

SENTENCIA N° 751/19

Expte. N° 193/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los <sup>17</sup> días del mes de <sup>septiembre</sup> 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 en ausencia del Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **ALFA EMPRESA CONSTRUCTORA S.R.L. S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 193/926/2019 (Expte. D.G.R. N° 29366/376/D/2014) 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 30/19?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar? Por ello,

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

I. A fojas 369/375 del expediente N° 29366/376/D/2014, el apoderado de ALFA EMPRESA CONSTRUCTORA S.R.L., CUIT N° 30-70909548-6, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 30-19 de la Dirección General de Rentas de fecha 21/01/19 obrante a fs. 363/366 mediante la cual resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación efectuada por el recurrente al Acta de Deuda N° A 454-2014 confeccionada en concepto del Impuesto para la Salud Pública, confirmándose la misma conforme planilla anexa denominada "Planilla Determinativa N° PD 454-2014- ACTA DE DEUDA N° A 454-2014- ETAPA IMPUGNATORIA".

II. El recurrente plantea la improcedencia de la pretensión fiscal al tratarse de periodos prescriptos. Agrega que al momento de la notificación del acta de



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



DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

deuda gran parte del periodo fiscal 2009 se encontraba prescripto, precisamente solicita que se tengan por excluidos los periodos 1 a 8/2009.

Se agravia del criterio aplicado por el fisco para determinar diferencias en la base imponible en relación al impuesto para la salud pública en el periodo fiscal 2009. Manifiesta que la resolución impugnada persiste en el criterio de considerar incluidos en la base imponible del tributo, conceptos como "vacaciones no gozadas" y "otros no remunerativos", lo cual agrega merece un análisis y rechazo. Agrega jurisprudencia al respecto.

Se agravia en cuanto a las alícuotas aplicadas en relación al personal incorporado y amparado en los beneficios establecidos por los decretos 3681/3 ME y 3682/3 ME ambos del año 2005 manifestando que la resolución recurrida no reconoce el beneficio de dichas alícuotas reducidas.

Arguye un excesivo rigor formal y violación al derecho de defensa por parte del fisco, deja expresa reserva de accionar judicialmente contra la provincia y solicita que se tenga presente para definitiva la prueba documental ofrecida.

III. Por su parte, la DGR manifiesta que no media prescripción del periodo fiscal 2009 incluido en el Acta de Deuda N° 454-2014. Respecto de lo manifestado por el contribuyente sobre el criterio de considerar incluidos en la base imponible del tributo a conceptos como "vacaciones no gozadas" y "otros no remunerativos", en la etapa impugnatoria se procedió a realizar los ajustes pertinentes a la base imponible confeccionando la planilla "Base imponible etapa impugnatoria". Agrega que el apelante no se encuadra en los beneficios dispuestos por los decretos que el menciona en su recurso por no haber dado cumplimiento a las condiciones establecidas en ellos. Respecto de la certificación contable del informe pericial propuesto manifiesta que la misma carece de validación técnica por no haber sido intervenida por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Tucumán. Solicita que se dicte sentencia confirmando la resolución apelada.

IV. A fs. 13 del expediente N° 193/926/2019 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 502/19, 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. Ante lo expuesto, la causa se encuentra 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.

A la luz de las normas vigentes, se advierte que parte de los periodos contenidos en el Acta de Deuda N° A 454/2014- Etapa impugnatoria practicada en concepto del Impuesto para la Salud Publica encuadran en las previsiones contenidas en el artículo 1°, inciso 7, punto f), segundo párrafo de la Ley N° 8720 que establece: *"Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante los periodos 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 periodos, 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."*

Resulta entonces condición para gozar del beneficio de la eximición de oficio de las obligaciones tributarias, correspondientes a los periodos fiscales anteriores al año 2009 inclusive, que el curso de la prescripción no se encuentre interrumpido al 15 de octubre de 2014 en materia del Código Civil en este caso. Del análisis de los periodos 1 a 8/2009 contenidos en el Acta de Deuda N° A 454-2014 surge que al momento de la notificación del Acta de Deuda ya había transcurrido el plazo de 5 años previsto por el Código Civil, art. 4027 inciso 3) al que remitía el art. 54 del CTP (vigente en ese momento). Pues el vencimiento del último de los periodos, es decir, el 08/2009 operó el 10/09/2009 y teniendo en cuenta los 5 años anteriormente mencionados, dicho periodo ya no resultaba exigible al 10/09/14, al momento de la notificación del Acta de Deuda (realizada el 09/10/14) y en consecuencia la misma suerte corren los periodos más antiguos. Por lo tanto corresponde aplicar el beneficio de la condonación para los periodos 1 a 8/2009 ya que no se encuentra interrumpido el curso de la prescripción al 15/10/2014.

Respecto de los periodos 09 a 12/2009 corresponde analizar el efecto de la notificación del Acta de Deuda N° A 454-2014. El artículo 3986 del C.C. en su

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

  
SR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

segundo párrafo (vigente al momento de la notificación del Acta de Deuda) establecía que: "La prescripción liberatoria se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica. Esta suspensión solo tendrá efecto durante un año o el menor término que pudiere corresponder a la prescripción de la acción"; por lo que la notificación del Acta de Deuda practicada el 09/10/2014 suspendió el curso de la prescripción por única vez durante 1 año, con lo cual el nuevo vencimiento de la prescripción (respecto del más antiguo de los períodos- 09/2009) operó a partir del 19/10/2015. Sin embargo con anterioridad, el 15/10/2014 la DGR solicitó Embargo Preventivo conforme consta a fs. 262 del Expte. N° 29366/376/D/2014 interrumpiendo el curso de la prescripción, por lo cual los períodos 09 a 12/2009 no se encuentran prescriptos.

Respecto del planteo del contribuyente sobre el concepto "vacaciones no gozadas". El art. 346 del CTP establece: "Se entiende por retribución toda remuneración por servicios realizados en relación de dependencia, tales como sueldos, jornales, viáticos (excepto en la parte efectivamente gastada con comprobantes), habilitaciones, aguinaldos, gratificaciones, participaciones, sueldo anual complementario, indemnización por falta de preaviso, comisiones, propinas, especies, alimentos, uso de habitaciones y similares. No se considerarán dentro de la base imponible: a) Las asignaciones familiares. b) Las asignaciones mensuales con carácter permanente incorporadas a las remuneraciones de los trabajadores en relación de dependencia que revistan el carácter de no remunerativas por disposición legal. A tales efectos, son de carácter no remunerativo aquellas asignaciones que, por disposición legal, no se consideran sujetas a aportes y contribuciones al Sistema Integrado de Jubilaciones y Pensiones establecido por la Ley N° 24241 y sus modificatorias, o aquella que en el futuro la sustituya o modifique". (El destacado me pertenece)

De la lectura de dicho artículo se observa que la definición de retribución no resulta taxativa sino que enuncia una serie de servicios realizados en relación de dependencia por el empleado ya que concluye dicha enunciación agregando a los "similares". Asimismo a continuación, establece taxativamente los conceptos excluidos de la base imponible del impuesto. Por lo cual el concepto de vacaciones no gozadas no se encuentra excluido de la base imponible del



impuesto para la Salud Pública. Cabe agregar que el art 7 de la ley 24247 excluye la indemnización por vacaciones no gozadas, es decir son las referidas a las que surgen como consecuencia de la finalización de una relación laboral, situación no acreditada en autos.

Respecto de los conceptos "no remunerativos" le asiste razón al contribuyente conforme ya se expidió la DGR mediante Dictamen del 4/1/2013 (DAJAYT y DDyC) Conjunto de los Departamentos Técnicos Legal y Tributario que en su sexto párrafo establece: *"A tal efecto, se establece que serán de carácter no remunerativo – y en consecuencia no se considerarán dentro de la base imponible del impuesto- aquellas asignaciones mensuales que, por disposición legal, no se consideran sujetas a aportes y contribuciones a la luz de la Ley N° 24241 y sus modificatorias"*. Por ello, en planilla "Base Imponible- Etapa Impugnatoria" obrante a fs. 348 del Expte. N° 29366/376/D/2014, ya fueron depurados los conceptos no remunerativos, por lo cual la base imponible del Impuesto para la Salud Pública se encuentra solo conformada por la sumatoria del total de haberes y vacaciones no gozadas.

En referencia al agravio del contribuyente referido a las alícuotas aplicadas cabe aclarar que no le corresponde el beneficio de reducción dispuesto por los Decretos N° 3681/3 (ME) y 3682/3 (ME) del año 2005. Los mismos establecen condiciones en sus artículos N° 4 y N° 3 respectivamente que no fueron cumplidos por el apelante, referidos al cumplimiento en tiempo y forma de la totalidad de las obligaciones fiscales. A mayor abundamiento según consta en traslado de DGR a fs. 3 del Expte. N° 193/926/2019, la firma reconoció diferencias practicadas por la DGR en la determinación de oficio del Expte. N° 46123/376/D/2013 correspondiente al impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención por los periodos 1 a 12/2009. De modo que se adhirió al Régimen de Facilidades de Pago- Ley N° 8520- Tipo de Plan 1184 N° 15401, presentando las declaraciones juradas rectificativas.

El último argumento del contribuyente referido a la violación del derecho de defensa por el excesivo rigor formal (en el que manifiesta que incurre la DGR por no aceptar la certificación contable de informe pericial por no estar intervenida por el Colegio de Graduados en Ciencias Económicas de Tucumán) y por lo cual deja



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



DR. GUSTAVO JUÁREZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

reserva de accionar judicialmente para solicitar la nulidad del acto administrativo, cabe decir que el derecho de defensa del contribuyente no se encuentra violado pues como consta a fs. 293 del Expte N° 29366/376/D/2014 fue notificada la instancia de apertura a pruebas, a lo que el apelante produjo prueba pericial pero sin la certificación del Colegio de Graduados, requisito dispuesto por la DGR mediante Decreto N° 167/3 (ME) 2018.

Corresponde enfatizar que para que prospere un planteo de nulidad se requiere que el vicio en cuestión produzca un perjuicio serio e irreparable que no pueda ser subsanado, por lo que no podrá declararse nulo un acto irregular, cuando la irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide.

En el derecho administrativo la nulidad deriva de la imposibilidad del acto de integrarse en un ordenamiento jurídico dado, de su violación objetiva de principios jurídicos, antes que de un elemento suyo viciado o faltante. Las nulidades administrativas no dependen de cuál elemento del acto está viciado, sino de la importancia de la infracción al orden jurídico.

Conforme lo expresado precedentemente, resulta evidente que la resolución emitida por la Autoridad de Aplicación cumple con todos los requisitos previstos en el Código Tributario Provincial.

Por lo expresado corresponde **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 30-19 respecto del Acta de Deuda N° A 454-2014- ETAPA IMPUGNATORIA confeccionada en concepto de Impuesto para la Salud Pública. En consecuencia **DECLARAR DE OFICIO CONDONADOS** los periodos 1 a 8/2009 contenidos en el Acta de Deuda N° A 454-2014- ETAPA IMPUGNATORIA en virtud de la condonación de obligaciones tributarias restablecido mediante Ley N° 8720, artículo 1°, inciso 7), punto f), segundo párrafo y **DEJAR FIRME** la Resolución N° D 30-19 respecto de los periodos 9 a 12/2009.

Así lo propongo.

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

I.- Comparto y adhiero a las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, C.P.N Jorge Gustavo Jiménez, en cuanto a los antecedentes de autos y la resolución del caso, y con mi voto, dejo sentado mi criterio en merito a los fundamentos que se expondrán en el apartado siguiente, respecto a la condonación de las obligaciones tributarias determinadas por la Autoridad de Aplicación.

II.- "Condonar" es la facultad que tiene el Estado de perdonar las deudas fiscales, eximiendo al contribuyente de las obligaciones tributarias accesorias derivadas del hecho imponible, pudiendo suprimir también las multas que como sanción se imponen a los infractores de las disposiciones fiscales.

Una obligación tributaria condonada, es entonces, un medio de extinción de dicha obligación, ya que exime el pago del tributo conforme la letra de la Ley.

Conforme lo manifestado, resulta necesario analizar la injerencia de la Ley N° 8720, en el Acta de Deuda N° A 454-2014 practicada en concepto del Impuesto para la Salud Pública.

El punto f), inciso 7 del art. 1° de la Ley N° 8720, establece: "(...) *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 dicha norma, se desprende que la condición para la eximición de oficio de las obligaciones tributarias correspondientes a los anticipos del año 2009, sería 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. Condición que a mi entender, no se configura respecto a los anticipos del año 01 a 08/2009 contenidos en el Acta de Deuda N° A 454-2017, correspondiente al Impuesto para la Salud Pública, ya que el curso de la prescripción no se encuentra interrumpido. En consecuencia, correspondería, a prima facie el beneficio de la condonación de los períodos mencionados.



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



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

De las constancias de autos, surge que la Autoridad de Aplicación no interrumpió el curso de la prescripción en los términos del Código Civil. Es decir, interponiendo demanda judicial, respecto a los anticipos 01 a 08/2009 del Impuesto para la Salud Pública, ya que al momento de la notificación del Acta de Deuda N° A 454-2014 (09/10/2014), las obligaciones tributarias de las posiciones 01 a 08/2009 ya no eran exigibles por parte de la D.G.R. y se encontraban condonadas.

Ello es así, dado que al momento de notificarse el Acta impugnada, el plazo de 5 años dispuesto por el art. 4027 inc. 3 del Código Civil, no fue suspendido conforme las disposiciones del art. 3986 del C.C. Por ello, los anticipos 01 a 08/2009 quedan comprendidos en el supuesto de hecho de la Ley N° 8720.

Cabe aclarar, que la demanda de embargo interpuesta por la Autoridad de Aplicación, sólo tuvo efecto interruptivo, para las posiciones 09 a 12/2009 del Impuesto para la Salud Pública.

El mismo criterio fue sostenido anteriormente por el Máximo Tribunal Provincial: *"(...) 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 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.



No surge de las actuaciones que la Autoridad de Aplicación haya interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Civil, debiendo declararse la condonación de oficio las obligaciones tributarias correspondientes a los anticipos 01 a 08/2009 contenidos en el Acta de Deuda mencionada.

III. Es criterio de esta vocalía, que resulta arbitraria, y por ende nula, la resolución de la Autoridad de Aplicación, que al resolver un recurso del contribuyente, no tiene en cuenta el Derecho Positivo en la materia, ya que de ese modo contradice abiertamente la preceptiva contenida en la Ley N° 8720. Circunstancia que vulnera un elemento esencial del acto administrativo, violando la ley aplicable (art. 43 inc. 4 Ley N° 4537), lo cual trae aparejado su nulidad (art. 48 inc. 2) de la mencionada Ley de Trámite.

En este caso, y en forma excepcional al criterio expuesto anteriormente en Sentencias N° 928/2018 del 26/12/2018 y N° 326/18 del 24/07/2018 y en aras al Principio de Celeridad y Economía Procesal, adhiero a la resolución propuesta por el vocal pre- opinante, efectuando la siguiente aclaración.

Los casos mencionados, adolecen de un vicio que a mi entender, genera la Nulidad del acto administrativo, ya que existe un "arrastre" respecto al saldo a favor del contribuyente. Razón por la cual, la determinación practicada por la Autoridad de Aplicación por los periodos sobre los cuales todavía cuenta con las facultades para poder exigir el ingreso de Impuesto, resulta desacertada.

Este caso resulta diferente a los mencionados, ya que los períodos a los que resulta de aplicación la Ley N° 8720 (que establece la condonación de los mimos), no cuentan con ese "arrastre" de saldos a favor del contribuyente. Ello surge del Acta de Deuda N° A 454-2014, donde los períodos incluidos generan un saldo a favor de la D.G.R. sin causar perjuicio alguno al resto de los anticipos incluidos en la determinación.

Por lo expuesto, corresponde en esta instancia confirmar parcialmente la resolución atacada.

Así voto.-

Visto el resultado del presente Acuerdo,

JR. JORGE E. POSSE FONSECA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

J.P.M. JORGE GUSTAVO IMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

- 1. HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 30-19 respecto del Acta de Deuda N° A 454-2014- ETAPA IMPUGNATORIA confeccionada en concepto de Impuesto para la Salud Pública. En consecuencia **DECLARAR DE OFICIO CONDONADOS** los periodos 1 a 8/2009 contenidos en el Acta de Deuda N° A 454-2014- ETAPA IMPUGNATORIA en virtud de la condonación de obligaciones tributarias establecido mediante Ley N° 8720, artículo 1°, inciso 7), punto f), segundo párrafo y **DEJAR FIRME** la Resolución N° D 30-19 respecto de los periodos 9 a 12/2009 en atención a los considerandos que anteceden.
- 2. REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MI

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

ANEXA CRISTINA AMONASTERIO  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION