

SENTENCIA N° 18 /18

Expte. N° 503/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 14 días del mes de Febrero de 2018, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, el Dr. José Alberto León (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **HELPA S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 503/926/2017 (Expte DGR N° 7.847/376/D/2009) 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 **HELPA S.A.**, CUIT N° 30-50432071-1, presentó Recurso de Apelación (fs. 235/236) en contra de la Resolución D 344/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 04/07/2017 obrante a fs. 230/231. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por el contribuyente y confirmar el Acta de Deuda N° A 845-2009, practicada en concepto del Impuesto de Sellos y DECLARAR abstracto el descargo interpuesto en contra del Sumario N° M 845-2012.-

Manifiesta el apelante, la prescripción de las facultades del Fisco para exigir el Impuesto de Sellos determinado por medio del Acta de Deuda impugnada.-

Afirma que el período 04/2004 correspondiente al Impuesto de Sellos, se encuentra prescripto, teniendo en cuenta que transcurrió holgadamente el plazo requerido por Ley.-

Sostiene que la Corte Provincial, en el Fallo "Diosquez", dejó sentado que prima la aplicación del Código Civil ante la normativa local, con respecto al inicio del



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

computo de la prescripción, interrupción, suspensión y plazo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, pero en este caso particular afirma que debe aplicarse el antiguo artículo 52º del C.T.P., por ser la norma vigente al momento de la determinación.-

Que efectúa un análisis de los actos jurídicos acaecidos en el proceso, solicitando se declaren prescriptas las facultades del Fisco para exigir el Tributo reclamado en el Acta de Deuda N° A 845-2009, practicada en concepto del Impuesto de Sellos.-

II.- Que a fs. 01/04 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.-

Que esgrime la Autoridad de Aplicación, que no le asiste razón al apelante, en el momento que el plazo de prescripción para el Impuesto de Sellos, se encuentra regulado por el artículo N° 4023 del anterior Código Civil y por los artículos N° 2537 y 2560 del Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, por lo que la acción del fisco para exigir el pago del tributo reclamado, no se encuentra prescripta.-

Que efectúa un análisis de los actos jurídicos acaecidos en el proceso, tales como el inicio, la suspensión e interrupción del curso de la prescripción liberatoria del Impuesto de Sellos, solicitando no se haga lugar a la pretensión del contribuyente.-

III.- Que a fs. 10/11 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 605/17, en donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151º del C.T.P.-

IV.- Ingresando al análisis de fondo, surge de la compulsa de los antecedentes obrantes en el expediente, con el escrito recursivo, la contestación de la DGR y de la aplicación de las normas legales que regulan el procedimiento tributario, que

la pretensión esgrimida por el contribuyente debe prosperar por las razones que a continuación se detallan.-

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

Cabe tener presente lo dispuesto por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán, sobre prescripción en materia tributaria en el precedente "Gobierno de la Provincia de Tucumán -DGR - vs. Diozques Jeronimo Anibal. s/ Ejecución fiscal", referido a que la Corte Suprema de Justicia de la Nación privilegia la aplicación del Código Civil sobre lo contrariamente dispuesto por la legislación local, dado que la materia (prescripción) resulta facultad exclusiva de la legislación nacional, ejecutada aquélla mediante el dictado del Código Civil, no pudiendo una ley local derogar los plazos establecidos por leyes sustantivas dictadas por el Congreso (Fallos: 176:115; 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, entre otros). En materia de prescripción en cuanto al término, su curso, suspensión e interrupción, efectos, etc., se deben aplicar las normas de fondo reguladas en el Código Civil y las normas tributarias en cuanto no sean contrarias a aquéllas por imperio del art. 31 CN (el subrayado me pertenece). Asimismo el criterio ha sido receptado por el Código Tributario (Ley N° 5.121 consolidado por Ley N° 8.240 del 09/02/2010), al establecer en el actual artículo 54 que: *"...Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Código Civil y el Código Penal según la materia de que se trate..."*.

En lo que respecta al plazo la Corte Provincial ha expresado que "La Corte de la Nación, en un reciente precedente (CSJN, sentencia del 01/11/2011, Fisco de la Provincia c. Ullate, Alicia Inés - Ejecutivo - apelación- recurso directo, en La Ley Online AR/JUR/70680/2011), se planteó la problemática de dilucidar si un código tributario local podía disponer un momento distinto para el inicio del cómputo del plazo de prescripción, que aquel previsto por el legislador nacional de manera uniforme para toda la República, que se halla regulado en el artículo 3.956 del

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

Código Civil. En respuesta a dicho interrogante, el Dictamen de la Procuradora Fiscal, seguido por la Corte, explicó que: *'si las provincias no tienen competencia en materia de prescripción para apartarse de los plazos estipulados por el Congreso Nacional, tampoco la tendrían para modificar la forma en que éste fijó su cómputo'*.-

V.- El apelante se agravia de la normativa tomada por la DGR en la Resolución atacada, con respecto a la prescripción las obligaciones tributarias reclamadas. La Autoridad de Aplicación esgrime que debe estarse a lo dispuesto por el artículo N° 4023 del Código Civil que establece un término de 10 años y no la normativa local (art. 52 del C.T.P. antes de la reforma) que establecía el plazo de prescripción de 5 años (que el contribuyente entiende aplicable).

En el presente caso corresponde analizar el marco normativo aplicable, el encuadre jurídico correspondiente a la obligación tributaria reclamada en materia de prescripción, así como la incidencia de las normas provinciales vigentes al momento del nacimiento de la obligación y su relación con las pretensiones de las partes.-

La legislación de fondo aplicable, en principio, es el Código Civil; en virtud de lo establecido por el artículo 7° del Código Civil y Comercial de la Nación vigente a partir del 1 de agosto de 2015. El referido artículo establece que "...A partir de su entrada en vigencia las leyes se aplican a las consecuencias de las situaciones y relaciones jurídicas existentes. Las leyes no tienen efecto retroactivos sean o no de orden público...". La norma refiere el concepto de "situación jurídica" consistente en el conjunto de atribuciones, derechos, facultades, deberes, obligaciones y calificaciones jurídicas que tiene una persona en virtud de un determinado "status jurídico" reconocido o impuesto por el Derecho.

En materia tributaria la situación o estado jurídico de un contribuyente implica un conjunto de responsabilidades que las leyes de la materia especifican al fijar el hecho y objeto imponible y cuya determinación concreta depende de las conductas que asumen los sujetos obligados. El incumplimiento de la obligación tributaria genera una situación o estado jurídico específico de infractor a la norma

que se consolida en el mismo momento en el que el contribuyente incurre en el mismo.

En el caso que analizamos, el estatus jurídico de deudor tributario nace y adquiere firmeza cuando no paga el Impuesto de Sellos por operaciones consignadas en el Acta de Deuda N° A 845-2009. No siendo una situación jurídica o estatus cuyo origen sea actual, sus consecuencias deben valorarse según las normas que regían en el momento en el que se originó. En otras palabras, si bien el pago de la deuda tributaria es una consecuencia actual que debería afrontar el contribuyente, el conjunto de responsabilidades emergentes derivarían de una situación jurídica que no es actual y que por lo tanto debe regirse por la ley vigente al momento del nacimiento de la referida situación, en concreto cuando al suscribirse los instrumentos no se abonó el Impuesto de Sellos.

Esta solución, además está sustentada en la garantía constitucional de igualdad ante la ley dado que el estatus jurídico de contribuyente está organizado por el Derecho de modo igualitario y presupone que un ciudadano en iguales circunstancias asume iguales obligaciones frente al Estado (artículo 16 de la Constitución Nacional: *"la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas"*, principio que no puede ser alterado por ninguna norma de menor rango.

El Impuesto de Sellos configura una obligación instantánea comprendida en el referido artículo, cuyo vencimiento está regulado por el artículo 279° del Código Tributario de Tucumán que dispone que el impuesto debe abonarse *"...en un plazo de 15 días corridos siguientes a la fecha de otorgamiento del acto, contrato u obligación..."*.

El contribuyente arguye que la legislación local vigente al momento de la inscripción de la deuda, preveía para este tipo de impuestos una prescripción de 5 años; citando en su apoyo al artículo 52 de la Ley N° 5121 (Código Tributario), luego derogado. La posición cuya prescripción se discute es Abril del 2004 y la demanda de embargo interpuesta por la DGR se inició el 09/12/2010, la misma no estaría prescripta según el artículo 4.023 del CC antes referido y sí lo estaría si se aplica el artículo 52° de la ley tributaria vigente al momento del nacimiento de la

obligación, teniendo en cuenta la suspensión del plazo de prescripción por medio de la notificación del Acta de Deuda N° A 845-2009 practicada en concepto del Impuesto de Sellos, fue el 30/12/2009.-

VI.- El problema que se genera es de carácter lógico, dada la incompatibilidad entre dos normas de diferente rango, que se refieren a un mismo presupuesto normativo pero que estatuyen soluciones divergentes.

Tales normas son: por un lado, el antiguo artículo 52 de la Ley N° 5.121 (vigente en el momento del nacimiento de la obligación tributaria), que establecía una prescripción de 5 años al Impuesto de Sellos y por el otro el artículo N° 4023° del Código Civil (vigente en 2004) que establece un término de 10 años para toda acción personal por deuda exigible.

En este punto, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, se ha expedido en numerosos precedentes por la prevalencia de la legislación de fondo sobre la legislación local, dado que, si bien en el marco de los poderes no delegados por las Provincias, éstas conservan la facultad de crear tributos y regularlos, determinando las materias imponibles, las formas de percepción, etc. y tal potestad es inherente a la autonomía de las provincias, no comprende facultades para legislar sobre cuestiones de fondo como la prescripción, por lo que no cabe a los gobiernos provinciales dictar leyes incompatibles con las mismas (*Filcrosa S.A. S/Quiebra S/Incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda*”, *Fisco de la Provincia c. Ullate, Alicia Inés - Ejecutivo - apelación- recurso directo*”).-

Sin embargo la reducción legal del plazo establecida por la norma local en el presente caso debe reputarse válida (no así su ampliación retroactiva), en primer lugar porque la limitación de la ley de fondo opera como límite máximo, pero al ser el Estado Provincial el receptor del Impuesto de Sellos no se advierte violación a garantía constitucional alguna si decide optar por una reglamentación menos severa en materia de prescripción.

Por otro lado, si bien el Estado provincial está facultado para amoldarse a la legislación nacional -nunca por encima de ella-, en principio sólo podría legislar

para casos futuros pero no retroactivamente. Admitirlo importaría contrariar la doctrina de los actos propios, que bajo la fórmula *venire contra factum proprium non valet* estatuye que es inadmisibles pretender actuar en contra de los propios actos.-

En conclusión, la Resolución de la Autoridad de Aplicación, prescinde del derecho positivo vigente durante los períodos reclamados. Aplicó el artículo 4023º del Código Civil que establece que la prescripción de la acción operaría a los 10 años, sin embargo relega una expresa disposición contenida en la Ley Nº 5.121 antes de la reforma. El artículo 52º del Código Tributario vigente al momento del otorgamiento de los actos que se reclaman establecía una prescripción de 5 años de las acciones y poderes de fisco para verificar, determinar y exigir el pago de los tributos y accesorios regidos por la ley tributaria.

En segundo lugar, el acceso al artículo 4023º como lo pretende la Autoridad de Aplicación, no es posible en virtud del artículo 6º de la Ley Nº 5.121 que establece la supletoriedad del Código Civil en cuanto la situación no esté regulada por la ley tributaria y porque el plazo del artículo 52 de la Ley Nº 5.121, que es más breve, es constitucional; dado que se admite la constitucionalidad de su reducción (no de su ampliación).

VII.- Ahora bien, expuesto el marco normativo aplicable al presente caso, del análisis detallado del presente expediente, surge que a fojas 29 obra cedula de notificación Nº 0002-00003686, por medio de la cual se comunica al contribuyente el contenido del Acta de Deuda Nº A 845-2009. Tal notificación fue realizada en fecha 30/12/2009, en el domicilio fiscal del contribuyente.-

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

Ahora bien, se advierte que al momento de la notificación del Acta de Deuda N° A 845-2009 practicada en concepto del Impuesto de Sellos, o sea el 30/12/2009, la prescripción liberatoria de la obligación tributaria de la posición 04/2004, ya había transcurrido. 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° 52° del Código Tributario Provincial (antes de la reforma introducida por Ley N° 8490), se encontraba fenecido, atento que el período 04/2004, resultaba exigible por parte de la Autoridad de Aplicación el 05/2004 conforme la fecha de instrumentación del contrato, considerando que al 30/12/2009 (fecha de notificación del Acta de Deuda N° A 845-2009), la deuda intimada ya no era exigible por parte de la D.G.R.-

Por lo enunciado, la D.G.R. perdió las facultades y acciones para exigir el pago del período 04/2004 determinado en concepto del Impuesto de Sellos por el Acta de Deuda N° A 845-2009, teniendo en cuenta que transcurrió el curso de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria de 5 años conforme el artículo 52° del C.T.P. vigente al momento de intimación de pago, conforme se consideró anteriormente.-

En igual sentido, la jurisprudencia aplicable al caso particular dijo: *"...Corresponde el plazo quinquenal de prescripción que otorgaba el derogado art. 52 de la ley n° 5121 (vigente al tiempo en que debieron abonar el impuesto de sellos) que es más corto que el decenal previsto en el art. 4023 del CC, no se ha violado ninguna norma constitucional, tal como lo ha sostenido nuestra doctrina y jurisprudencia, al admitir la reducción convencional y/o legal del plazo de la prescripción, nunca la ampliación. Por lo que, no existe posibilidad de reproche a la aplicación del plazo que establecía el hoy derogado art. 52 para todos los impuestos regulados por la ley 5121, entre los que se encuentra el impuesto de sellos, por los hechos que acontecieron cuando el citado artículo se encontraba vigente. A mayor abundamiento, téngase presente, que este Cívero Tribunal en ningún momento declaró la inconstitucionalidad del artículo que venimos comentado, por lo que, resulta correcta su aplicación al fijar un plazo más breve que el establecido en el art. 4023 del C.C., ya que de su texto surge expresamente, que dicho artículo sienta un principio general, por lo que debe*

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

aplicarse a todos los casos para los cuales no se haya establecido un plazo más corto..." (CSJT -PROVINCIA DE TUCUMAN -D.G.R.- C/COOPERATIVA AGROPECUARIA UNION Y PROGRESO LTDA S/ EJECUCION FISCAL, Sentencia N° 1874 del 05/12/2017).-

Ahora bien, advirtiendo que al momento de la notificación del Acta de Deuda N° A 845-2009, o sea al 30/12/2009, la prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias de la posición 04/2004 ya había transcurrido, perdiendo la D.G.R. las potestades para exigir el pago intimado, se torna 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 del periodo mencionado, 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.-

Por lo antes mencionado, el periodo 04/2004 determinado en concepto del Impuesto de Sellos por medio del Acta de Deuda N° A 845-2009, encuadra 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 correspondiente a dicho periodo, conforme la normativa enunciada.-

Por ello, corresponde **DECLARAR ABSTRACTAS** las cuestiones planteadas en el Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **HELPA S.A., CUIT N° 30-50432071-1**, 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.-

J. JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

JORGE GUSTAVO JIMENEZ

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

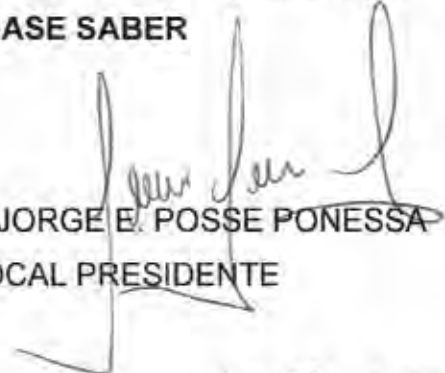
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

1.- DECLARAR ABSTRACTAS las cuestiones planteadas en el Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **HELPA S.A.**, **CUIT N° 30-50432071-1**, en contra de la Resolución N° D 344/17 de fecha 04/07/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia **DECLARAR** que las obligaciones fiscales contenidas en el Acta de Deuda N° A 845-2009, practicada en concepto del Impuesto de Sellos, 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.-

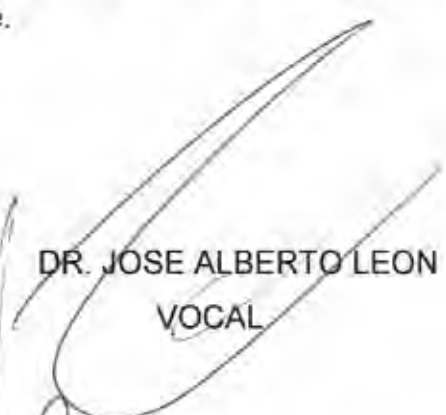
2.- REGÍSTRESE, NOTIFIQUESE, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

HAGASE SABER


A L D



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE




DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI



DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA