

SENTENCIA N° 576 /19

Expte.: 861/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 7 días del mes de Junio de 2019, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**FIDEICOMISO ALTOS LOS NOGALES s/ Recurso de Apelación**" – 861/926/2018- Expte. DGR N° 2982/376-D-2018).-

JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CONSIDERANDO:

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

I.- Que a fs. 423/424 del expte DGR 2982/376-D-2018, se presenta el Sr. Diego Sebastián Fiume en carácter de fiduciario de FIDEICOMISO ALTOS LOS NOGALES e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 500/18, de fecha 16.10.2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 420 de dichos actuados.

En ella se resuelve, rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de Deuda n° A 1101-2018 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En su exposición de agravios el contribuyente reitera el planteo de que los anticipos 01 a 12/2012 están prescriptos, citando jurisprudencia dictado en ese sentido.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que

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

en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el contribuyente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad. Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fojas 14/15 obra Sentencia Interlocutoria N° 304/19 del 04/04/2019 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV.- Entrando al análisis de la cuestión sometida a debate, corresponde resolver si la Resolución D 500/18 resulta ajustada a derecho.

En relación con la prescripción planteada por el contribuyente en su recurso, cabe poner de resalto que la modalidad de presentación de la Declaración Jurada Anual fue modificada por la DGR a partir del período fiscal 2012, cuando mediante las Resoluciones generales N° 140/12 y 141/12 se reemplazó el formulario de declaración jurada, por los formularios F.711 (Nuevo Modelo).

Por esa razón, al ser el impuesto anual (conforme lo establece el art. 229 del CTP) y prescribir en el plazo de 5 años, corresponde analizar si efectivamente se encuentra prescripto el período anual 2012. La declaración jurada anual correspondiente al mismo vencía el día 31/12/2013, es decir, que el computo de la prescripción comenzaba a correr a partir de esa fecha.

Si tenemos en cuenta el plazo de 5 años, la prescripción habría operado en 31/12/2018, sin embargo el Acta de Deuda N° A 1101/2018 fue notificada el día 08/08/2018 (fs. 394), es decir, con anterioridad al 31/12/2018. Dicha notificación suspendió el lapso de un año los términos de la prescripción. Y en virtud de dicha suspensión el plazo de prescripción se extendió hasta el 31/12/2019.

De lo dicho, se concluye que no se encuentra prescripta la acción de fisco para determinar y exigir las obligaciones tributarias correspondientes al período fiscal 2012.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución:

I). NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto, y confirmar la Resolución D 500/18, de fecha 16/10/2018.

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo:

I.- Comparto y adhiero a las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, en lo que refiere a los antecedentes del caso (parágrafos I, II, III). Formulo disidencia con el considerando N° IV de la opinión precedente y del voto preopinante, en merito a los fundamentos que se expondrán en el apartado siguiente de éste voto.-

II.- " La Corte Suprema de Justicia de Tucumán en el Fallo "Provincia de Tucumán – DGR – c. Diosquez, Gerónimo Aníbal s/ ejecución fiscal", hizo expresa remisión al precedente "Ullate" de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, adoptando en forma íntegra la doctrina sentada por "Filcrosa".

Por ello, con respecto a la prescripción de los Tributos Provinciales (suspensión, interrupción, inicio del cómputo y plazo de prescripción de las obligaciones tributarias) debe privilegiarse la aplicación del Código Civil sobre lo contrariamente dispuesto por la legislación local.

En coincidencia con lo expresado, mediante Ley Provincial n° 8.490 (B.O. 30/03/2012), se dispuso derogar los artículos 55 al 63 del Cód. Tributario (art. 1 inc. 8 de la ley 8.490) y se sustituyó el artículo 54 del Cód. Tributario por el siguiente texto: "*Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Cód. Civil y el Cód. Penal según la materia de que se trate*" (art. 1° inc. 3 de la ley 8.490); con lo cual el legislador local ha positivizado el criterio jurisprudencial aludido y la tendencia que rige en la materia".

En el presente caso, no existen dudas de la aplicación de las normas del Código Civil, con respecto al inicio del cómputo y el plazo de la prescripción liberatoria, teniendo en cuenta que lo que se reclama por parte de la D.G.R., son las obligaciones tributarias correspondientes a los períodos 01 a 12/2012 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. La suspensión e interrupción de la prescripción, corresponde se analice conforme lo normado en el Código Civil y Comercial de la Nación, teniendo en cuenta la fecha de su modificación y su entrada en vigencia que data del 01/08/2015.

Para un mejor análisis de lo afirmado, debemos remitirnos al artículo 54° C.T.P. (vigente al momento del perfeccionamiento del hecho imponible) el cual dispone:



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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JUENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

"...Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Código Civil y el Código Penal según la materia de que se trate...".

Ahora bien, en el caso que analizamos, el estatus jurídico de deudor tributario nace cuando se configura el hecho imponible del tributo reclamado. No siendo una situación jurídica 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.

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. Por ello, el marco normativo para analizar el plazo e inicio del cómputo de la prescripción de las obligaciones tributarias correspondientes a los períodos 01 a 12/2012 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, es el Código Civil, anterior a la reforma introducida por Ley 27.077.

En 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..."*.

Ya lo dijo la C.S.J.T., en el leading case Provincia de Tucumán DGR - c/Diosquez Gerónimo Aníbal S/ Ejecución Fiscal: *"...Así las cosas, las cuestiones atinentes a la determinación del plazo (quinquenal) y al efecto solo suspensivo de la notificación de la determinación de deuda no arrojan mayores problemáticas, puesto que el aludido plazo coincide con aquel previsto en el art. 4027 inc. 3 del Cód. Civil..."*.

En lo que respecta al inicio del cómputo 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 obligación tributaria no se encuentra atada a la determinación de la deuda, mucho menos a la firmeza de dicho acto administrativo...".

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 (anterior a la reforma).

De lo expresado, se entiende que el artículo 3.956 del Código Civil prevalece ante el artículo 344 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...).



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN



G.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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, teniendo consignado cada posición, su respectivo vencimiento mensual.

Asimismo, en el Acta de Deuda impugnada en autos, se consignan períodos, vencimientos, importe original e intereses, razón por la cual, para el inicio del cómputo 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 cómputo 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 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, 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.

Corresponde ahora realizar el siguiente análisis. El vencimiento fiscal de la Declaración Jurada correspondiente a la obligación fiscal 12/2012 (última obligación tributaria del Acta de Deuda N° A 1101-2018), se produjo el 18/01/2013 por lo que el cómputo del término de la prescripción para el citado periodo comenzó a correr a partir de dicha fecha. Consecuentemente si se cuenta 5 (cinco) años, la prescripción operaría el 18/01/2018. El Acta de deuda fue notificada el día 08/08/2018 (fs.394) con posterioridad al 18/01/2018, motivo por el cual no llegó a suspender los plazos de prescripción que se encontraban corriendo. De este modo el periodo bajo análisis se encuentra prescripto a la fecha de la emisión de la presente Resolución.

Estando prescripto el periodo 12/2012 incluido en el acta de Deuda N° A 1101-2018, los periodos 01 a 11 del 2012 también se encuentran prescriptos.

Por lo expuesto, concluyo corresponde HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por la firma recurrente contra la Resolución N° D 500/18 de fecha 16-10-2018 emitida por D.G.R. y, en consecuencia, DECLARAR PRESCRIPTAS las facultades y acciones de a D.G.R. para exigir el pago de las posiciones 01 a 12

Dr. JORGE E. POSE
Dr. JORGE E. POSE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, **Dr. José A. León**, vota en igual sentido.

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN


RESUELVE:

- 1. NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto, y confirmar la Resolución D 500/18, de fecha 16/10/2018.
- 2. REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

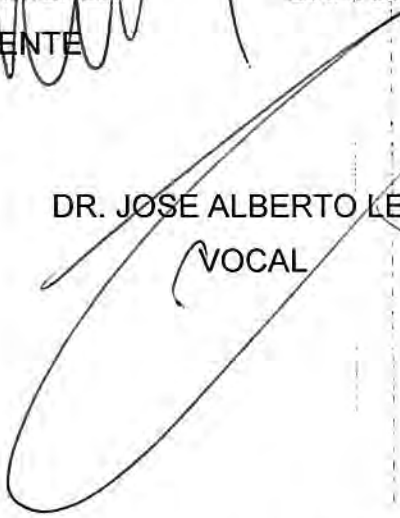
HACER SABER.



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



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



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL

ANTE MI



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