

SENTENCIA N° 773/19

Expte. N° 743/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 16 días del mes de octubre 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, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **ATANOR S.C.A. S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 743/926/2018 (Expte DGR N° 13.534/376/A/2011) y;

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

El CPN. Jorge G. Jiménez dijo:

I.- Que el contribuyente **ATANOR S.C.A., CUIT N° 30-50065891-2**, presentó Recurso de Apelación (fs. 180/184) en contra de la Resolución D 415/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 31/08/2018 obrante a fs. 178. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente y confirmar el Acta de Deuda N° A 1171-2017, practicada en concepto del Impuesto de Sellos.-

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

Manifiesta que las actividades mencionadas en los contratos que la Dirección pretende gravar con el Impuesto de Sellos, tuvieron lugar en la zafra 2011. Afirma que no hay dudas que se encuentra prescripta la facultad del fisco, teniendo en cuenta que transcurrió holgadamente el plazo del art 54 de Ley 5.121.-

Se agravia de la resolución recurrida por cuanto la misma pretende la aplicación del plazo de prescripción dispuesto en el Código Civil (10 años), apartándose de

JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

lo dispuesto por el art. 54 del CTP (5 años), por resultar aquel más beneficioso para la entidad recaudadora.-

Sostiene que la Corte Provincial, se pronunció por la prevalencia de la legislación de fondo sobre la legislación local, en materia de prescripción; también la Corte tiene dicho que no resulta inconstitucional la norma local cuando de su aplicación resulta un régimen más benévolo para el contribuyente.-

Agrega que la Corte Provincial, dejó sentado que prima la aplicación del Código Civil ante la normativa local, con respecto al inicio del 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 artículo 54º del C.T.P., por ser la norma vigente al momento de la determinación. Esgrime que la reducción legal del plazo establecida por la norma local en el presente caso debe reputarse constitucional, 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.-

El contribuyente 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 1171-2017, practicada en concepto del Impuesto de Sellos.-

**II.-** Que a fs. 01/08 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° 4.023 del anterior Código Civil y por los artículos N° 2.537 y 2.560 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 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 564/19, 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.- Ingresando al análisis de fondo, surge de la compulsión 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. JOSSE VIGNESSI  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 al establecido en el artículo 3.956 del Código Civil para que comience a correr el plazo del inicio del cómputo de la prescripción. 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 apartarse del 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 ni 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° 4.023 del Código Civil que establece un término de 10 años y no a la normativa local (art. 54 del C.T.P.) que establece 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 7º 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 infracción a la norma que se consolida en el mismo momento en el que el contribuyente incurre en la infracción.

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 1171-2017. 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, es decir al momento de la infracción, 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

M. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. PONSSE PONTESA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSÉ GUSTAVO JIMÉNEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 279º 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 intimación de la deuda, preveía para este tipo de impuestos una prescripción de 5 años, citando en su apoyo al artículo 54 de la Ley N° 5.121 (Código Tributario). Las posiciones cuya prescripción se discute son Mayo, Junio y Julio del 2011. Teniendo en cuenta que la notificación del Acta de Deuda N° A 1171-2017 practicada en concepto del Impuesto de Sellos, fue en fecha 16/05/2018, no llegó a suspender el plazo de prescripción.-

**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 artículo 54 de la Ley N° 5.121 (vigente en el momento del nacimiento de la obligación tributaria), que establece una prescripción de 5 años al Impuesto de Sellos y por el otro el artículo N° 4.023 del Código Civil (vigente en 2011) 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 imposables, 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 periodos 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. El artículo 54º 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 54 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).

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAJ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. FOSSE FERRERIA  
VOCAJ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

**VII.-** Ahora bien, expuesto el marco normativo aplicable al presente caso, del análisis detallado del presente expediente, surge que a fojas 141 obra constancia de notificación, por medio de la cual se comunica al contribuyente el contenido del Acta de Deuda N° A 1171-2017. Tal notificación fue realizada en fecha 16/05/2018, 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 dispone el artículo N° 3986 del C.C.-

Ahora bien, se advierte que al momento de la notificación del Acta de Deuda N° A 1171-2017 practicada en concepto del Impuesto de Sellos, o sea el 16/05/2018, la prescripción liberatoria de la obligación tributaria de las posiciones 05 a 07/2011, 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° 54° del Código Tributario Provincial, se encontraba fenecido, atento que los períodos 05 a 07/2011, resultaban exigibles por parte de la Autoridad de Aplicación el 06/2011, el 07/2011 y el 08/2011 conforme la fecha de instrumentación del contrato, considerando que al 16/05/2018 (fecha de notificación del Acta de Deuda N° A 1171-2017), 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 de los períodos 05 a 07/2011 determinado en concepto del Impuesto de Sellos por el Acta de Deuda N° A 1171-2017, teniendo en cuenta que transcurrió el curso de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria de 5 años conforme el artículo 54° 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 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 Címero 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 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).-

Por ello, corresponde HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **ATANOR S.C.A., CUIT N° 30-50065891-2**, 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, CPN Jorge Gustavo Jiménez, vota en idéntico sentido.

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

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:


1.- **HACER LUGAR AL RECURSO** interpuesto por el contribuyente **ATANOR S.C.A., CUIT N° 30-50065891-2**, en contra de la Resolución N° D 415/18 de fecha 31/08/2018, 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 1171-2017, practicada en concepto del Impuesto de Sellos, han quedado sin efecto, conforme lo expuesto en los considerandos precedentes.-

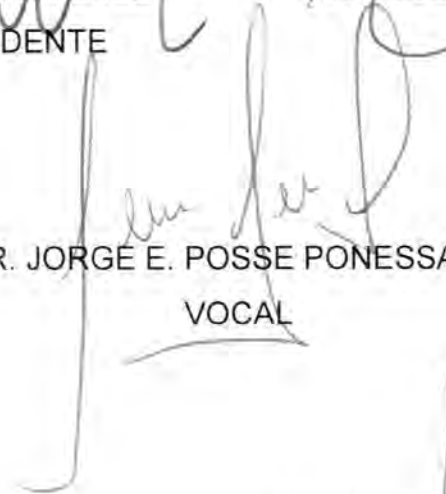
2.- **REGÍSTRESE, NOTIFIQUESE**, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

**HAGASE SABER**

M.V.I.

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

  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

**ANTE MI**

  
Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION