SENTENCIA Nº: 14/2026 **Expte. Nº 347/926/2024**

En San Miguel de Tucumán, a los 1 días del mes de ABRIL de 2026, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"MARK DISTRIBUCIONES S.R.L." s/RECURSO DE APELACIÓN** Expte. Nro. 347/926/2024 y Nro. 6695/376/D/2023 (DGR) y;

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dijo:

I. Que a fs. 471/474 del Expte. 6695/376/D/2023 el Dr. Leandro Stok, en representación de la firma MARK DISTRIBUCIONES S.R.L., interpone Recurso de Apelación contra la Resolución Nº D 45/24 de fecha 02/10/2024 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 466/467 del Expte. 6695/376/D/2023). En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE la impugnación interpuesta por la firma MARK DISTRIBUCIONES S.R.L. C.U.I.T. N° 30-71030830-2 al Acta de Deuda N° A 935-2023 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, confirmándose la misma conforme nueva planilla *" PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 935-2023 ACTA DE DEUDA N° A 935-2023 – ETAPA IMPUGNATORIA"*; RECHAZAR la impugnación interpuesta por la firma MARK DISTRIBUCIONES S.R.L. C.U.I.T. N° 30-71030830-2 al Acta de Deuda N° A 936-2023 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral ; RECHAZAR el descargo interpuesto en contra del Sumario N° A 936-2023 (anticipos 01 y 02/2022) configuración de la infracción prevista en el artículo 85 del Código Tributario Provincial y en consecuencia APLICAR una multa por un monto de $954,24 (Pesos Novecientos Cincuenta y Cuatro con 24/100) equivalente al 100% (cien por ciento) del gravamen omitido en consignado *en "BASE PARA CALCULO DE LA MULTA PLANILLA ANEXA ACTA DE DEUDA N° A 936-2023"* glosada a fs.327 del expte

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

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

N° 6695/376/D/2023 graduada en un todo de acuerdo con la graduación establecida en el art. 85 del CTP.

Esgrime el apelante que la DGR insiste en gravar la exportación de servicios a pesar de que se encuentra incluido en las excepciones del artículo 217 inc 4 del CTP ya que, a su parecer, el concepto mercadería engloba a la exportación de servicios.

Considera que la exportación de servicios es una actividad realizada fuera del país y por lo tanto no puede ser alcanzada por un impuesto local y territorial, de lo contrario, la DGR estaría creando un gravamen a la salida del servicio que se inicia en el país, violentando así lo establecido por los artículos 9, 10 y 75 incisos 1° y 10° de la Constitución Nacional, además de tronarlo análogo a otros tributos coparticipados.

La resolución no solo se aparta de lo regulado en materia aduanera a nivel nacional sino que además ni siquiera aclara qué entendería la D.G.R. por mercadería, simplemente reproduce un dictamen emitido por la propia Administración, que tampoco define dicho concepto, todo esto en contradicción con lo dispuesto por el congreso Nacional al dictar el Código Aduanero. Este último engloba dentro del concepto de mercadería a todo objeto susceptible de ser exportado, ya sea un bien mueble, un derecho o un servicio. De allí, sería posible colegir que el espíritu de la norma del artículo 217, al excluir a la exportación de productos y mercaderías, englobó dentro de este último concepto, a la exportación de servicios, conclusión que resultaría justificada en al armónica interpretación del derecho aplicable.

Expone también que la provincia al confirmar la vigencia del consenso fiscal 2021, se comprometió a mantener desgravado los ingresos provenientes de las actividades de exportación de bienes (excepto los vinculados con actividades mineras o hidrocarburiferas y sus servicios complementarios) y los ingresos provenientes de prestaciones de servicios cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior del país.

Por último, considera que la existencia de la multa está subordinada de manera directa e inmediata a la existencia de la omisión que se le imputa, en consecuencia, ante la improcedencia de la determinación mal podría prosperar alguna pretensión sancionatoria. Sin perjuicio de ello, la acción para aplicar multa

respecto de ambos sumarios de conformidad a la doctrina resultante del precedente de ALPHA SHIPPING SA de la CSJN – 7.III.2023-, se encontrarían prescriptos.

Por lo expuesto solicita se haga lugar al recurso presentado y se revoque la resolución apelada.

II. A fs. 494/498 del Expte. D.G.R. N° 6695/376/D/2023, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

Señala que carece de lógica la intención de la firma de pretender la aplicación del Código Aduanero, desconociendo la autonomía del Derecho Tributario en la materia, siendo el Código Tributario provincial plenamente aplicable en el presente caso. El mismo establece la exención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la venta de productos y mercaderías al exterior, efectuadas por el exportador. No incluye la actividad de exportación de servicios y agrega que la exenciones tributarias son beneficios de consagración legal, de carácter taxativo y restrictivo.

Menciona también que esta conclusión seria coincidente con el dictamen emitido por el Departamento técnico Tributario de la Administración en fecha 04/05/2010.

Hace referencia a la modificación legal introducida por la Ley N° 9572 que modifica el código tributario y considera la actividad de exportación de servicios No gravable a partir del día siguiente de la publicación de la ley en el boletín oficial, es decir, a partir del 01/09/2022. Por lo tanto no era aplicable a los periodos incluidos en la presente determinación.

En relación a que la provincia asumió en el Consenso Fiscal mantener desgravado los ingresos provenientes de las actividades de exportación de servicios, considera que la provincia lo hizo a través del dictado de la Ley N° 9502, señalando en su artículo 3 que " La presente Ley entrara en vigencia una vez que el Consenso Fiscal 2021 sea aprobado por el Honorable Congreso de la Nación" hecho este que aconteció a través del dictado de la Ley N° 27687, publicada en el Boletín Oficial de la Nación Argentina en fecha 04 de Octubre del 2022. De lo expuesto surge que el consenso fiscal no es aplicable a los periodos fiscales/anticipos comprendidos en las Actas de Deuda N° A 935-2023 y N° A 936-2023

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

En cuanto al agravio referido a la prescripción, realiza en primer lugar un análisis de la legislación vigente y aplicable a los periodos en discusión, concluyendo que es de aplicación lo dispuesto por el Código Tributario Provincial. En ese sentido, surge que la infracción correspondiente al periodo fiscal 2021 opero el día 30/06/2022, vencimiento para la presentación de la Declaración Jurada anual 2021 por lo que l prescripción comenzó a correr a partir del día 01/01/2023, por lo tanto el plazo de cinco años culminaría el día 01/01/2028. Concluyendo así que no se encuentra prescripta la acción para aplicar la multa.

En cuanto a la aplicación del fallo "Alpha Shipping" considera que el apelante omite considerar que la base fáctica del caso difiere de los hechos acaecidos en la presente causa, en tanto a que aquel se refiere a periodos fiscales anteriores a la vigencia del nuevo código Civil y Comercial de la Nación, mientras que aquí la cuestión gira en torno a los periodos fiscales 2021 y 2022.

Cita jurisprudencia relacionada y aplicable al caso.

En consecuencia, entiende que las determinaciones efectuadas mediante el Acta de Deuda intimada resultan plenamente válidas, y ajustadas a derecho en virtud de los argumentos expuestos por lo que correspondería NO HACER LUGAR al recurso interpuesto por la firma.

III. A fs. 12 del expte. N° 6695/376/D/2023 obra Sentencia N° 174/2024 del 19/12/2024 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso, por contestados los agravios por parte de la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

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.

Se puede observar que las diferencias reclamadas por la Autoridad de Aplicación a través de las Actas de Deudas N° A 935-2023 N° A 936-2023 correspondientes a los periodos Fiscales 2021 y 2022 surgen de diferencias que se corresponden a facturas por exportación de servicios no incluidas en la base de terminación del Impuesto sobre los ingresos brutos por parte del contribuyente.

Por lo que la cuestión de fondo en discusión es determinar el tratamiento fiscal que se le otorga a la actividad de "Exportación de Servicios".

La Autoridad de Aplicación justifica su pretensión de considerar a dicha actividad como *"gravable"*, en mérito al dictamen técnico emitido por el Departamento Técnico Tributario (en adelante, DTT) de fecha 04/05/2010, el cual expresa: *"...Las prestaciones de servicios habituales y a título oneroso efectuadas en el territorio de la Provincia de Tucumán resultan alcanzadas por el Impuesto a los Ingresos Brutos, incluso aquellas cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, ya que el Código Tributario Provincial en su art. 217 inc. 4º, explica que no están gravadas las actividades de venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior..."*, por ello, la actividad de "servicios" no se encuentra prevista en la norma citada, encontrándose alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Este fundamento se asienta, según el D.T.T. en una interpretación restrictiva y literal del art. 217 inc. 4º (Actual art. 215 inc. 4 Ley 9924), por tratarse de una excepción de una norma general.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por otra parte, la D.G.R. en fecha 08/10/2019 dictó la Resolución General Nº 94/19, por la cual, modifica el punto 6 del art. 7º de la R.G. 80/03, disponiendo que se deberá retener Ingresos Brutos en las cuentas bancarias cuando se trate de exportaciones que no sean productos o mercaderías.

La cuestión a resolver se delimita entonces a determinar si los servicios de exportación se encuentran incluidos en el art. 217 inc. 4º del C.T.P. (Actual art. 215 inc. 4 Ley 9924), como actividad no gravable, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Este proceso debe realizarse mediante la interpretación de la norma específica tributaria, con el resto del ordenamiento jurídico en su totalidad.

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

Observo que esta tarea de interpretación ya ha sido efectuada por la D.G.R., tanto mediante dictamen técnico de su Organismo especializado, como a través de la reciente R.G. Nº 94/19, antes referenciada. En tal sentido, adelanto mi opinión contraria a la misma, en mérito a los siguientes fundamentos.

El art. 2 del Código Civil y Comercial de la Nación dispone que: *"Interpretación. La ley debe ser interpretada teniendo en cuenta sus palabras, sus finalidades, las leyes análogas, las disposiciones que surgen de los tratados sobre derechos humanos, los principios y los valores jurídicos, de modo coherente con todo el ordenamiento"*.

Es decir, el Código dispone y establece el modo adecuado de interpretación de la ley, señalando -como directiva de carácter general- que esa interpretación

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

siempre debe efectuarse de un modo coherente con todo el ordenamiento jurídico, más allá de los elementos específicos que pudieran tomarse en cuenta para llevar a cabo tal interpretación.

Los redactores de la norma -y la mayoría de la doctrina- han señalado que la decisión jurídica comienza con las palabas contenidas en la ley. Ahora bien, esto no implica que la interpretación deba ser efectuada en forma meramente literal, sino que los jueces deben determinar el sentido de las palabras y los términos estableciendo su sentido jurídico aunque resulte distinto de su acepción semántica o vulgar.

Tradicionalmente la doctrina ha interpretado que la finalidad de la norma es un criterio vinculado a la intención del legislador. Con buen criterio el Código ha innovado en esta materia para referirse simplemente a las "... finalidades..." de la ley. Ello porque haber restringido la interpretación de la finalidad de la norma identificándola con la intención del legislador, hubiera producido un estancamiento interpretativo en el tiempo, sin permitir la adaptación de dicha interpretación a la cambiante dinámica de la realidad económica y social. El nuevo criterio permite -además de abrir la consideración objetiva del texto al momento de que resulte necesaria su interpretación- sopesar diversos efectos según los alcances que se le adjudiquen a la norma, no sólo en relación con el caso concreto, sino con su armonización en el conjunto de todo el ordenamiento jurídico. De allí la alusión que la norma hace a las "... finalidades..." -en plural-, en lugar de la mera "intención del legislador".

También se mencionan -como elemento de interpretación de la ley- las disposiciones de los tratados, para llegar finalmente al mecanismo de interpretación que se deriva de los principios y los valores jurídicos que -en palabras del legislador- no sólo tienen un carácter supletorio, sino que son normas de integración y de control axiológico; lo cual resulta coherente con la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que reiteradamente ha hecho uso de los principios que informan el ordenamiento y ha descalificado decisiones manifiestamente contraria a valores jurídicos. Dentro de este concepto se encuentran los denominados "principios generales del Derecho", que son enunciados normativos más generales que conforman conceptos o proposiciones de naturaleza axiológica o técnica que informan la estructura, la forma de

operación y el contenido mismo de las normas, grupos normativos, conjuntos normativos y del propio Derecho como totalidad.

Desarrollado el procedimiento interpretativo de las leyes a partir del art. 2 del Código Civil y Comercial de la Nación, cabe resaltar que la Ley Nº 27.467 de presupuesto del año 2009, modificó el Código Aduanero, incorporando un inc. c) al apartado 2 del art. 10º.

La nueva redacción del art. 10º es la siguiente: 1. A los fines de este Código es mercadería todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado. 2. Se consideran igualmente -a los fines de este Código- como si se tratase de mercadería: ...c) las prestaciones de servicios realizadas en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.

A través del art. 3º del Decreto 1201/2018, el Poder Ejecutivo aclaró que, a los fines de lo indicado en el inc. c) del apartado 2 del art. 10º del Código Aduanero, se considera prestación de servicios cualquier locación y prestación realizada en el país a título oneroso y sin relación de dependencia, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, entendiéndose por tal la utilización inmediata o al primer acto de disposición por parte del prestatario.

En consecuencia, el Código Aduanero considera a las prestaciones de servicios realizadas en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, como si se trataran de mercaderías y susceptibles de exportación.

La Ley N° 22.415 y sus modificatorias (Código Aduanero) es una ley dictada por el Congreso de la Nación y en tal sentido, constituye -junto a la Constitución Nacional y los Tratados Internacionales- *"la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ellas, no obstante cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales..."* (art. 31 de la Constitución Nacional).

Con lo expuesto hasta aquí, quiero significar que el concepto de la palabra "mercadería" ha sido delimitado mediante una ley nacional (Código Aduanero), cuyo alcance no puede soslayarse en la función interpretativa de una norma local. Ello en razón de que la interpretación debe efectuarse de un modo coherente con todo el ordenamiento jurídico.

El art. 217 inc. 4º (Actual art. 215 inc. 4 Ley 9924) establece: *"No constituye actividad gravada con este impuesto: ... 4º Las exportaciones, entendiéndose por*

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

tales las actividades consistentes en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador...".

Considero que la interpretación de la norma no arroja mayores inconvenientes. Si decimos que la primera fuente de interpretación la constituye la palabra escrita, y que el sentido de la misma debe estar imbuida y resultar coherente con todo el ordenamiento jurídico, es procedente considerar a partir del alcance otorgado por Código Aduanero al término "mercadería" en su art. 10°, apartado 2 inciso c), que las prestaciones de servicio realizadas en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, integran el concepto de mercadería.

Nótese que no se trata aquí de un conflicto de normas, por el contrario, encuentro adecuada complementación entre la norma provincial y la nacional, a partir de una asimilación de conceptos, efectuada en forma lógica y congruente. Esta interpretación, tomando al ordenamiento jurídico como un todo coherente, donde no puede prescindirse de conceptos adoptados por normas de rango superior, difiere de la efectuada por la Autoridad de Aplicación, la cual sin fundamento suficiente, pretende extirpar los servicios de exportación del término "mercadería", contradiciendo una ley del Congreso y vulnerando el art. 31 de la Constitución Nacional.

Hemos mencionado además, la importancia de la realidad económica dentro de la interpretación de las leyes, muy especialmente, en el caso del Código Tributario Provincial, donde aquel concepto adquiere una mayor relevancia que en el derecho común (art. 7° del C.T.P.). La correcta interpretación de otorgar un sentido amplio a la palabra "mercadería", abarcativa no solo de bienes sino también de servicios, implica zanjar un trato desigual en la actividad económica exportadora según se trate de unos u otros. Diferencia por otra parte, que no encuentra lógico fundamento y que en caso de mantenerse devendría en arbitraria, vulnerando el principio de igualdad contenido en el art. 16 de la C.N.

Si el objetivo perseguido con el beneficio exentivo a las exportaciones ha sido el de promover el comercio internacional, no se entendería por qué debe resultar aplicable solo a los bienes, sin ponderarse de igual modo las actividades de servicios que en los últimos tiempos han evidenciado un gran crecimiento en todas sus modalidades.

Por las razones apuntadas considero que la interpretación del art. 217 inc. 4º (Actual art. 215 inc. 4 Ley 9924), efectuada por la D.G.R. a través de su dictamen técnico y resolución general, ya referenciados, es incorrecta, debiendo incluirse dentro del concepto de la palabra mercadería, a la prestación de servicios cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, en un todo de conformidad con el ordenamiento jurídico examinado.

Para concluir y en refuerzo de esta interpretación, en fecha 10/08/2022 se publica en Boletín Oficial de la provincia la Ley N° 9572 que en su artículo 1 inc 3 establece: "*Incorporar como inciso 8 del Artículo 217, el siguiente: "inc. 8. Las prestaciones de servicios cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior del país."* Incluyendo de esta manera como actividad no gravada la exportación de servicios (Actual art. 215 inc. 8 Ley 9924).

Como consecuencia de ello, concluyo que corresponde HACER LUGAR al Recurso de apelación Interpuesto por MARK DISTRIBUCIONES S.R.L. C.U.I.T. N° 30-71030830-2 en contra de la Resolución Nº D 45/24 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 02/10/2024 y; en consecuencia DEJAR SIN EFECTO el Acta de Deuda N° A 935-2023, Acta de Deuda N° A 936-2023 y Sumario N° A 936-2023, todo ello en mérito a las razones expuestas en los considerandos que anteceden. Así voto.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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

II.- En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución Nº D 45/24, dictada con fecha 02/10/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán es ajustada a derecho.

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

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

En relación con el fondo de la cuestión corresponde realizar un análisis de la actividad realizada por el contribuyente. El mismo se encuentra inscripto bajo la actividad "Venta al por mayor de equipos informáticos y máquinas electrónicas de escribir y calcular" y la sociedad tiene entre uno de sus objetos, el servicio de diseño, instalación y control de módulos y sistemas, tanto en el país como en el extranjero. Asimismo en nota de fecha 25/07/2023 (fs. 34), el contribuyente informa que realiza prestaciones de servicio en el exterior de consultoría de software. Es decir, es el mismo contribuyente quien expresa que su actividad es la exportación de un servicio.

Ahora bien, pasando a analizar lo que el CTP establece en relación con este tópico, corresponde citar lo establecido por el art. 215 que en su inciso 4 reza (anterior el art. 217): "*No constituyen actividad gravada con este impuesto:...4. Las exportaciones, entendiéndose por tales las actividades consistentes en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador, con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas...*" (el subrayado me pertenece).

Las exclusiones, exenciones, desgravaciones, deben ser analizadas con un criterio restrictivo. A los fines de la interpretación de lo establecido por el artículo cabe en primer lugar remitirnos a la letra de la ley y es ella la que entiende muy claramente, que las exportaciones que no están gravadas con el impuesto sobre los Ingresos Brutos son las que consisten en la venta de productos y mercaderías, no la exportación de servicios. En conclusión, no corresponde de ninguna manera una interpretación diferente, siendo obligación tributaria del apelante el pago de dicha gabela.

Esta interpretación se ve reforzada por el hecho de que por medio de la ley 9572 (B.O. 10/08/2022), se incluyó en el art. 215 del CTP (anterior art. 217) una nueva actividad no gravada en el impuesto sobre los Ingresos Brutos. El inciso 8 del art. 215 (anterior art. 217) establece como no gravadas: "*Las prestaciones de servicios cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior del país.*"

El agregado de dicho inciso dentro de la enumeración de las actividades no gravadas no hace más que confirmar que con anterioridad a dicha inclusión la actividad en cuestión se encontraba gravada. Por esa razón las determinaciones

realizadas a través de las Actas de Deuda N° A 935-2023 y A 936-2023, son procedentes por comprender períodos anteriores a dicha nueva inserción.

No resulta atendible el agravio esgrimido por el apelante en relación con la previsión contenida en el Consenso Fiscal, la que en su apartado segundo inciso b. establece que las provincias se comprometen a mantener desgravado del impuesto sobre los Ingresos brutos a los ingresos provenientes de las actividades de exportación de bienes (excepto las actividades mineras o hidrocarburíferas) y las prestaciones de servicios cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior del país. La razón del rechazo radica en que el Consenso Fiscal si bien fue firmado el 27/12/2021, fue recién aprobado por el Congreso de la Nación mediante Ley 27.687, publicada en el Boletín Oficial en fecha 04/10/2022. Incluso antes de esa fecha nuestra Provincia había dictado la ley 9572 que incluía la exportación de servicios como actividad no gravada, como fuera expuesto en párrafos anteriores. Es decir el Consenso Fiscal es posterior a los períodos incluidos en la determinación impositiva.

En relación al planteo efectuado en materia de prescripción de las multas aplicadas, el apelante considera que el caso debe ser resuelto con el criterio sentado por el Tribunal Superior de la provincia de Tierra del Fuego en los autos "Alpha Shipping" en cuanto a que para el cómputo del plazo de extinción de la acción debe aplicarse el establecido por el Código Penal.

Sostiene que la multa que se le pretende aplicar se encontraría prescripta, de acuerdo al plazo de extinción de la acción establecido por código penal.

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).

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

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

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

Por el contrario, la posición doctrinal y jurisprudencial autonomista entiende que la potestad tributaria es uno de los poderes retenidos por las provincias. Afirma que dicha potestad incluye la facultad de crear los tributos, penalizar su incumplimiento, como también regular los modos de extinción de los créditos impositivos e infracciones y sanciones. Esto último incluye la facultad para legislar en materia de prescripción. Afirma que la legislación de fondo no puede interferir en las competencias fiscales reservadas por los estados provinciales (Cfr. José Osvaldo Casás, "Gravitación del derecho civil sobre el derecho tributario provincial en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la República Argentina", Doctrina Tributaria, Errepar, Tº 13, abril 1993, pg. 293-303).

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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*

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

"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 Nº 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 Nº 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 Nº 1370 del 01/11/2023; "Provincia de Tucumán (DGR) c/Metalúrgica MIC SRL s/ Ejecución Fiscal", Expte. 898/21, Sentencia Nº 1371 del 01/11/2023; "Provincia de Tucumán (DGR) c/Rio Marapa SRL s/ Ejecución fiscal", Expte. 1399/21, Sentencia Nº 1373 del 01/11/2023; "Provincia de Tucumán (DGR) c/González Esteban Agustín s/Ejecución Fiscal", Expte. 89/22, Sentencia. Nº 8 del 07/02/2024; y Provincia de Tucumán (DGR) c/ Figueroa Ibarra Miguel Enrique s/Ejecución Fiscal" Expte. 2920/22. Sentencia Nº 940 del 03/07/2024; entre otras.-

Como puede verificarse, la jurisprudencia del máximo Tribunal Provincial ha adoptado la posición del *Ius Commune* para la regulación de la prescripción

liberatoria de los tributos; mientras que para la prescripción de acciones y sanciones tributarias ha adherido a la posición autonomista.

Sin embargo, en el presente caso se discute la prescripción en materia infraccional tributaria, campo en el que mantiene su vigencia el art. 55 CTP (anterior art. 54); 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 Nº 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

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

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, articulo 57 del mencionado digesto (anterior art. 56), surge expresamente que la infracción correspondiente a los anticipos 01 y 02/2022 (Sumario N° A 936-2023) vencieron los días 15/02/2022 y 15/03/2022 por lo cual la infracción se produce, en el caso 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 2023 y culminará en fecha 01 de enero de 2028.

En conclusión y debido a la aplicación de las disposiciones establecidas en el Digesto Tributario Provincial, si realizamos un adecuado computo del plazo, la acción de la DGR, para aplicar esta multa, aún no se encuentra prescripta.

Por lo expuesto, no se hace lugar al planteo de prescripción articulado en autos.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente MARK DISTRIBUCIONES S.R.L., C.U.I.T. N° 30-71030830-2, en contra de la Resolución N° D 45/24, dictada con fecha 02/10/2024 por la Dirección General de Rentas de

la Provincia de Tucumán, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral. En consecuencia, CONFIRMAR la misma, conforme lo considerado. REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes acompañados y ARCHIVAR.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José Alberto León, 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 **MARK DISTRIBUCIONES S.R.L., C.U.I.T. N° 30-71030830-2**, en contra de la Resolución N° D 45/24, dictada con fecha 02/10/2024 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral. En consecuencia, **CONFIRMAR** la misma, conforme lo considerado.

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

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (En Disidencia)

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION