

SENTENCIA N° 337 /19

Expte. N° 600/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 9 días del mes de **Abril** de 2019, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **CARRIZO ARQUIMIDES RAMON TEODORO S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 600/926/2018 (Expte. D.G.R. N° 18014/376/D/2012) y;

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

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° D 389/18?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?
Por ello,

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I. A fojas 1732/1733 del expediente N° 18014/376/D/2012, el contribuyente **CARRIZO ARQUIMIDES RAMON TEODORO**, CUIT N° 20-10219747-0, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 389-18 de la Dirección General de Rentas de fecha 21/08/2018 obrante a fs. 1713/1720 del expediente N° 18014/376/D/2012 mediante la cual resuelve **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación interpuesta por el contribuyente confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme nueva planilla denominada "Planilla Determinativa N° PD 546-2012- Acta de Deuda N° A 546-2012- Etapa Impugnatoria" y **DECLARAR ABTRACTO** el tratamiento del descargo interpuesto al Sumario N° M 546-2012.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

II. El apelante en su Recurso presentado el día 11.08.2018 manifiesta que:

- El anticipo 12/2007 tuvo como fecha de inicio del plazo de la prescripción, la fecha en que la misma se torno exigible, es decir, a partir de enero de 2008. Por consiguiente la prescripción tuvo lugar en el mes de enero de 2013, al cumplirse el plazo de 5 años sin que la notificación del Acta de Deuda hubiere llegado a producir la suspensión de dicho término, por encontrarse ya cumplido.
- No se reclama ninguna diferencia por saldo de declaración jurada anual aunque así lo insista la DGR. La maniobra empleada a fin de intentar prorrogar el plazo de prescripción se desmorona desde el instante que el importe allí consignado no es más que la sumatoria de las diferencias ajustadas en cada uno de los anticipos del periodo fiscal 2007.
- Queda marginado de toda discusión que ha operado la prescripción de la acción para reclamar cualquier supuesta diferencia de los anticipos 1 a 12/2007.

III. A fojas 1/2 del Expte. N° 600/926/2018 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial. Manifiesta que:

- El impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto anual que se cancela mediante el sistema de anticipos según lo establece el artículo 229 del CTP. Cada declaración y pago mensual constituye el cumplimiento de un anticipo, a cuenta del impuesto, cuya liquidación final correspondiente se efectuará al vencer el plazo para presentar la declaración jurada anual.
- Los términos de prescripción para reclamar el impuesto anual correspondiente a cada periodo fiscal se computan desde el vencimiento del plazo para presentar la citada declaración jurada anual.
- El vencimiento para la presentación de la declaración jurada correspondiente al periodo fiscal 2007, se produjo en fecha 28/02/2008. La prescripción de la citada obligación tributaria operaría el 28/02/2013, razón por la cual el periodo fiscal 2007 no se encontraba prescripto al día de la notificación del Acta de Deuda en tratamiento, hecho este ocurrido el 25/02/2013.
- Inició demanda de embargo preventivo interrumpiendo en tiempo oportuno los plazos de prescripción que se encontraban corriendo en los términos del Código

Dr. JORGE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Civil de la Nación, por lo cual la acción para reclamar el periodo fiscal 2007 no se encuentra prescripta ni condonada de oficio.

- Corresponde rechazar los argumentos planteados por el recurrente y confirmar la Resolución N° D 389-18.

IV. A fs. 8/9 del expediente N° 600/926/2018 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 809/18, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

V. Confrontados los agravios expuestos por la apelante, con la respectiva contestación de la autoridad de aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde en esta oportunidad emitir mi opinión.

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

El Máximo Tribunal Local, se expidió en reiteradas oportunidades en torno a la prescripción de las obligaciones tributarias contenidas en la determinación de oficio practicada, habiendo analizado en reiterados fallos la suspensión, interrupción, inicio del cómputo 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 aquella 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;

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

G.P.M. JORGE GUSTAVO VIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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).-

“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 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 n° 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.-

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 autentica, 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.-

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.-

Lo atinente al plazo de prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias, la C.S.J.T. dejó establecido que es de aplicación el plazo 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 cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, la jurisprudencia analizada concluyó que: *"...en materia civil la prescripción corre desde que la deuda es exigible; esa exigibilidad de la*

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

“... 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 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...).-

Cabe aclarar que este Tribunal ya sentó precedente mediante la Sentencia “Producciones del Sur SRL” N° 723/2016 del 27/07/2016, en la cual se dispuso que los periodos anteriores al año 2012 son de determinación mensual y no anual como sostiene la DGR, motivo por el cual el computo de la prescripción se realiza teniendo en cuenta el vencimiento de cada anticipo mensual incluido en el acta de deuda en cuestión. Cada posición mensual constituye un anticipo que resulta exigible y genera consecuencias jurídicas a partir de la fecha de su vencimiento, por lo que el comienzo del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, comienza desde que el mismo es exigible.

Aclarada la base normativa, se observa que al momento de la confección del Acta de Deuda N° A 546-2012, la facultad de verificar de la DGR el periodo fiscal 2007 se encontraba prescripta.

Pues el vencimiento del anticipo 12/2007, es decir, el último de los periodos mencionados se produjo el 18/01/2008 con lo cual el plazo para el computo de la prescripción venció el 18/01/2013 y siendo que la notificación del Acta de Deuda se produjo el 25/02/2013, a la fecha de su notificación ya se encontraba prescripta las acción del fisco para exigir el impuesto sobre los Ingresos Brutos por dicho

anticipo.

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

El periodo 12/2007 es el último de los periodos comprendidos en el acta de Deuda y al encontrarse prescripto, con más razón siguen la misma suerte los periodos anteriores.

Por todo lo expuesto, corresponde DECLARAR PRESCRIPTOS los periodos 1 a 12/2007 contenidos en el Acta de Deuda N° A 546-2012 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I°, II°, III° y IV° del voto que precede, y formulo disidencia con relación al encuadre jurídico de la cuestión sometida a Resolución y la conclusión expuesta en el punto V°. Ello, por los fundamentos que explayaré a continuación.

II.- *"El sistema de la libre convicción o de la crítica impone al juzgador el deber jurídico de observar -cuando aprecia los elementos de prueba incorporados al proceso- las reglas fundamentales de la lógica, de la psicología y de la experiencia común. La evaluación de las pruebas y la determinación de los elementos fácticos, como se ha dicho, es obra exclusiva del tribunal de juicio, pero la inobservancia de aquellas reglas se traduce en ausencia de motivación legítima de la sentencia, en causa de nulidad del acto jurisdiccional. La sanción lo amenaza siempre que esa inobservancia "este en relación de causalidad con la decisión, de tal suerte que declarar la violación pueda tener valor práctico" (CHIOVENDA, Instituciones, III, p. 442).*

En ese sentido, advierto que debe analizarse la injerencia imperativa de la Ley provincial N° 8.720, en cuanto a la posible condonación de las obligaciones tributarias correspondientes a los anticipos 01 a 12/2007, contenidos en el Acta de Deuda N° A 546-2012, practicados en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

La condonación de una obligación tributaria, es un medio de extinción de la misma, por lo que se exime el pago del tributo conforme la letra de la Ley.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

“Condonar” es la facultad que tiene el Estado de perdonar las deudas fiscales, determinando como consecuencia de ello, la inexistencia de la obligación.

La ley N° 8.720, en su artículo 1, inciso 7, punto f, establece en su parte final que *“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”*.

De la norma transcripta, se desprende que, la condición para la eximición de oficio de las obligaciones tributarias anteriores al periodo fiscal 2009 (inclusive), es que al 15 de Octubre del 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, condición que a mi entender, no se configura en el presente caso. Ello por cuanto al 12/02/2014, fecha de interposición de la demanda de embargo (fs. 1683), ya se encontraban prescriptos todos los periodos incluidos en el acta de deuda, motivo por el cual, dicha presentación de embargo no tiene efecto interruptivo, cumpliéndose así el requisito establecido para la aplicación de la ley de condonación.

Por lo expuesto en párrafo precedente debe declararse la condonación de oficio de las obligaciones tributarias correspondientes a los anticipos 01 a 12/2007 contenidos en el Acta de Deuda N° A 546-2012, practicados en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme lo normado por artículo 1, inciso 7, punto f de la Ley N° 8.720.

En este sentido, se pronunció la Corte Suprema de Justicia de Tucumán: *“...Juzgo imprescindible tener en cuenta que casi 4 años después de haberse promovido el presente juicio se sanciona la Ley N° 8720 (BO del 22/10/2014), cuyo artículo 1, inciso 7, punto f, establece en su parte final que “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*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate". Esta circunstancia ha sido indebidamente soslayada por la sentencia en crisis, al no tomar en consideración y hacer aplicación del texto de la precitada norma, toda vez que a la fecha del fallo ya se encontraba aquella en vigencia hacía más de 1 año, y satisfechos en la causa los extremos exigidos en dicha normativa a tal efecto..." .- DRES.: GANDUR - GOANE - SBDAR. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA - Sala Laboral y Contencioso Administrativo S/ NULIDAD/REVOCACION Nro. Sent: 376 Fecha Sentencia: 27/03/2017.-

En virtud de todo lo expuesto, voto por DECLARAR ABSTRACTO al Recurso de Apelación interpuesto por CARRIZO ARQUIMIDES RAMON TEODORO C.U.I.T. 20-10219747-0.

El Dr. José Alberto León dijo:

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. **DECLARAR PRESCRIPTOS** los periodos 1 a 12/2007 contenidos en el Acta de Deuda N° A 546-2012 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
2. **REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

DR. JORGE E. POSSE PONESSA

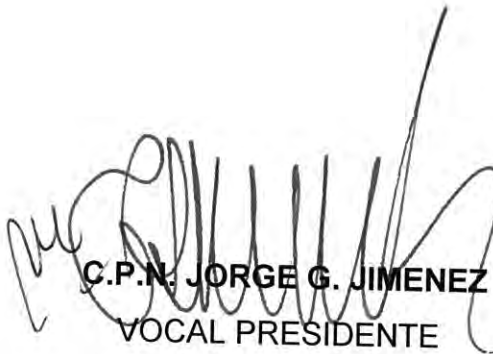
VOCAL

DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL

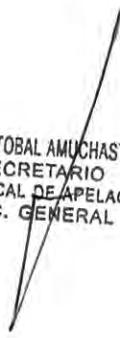
Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL