

SENTENCIA N° 941/19

Expte. N° 220/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los <sup>18</sup> días del mes de *diciembre* 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 **LUCERO ELEONORA DEL VALLE s/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 220/926/2019 (Expte DGR N° 38.835/376/D/2017) 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. A fojas 160/164 del Expediente N° 38835/376/D/2017, la contribuyente interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 56/19 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 14.02.2019 obrante a fs. 157 de dicho expediente. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación, interpuesta por Lucero Eleonora del Valle, CUIT N° 27-10461334-4, con domicilio en calle Sarmiento N° 537 de la ciudad de Yerba Buena – Provincia de Tucumán, a las Actas de Deuda N° A 1712-2018 y N° A 1713-2018, practicadas en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándose las mismas.

El apelante manifiesta que:

- La Resolución cuestionada es nula, ya que en la misma, la Administración forzando las formas jurídicas pretende interpretar una realidad que no existe y a partir de allí alcanzar con el impuesto sobre los ingresos brutos operaciones que no se encuentran alcanzadas por dicha gabela.
- Debe interpretarse el ordenamiento jurídico en su conjunto, otorgando al término mercadería un sentido amplio, ello a partir de la definición que establece el Código Aduanero.

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

- Se encuentran prescriptos los anticipos del impuesto a los ingresos brutos exigidos, basándose en los fallos de nuestra Corte Suprema, la cual ya se ha expedido sobre la prescripción de los anticipos desde que son adeudados.
- Se haga lugar al recurso y se archiven las actuaciones.

II. Que a fojas 01/03, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que el Recurso de Apelación fue presentado en legal término y debida forma por lo que resulta procedente su tratamiento.

En cuanto a los agravios planteados expresa que:

- La actividad desarrollada por la apelante, según ella misma declara, es de "Servicios de atención ambulatoria", la cual es alcanzada por el mencionado impuesto, por lo que reviste la calidad de contribuyente en los términos del art. 26 y 218 del Código Tributario Provincial, configurándose en sujeto pasivo obligado al cumplimiento de las prestaciones tributarias (art. 24 de la Ley 5121).
- Luego de establecer el procedimiento para determinar las bases imponibles, se confeccionó planilla determinativa, surgiendo diferencia de impuesto a favor de la D.G.R. en el período 2.013.
- En autos se reclama el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el cual es anual, no reclamándose los anticipos del impuesto.
- Respecto al planteo de prescripción de los anticipos del impuesto, cabe señalar que los papeles de trabajo anexos a las Actas cuestionadas, son simplemente el detalle de los anticipos incluidos en ellas. En virtud de ello, los términos de prescripción para reclamar el impuesto (anual) correspondiente a cada período fiscal, se computará desde el vencimiento del plazo para presentar la DD.JJ. anual.
- Teniendo en cuenta que el plazo para presentar la declaración jurada anual 2012 venció el día 31/12/2013, la prescripción operaría el 31/12/2018. La Notificación del Acta de deuda en fecha 08/08/2018 suspendió por un año el término de la prescripción, razón por la cual cabe rechazar el planteo efectuado.
- Ofrece prueba y hace reserva federal del caso y sostiene que el recurso debe ser rechazado en su totalidad.

III. A fojas 09 obra Sentencia N° 688/19 dictada por este Tribunal el 20.08.2019, donde se tiene por presentado el recurso de apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se dispone autos para sentencia. A fs. 10/11 se adjuntan cédulas de notificación correspondientes de ambas partes, quedando la causa en condiciones de dictar sentencia definitiva.

IV. Corresponde a continuación, entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución D 56/19 se encuentra ajustada a derecho.

a.- En lo que refiere al planteo de prescripción, comenzaré por expresar que la Corte Suprema de Justicia de Tucumán en el Fallo "Provincia de Tucumán – D.G.R – c. Diosquez, Gerónimo Anibal 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".

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, respecto al inicio del cómputo y el plazo de la prescripción liberatoria, teniendo en cuenta que el contribuyente se agravia de la obligación tributaria correspondiente al período 2012 y 2013, del Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Acta de Deuda N° A 1712-2018 y N° A 1713-2018.

La suspensión e interrupción de la prescripción, corresponde se analice conforme el Código Tributario Provincial (Ley 8964), teniendo en cuenta que la fecha de su modificación y su entrada en vigencia data del 29/12/2016 y la intimación de pago por parte de la D.G.R. fue efectuada el 08/08/2018.

Para un mejor análisis de lo afirmado, debemos remitirnos al artículo 54 del C.T.P. (vigente al momento del perfeccionamiento del hecho imponible) el cual dispone: "(...) Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Código Civil y el Código Penal según la materia de que se trate (...)".

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 (art. 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 la obligación tributaria correspondiente al periodo 2012 y 2013 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 sostuvo 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 (...)"

La problemática planteada en nuestra provincia en cuanto a la tesitura adoptada por la D.G.R., en donde afirma que el periodo 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 Cia. 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. y que la Provincia no 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 art. 3956 del Código Civil prevalece ante el art. 229 del Código Tributario, el cual prevé: "(...) El periodo 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 art. 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, se rigen por lo estatuido por el Congreso Nacional de manera uniforme para toda la República, ya que 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).

De ello surge, 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, con detalle

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

Dr. JORGE E. POSSE PUNESSA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

Dr. JORGE GUSTAVO VIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

de las retenciones/percepciones correspondientes al mes calendario que se ingresa, teniendo consignado cada posición, su respectivo vencimiento mensual. En el presente caso, las Actas de Deuda impugnadas en autos, consignan un solo período, un solo vencimiento, un importe original sin intereses y no dispone instrucción de sumario, razón por la cual, para el inicio del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, conforme lo dispone el art. 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 (...)", es la fecha que se encuentra consignada en las Actas de Deuda (Nº A 1712-2018 y Nº A 1713-2018), desde la cual se generan efectos y consecuencias jurídicas, razón por la cual, el inicio del cómputo de la prescripción para el período 2012 es el 31/12/2013 y para el período 2013 el 30/06/2014 (fecha de vencimiento de la obligación, tornándose exigible).

Ello ha sido sostenido por la C.S.J.T. cuando manifestó en cuanto al inicio del cómputo de la prescripción liberatoria que: "(...) 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. (...)", (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, resulta irrelevante cualquier discusión semántica sobre el carácter o naturaleza de lo que la norma tributaria que regula el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se refiera a la modalidad de "agentes de percepción o retención" o a la denominada "convenio multilateral" y a lo que denomina como "anticipo". Ello en razón 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.

En cuanto a la suspensión e interrupción de la prescripción de la obligación tributaria, el análisis debe efectuarse conforme el Código Tributario Provincial, Ley Provincial N° 8964 (B.O. 29/12/2016), ya que dicha norma se torna operativa para la suspensión mencionada, teniendo en cuenta que la notificación de las Actas de Deuda fue efectuada el 08/08/2018, fecha en que se encontraba vigente el mismo.

Por ello, respecto a la suspensión de la prescripción dentro del ámbito administrativo (procedimiento de determinación de deuda), rige el art. 63 del C.T.P. (tv), el cual dispone: "(...) Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: a) Desde la fecha de intimación administrativa de pago de la obligación tributaria (...)".

Dejando aclaradas las cuestiones en torno a la prescripción de las obligaciones tributarias, corresponde analizar los argumentos expuestos por las partes, con respecto a la prescripción de los periodos 2012-2013, intimados por las Actas de Deuda confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Teniendo en cuenta la fecha de vencimiento del periodo 2012 (31/12/2013) y del 2013 (30/06/2014) del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el cual está consignado en el Acta de Deuda N° A 1712-2018 y A 1713-2018, se puede observar que las mismas fueron notificadas el 08/08/2018, intimación que posee el efecto jurídico de suspender por un año, la prescripción de la obligación tributaria reclamada, por lo que las acciones y poderes del fisco para reclamar y exigir el período 2012 y 2013, no se encuentra prescripta.

Ello es así, ya que las Actas de Deuda fueron notificadas el 08/08/2018, por lo que a la fecha de notificación de la intimación de pago, no había transcurrido el plazo quinquenal de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria (Art. 4.027 inc. 3 del Código Civil), por lo que la constitución en mora del contribuyente tuvo efectos suspensivos en los términos del art. 63 del C.T.P. (Ley 8964), por el termino de 1 (un) año, no habiéndose cumplido al día de la fecha, el plazo legal para la prescripción de la obligación tributaria señalada.

En conclusión, la D.G.R. conserva las facultades y acciones para exigir el pago del período 2012 y 2013, del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, determinado en el Acta de Deuda N° A 1712-2018 y A 1713-2018, conforme las disposiciones del Código Civil y el Código Tributario Provincial (Ley 8964), correspondiendo el rechazo del agravio de prescripción.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C. EN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

b.- En lo que respecta a la cuestión de fondo, la D.G.R. expresa que la contribuyente declara la actividad de "Servicios de atención ambulatoria", la cual se encuentra alcanzada por el impuesto a los Ingresos Brutos, en los términos de los arts. 26 y 218 del Código Tributario Provincial.

Asimismo, respecto a los servicios de exportación que realiza la contribuyente, cuyo carácter ha sido reconocido por ambas partes, la Autoridad de Aplicación justifica su pretensión de considerar a dicha actividad como "gravable" en mérito al dictamen técnico emitido por el Departamento Técnico Tributario de fecha 04/05/2010, el cual expresa: "...Las prestaciones de servicios habituales y a título oneroso efectuadas en el territorio de la provincia de Tucumán resultan alcanzadas por el impuesto a los ingresos brutos, incluso aquellas cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, ya que el Código Tributario Provincial en su art. 217 inc. 4º, explica que no están gravadas las actividades de venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior...", por ello, la actividad de "servicios" no se encuentra prevista en la norma citada, encontrándose alcanzada por el impuesto sobre los Ingresos Brutos. Este fundamento se asienta, según el D.T.T. en una interpretación restrictiva y literal del art. 217 inc. 4º, por tratarse de una excepción de una norma general.

Por otra parte, la D.G.R. en fecha 08/10/2019 dictó la Resolución General N° 94/19, por la cual, ha modificado el punto 6 del art. 7º de la R.G. 80/03, disponiendo que se deberá retener Ingresos Brutos en las cuentas bancarias, cuando se trate de exportaciones que no sean productos o mercaderías.

La cuestión a resolver se delimita entonces a determinar: si los servicios de exportación se encuentran incluidos en el art. 217 inc. 4º del C.T.P. como actividad no gravable, respecto del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Este proceso debe realizarse mediante la interpretación de la norma específica tributaria, con el resto del ordenamiento jurídico en su totalidad.

Observo que esta tarea de interpretación ya ha sido efectuada por la D.G.R., tanto mediante dictamen técnico de su Organismo especializado, como a través de la reciente R.G. N° 94/19, también referenciada. En tal sentido, adelanto mi opinión contraria a la misma, en mérito a los siguientes fundamentos.

El art. 2 del Código Civil y Comercial de la Nación dispone que la ley "...debe ser interpretada teniendo en cuenta sus palabras, sus finalidades, las leyes análogas,

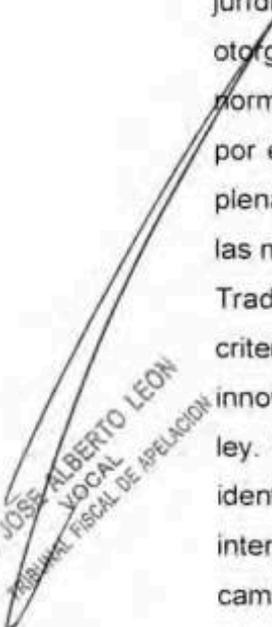
las disposiciones que surgen de los tratados sobre derechos humanos, los principios y los valores jurídicos, de modo coherente con todo el ordenamiento”.

Es decir, el Código dispone y establece el modo adecuado de interpretación de la ley, señalando -como directiva de carácter general- que esa interpretación siempre debe efectuarse de un modo coherente con todo el ordenamiento jurídico, más allá de los elementos específicos que pudieran tomarse en cuenta para llevar a cabo tal interpretación.

Los redactores de la norma -y la mayoría de la doctrina- han señalado que la decisión jurídica comienza con las palabras contenidas en la ley. Ahora bien, esto no implica -como lo advierten BELLUSCIO y ZANNONI- que la interpretación deba ser efectuada en forma meramente literal, sino que los jueces deben determinar el sentido de las palabras y los términos estableciendo su sentido jurídico aunque resulte distinto de su acepción semántica o vulgar. El haber otorgado preeminencia interpretativa al sentido de las palabras contenidas en la norma, obedece que debe presumirse que dichas palabras han sido escogidas por el legislador, en forma reflexiva, voluntaria y deliberada, para que resulten la plena expresión de su voluntad a la hora de legislar, y por haber considerado que las mismas son las que mejor expresan el regla que la ley establece.

Tradicionalmente la doctrina ha interpretado que la finalidad de la norma es un criterio vinculado a la intención del legislador. Con buen criterio el Código ha innovado en esta materia para referirse simplemente a las "... finalidades..." de la ley. Ello porque haber restringido la interpretación de la finalidad de la norma identificándola con la intención del legislador, hubiera producido un estancamiento interpretativo en el tiempo, sin permitir la adaptación de dicha interpretación a la cambiante dinámica de la realidad económica y social. El nuevo criterio permite -además de abrir la consideración objetiva del texto al momento de que resulte necesaria su interpretación- sopesar diversos efectos según los alcances que se le adjudiquen a la norma, no sólo en relación con el caso concreto, sino con su armonización en el conjunto de todo el ordenamiento jurídico. De allí la alusión que la norma hace a las "... finalidades..." -en plural-, en lugar de la mera "intención del legislador".

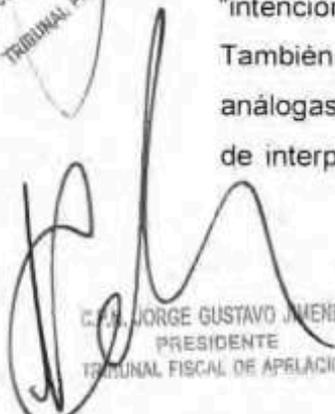
También se mencionan -como elemento de interpretación de la ley- las leyes análogas y las disposiciones de los tratados, para llegar finalmente al mecanismo de interpretación que se deriva de los principios y los valores jurídicos que -en



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JURETZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

palabras del legislador- no sólo tienen un carácter supletorio, sino que son normas de integración y de control axiológico; lo cual resulta coherente con la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que reiteradamente ha hecho uso de los principios que informan el ordenamiento y ha descalificado decisiones manifiestamente contraria a valores jurídicos. Dentro de este concepto se encuentran los denominados "principios generales del Derecho", que son enunciados normativos más generales que conforman conceptos o proposiciones de naturaleza axiológica o técnica que informan la estructura, la forma de operación y el contenido mismo de las normas, grupos normativos, conjuntos normativos y del propio Derecho como totalidad.

Explicitado el procedimiento interpretativo de las leyes a partir de la norma contenida en el Código Civil y Comercial de la Nación, cabe resaltar que la Ley N° 27467 de presupuesto del año 2009, modificó el Código Aduanero, incorporando un inc. c) al apartado 2 del art. 10°.

La nueva redacción del art. 10° es la siguiente: 1. A los fines de este Código es mercadería todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado. 2. Se consideran igualmente -a los fines de este Código- como si se tratase de mercadería: ...c) las prestaciones de servicios realizadas en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior.

A través del art. 3° del Decreto 1201/2018, el Poder Ejecutivo aclaró que, a los fines de lo indicado en el inc. c) del apartado 2 del art. 10° del Código Aduanero, se considera prestación de servicios cualquier locación y prestación realizada en el país a título oneroso y sin relación de dependencia, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, entendiéndose por tal la utilización inmediata o al primer acto de disposición por parte del prestatario.

En consecuencia, esta ley (Código Aduanero) considera a las prestaciones de servicios realizadas en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, como si se trataran de mercaderías y susceptibles de exportación.

La ley 22415 y sus modificatorias (Código Aduanero) es una ley dictada por el Congreso de la Nación y en tal sentido, constituye (junto a la Constitución Nacional y los Tratados Internacionales) "la ley suprema de la Nación; y las autoridades de cada provincia están obligadas a conformarse a ellas, no obstante

cualquiera disposición en contrario que contengan las leyes o constituciones provinciales..." (art. 31 de la Constitución Nacional).

Con lo expuesto hasta aquí quiero significar que el concepto de la palabra "mercadería" ha sido delimitado mediante una ley nacional (Cod. Aduanero), cuyo alcance no puede soslayarse en la función interpretativa de una norma local. Ello en razón de que la interpretación (como ya se dijo) debe efectuarse de un modo coherente con todo el ordenamiento jurídico.

El art. 217 inc. 4º establece: "No constituye actividad gravada con este impuesto: ... 4º Las exportaciones, entendiéndose por tales las actividades consistentes en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador...".

Considero que la interpretación de la norma no arroja mayores inconvenientes. Si dijimos que la primera fuente de interpretación la constituye la palabra escrita, y que el sentido de la misma debe estar imbuida y resultar coherente con todo el ordenamiento jurídico, es procedente considerar a partir del alcance otorgado por Código Aduanero al término "mercadería" en su art. 10º, apartado 2 inciso c), que las prestaciones de servicio realizadas en el país, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, integran el concepto de mercadería.

Nótese que no se trata aquí de un conflicto de normas, por el contrario, encuentro adecuada complementación entre la norma provincial y la nacional, a partir de una asimilación de conceptos, efectuada en forma lógica y congruente. Esta interpretación, tomando al ordenamiento jurídico como un todo coherente, donde no puede prescindirse de conceptos adoptados por normas de rango superior, difiere de la efectuada por la Autoridad de Aplicación, la cual sin fundamento suficiente, pretende extirpar los servicios de exportación del término "mercadería", contradiciendo (esa interpretación y no la ley) una ley del Congreso y vulnerando el art. 31 de la Constitución Nacional.

Por otra parte, la exportación de servicios, es una figura que no ha sido contemplada en la mayoría de los ordenamientos provinciales en forma específica. Sin perjuicio de ello, la provincia de Córdoba (art. 176 inc. "h" C.F.) la considera excluida de la base imponible y las provincias de Entre Ríos (art. 169 inc. "u" C.F.) y Mendoza (art. 185 inc. "o" C.F.) la tratan como exenta.

Resulta claro en consecuencia que, estas normas provinciales si bien escasas, nos dan una pauta decisiva en la tarea interpretativa, ya que se trata de leyes

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

análogas (Códigos Fiscales provinciales) y como consecuencia de ello, también constituyen fuentes de interpretación (art. 2º C.C. y C.N.).

Hemos mencionado además, la importancia de la realidad económica dentro de la interpretación de las leyes, muy especialmente, en el caso del Código Tributario Provincial, donde aquel concepto adquiere una mayor relevancia que en el derecho común (art. 7º del C.T.P.). La correcta interpretación de otorgar un sentido amplio a la palabra "mercadería", abarcativa no solo de bienes sino también de servicios, implica zanjar un trato desigual en la actividad económica exportadora según se trate de unos u otros. Diferencia por otra parte, que no encuentra lógico fundamento y que en caso de mantenerse devendría en arbitraria, vulnerando el principio de igualdad contenido en el art. 16 de la C.N.

Si el objetivo perseguido con el beneficio exentivo a las exportaciones ha sido el de promover el comercio internacional, no se entendería por qué debe resultar aplicable solo a los bienes, sin ponderarse de igual modo las actividades de servicios que en los últimos tiempos han evidenciado un gran crecimiento en todas sus modalidades.

Por las razones apuntadas considero que la interpretación del art. 217 inc. 4º efectuada por la D.G.R. a través de su dictamen técnico y resolución general, ya referenciados, es incorrecta, debiendo incluirse dentro del concepto de la palabra mercadería, a la prestación de servicios cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el exterior, en un todo de conformidad con el ordenamiento jurídico examinado.

Como consecuencia de ello, concluyo que corresponde HACER LUGAR al Recurso de apelación Interpuesto por Lucero Eleonora del Valle, CUIT N° 27-10461334-4 en contra de la Resolución N° D 56/19 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 14.02.2019 y en consecuencia DEJAR SIN EFECTO las Actas de Deuda N° A 1712-2018 y N° A 1713-2018, practicadas en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos, todo ello en mérito a las razones expuestas en los considerandos que anteceden. Así voto.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo:

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos Iº, IIº y IIIº del voto que precede, y formulo disidencia con relación al encuadre jurídico de la cuestión sometida a debate expuesta en el punto IVº, sin perjuicio de arribar a la

misma conclusión en relación al apartado a), pero no en relación al apartado b). Ello por los fundamentos que analizaré a continuación:

II.- En el caso bajo análisis, en relación con la prescripción planteada y analizada en el apartado a), cabe poner de resalto que la modalidad de presentación de la Declaración Jurada Anual fue modificada por la DGR a partir del periodo 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 encuentran prescriptos los periodos anuales 2012 y 2013. Las declaraciones juradas anuales correspondientes a los mismos vencían los días 31/12/2013 y 30/06/2014 respectivamente, es decir, que el cómputo de la prescripción comenzaba a correr a partir de esas fechas.

Si tenemos en cuenta el plazo de 5 años, la prescripción habría operado en 31/12/2018 y 30/06/2019, sin embargo las Actas de Deuda N° A 1712/2018 y A 1713/2018 fueron notificadas el día 08/08/2018 (fs. 138/139), es decir, con anterioridad a los días 31/12/2018 y 30/06/2019. Dicha notificación suspendió por el lapso de un año, los términos de la prescripción. Y en virtud de dicha suspensión los plazos de prescripción se extendieron hasta los días 31/12/2019 y 30/06/2020.

De lo dicho, se concluye que no se encuentra prescripta la acción de fisco para determinar y exigir las obligaciones tributarias correspondientes a los periodos fiscales 2012 y 2013.

Habiendo determinado la exigibilidad del impuesto, corresponde analizar lo manifestado por el contribuyente en relación con el fondo de la cuestión y tratado por el vocal preopinante como punto IV apartado b).

Efectivamente la cuestión a resolver se limita a determinar si los servicios de exportación se encuentran incluidos en el art. 217 inc. 4 del CTP como actividad no gravada, respecto del impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Como bien expresa el Dr. Posse, corresponde realizar la interpretación de la normas de acuerdo a lo establecido en el art. 2 del CCCN. Es en virtud a dicho art. que debemos tener en cuenta *las palabras* al momento de interpretar.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Ahora bien, el art 217 inciso 4 del CTP prevé expresamente: *“No constituyen actividad gravada con este impuesto: ... 4. Las exportaciones, entendiéndose por tales las actividades consistentes en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador...”*

Las palabras de la norma son claras, no están gravadas con el impuesto sobre los Ingresos Brutos las exportaciones y expresamente establece qué se entiende por exportaciones (venta de productos y mercaderías al exterior), notoriamente no incluye la exportación de servicios.

En otra parte de su análisis se remite a lo establecido por el Código Aduanero, el que conforme la nueva redacción de su art. 10 establece: *“1. A los fines de este Código es mercadería todo objeto que fuere susceptible de ser importado o exportado.*

*2. Se consideran igualmente — a los fines de este Código — como si se tratara de mercadería:*

*a) las locaciones y prestaciones de servicios realizadas en el exterior, cuya utilización o explotación efectiva se lleve a cabo en el país, excluido todo servicio que no se suministre en condiciones comerciales ni en competencia con uno o varios proveedores de servicios...”* (el subrayado me pertenece).

Esta disposición no se opone a lo establecido por el CTP, ya que como lo expresa en dos oportunidades en los primeros párrafos del artículo, las definiciones contenidas en dicho Código lo son solamente a los fines de ese Código y no respecto de otras normas, como sería el Digesto Tributario Provincial.

Esta interpretación es confirmada por la Resolución General (DGR) N° 94/19 que modifica la Resolución General N° 80/03, y dispone que corresponde la retención en cuentas bancarias, cuando se trate de exportaciones que no sean productos o mercaderías; ya que entiende que las exportaciones de servicios se encuentran alcanzadas por el impuesto sobre los Ingresos Brutos y deben ser pasibles de recaudaciones bancarias.

Por todo lo expresado, propongo se dicte la siguiente resolución:

- 1- NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por LUCERO, ELEONORA DEL VALLE, C.U.I.T. 27-10461334-4, en contra de la Resolución D-56/19 de fecha 14/02/2019 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y en

consecuencia CONFIRMAR la misma en todos sus términos en atención a los considerandos que anteceden.

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

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

- 1.- **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por LUCERO, ELEONORA DEL VALLE, C.U.I.T. 27-10461334-4, en contra de la Resolución D-56/19 de fecha 14/02/2019 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y en consecuencia CONFIRMAR la misma en todos sus términos en atención a los considerandos que anteceden.
- 2.- **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

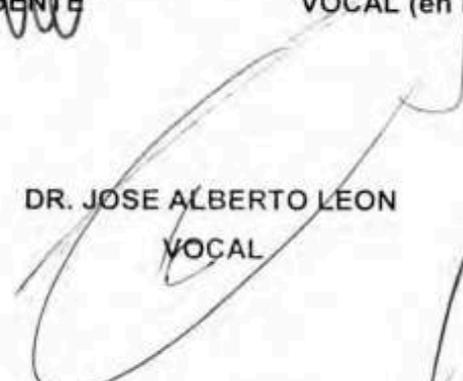
HACER SABER



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



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL (en Disidencia parcial)



DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMICHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION