

SENTENCIA N° 977/19

Expte. N° 853/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los *26* días del mes de *diciembre* de 2019, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal) y, a fin de resolver la causa caratulada “**COOPERATIVA DE TRABAJO AGROPECUARIA AZUCAÑA LIMITADA S/ RECURSO DE APELACION**, Expte. Nro. 853/926/2018 (Expte. DGR Nro. 27229/376-D-2014)” y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El Señor Vocal Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. Que a fojas 220/222 del Expte. N° 27229/376-D-2014, Gonzalo Jose Molina, representante la firma, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 505/18 del 17-10-2018 emitida por la Dirección General de Rentas obrante a fs. 217/218. En ella se resuelve **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por el contribuyente **COOPERATIVA DE TRABAJO AGROPECUARIA AZUCAÑA LIMITADA, CUIT 30-70985035-7**, con domicilio constituido en calle San Martin N° 666, 6° piso de esta ciudad, al Acta de Deuda N° A 231-2018 confeccionada en concepto de Impuesto para la Salud Publica. Plantea la prescripción de las facultades del fisco para determinar y exigir el pago de tributos referidos a los periodos incluidos en el Acta de Deuda N° A 231-2018. Considera que para los casos de una deuda única o anual que se paga mediante anticipos mensuales, el curso de la prescripción se inicia, para cada uno de ellos, desde que sean respectivamente exigibles.

Le agravia la resolución en cuanto a que la misma, considera que la exención en el impuesto para la Salud Publica que obtuvo por resolución N° E 116/17, perdió vigencia a partir del 01/01/2011 con el dictado de la Ley 8.379, en cuanto modificó el Código Tributario, suprimiendo a las cooperativas de Trabajo entre

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

los contribuyentes exentos de dicho impuesto.

La Administración debería haber emitido un acto administrativo notificando la pérdida de exención que gozaba en el impuesto para la Salud Pública.

Impugna las bases impositivas consideradas por la D.G.R. para determinar el Impuesto periodo fiscal 2012 dado que se tomó la información de los Balances Generales del año 2012, lo que no corresponde, por contener las mismas conceptos no remunerativos, los cuales no están alcanzados por el Impuesto.

Ofrece pruebas.

Solicita se deje sin efecto el Acta de Deuda N° A 231-2018 Impuesto para la Salud Pública.

II. A fojas 226/228 del Expte. N° 27229/376-D-2014 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.

Expresa que el Impuesto para la Salud Pública es un Impuesto anual, en consecuencia cada declaración jurada y pago mensual constituye el cumplimiento de un anticipo, a cuenta del impuesto, cuya liquidación final correspondiente se efectuará al vencer el plazo para presenta la Declaración Jurada anual. En ese sentido, el vencimiento para la presentación de la Declaración Jurada anual para el periodo 2012 se produjo en fecha 31/12/2013, por lo que el término de la prescripción para la citada obligación, comenzó a correr a partir de esa fecha. Si contamos 5 años desde la mencionada fecha, la prescripción operaría el 31/12/2018. Siendo que el Acta de Deuda fue notificada el 01/03/2018, los términos de prescripción que se encontraban corriendo se suspendieron por lapso de un año, conforme surge del artículo 63 del C.T.P., conforme la modificación introducida por la Ley N° 8.964 vigente al momento de notificarse el Acta de Deuda) y conforme la doctrina vigente de la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Provincia. expuesta en el fallo "Diosquez" entre otros. En lo que respecta a la vigencia de la Resolución N° E 116/07 resalta lo informado a fs. 148/150 en donde expresa "*...en virtud de lo dispuesto por el inc. 16) del artículo 1 de la Ley N° 8379 y artículo 4 del mismo texto legal, a partir del 01/01/2011 las Cooperativas de Trabajo no se encuentran exentas del pago del Impuesto para la Salud Pública1...*" atento a ello, la mencionada Resolución General N° E 116/07 no tiene vigencia en el periodo atacado.

Remarca que la firma recurrente se encuentra inscripta a partir del 04/08/2006 en el Impuesto para la Salud Pública, que tiene a su cargo personal en relación de dependencia y que, dentro de la normativa vigente a partir del año 01/01/2011, aplica para el impuesto para la Salud Pública una exención ya no vigente en el periodo 2012, resultando legítimo el ajuste practicado.

Por lo expuesto considera que corresponde RECHAZAR el Recurso de Apelación interpuesto contra la Resolución N° D 505/18,

Ofrece prueba y hace reserva federal del caso.

III. A fs. 14/15 del expte. 853/926/2018 obra sentencia N° 108/19 de fecha 01-03-2019, dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso, se declara la cuestión de puro derecho, se llaman autos para sentencia

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 505/18 del 17-10-2018, resulta ajustada a derecho.

La Corte Suprema de Justicia de Tucumán en el Fallo "Provincia de Tucumán – DGR – 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".

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 para la Salud Pública. 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: “...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 para la Salud Pública, 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 Anibal 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 para la Salud Pública 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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...).

Se deduce a partir de la norma transcripta, que en el Impuesto para la Salud Publica, 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 periodo 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.).

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En conclusión, es irrelevante cualquier discusión semántica sobre el carácter o naturaleza de lo que la norma tributaria que regula el Impuesto para la Salud Pública, 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° 231-2018), se produjo el 10/01/2013 por lo que el cómputo del término de la prescripción para el citado periodo

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

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

comenzó a correr a partir de dicha fecha. Consecuentemente si se cuenta 5 (cinco) años, la prescripción operaría el 10/01/2018. El Acta de deuda fue notificada el día 01/03/2018 (fs.172) con posterioridad al 10/01/2018, 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 231-2018, 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 505/18 de fecha 17/10/2018 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 del año 2012 en concepto de impuesto para la Salud Publica, determinados en el Acta de Deuda N° A 231-2018.

Asi voto.

El Dr. José Alberto León dijo:

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

II.- En el caso bajo análisis, 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 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.721 (Nuevo Modelo).

Por esa razón, al ser el impuesto anual (conforme lo establece el art. 334 del CTP) y prescribir en el plazo de 5 años, corresponde analizar si efectivamente se encuentra prescripto el periodo anual 2012. La declaración jurada anual correspondiente al mismo vence 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 231/2018 fue notificada el día 01/03/2018 (fs. 172), 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 periodo fiscal 2012.

Habiendo determinado la exigibilidad del impuesto, corresponde analizar lo manifestado por el contribuyente en relación con la Resolución N° E 116/07, en virtud de la cual se encontraba exento del pago del impuesto a la Salud Pública. Si bien la mencionada resolución resolvía la exención para la Cooperativa del pago del impuesto sobre los Ingresos Brutos, para la Salud Pública y de Sellos. Sin embargo en fecha 06/12/2010 fue publicada en el Boletín Oficial la ley 8379 que introdujo modificaciones en el CTP, entre las cuales se incluye el reemplazo del inciso que previa la exención a las cooperativas de trabajo. Anteriormente, cuando fuera dictada la Resolución N° E 116/07, el por entonces art. 329 en el inciso 3 establecía que estaban exentos del pago del impuesto para la Salud Pública: Las cooperativas de trabajo y consumo, sindicatos, asociaciones culturales, gremiales, artísticas, deportivas y mutualistas. Por esa razón es que fue dictada la exención para el apelante. Pero la ley 8379 sustituyó dicho inciso por uno que establece dicha exención para: Los sindicatos, asociaciones religiosas, culturales, gremiales, artísticas, deportivas y mutualistas. Claramente resultaron excluidas las cooperativas, por lo cual la Resolución de Exención pierde su causa origen y resulta el contribuyente obligado al pago del impuesto para la Salud Pública.

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

NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por la firma COOPERATIVA DE TRABAJO AGROPECUARIA AZUCAÑA LIMITADA, C.U.I.T. 30-70985035-7, en contra de la Resolución D-505/18 de fecha 17/10/2018 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Impuesto PARA LA Salud Pública, y en consecuencia CONFIRMAR la misma en todos sus términos en atención a los considerandos que anteceden.

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

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León

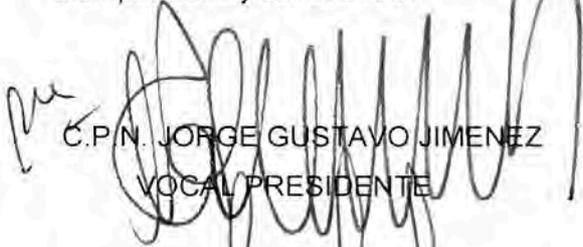
Visto el resultado del precedente acuerdo,

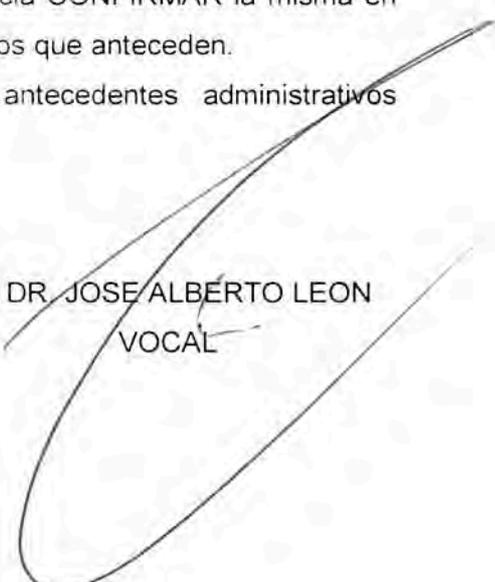
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

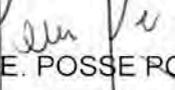
RESUELVE:

1. **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por la firma COOPERATIVA DE TRABAJO AGROPECUARIA AZUCAÑA LIMITADA, C.U.I.T. 30-70985035-7, en contra de la Resolución D-505/18 de fecha 17/10/2018 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto para la Salud Pública, y en consecuencia CONFIRMAR la misma en todos sus términos en atención a los considerandos que anteceden.

2. **REGISTRAR, NOTIFICAR**, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.


C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


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

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION