

SENTENCIA N° 112 /20

Expte. N° 348/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 23 días del mes de Junio de 2020, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como: "**WAL MART ARGENTINA S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION**", EXPTE. N° 348/926/2019 (Ref. Expte. D.G.R. N° 4500/376/D/2012);

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

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I.- El contribuyente WAL MART ARGENTINA S.R.L. CUIT N° 30-67813830-0 interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 174/19 dictada por la Dirección General de Rentas, de fecha 24/05/2019; que obra en el Expediente D.G.R. N° 4500/376/D/2012 a fs. 117. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente, en contra del Acta de Deuda N° A 1993-2017, confeccionada en concepto de impuesto de sellos, confirmándose la misma.-

El apelante fundamenta la procedencia formal del recurso, su efecto suspensivo y realiza una descripción de los antecedentes facticos y jurídicos del caso.-

Sostiene que la resolución impugnada resulta nula por carecer de los elementos básicos para su configuración como acto administrativo. Indica que la misma solo presenta una fundamentación aparente, ya que se sustenta en hechos inexistentes o falsos. Manifiesta que el acto no exhibe un razonamiento lógico que permita válidamente vincular argumentos expuestos por la DGR Tucumán con aquellos previstos en el Código Tributario y la Ley de IVA. Solicita que se declare la

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

nulidad del acto impugnado, por aplicación del art. 48º inciso b) de la LPA, como consecuencia de haber sido dictado en violación del art. 43º inciso 2) de dicha norma.-

Expresa que los antecedentes de hecho y derecho en los que se funda la resolución apelada son falsos, lo que determina su nulidad absoluta. Afirma que la causa del acto administrativo no puede consistir exclusivamente en la voluntad del agente, siendo siempre necesario que la causa se sustente en factores objetivables.-

Manifiesta que el vicio en la causa de la resolución se refleja necesariamente en el objeto de la determinación. Indica que en virtud del error de considerar que el valor del usufructo oneroso se encuentra alcanzado por el IVA, el acto administrativo resulta nulo. Sostiene que ello deriva de haber aplicado inadecuadamente las normas jurídicas correspondientes, lo que origina el vicio de violación de la ley.-

Afirma que la resolución en recuso adolece de insuficiencia en su motivación, ya que la misma no aclara, ni explica ni fundamenta el porqué de la determinación cuestionada. Indica que no hace mención alguna en torno a la gravabilidad con IVA del contrato de usufructo oneroso, sino que simplemente se limita a establecer cálculos y determinar que el impuesto de sellos resulta de \$ 464.390,63 sin la menor fundamentación o sustento normativo o legal alguno.-

Argumenta que la resolución apelada ha incurrido en violación del principio de razonabilidad contenido en los arts. 14, 28 y 33 de la Constitución Nacional, por cuanto intenta extender el hecho imponible de un impuesto federal en pos de aumentar la carga tributaria del impuesto de sellos.-

Sostiene que la determinación de oficio practicada es ilegítima por cuanto está claramente probado que el contrato de usufructo celebrado por Wal Mart S.R.L. el 03/01/2012, no se encuentra gravado por el IVA. Afirma que dicho impuesto nunca podría tenerse en cuenta a fines del cálculo del impuesto de sellos, ya que el IVA no forma parte del valor económico del contrato de usufructo. Cita dictámenes del servicio jurídico de AFIP que avalarían su postura.-

Opone la prescripción de la pretensión fiscal. Manifiesta que el art. 54 del Código Tributario vigente al momento de la celebración del contrato establecía el plazo de 5 años para la prescripción de las acciones del fisco. Sostiene que el cómputo del plazo comienza a correr a partir de enero de 2012, por lo que el mismo se cumple en enero de 2017.-

Finalmente solicita que se la exima del pago de intereses resarcitorios, por considerar que no existe mora imputable.-

II.- A fs. 1/3 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas contesta el traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.-

Solicita se desestimen los planteos formulados por el apelante, de acuerdo a los argumentos que se tienen por íntegramente reproducidos por razones de brevedad y economía procedimental (art. 3º inc. 4, Ley 4.537). Requiere se confirme la Resolución N° D 174/19 en lo que respecta a la determinación practicada mediante Acta de Deuda N° A 1993-2017, confeccionada en concepto de impuesto de sellos.-

III.- A fs. 10/11 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 812/19 de fecha 25/10/2019, que dispone la apertura a pruebas de la presente causa. La prueba documental ofrecida por las partes se encuentra agregada y reservada para definitiva. La prueba informativa ofrecida por Wal Mart S.R.L. fue producida y se encuentra glosada a fs. 16/22 de estas actuaciones.-

A fs. 23 del expediente de cabecera obra la providencia de autos, debidamente notificada. En consecuencia, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151º del C.T.P.-

VI.- Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 174/19 de fecha 24/05/2019, resulta ajustada a derecho.-

En primer lugar trataremos el agravio referido a la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y cobrar el impuesto de sellos, respecto del instrumento objeto del Acta de Deuda N° A 1993-2017.-

Para ello es necesario establecer las normas jurídicas que rigen el presente caso, de acuerdo a lo establecido por el art. 18º del Código Tributario Provincial y art. 29º del Reglamento de Procedimiento del Tribunal Fiscal de Apelación.-

En materia de prescripción resulta de particular relevancia el principio de retroactividad de la ley, establecido por el actual Art. 7º del Código Civil y Comercial

Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

y por el derogado Art. 3° del Código Civil. De acuerdo a dichas normas las leyes se aplican a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. La leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, excepto disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales.-

Ello implica que la relación jurídica tributaria debe ser gobernada en sus elementos constitutivos, por la normativa vigente al momento de su nacimiento.-

Al respecto ha decidido el Superior Tribunal Provincial *"Esta Corte entiende que es principio general, en orden al ámbito temporal, que las leyes se aplican a partir de su entrada en vigencia, y no tienen efecto retroactivo salvo disposición en contrario (art. 7 Código Civil y Comercial de la Nación). En cuanto a la ley aplicable, corresponde que la causa se resuelva conforme el texto vigente al momento de los hechos que dieron lugar a su formación, y conforme al cual las partes dedujeron y contestaron sus pretensiones, y desplegaron su estrategia procesal... Ahondando en este análisis, cabe, en efecto, postular que como ya lo disponía el art. 3 del Cód. Civil – y lo reitera el nuevo art. 7- como un límite infranqueable que no podía ultrapasar "la retroactividad establecida por la ley", ella nunca puede "afectar derechos amparados por garantías constitucionales", de entre las cuales conviene tener presentes las establecidas por los arts. 17 y 19 de la CN...". "Por lo demás, la tesis de la aplicación inmediata inspirada en la concepción del pasado físico...ha de traer problemas adicionales desde la perspectiva de la teoría constitucional, a la luz de lo dispuesto no solamente en el ya citado artículo 17, sino también de lo prescripto en el 19, y que ya fuera denunciado por Dworkin a propósito de la creación judicial de normas; pues, parafraseando y generalizando los dichos de este autor, si un juez "aplica retroactivamente la ley al caso que tiene entre manos, entonces la parte perdedora será castigada no por haber infringido algún deber que tenía, sino un deber nuevo creado después del hecho" (Dworkin, Ronald: Los derechos en serio: Barcelona 1989, cap. 4, p. 150), y en consecuencia el justiciable habrá de conocer, recién en el momento de la sentencia, cuál era la regla de conducta a la que, varios años atrás, debió ajustarse su comportamiento, en franca colisión con el art. 19 de la Constitución Nacional". Corte Suprema de Justicia de Tucumán in re "Cooperativa de Trabajo Agropecuario Mayo Ltda. s/ Concurso*

Preventivo. (Incidente de Revisión Promovido por Peña M.A.), Sentencia N° 1989 del 21/12/2017.-

De acuerdo al Art. 20° del Código Tributario Provincial, la relación jurídica tributaria surge entre el fisco y el contribuyente cuando ocurre el presupuesto previsto en la ley. Debe tenerse en cuenta que el nacimiento de la obligación tributaria se verifica al producirse las situaciones que -de acuerdo a las leyes- poseen tal efecto genético; según lo establece el art. 41° del mencionado digesto.-

El momento del nacimiento de la relación tributaria y su objeto -la obligación tributaria- determina el marco jurídico aplicable a la misma, que en principio no puede ser regulado retroactivamente por leyes posteriores.-

El hecho sindicado como fuente de la situación debatida en estas actuaciones se produjo con la Constitución de Usufructo Oneroso por parte de Felipe Bernardino Frontini en favor de Wal Mart S.R.L., mediante Escritura Publica N° 2 de fecha 03/01/2012, otorgada ante la Escribana Publica Susana del Valle Díaz Márquez de Augier; Registro N° 8 de la Provincia de Tucumán.-

El instrumento en cuestión corresponde a las posiciones mensuales 01/2012, según surge de las constancias de autos y del Acta de Deuda N° A 1993-2017.-

En consecuencia, la relación tributaria respecto del impuesto de sellos, se originó para dicho contrato en la fecha de su instrumentación. Tal fecha también determinó la legislación aplicable, incluso en materia de prescripción.-

El artículo 54° del Código Tributario Provincial vigente al momento de la configuración del hecho imponible establecía: *"Las acciones y poderes del Fisco para verificar, determinar y exigir el pago de los tributos y accesorios regidos por la presente ley, como así también para aplicar y hacer efectiva las multas en ella previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años"*.-

El artículo mencionado fue modificado por la Ley 8490 (B.O 30/03/2012), que en materia de prescripción estableció el reenvío a las disposiciones del Código Civil y el Código Penal según la materia de que se trate. Ello implicó la aplicación al impuesto de sellos del plazo de prescripción decenal establecido por el Art. 4023° del Código Civil.-

Sin embargo el plazo de prescripción decenal establecido por la Ley 8490 no resultaba en principio aplicable a las obligaciones surgidas con anterioridad, ya que ello implicaría otorgar carácter retroactivo a la norma.-

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

La autoridad de aplicación sostiene que corresponde aplicar la doctrina judicial emanada de los precedentes de la Corte Suprema de la Nación y de la Provincia. Expresa que de acuerdo a dicha doctrina, las provincias carecen de facultades para regular el instituto de la prescripción, en cualquiera de sus aspectos. En función de tal argumento, sostiene que debe aplicarse el plazo de prescripción decenal establecido por el Art. 4023º del Código Civil.-

En este sentido el Superior Tribunal de la Nación ha decidido *“Que esa cuestión ya ha sido resuelta por esta Corte en varias oportunidades, en las que declaró que las legislaciones provinciales que reglamentaban la prescripción en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil eran inválidas, pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local (Fallos: 175: 300; 176:115; 193:157; 203:274; 284:319; 285:209 y 320:1344). Que esa doctrina debe ser ratificada, puesto que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el citado art. 75, inc. 12, éste no sólo fijará los plazos correspondientes a las diversas hipótesis en particular, sino que, dentro de ese marco, estableciera también un régimen destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esta vía”*. Corte Suprema de Justicia de la Nación in re *“Filcrosa S.A. s/ Quiebra s/Incidente de Verificación de Municipalidad de Avellaneda”*; Sentencia del 30/09/2003 (Fallos 326:3899).-

Por su parte el Címero Tribunal Provincial ha resuelto *“En efecto, esta Corte Suprema de Justicia ha destacado en otras oportunidades que la Corte Suprema de Justicia de la Nación privilegia la aplicación del Código Civil sobre lo contrariamente dispuesto por la legislación local, en la inteligencia de que la materia (de la prescripción) resulta facultad exclusiva de la legislación nacional, ejecutada aquélla mediante el dictado del Código Civil y de Comercio -fondo común del derecho-, no pudiendo una ley local derogar los plazos establecidos por leyes sustantivas dictadas por el Congreso”* Corte Suprema de Justicia de Tucumán in re *“Gobierno de la Provincia de Tucumán -DGR- c/Servituc S.A. s/ Ejecución Fiscal”*; Sentencia N° 620 del 29/07/2005.-

En este punto es menester elucidar el marco regulatorio aplicable en materia de prescripción, ya que de ello dependerá la suerte del recurso. La parte recurrente sostiene que debe aplicarse la prescripción quinquenal establecida por el Art. 54° del Código Tributario Provincial vigente al momento de configurarse el hecho; mientras que la Autoridad de Aplicación indica que debe prevalecer el plazo de prescripción decenal establecido por el Art. 4023° del Código Civil.-

Ante la producción de un real conflicto normativo en el que una norma provincial invade materia delegada a la legislación de fondo, no hay otra solución que la inaplicación de la norma local en virtud de la supremacía establecida por el art. 31° de la Constitución Nacional. Sin embargo existen situaciones en las que ambas normas pueden convivir y ser interpretadas en forma armónica y complementaria.-

Podemos encontrar materias en las que las normas nacionales fijan estándares máximos o mínimos, que las legislaciones locales no pueden perforar respecto de tales topes o límites. Sin embargo, las normas provinciales están habilitadas para otorgar mayores garantías, libertades o protecciones a sus ciudadanos, a condición de cumplir con el mínimo o máximo fijado por la legislación delegada.-

Esta particular compatibilización de potestades legislativas implica siempre la ampliación de facultades, derechos y garantías a los particulares por parte de la legislación local; pero nunca su restricción en desmedro de la legislación nacional.-

Un claro ejemplo de este sistema de complementación de competencias se encuentra consagrado constitucionalmente en el Art. 41 de la Constitución Nacional. De acuerdo a esta norma, corresponde a la Nación dictar las normas que contengan los presupuestos mínimos de protección ambiental, y a las provincias, las necesarias para complementarlas, sin que aquellas alteren las jurisdicciones locales.-

Respecto de este sistema de coordinación de competencias se ha dicho que *"La competencia ambiental fue delegada a la órbita federal solo en lo referido a los presupuestos mínimos de protección. En todo lo demás, las provincias conservaron atribuciones para complementar y extender la protección...Por ello, dentro de cada jurisdicción local, las responsabilidades de las provincias son fundamentales para ampliar la protección y aplica la normativa legal"* (Gelli, María Angélica; "Constitución de la Nación Argentina Comentada y Concordada"; T° I; Pg. 572).-

C. J. JORGE GUSTAVO JIRRENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En este orden de ideas, el Superior Tribunal de la Provincia ha admitido la constitucionalidad de la normativa local que regule en materia de prescripción de los tributos. Sin embargo estableció como condición de compatibilidad con la Norma Suprema, que dicha regulación amplíe el ámbito de derechos y facultades de los contribuyentes, mediante la fijación de un plazo de prescripción menor al establecido por la legislación de fondo; pero nunca mayor.-

Al respecto ha dicho *“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 antiguo artículo 52 de la Ley Nº 5.121 (vigente en el momento del nacimiento de la obligación tributaria), que establecía una prescripción de 5 años al Impuesto a los Sellos y por el otro el artículo 4023 del Código Civil (vigente en 2001) que establece un término de 10 años para toda acción personal por deuda exigible. En este punto, esta Corte Suprema de Justicia 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...Sin embargo la reducción legal del plazo establecida por la norma local en el presente caso debe reputarse constitucional (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 a los 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, mucho menos cuando como consecuencia de ello se deriva una limitación al derecho de otra persona y quien pretende hacerlo es el propio Estado,*

que, por su propia naturaleza, goza de una posición preeminente que dota de una presunción de juridicidad a los actos que emite en el ejercicio de sus funciones". Corte Suprema de Justicia de Tucumán in re "Provincia de Tucumán (D.G.R.) c/Cooperativa Agropecuaria Unión y Progreso Ltda. s/ Ejecución Fiscal"; Sentencia N° 1874 del 05/12/2017.-

En función de la doctrina expuesta, corresponde declarar aplicable al caso el Art. 52° de la Ley N° 5.121, vigente en el momento del nacimiento de la obligación tributaria. En consecuencia el plazo de prescripción atribuible al impuesto de sellos correspondiente al instrumento objeto del presente es quinquenal.-

A efectos de determinar el inicio del cómputo del plazo prescriptivo -*dies a quo*- debemos verificar el inicio de la exigibilidad del tributo. Ello es así por cuanto el plazo de prescripción de la acción comienza a computarse a partir del momento en que ella puede ser ejercida, tal como lo describe la conocida locución latina "*actionis nondum natae non praescribitur*". Dicho principio, se encuentra consagrado en el art. 2554° Código Civil y Comercial y surgía de la interpretación armónica del art. 3956° Código Civil.-

Al respecto se ha decidido "*La prescripción liberatoria no puede separarse de la pretensión jurídicamente demandable, y el plazo respectivo sólo comienza a computarse a partir del momento en que ella puede ser ejercida*". Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación, in re "Videla Cuello, Marcelo Suc. c/ Provincia de La Rioja", Sentencia del 31/07/1986, (Fallos 308:1101).-

El impuesto de sellos configura una obligación instantánea, cuya exigibilidad está regulada por el Art. 279° del Código Tributario Provincial, que dispone "El impuesto de sellos deberá abonarse dentro de los quince (15) días corridos siguientes al de la fecha de otorgamiento del acto, contrato u operación, y siempre hasta un (1) día anterior al vencimiento, si fuera menor..."-.

El instrumento objeto de estas actuaciones fue otorgado el 03/01/2012. En consecuencia la obligación tributaria debió ser pagada hasta el 18/01/2012 y se volvió exigible para el fisco el día 19/10/2011. En función de lo dicho, la prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de se operó el día 19/10/2016.-

Según surge de constancias de autos, el Acta de Deuda N° A 1993-2017 fue notificada al contribuyente en fecha 06/06/2018 (fs. 46 Expte. D.G.R. N°

Dr. JOSSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

4500/376/D/2012), por lo que al momento de tal notificación, la deuda ya se encontraba prescrita.-

Atento al resultado al que se arriba, no corresponde el tratamiento de los restantes agravios expresados por el recurrente.-

Por lo dicho corresponde HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente WAL MART ARGENTINA S.R.L. CUIT N° 30-67813830-0 contra la Resolución N° D 174/19 de fecha 24/05/2019, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, revocando el art. 1° de la misma en lo que fuera materia de agravio y DECLARAR prescrita la obligación contenida en el Acta de Deuda N° A 1993-2017, confeccionada en concepto de impuesto de sellos. Así voto.-

El Dr. José Alberto León dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.-

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N Jorge Gustavo Jiménez.-

Visto el resultado del precedente Acuerdo,

## **EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**

### **RESUELVE:**

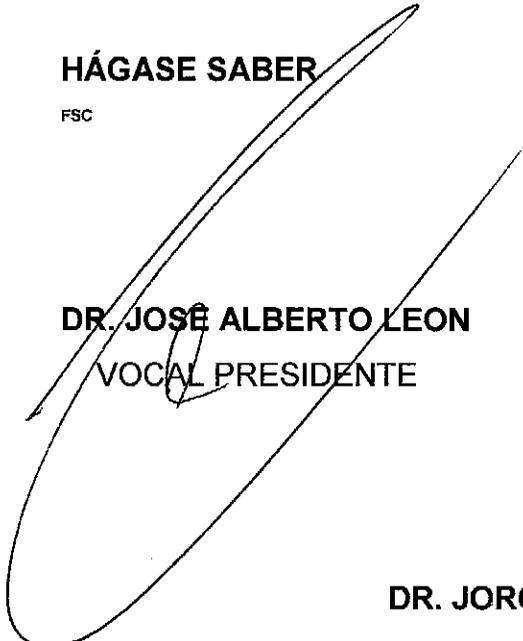
**1.- HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente WAL MART ARGENTINA S.R.L. CUIT N° 30-67813830-0 en contra de la Resolución N° D 174/19 de fecha 24/05/2019, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, revocando el art. 1° de la misma en lo que fuera materia de agravio.-

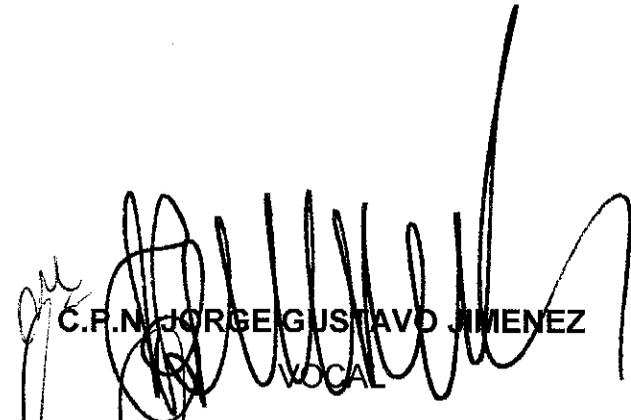
**2.- DECLARAR** prescrita la obligación contenida en el Acta de Deuda N° A 1993-2017, confeccionada en concepto de impuesto de sellos.-

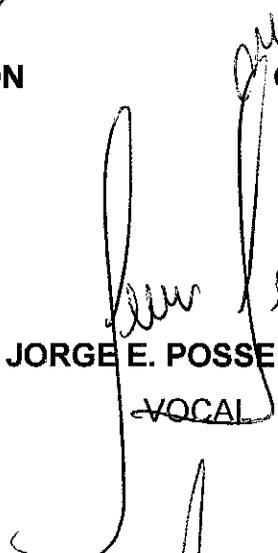
3.- REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y ARCHIVAR.-

HÁGASE SABER

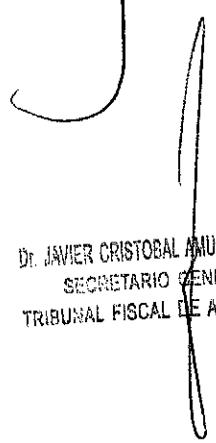
FSC

  
DR. JOSÉ ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE

  
C.F.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MI

  
Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION