciento Ochenta y Cinco Mil Novecientos Diecisiete con 20/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, art. 86 inc 1) del CTP, periodo fiscal 2016, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. José Alberto León dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Por ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

**RESUELVE:**

**1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **ORGANIZACIÓN GALVEZ S.A.**, CUIT N° 30-54705777-1, contra la Resolución N° D 218/20 de fecha 22/06/2020 de la Dirección General de Rentas, y en consecuencia: **I.- DECLARAR PRESCRIPTAS** las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir diferencias del sobre los Ingresos Brutos respecto al anticipo 1/2014, contenido en el Acta de Deuda N° A 1731-2018; **II- CONFIRMAR** la determinación impositiva practicada respecto al referido tributo en lo atinente a los anticipos 2 a 12/2014 contenidos el Acta de Deuda N° A 1731-18; 1 a 12/2015 contenidos el Acta de Deuda N° A 1732-18; 1 a 12/2016 contenidos el Acta de Deuda N° A 1733-18 y 1 a 12/2017 contenidos el Acta de Deuda N° A 1865-18, todo ello conforme lo expuesto en la presente resolución.-

**2) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto **ORGANIZACIÓN GALVEZ S.A.**, CUIT N° 30-54705777-1, contra la Resolución N° D 218/20 de fecha 22/06/2020 de la Dirección General de Rentas, y en consecuencia: **A) DEJAR SIN EFECTO** el Sumario N° A 1865-18 correspondiente a los anticipos 3 a 12/2017, por un importe de \$ 367.251,93 (Pesos Trescientos Sesenta y Siete Mil Doscientos Cincuenta y Uno con 93/100), equivalente al 50%

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

del monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme la escala prevista en el art 85 del CTP, en virtud del principio constitucional non bis in ídem ; **B) CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por el Sumario N° M 1865-2018 por un importe de \$ 1.836.893,48 (Pesos Un Millón Ochocientos Treinta y Seis Mil Ochocientos Noventa y Tres con 48/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, art 86 inc. 1) del CTP, periodo fiscal 2017, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

**3) NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto **ORGANIZACIÓN GALVEZ S.A.**, CUIT N° 30-54705777-1, contra la Resolución N° D 218/20 de fecha 22/06/2020 de la Dirección General de Rentas y en consecuencia **CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta por el Sumario N° M 1733-18 por un importe de \$ 185.917,20 (Pesos Ciento Ochenta y Cinco Mil Novecientos Diecisiete con 20/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto omitido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, art. 86 inc 1) del CTP, periodo fiscal 2016, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

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

S.CH.

**HACER SABER**



**DR. JOSE ALBERTO LEÓN**  
VOCAL



**DR. JORGE G. JIMÉNEZ**  
VOCAL



**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL PRESIDENTE

**ANTE MI**



**Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION