

SENTENCIA N° 508/17

Expte. N° 81/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ¹⁴ días del mes de *Septiembre* de 2017, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **PETROARSA S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 81/926/2017 (Expte DGR N° 2.877/376/D/2010) y;

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que el contribuyente PETROARSA S.A., CUIT N° 30-68569428-6, por medio de su apoderado, presentó Recurso de Apelación (fs.5.835/5.843) en contra de la Resolución D 317/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 05/12/2016 obrante a fs. 5.827/5.829. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación deducida por el contribuyente, confirmándose el Acta de Deuda atacada conforme nueva planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA – ACTA DE DEUDA N° A 1223-2011 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – ETAPA IMPUGNATORIA" y DECLARAR ABSTRACTO el descargo interpuesto en contra del Sumario N° M 1223-2011, instruido por supuesta configuración de la infracción prevista en el artículo 86° inciso 1) del Código Tributario Provincial.-

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Plantea el apelante, la prescripción de las acciones y poderes del fisco para reclamar los periodos incluidos en el acta de deuda, afirmando que ha operado el plazo de prescripción de los mismos.-

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Que sostiene que conforme lo dispone el Código Civil en el título de prescripción y bajo la premisa de la doctrina impuesta por el fallo "Diosquez" emitido por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán, los periodos contenidos en el acta de deuda, no son exigibles.-

En igual sentido, solicita la condonación de oficio dispuesta por la Ley N° 8720, en virtud de lo dispuesto en el artículo N° 7º, inciso f), por considerar que el curso de la prescripción, no se encontraba interrumpido al 15 de Octubre de 2014, conforme el requisito establecido por la citada ley provincial.-

Esgrime el apelante, la violación del principio de legalidad y del debido proceso legal por parte de la DGR, atento que la resolución apelada, extiende el tratamiento fiscal general, mas allá de las previsiones legales aplicables a su caso concreto.-

Afirma que la Autoridad de Aplicación efectúa una interpretación analógica errónea de las normas que rigen su actividad comercial, surgiendo claramente que la alícuota utilizada para la confección del acta impugnada, debe ser del 0,5% y no del 1,7%, en el momento que la normativa aplicable en ningún momento refiere que los productores e industriales no pueden realizar otro tipo de actividades.-

Manifiesta que la D.G.R. efectuó una interpretación más restringida que la contemplada por la norma a los efectos de aplicar la alícuota del 0,5, modificando la calidad de los sujetos sobre los que versan las operaciones de compras.-

Afirma el apelante que al momento de realizar sus operaciones comerciales, indagó sobre el destino que se le daría a los combustibles, siendo que los terceros adquirentes indicaron que sería para la producción e industrialización de su actividad, por lo que la norma no excluye a los adquirentes que estén dados de alta en otras actividades.-

En este sentido, manifiesta el contribuyente, que en el caso de autos debe aplicarse la alícuota del 0,5% a los productores e industriales, máxime a los

DE VOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. GUSTAVO JIMENEZ

prestadores de servicios u obristas, que desarrollan su actividad integrada con los sujetos mencionados, toda vez que la normativa no ha impuesto una limitación por desempeñar más de una actividad.-

Por ello, considera que la DGR afectó con su interpretación el principio de legalidad, pretendiendo tipificar su actividad comercial en otro hecho imponible, que ya ha sido definido por la norma que lo rige.-

Asimismo esgrime la nulidad del acto administrativo apelado, considerando que la determinación tributaria se encuentra afectada en su elemento causa, ya que en la resolución de la DGR no se encuentra entre sus párrafos referencia alguna a los hechos o antecedentes que justifiquen la determinación impugnada.-

Finalmente, esgrime que la Autoridad de Aplicación no respetó el principio de razonabilidad al momento de aplicar la normativa tributaria para confeccionar el acta de deuda, cita doctrina y jurisprudencia aplicable a la materia, solicitando el archivo de las actuaciones.-

II.- Que a fs. 01/07 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.-

Esgrime la Autoridad de Aplicación, que la prescripción de los periodos fiscales intimados en el Acta de Deuda N° A 1223/2011, se encuentra suspendida por la notificación del Acta mencionada y que posteriormente el plazo de prescripción fue interrumpido por la presentación de la demanda judicial en fecha 28/10/2013, conforme lo dispuesto por el artículo 3.986 del Código Civil, siendo viable su reclamo por parte de la Autoridad de Aplicación.-

Por ello, considera que no corresponde aplicar el beneficio de la condonación de las obligaciones tributarias, normado por el artículo N° 1, inciso 7 apartado f) de la Ley 8720, teniendo en cuenta que el curso de la prescripción fue interrumpido al

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESCA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ

15 de Octubre de 2014, en los términos del Código Civil, conforme consta en autos.-

Con respecto a la violación del principio de legalidad por parte de la DGR, transcribe el artículo N° 1 del Decreto 1241/3 (ME) del 2006 y concluye que la normativa se refiere a la venta de combustible exclusivamente a productores e industriales, para que sea viable la alícuota del 0,5% correspondiente al impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, condición que no fue acreditada por el contribuyente a lo largo de la verificación, por lo que la alícuota aplicada por el apelante fue correctamente impugnada.-

Sostiene que para la aplicación de una alícuota reducida sobre el impuesto sobre los ingresos brutos, la norma en cuestión exige el cumplimiento de las condiciones allí descriptas y para ello el contribuyente debió tener pleno conocimiento de todas las actividades desarrolladas por los clientes.-

Manifiesta la Autoridad de Aplicación, que la Resolución se encuentra correctamente motivada y fundamentada, ya que de las actuaciones administrativas a disposición del contribuyente, se explican detalladamente las circunstancias que llevaron a elaborar la determinación impositiva, citando doctrina al efecto.-

Sostiene que el pedido de nulidad del apelante, es simplemente una expresión de disconformidad con la metodología aplicada, lo cual prueba que ejerció su derecho de defensa, sin indicar el interés jurídico o garantía lesionada, como tampoco el perjuicio concreto ocasionado, por lo que no se menoscabó su derecho de defensa.-

Por todo lo expresado, solicita no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente y confirmar la resolución N° D 317/16 de fecha 05/12/2016.-

Dr. JORGE E. POSSE POINSSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APLICACION

Que a fs. 13/14 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 109/17, en donde se declara la cuestión de puro derecho,

JORGE GUSTAVO JIMENEZ

encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151º del C.T.P.-

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, advierto que de forma preliminar, debe analizarse la injerencia en este caso concreto de la Ley provincial N° 8720, la cual restablece la vigencia de la Ley provincial N° 8520. Asimismo, debe considerarse el planteo efectuado por el contribuyente con respecto a la prescripción de las facultades de la autoridad de aplicación para exigir el cobro de la deuda pretendida, atento al carácter preclusivo del agravio y de lo normado en el punto f), inciso 7 del artículo 1º de la Ley 8.720.-

Para una mejor comprensión de la problemática con respecto al caso en análisis, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia.-

La Ley Provincial N° 8720 (Sanción: 17/10/2014 - BO 22/10/2014), en su artículo 1º restablece la vigencia hasta el 19 de Diciembre de 2014 de la Ley N° 8520.-

El mencionado punto f), inciso 7 del artículo 1º de la Ley 8.720, dice textualmente: *"...Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante los períodos fiscales anteriores al año 2009 inclusive y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias correspondientes a dichos períodos, siempre que al 15 de Octubre de 2014 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate..."*.-

Asimismo, el actual artículo 54 C.T.P. dispone: *"...Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Código Civil y el Código Penal según la materia de que se trate..."*.

Al respecto, es del caso señalar que el Máximo Tribunal Local, se expidió en reiteradas oportunidades con relación a la problemática planteada en torno a lo referente a la prescripción de los Tributos Provinciales, habiendo analizado en

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE POSSE POWERSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

reiterados fallos la suspensión, interrupción, inicio del computo y plazo de prescripción de las obligaciones tributarias, donde se dejó sentada la doctrina que debe privilegiarse la aplicación del Código Civil sobre lo contrariamente dispuesto por la legislación local.-

En el precedente: "Gobierno de la Provincia de Tucumán –DGR- vs. Servituc S.A. s/ Ejecución fiscal" (CSJTuc., sentencia n° 620 del 29/07/2005); en el que, a su vez, se había tomado en consideración la tesis sostenida por la Corte Federal, en el sentido que debe privilegiarse la aplicación del Código Civil sobre lo contrariamente dispuesto por la legislación local, en la inteligencia que la materia (de la prescripción) resulta facultad exclusiva de la legislación nacional, ejecutada aquélla mediante el dictado del Código Civil y de Comercio –fondo común del derecho-, no pudiendo una ley local derogar los plazos establecidos por leyes sustantivas dictadas por el Congreso (cfr. CSJN, Fallos: 176:115, y elenco jurisprudencial en idéntica línea: Fallos: 119:417; 149:417; 161:397; 168:403; 169:296; 175:300; 178:9; 180:96; 183:143; 188:403; 190:142; 193:231; 200:444; 202:516; 203:274; 205:200; 215:5; 217:189; 222:587; 232:482; 235:571; 269:379; 282:20; 293:427). En el antes referido antecedente local también se señaló que el inciso 12 del art. 72 confiere al Congreso Nacional la atribución para el dictado de la legislación de fondo, lo que determina que los ordenamientos de niveles inferiores no pueden dictar normas en materia tributaria que pudieren contraponerse a tales regulaciones de modo de desarticular la unidad nacional de legislación sustantiva (en igual sentido puede verse: CSJTuc., sentencia n° 870 del 28/10/1997; sentencia n° 643 del 28/8/1998, entre muchas otras).

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

"Son inválidas las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en materia tributaria en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil, pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local", añadiéndose: "si bien la potestad fiscal de las provincias es una de las bases sobre las que se sustenta su autonomía, inconcebible si no pudieran contar con los medios materiales que les permitieran autoabastecerse, el límite de esas facultades viene dado por la exigencia de que la legislación dictada en su consecuencia no restrinja derechos

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

acordados por normas de carácter nacional” , por lo que: “no basta apelar a la autonomía del derecho tributario para desconocer la uniformidad de la legislación de fondo en materia de prescripción de la acción de cobro de tributos locales, perseguida mediante la atribución que se confiere al poder central para dictar los códigos -art. 75, inc. 12 de la Constitución Nacional-, la cual no sería posible si las provincias pudieran desvirtuarla en su esencia, legislando con distinto criterio, so color del ejercicio de los poderes que les están reservados, lo que no implica negar que ellas gozan de un amplio poder impositivo” (cfr. Cita de CSJTuc., sentencia nº 715 del 05/08/2008, en “Provincia de Tucumán –DGR- vs. Toledo Miguel Ángel s/ Ejecución fiscal”).

Conforme a las doctrinas sentadas por los numerosos fallos nombrados ut-supra, la Corte Suprema de Justicia de Tucumán fijó los siguientes preceptos con respecto al instituto de la prescripción en materia civil.-

La aplicación de las normativas contenidas en el Código Civil con respecto y sobre la normativa provincial, ya no deja dudas, más aun con la redacción del artículo 54º del Código Tributario Provincial, siendo este el resultado de la evolución jurisprudencial en la materia.-

Ahora bien y con respecto a la suspensión de la prescripción dentro del ámbito administrativo (procedimiento de determinación de deuda), la Corte dejó establecido que rige lo normado en la segunda parte del artículo N° 3.986 del C.C., en donde establece que: “...*La prescripción liberatoria se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica. Esta suspensión sólo tendrá efecto durante un año o el menor término que pudiere corresponder a la prescripción de la acción...*”.-

La constitución en mora del deudor efectuada en forma auténtica, conforme lo dispone el artículo transcrito, se produce con la notificación del Acta de Deuda, por lo que la comunicación de la misma suspende por un año y por única vez, la prescripción liberatoria, doctrina sentada en los fallos mencionados.-

DI. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. GUSTAVO VIMENEZ
VOCAL

En lo que refiere a la interrupción de la prescripción liberatoria, dentro del procedimiento de determinación de la obligación tributaria, la Corte Local dejó sentado que es de aplicación el primer párrafo del Artículo N° 3.986 del C.C., el cual dice: *"...La prescripción se interrumpe por demanda contra el poseedor o deudor, aunque sea interpuesta ante juez incompetente o fuere defectuosa y aunque el demandante no haya tenido capacidad legal para presentarse en juicio..."*. En el precepto citado, la palabra "demanda" está empleada en sentido amplio, comprensivo de toda reclamación judicial que ponga de manifiesto la intención del acreedor de cobrar su crédito.-

Pero que ese vocablo sea interpretado en sentido amplio no lleva a admitir que todo acto que demuestre la voluntad del acreedor de cobrar sea interruptivo de la prescripción, sino que la amplitud de la interpretación ha de circunscribirse únicamente a las actuaciones judiciales. En el derecho positivo vigente la actuación administrativa en principio no interrumpe el curso de la prescripción, sin perjuicio de que pudiera suspenderlo en virtud del art. 3986 último párrafo del Cód. Civil.-

"...Tradicionalmente se ha entendido que las gestiones administrativas, aunque reflejen la voluntad del acreedor de mantener vivo el crédito, no tienen idoneidad para interrumpir el curso de la prescripción (Moisset de Espanés, Trigo Represas, Spota, Borda, Argañaras, citados por Pizarro, Ramón Daniel y Vallespinos, Gustavo Instituciones de Derecho Privado' ' Obligaciones' T III p. 720)...".-

Lo atinente al plazo de prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias, la C.S.J.T. dejó establecido que es de aplicación el plazo quinquenal previsto en el art. 4027 inc. 3 del Cód. Civil, el cual dispone: *"...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..."*.-

En lo que respecta al inicio del computo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, la jurisprudencia analizada arrojó que: *"...en materia civil la prescripción corre desde que la deuda es exigible; esa exigibilidad de la*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
LOCAL

obligación tributaria no se encuentra atada a la determinación de la deuda, mucho menos a la firmeza de dicho acto administrativo...”.-

Esta doctrina judicial, reiterada por la Corte local en repetidas causas, implica que un código tributario local no puede disponer un momento distinto para el inicio del cómputo del plazo de prescripción, que aquel previsto en la legislación de fondo; razón por la cual, el plazo de prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago del mismo, debería computarse del modo señalado en la legislación nacional.-

Ahora bien, la problemática planteada en nuestra provincia con respecto a la tesitura adoptada por la D.G.R., en donde afirma que el período fiscal del Impuesto sobre los Ingresos Brutos es el año calendario, la Corte de Tucumán dijo: *“...Por otro lado resulta contradictorio desde el punto de vista lógico y jurídicamente abusivo considerar que la obligación tributaria del IIB tiene un vencimiento anual, pero a la vez ocasiona consecuencias gravosas para el contribuyente que, con la aplicación del criterio del recurrente, estaría obligado a pagar “anticipos” previos, que generan intereses antes del referido vencimiento anual, corriendo la prescripción desde el vencimiento anual y no desde el momento en que son exigibles los anticipos...”* (Provincia de Tucumán -D.G.R.- vs. Enrique R. Zeni y Cía. S.A.C.I.A.F.E.I s/ Ejecución fiscal del 02/05/2016). En consecuencia, el máximo tribunal llegó a la conclusión que no existe ninguna razón jurídica que avale la pretensión de la D.G.R., ni la Provincia tiene facultad para apartarse de lo normado por el Código Civil en el art. 3956.-

De lo expresado, se entiende que el artículo 3.956 del Código Civil prima ante el artículo 229 del Código Tributario, el cual prevé: *“...El período fiscal será el año calendario. El pago se hará por el sistema de anticipos sobre ingresos, calculados sobre base cierta, los que tendrán el carácter de declaración jurada, en las condiciones y plazos que determine la Dirección General de Rentas...”*, por lo que la prescripción de las obligaciones tributarias locales, tanto en lo relativo a sus respectivos plazos como al momento de su inicio y causales de suspensión e interrupción, en virtud de lo dispuesto por el artículo 75 inciso 12 de la

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE POMESE
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE CONSTANTINELLI

Constitución Nacional, se rigen por lo estatuido por el Congreso Nacional de manera uniforme para toda la República...pues la prescripción no es un instituto de derecho público local sino un instituto general de derecho (conforme "Filcrosa..." Fallo 326:3899, doctrina reiterada en precedentes posteriores...).

Se deduce a partir de la norma transcripta, que en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cada declaración y pago constituye el cumplimiento de un anticipo (adelanto) a cuenta del ajuste final correspondiente, por lo que el contribuyente debe Ingresar en forma mensual los importes determinados por medio de una declaración jurada mensual, con detalle de las retenciones/percepciones correspondientes al mes calendario que se ingresa, teniendo consignado cada posición, su respectivo vencimiento mensual.-

Asimismo, en el Acta de Deuda impugnada en autos, se consignan periodos, vencimientos, importe original e intereses, razón por la cual, para el inicio del computo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, no rige el artículo 229 del C.T.P., sino el artículo N° 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..."-.

En definitiva y con respecto al comienzo del computo de la prescripción liberatoria, la C.S.J.T. dijo: "...El tema debatido se circunscribe a determinar si se ha cumplido o no el plazo de la prescripción liberatoria de la obligación contenida en la Boleta de Deuda BTE/2069/2012 (períodos 01/08 y 10 y 11/2004), que la sentencia en crisis consideró prescripta confirmando a la sentencia de la señora Jueza de 1ª instancia. El argumento que sirve de base al recurrente reposa en la idea que el IIB es de carácter anual, distinguiendo el pago de anticipos mensuales del pago del impuesto íntegro que se reclama a su vencimiento, ocurrido el 16 de mayo de 2005 (según fecha fijada por Resolución General 108 -de la Comisión Arbitral- para el período fiscal 2004) o en su defecto el día determinado por la DGR para el vencimiento de la Declaración Jurada Anual para el período 2004 fijada el 27/02/2005. En este contexto, es dirimente el art. 3956 del Código Civil en cuanto determina que: "La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses comienza a correr desde la fecha del título de la obligación". En el caso

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

que nos ocupa, es irrelevante cualquier discusión semántica sobre el carácter o naturaleza de lo que la norma tributaria que regula el IBB (sea que se refiera a la modalidad de "agentes de percepción o retención" o a la denominada "convenio multilateral"), denomina como "anticipo", atento a que el mismo es exigible y genera consecuencias jurídicas a partir de la fecha de su título, por lo que el cálculo sentencial sobre el comienzo del cómputo de la prescripción luce ajustado a derecho. Por otro lado resulta contradictorio desde el punto de vista lógico y jurídicamente abusivo considerar que la obligación tributaria del IIB tiene un vencimiento anual, pero a la vez ocasiona consecuencias gravosas para el contribuyente que, con la aplicación del criterio del recurrente, estaría obligado a pagar "anticipos" previos, que generan intereses antes del referido vencimiento anual, corriendo la prescripción desde el vencimiento anual y no desde el momento en que son exigibles los anticipos. En consecuencia no existe ninguna razón jurídica que avale la pretensión de la actora, ni la Provincia tiene facultad para apartarse de lo normado por el Código Civil en el art. 3956 del referido digesto...", (PROVINCIA DE TUCUMAN -D.G.R.- C/ENRIQUE R. ZENI Y CIA. S.A.C.I.A.F.E.I. S/ EJECUCION FISCAL, Sentencia del 02/05/16, C.S.J.T.)-

En conclusión, es irrelevante cualquier discusión semántica sobre el carácter o naturaleza de lo que la norma tributaria que regula el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ya sea que se refiera a la modalidad de "agentes de percepción o retención" o a la denominada "convenio multilateral", denomina como "anticipo", atento a que el mismo 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 desde que es exigible.-

Ahora bien, dejando aclaradas las cuestiones en torno a la prescripción de las obligaciones tributarias, corresponde que este Tribunal se expida preliminarmente del análisis normativo del punto f), inciso 7 del artículo 1º de la Ley 8.720.-

Dice textualmente el punto f), inciso 7 del artículo 1º de la Ley 8.720: "...Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante los períodos fiscales anteriores al año 2009 inclusive y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias

correspondientes a dichos períodos, siempre que al 15 de Octubre de 2014 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate...”.-

Del análisis detallado del presente expediente, surge que a fojas 5.645 obra cedula de notificación N° 0001-00075869, por medio de la cual se comunica al contribuyente el contenido del Acta de Deuda N° A 1223-2011. Tal notificación fue realizada en fecha 23/11/2012, en el domicilio fiscal del contribuyente.-

Conforme lo expresamos anteriormente, las actuaciones administrativas no interrumpen el curso de la prescripción liberatoria, solo tienen la idoneidad para suspender por un año y única vez, teniendo en cuenta que la notificación del Acta de Deuda al contribuyente, es la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica, conforme lo dispone el artículo N° 3986 del C.C.

Ahora bien, se advierte que al momento de la notificación del Acta de Deuda N° A 1223/2011, o sea el 23/11/2012, la prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias de las posiciones 01 a 10/2007 ya había transcurrido, perdiendo la D.G.R. las potestades para exigir el pago de los anticipos intimados y tornándose operativo el punto f), inciso 7 del artículo 1° de la Ley 8.720, en lo que respecta a la condonación de la obligación Tributarias de los periodos mencionados, teniendo en cuenta que al 15 de Octubre de 2014 no se encontraba interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Civil, ya que el cómputo de los plazos de prescripción debe efectuarse a partir del vencimiento de cada anticipo.-

Esto es así, teniendo en cuenta que al momento de la notificación del Acta impugnada, el plazo de 5 años dispuesto por el artículo N° 4.027 inc. 3 del Código Civil, ya se encontraba fenecido, atento que el período 01/2007, resultaba exigible por parte de la Autoridad de Aplicación el día 16/02/2007, el período 02/2007 en fecha 16/03/2007, el período 03/2007 el 18/04/2007, la posición 04/2005 venció el día 17/05/2005, el período 05/2005 resultaba exigible en fecha 19/06/2007. Lo mismo ocurre con las posiciones 06, 07, 08, 09, 10 del año 2007, con fecha de vencimiento los días 18/07/07, 16/08/07, 18/09/07, 19/10/07, y 16/11/07

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE EL BOSSE POLO
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

respectivamente, considerando que al 23/11/2012 (fecha de notificación del Acta de Deuda N° A 1223/2011), la deuda intimada ya no era exigible por parte de la D.G.R.-

Por lo antes mencionado, los periodos 01 a 10/2007 determinados en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por medio del Acta de Deuda N° A 1223/2011, encuadran en las disposiciones del punto f), inciso 7 del artículo 1° de la Ley 8.720, ya que es unánime la jurisprudencia que señala que los actos interruptivos o suspensivos del plazo de la prescripción deben cumplirse necesariamente antes de su vencimiento, por lo que se debe condonar las obligaciones tributarias correspondientes a dichos periodos, conforme la normativa transcripta.-

No ocurre lo mismo con los periodos 11 y 12/2007, 01 a 12/2008 y 01 a 12/2009 intimado por medio del Acta de Deuda analizada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, atento que sus vencimientos fueron posteriores a la fecha de notificación de la intimación de pago (23/11/2012), no habiendo transcurrido el plazo quinquenal de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria (Art. N° 4.027 inc. 3 del Código Civil), por lo que la constitución en mora del contribuyente tuvo efectos suspensivos en los términos del artículo 3986 del C.C.-

Asimismo, y con respecto a los periodos reclamados en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en fecha 28/10/2013 la D.G.R. inició demanda de embargo preventivo, conforme las constancias que obran en autos, viniendo al caso recordar lo establecido por la C.S.J.T., en lo que refiere a la interrupción de la prescripción liberatoria dentro del procedimiento de determinación de la obligación tributaria, dejando sentado que es de aplicación el primer párrafo del Artículo N° 3.986 del C.C., el cual dice: *"...La prescripción se interrumpe por demanda contra el poseedor o deudor, aunque sea interpuesta ante juez incompetente o fuere defectuosa y aunque el demandante no haya tenido capacidad legal para presentarse en juicio..."*. En el precepto citado, la palabra 'demanda' está empleada en sentido amplio, comprensivo de toda reclamación judicial que ponga de manifiesto la intención del acreedor de cobrar su crédito.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE EL BOSSE PONESSA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES

Por lo enunciado, la D.G.R. conserva las facultades y acciones para exigir el pago de los períodos 11 y 12/2007, 01 a 12/2008 y 01 a 12/2009, determinado en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el Acta de Deuda N° A 1223/2011, teniendo en cuenta que el curso de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, fue suspendido por un año por medio de la notificación del Acta de Deuda mencionada y dentro del año de suspensión, la prescripción fue interrumpida por parte de la D.G.R., por causa de la interposición de la demanda judicial de embargo preventivo, en fecha 28/10/2013, conforme se consideró anteriormente, no correspondiendo la aplicación del punto f), inciso 7 del artículo 1° de la Ley 8.720, por encontrarse interrumpida la prescripción liberatoria del al 15 de Octubre de 2014, conforme las disposiciones del Código Civil.-

Ahora bien, corresponde analizar los argumentos expuestos por las partes, con respecto a la actividad del contribuyente y la determinación efectuada por la D.G.R.-

Que en relación al agravio expuesto por el apelante, respecto a la afectación del principio de legalidad por parte de la DGR, corresponde describir el marco normativo que rige para el presente caso.-

Expresa el artículo 1° del Dcto N° 1241/3 (ME)- 2006: "...Incorporar al Anexo I aprobado por Dcto. N° 1180/3 (ME)- 2002 y sus modificatorias, los códigos de actividad que a continuación se detallan con sus respectivas alícuotas. 514120- *Venta al por mayor de combustibles líquidos derivados del petróleo y gas natural efectuada exclusivamente a productores e industriales para el uso de la actividad económica que desarrollen, excepto la realizada por las refinerías y los productores de dichos combustibles 0,5...*"-

Que las actividades desarrolladas por el apelante en las que la empresa figura con altas ante la Autoridad de Aplicación es: "Venta al por mayor y/o en comisión o consignación de mercadería n.c.p ." CUACM 511990, "Venta al por mayor de combustible y lubricantes para automotores" CUACM 514110 y "Venta al por mayor de mercaderías n. c .p." CUACM 419000, conforme consta en autos.-

Dr. JOSE ROBERTO LEA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

Acorde se desprende del procedimiento de determinación efectuado por la DGR, se requirió la documentación pertinente con respecto a la actividad de Venta al por mayor de combustible y lubricantes para automotores (CUACM 514120), solicitándose la documentación respaldatoria de las operaciones comerciales llevadas a cabo en el período sujeto a verificación para la actividad mencionada.-

Conforme las Declaraciones Juradas mensuales del Convenio Multilateral (CM 03) del contribuyente y para los anticipos 01/2007 a 12/2007, 02/2008 a 12/2009, la Autoridad de Aplicación impugnó la alícuota aplicada del 0,5% a las operaciones de ventas de combustibles por las cuales no se verificó que las mismas se destinen a productores industriales para el uso de la actividad económica que desarrollen, atento a que del análisis de las constancias de inscripción en DGR y AFIP-DGI la empresa no justificó la aplicación de tal tratamiento impositivo; por lo que procedió a aplicar la alícuota del 1,7%.-

Que la norma transcripta habla de venta efectuada "exclusivamente" a productores e industriales para el uso de su actividad económica, de allí que el apelante debió arbitrar todos los medios necesarios para obtener la documentación que respalde que sus ventas fueron efectuadas exclusivamente a industriales y justifique la aplicación de la alícuota reducida del 0,5% del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.-

Le asiste razón a la DGR al considerar que el contribuyente para hacer uso de la alícuota prevista para el CUACM 514120, previamente debió haber tomado conocimiento de lo dispuesto en el Dcto. N° 1241-3/2006 en relación al rubro "Venta al por mayor de combustibles líquidos derivados del petróleo y gas natural efectuada exclusivamente a productores e industriales para el uso de la actividad económica que desarrollen , excepto la realizada por las refinerías y los productores de dichos combustibles", ya que para aplicar una alícuota reducida en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, la norma exige el cumplimiento de las condiciones allí descritas y para ello Petroarsa S.A. debería tener pleno conocimiento de todas las actividades desarrolladas por los clientes, teniendo en cuenta que toda interpretación debe comenzar por el análisis literal de la letra de la norma que regula la actividad en cuestión.-

Dr. JOSÉ ALBERTO LEZON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

Dr. JORGE JOSÉ POSE POBESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

Dr. JORGE GUSTAVO JURENA

Que atento a la normativa analizada y conforme la documental obrante en las presentes actuaciones, surge que el contribuyente no aporta las constancias o documentación respaldatoria que justifican que la venta "exclusivamente a productores o industriales para el uso en su actividad económica" y por consiguiente la aplicación de la alícuota reducida del 0,5 %, correspondiendo confirmar lo actuado por la DGR.-

Que respecto a la cuestión relativa a la pretendida nulidad del Acto Administrativo por vicios referentes a la falta del elemento causa, el planteo efectuado resulta inadmisibile teniendo en consideración las siguientes normas y principios que inspiran el presente trámite.

Que de la lectura de los actos emitidos por la Autoridad de Aplicación, y de la totalidad de las actuaciones administrativas que le sirven de antecedente, y que conforman el presente expediente, surgen claros los motivos que justifican la legitimidad del reclamo efectuado por la Dirección General de Rentas a través de la Resolución que se apela.

Que en este contexto, corresponde destacar que las actuaciones administrativas en su conjunto son parte de la fundamentación del acto administrativo que de ellos resulta. Así lo entiende el Dr. Julio Rodolfo Comadira, quien nos enseña que: *"...la motivación es la exteriorización en el Acto de la existencia de la causa y de la finalidad..."*; *"...se admite que ello surja no solo del texto mismo del acto, sino también de sus antecedentes, incluyendo en éste supuesto tanto el caso del acto creado exclusivamente como complemento del principal, como el del procedimiento autónomo al cual el acto hace mención..."* (El Acto Administrativo en la Ley de Procedimiento Administrativo Julio R. Comadira, La Ley 2003).- *C.F. JOSE ALBERTO LEON PRESIDENTE TRIBUNAL FISCAL DE APELACION*

Que asimismo, *"la motivación tiene por objeto poner de manifiesto los motivos que determinan el acto y su causa, es decir, la razonabilidad en la exposición de motivos que realiza la Administración para llegar a la conclusión inserta en la parte resolutive del acto o a la resolución misma"* ("Hijos de Benito Fresco S.R.L."- T.F.N.- Sala A- 29/12/97), lo que se encuentra acabadamente cumplido en los presentes actuados.- *DR. JORGE H. POSE PONESSA VOCAL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION*

Que a su vez, resulta procedente destacar lo explicado por el Dr. Gordillo: "...La fundamentación o motivación del acto, contenida dentro de sus considerandos, es una declaración de cuáles son las circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a su emanación, o sea sus motivos o presupuestos; es la exposición y argumentación fáctica y jurídica con que la administración debe sostener la legitimidad y oportunidad de la decisión tomada. Por ello es el incluir no una mera enunciación de hechos, sino además una argumentación de ellos; o sea, debe dar las razones por las que se dicte, lo cual puede orientar al intérprete hacia el fin del acto..." (Tratado de Derecho Administrativo -El Acto Administrativo- Dr. Agustín Gordillo -9na. Edición- año 2007, Pág. X-15).-

Ahora bien en respecto a la Resolución N° D 317/16, del análisis de la misma podemos vislumbrar que cumple con todos los requisitos normados por el artículo 102 del Código Tributario Provincial, encontrándose debidamente fundamentada, dado que se explica suficientemente la documentación exhibida, el origen de las bases imponibles, las alícuotas aplicadas y las normas legales tenidas en cuenta por parte de la DGR.-

Asimismo, para lograr la nulidad del acto administrativo, sanción de nulidad que reviste tal gravedad, se requiere la acreditación efectiva y fehaciente de un vicio de trascendencia tal, que haya provocado un menoscabo o lesión cierto en el ejercicio del derecho de defensa de la parte afectada.-

Que no invoca el apelante defensa alguna de la que se haya visto privado, por lo que a más de todos los motivos antes expuestos, corresponde por la presente razón rechazar su pretensión atento a la improcedencia de la nulidad por la nulidad misma.-

En conclusión y en relación a las posiciones 01 a 10/2007 determinadas por Acta de Deuda N° A 1223-2011, corresponde DECLARAR ABSTRACTAS las cuestiones planteadas en el Recurso de Apelación interpuesto y DECLARAR que las obligaciones fiscales contenidas en la PLANILLA DETERMINATIVA – ACTA DE DEUDA N° A 1223-2011 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – ETAPA IMPUGNATORIA obrante a fojas 5.830/5.833, en lo que respecta a las

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JOSE CORTAVO JIMENEZ

posiciones 01 a 10/2007, han quedado sin efecto, en virtud del beneficio de condonación dispuesto por Ley N° 8720, modificatoria de la Ley N° 8520, conforme lo expuesto en los considerandos precedentes.-

Con respecto a las posiciones 11 y 12/2007, 01 a 12/2008 y 01 a 12/2009, corresponde NO HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente PETROARSA S.A., CUIT N° 30-68569428-6, conforme "PLANILLA DETERMINATIVA – ACTA DE DEUDA N° A 1223-2011 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – ETAPA IMPUGNATORIA" obrante a fojas 5.830/5.833, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.-

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en idéntico sentido.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en igual sentido.-

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1.- DECLARAR ABSTRACTAS las cuestiones planteadas en el Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **PETROARSA S.A., CUIT N° 30-68569428-6**, y en consecuencia **DECLARAR** que las obligaciones fiscales contenidas en la **PLANILLA DETERMINATIVA – ACTA DE DEUDA N° A 1223-2011 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – ETAPA IMPUGNATORIA** obrante a fojas 5.830/5.833, en lo que respecta a las posiciones 01 a 10/2007, han quedado sin efecto, en virtud del beneficio de condonación

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

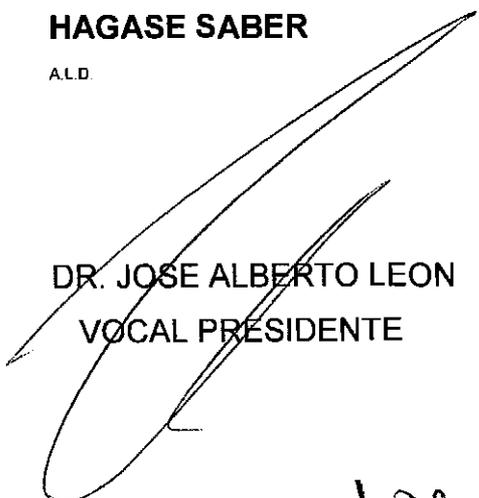
dispuesto por Ley N° 8720, modificatoria de la Ley N° 8520, conforme lo expuesto en los considerandos precedentes.-

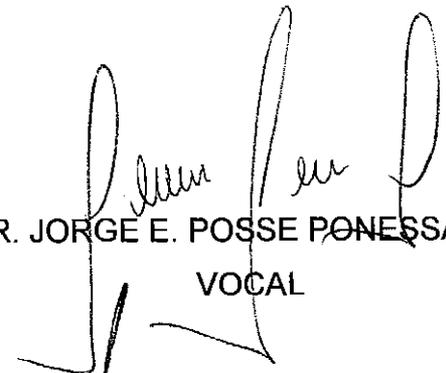
2.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **PETROARSA S.A., CUIT N° 30-68569428-6**, en contra de la Resolución N° D 317/16 de fecha 05/12/2016, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia dejar firme la "PLANILLA DETERMINATIVA – ACTA DE DEUDA N° A 1223-2011 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – ETAPA IMPUGNATORIA obrante a fojas 5.830/5.833, en lo que respecta a las posiciones 11 y 12/2007, 01 a 12/2008 y 01 a 12/2009, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

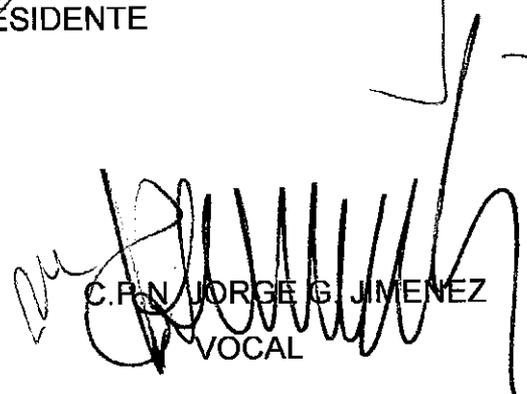
3.- REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE, oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

HAGASE SABER

A.L.D.


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


C.F.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI


DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA