



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-0000-9789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



SENTENCIA N° 174/2020

Expte. N° 456/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 5 días del mes de AGOSTO de 2020 reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: “SCARSO GUILLERMO HECTOR S/Recurso de Apelación” Expte. N° 456/926/2019 (Expte. DGR N° 24.751/376/D/2011) 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.- Que el contribuyente SCARSO GUILLERMO HECTOR, CUIT N° 20-11910295-3, presentó Recurso de Apelación (fs. 1.891/1.894) en contra de la Resolución D 214/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 22/07/2019 obrante a fs. 1.880/1.888. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por el contribuyente y confirmar la nueva planilla denominada “PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 270-2014 ACTA DE DEUDA N° A 270-2014 – ETAPA IMPUGNATORIA”, practicada en concepto del Impuesto de Sellos y LIBERAR DE SANCION al agente por la infracción imputada en el Sumario N° M 270-2014.

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

En igual sentido, plantea la prescripción de la acción penal, conforme las normas del Código Penal.

Esgrime la inconstitucionalidad de la resolución atacada, por afectar la misma los artículos N° 14, 17, 18 y 19 de la Constitución Nacional.

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



GESTION
DE LA CALIDAD

IR-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



Reitera los agravios expuestos en la impugnación, con respecto a las escrituras relevadas por los funcionarios de la DGR, aduciendo que el Impuesto de sellos fue ingresado correctamente en los casos correspondientes y en otros los títulos se encontraban exentos de abonar la gabela mencionada.

Afirma que la resolución apelada se contradice, en el momento que el Acta de Deuda N° A 270-2014 se refiere al Impuesto de Sellos – Agente de Percepción y la DGR lo intima de montos correspondientes a tasas de servicios, solicitando la nulidad del acto.

II.- Que a fs. 01/03 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

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 los artículos N° 3986 y 4023 del Código Civil, por lo que la acción del fisco para exigir el pago del tributo reclamado, no se encuentra prescripta teniendo en cuenta el plazo de 10 años y aun considerando el plazo de 5 años.-

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.

Con respecto al planteo de inconstitucional efectuado por el apelante, esgrime la DGR que no es válido en el ámbito administrativo.

En cuanto a la nulidad planteada, afirma la Autoridad de Aplicación que los argumentos usados son simplemente una expresión de disconformidad con lo actuado, no habiéndole privado al contribuyente, de ninguna defensa, por lo que no existe ningún vicio de trascendencia que justifique la pretensión solicitada. Por ello, solicita no se haga lugar al recurso.

III.- Que a fs. 09 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 39/2020, 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.



GESTIÓN
DE LA CALIDAD
RI-9004-9789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

IV.- Ingresando al análisis de fondo, surge de la compulsa 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 no debe prosperar por las razones que a continuación se detallan.

Preliminarmente corresponde tratar el agravio del apelante, con respecto a la normativa tomada por la DGR en la Resolución atacada, referido a la prescripción de las obligaciones tributarias reclamadas.

La Autoridad de Aplicación esgrime que debe estarse a lo dispuesto por el artículo N° 4023 del Código Civil que establece un término de 10 años y no la normativa local (art. 54 del C.T.P. antes de la reforma) que establecía el plazo de prescripción de 5 años.

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 7° 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 infractor a la norma

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSE POSESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-8769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-160 9001:2015



que se consolida en el mismo momento en el que el contribuyente incurre en el mismo.

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 270-2014. 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, 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 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, cuyo vencimiento está regulado por el artículo 279° 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..."*.

La legislación local vigente al momento de la intimación de la deuda (11/02/2015), preveía para este tipo de impuestos una prescripción de 10 años conforme el art. N° 4023 del Código Civil, pero el plazo aplicable es conforme el artículo N° 54 de la Ley N° 5121 (derogado el 30/03/2012 por Ley N° 8490), teniendo cuenta que las posiciones cuya prescripción se discute son 02, 03, 05, 06, 07, 08, 10, 11 y 12/2010 y 02, 03, 04, 06, 07, 08, 09, 10, 11 y 12/2011. En conclusión, las mismas fueron exigibles en los términos del art. 279 del CTP antes citado, o sea a los 15 días corridos siguientes a la fecha de otorgamiento del acto, correspondiendo computar el plazo vigente en el momento que aconteció el hecho imponible.



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 nº 5121 (vigente al tiempo en que debieron abonar el impuesto de sellos) 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 Nº 1874 del 05/12/2017).

V.- Ahora bien, expuesto el marco normativo aplicable al presente caso, del análisis detallado del presente expediente, surge que a fojas 1.740 obra cedula de notificación Nº 0001-00142873, por medio de la cual se comunica al contribuyente el contenido del Acta de Deuda Nº A 270-2014. Tal notificación fue realizada en fecha 11/02/2015, 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 Nº 3986 del C.C.

Ahora bien, se advierte que al momento de la notificación del Acta de Deuda Nº A 270-2014 practicada en concepto del Impuesto de Sellos, la prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias no había transcurrido, teniendo en

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9008-9789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



cuenta el plazo de 5 años dispuesto por el artículo N° 54° del Código Tributario Provincial (antes de la reforma introducida por Ley N° 8490)

La demanda de embargo interpuesta por la DGR se inició el 06/10/2015 interrumpiendo el plazo de la obligación tributaria, por lo que aplicando el término del artículo 54° de la ley tributaria vigente al momento del nacimiento de la obligación, las facultades del fisco para exigir el cumplimiento del Acta de Deuda N° A 270-2014, se encuentran vigentes.

Por lo enunciado, no le asiste razón al planteo de prescripción efectuado por el apelante.

VI.- Con respecto al planteo de Inconstitucionalidad de la Resolución apelada, cabe expresar que no debe perderse de vista que la declaración de inconstitucionalidad es una decisión extrema y excepcional que debe ser dispuesta por el órgano judicial con criterio restrictivo previo a haber realizado todos los esfuerzos hermanéuticos para dotar a la misma de una interpretación que privilegie su validez y la armonice con los principios consagrados por la Carta Magna.

Al respecto existe arraigada doctrina sobre el tema según la cual la declaración de inconstitucionalidad constituye la más delicada de las funciones que cabe encomendar a un tribunal de justicia, es un acto de suma gravedad institucional que debe ser considerado la última ratio del orden jurídico, por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho constitucional invocado (cf Fallos:328:4542, 327:831 entre otros), siendo relevante destacar que en números pronunciamientos el cimero tribunal ha exhortado a los tribunales a proceder con prudencia, extremando los recaudos para efectuar una interpretación que, resguardando el mandato constituyente, compatibilice la norma infra-constitucional impugnada con el derecho federal invocado.

Asimismo y conforme lo dispone el artículo N° 161 del C.T.P.: *"El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias"*, por ello es que la declaración solicitada por el apelante, excede la competencia del Tribunal, correspondiendo no hacer lugar a su pretensión.



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-3004-9789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



VI.- Finalmente, procedo a emitir opinión con respecto al planteo de nulidad de la Resolución N° D 214-19, expresado por el contribuyente.

Al respecto, cabe recordar que por causa del acto administrativo han de entenderse los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Va de suyo que tales "antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho" deben existir o concurrir al tiempo de emitirse el acto. (cfr. Marienhoff Miguel S., Tratado de Derecho Administrativo Lexis N° 2203/001602).

La causa es, de tal forma, un elemento lógico que comprende el por qué y se compone de las referencias fácticas, circunstancias y normas que se constituyen en fuente creadora del acto administrativo. Se manifiesta desde el punto de vista jurídico, como aquellos antecedentes (hechos, conductas o disposiciones normativas), de los que se deducirá a su vez un consecuente jurídico (cfr. Fiorini Bartolomé A., Derecho Administrativo, T I, Abeledo Perrot, Bs. As, pág. 410 y ss.).

Puede considerarse que falta éste elemento esencial y que por ello deriva en la invalidación del acto, cuando los hechos invocados como referencias que justificarán la emisión del acto no existieren o fueren falsos o cuando el derecho invocado para ello, tampoco existiere.

Ahora bien, del análisis de la resolución N° D 214-19 y del Acta de Deuda N° A 270-2014, llego a la conclusión que ambos actos fueron emitidos acorde a derecho, en el momento que contienen la fundamentación metodológica empleada por la DGR para arribar a la determinación de deuda, así como la debida enunciación de las normas aplicadas y fundamentación jurídica, sin incurrir en la violación al derecho de defensa denunciado por el apelante.

En los considerandos del acto atacado, la DGR enuncia concretamente la causa y motivo de su pretensión, confirmando las obligaciones intimadas por el Acta impugnada, en donde se detalló específicamente los instrumentos en los cuales se perfeccionó el hecho imponible del impuesto de sellos, así como las tasas retributivas no ingresadas, conforme lo dispone el artículo 8 de la Ley N° 5636 y sus modificatorias.

En igual sentido, tampoco se configuró la afectación al derecho de defensa del contribuyente, conforme lo afirma en su recurso, en el momento que pudo ejercer

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9008-8769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



el mismo, usando las herramientas jurídicas otorgadas por el Código (Impugnación – apelación), siendo ambas presentaciones motivo de sendas resoluciones que analizaron y contestaron los agravios planteados, lo cual es prueba de que ejerció el derecho que considera turbado.

El artículo N°167 del C.P.C.C.T. dice: *“...Para obtener la declaración de nulidad de un acto procesal es menester tener interés legítimo. No se declarará por ello nulo un acto irregular cuando su irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide...”*.

Al respecto, según ha establecido este Tribunal en numerosas oportunidades, el postulado rector en lo que hace al sistema de las nulidades es el de la conservación de los actos. La interpretación de la existencia de aquéllas es restrictiva y sólo procede la declaración cuando por la violación de las formalidades resulta un perjuicio real, actual y concreto para la parte que las invoca, y no cuando se plantean en el único interés de la ley o para satisfacer formalidades desprovistas de aquel efecto perjudicial. Por ello, corresponde rechazar el planteo de nulidad efectuado por el contribuyente.

VII.- Finalmente y en cuanto al planteo de prescripción de la acción penal efectuado por el apelante, deviene abstracto el mismo, en el momento que el artículo N° 3 del acto atacado libera de sanción al contribuyente, dejando sin efecto el Sumario N° M 270-2014.

En conclusión, habiendo analizado la totalidad de los argumentos impetrados por el contribuyente en su presentación y considerando que la Resolución de la DGR fue emitida acorde a derecho, corresponde **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **SCARSO GUILLERMO HECTOR, CUIT N° 20-11910295-3**, 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, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en idéntico sentido.

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

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **SCARSO GUILLERMO HECTOR**, CUIT N° 20-11910295-3, en contra de la Resolución N° D 214-19 de fecha 22/07/2019, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia **CONFIRMAR** la PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 270-2014 – ACTA DE DEUDA N° A 270-2014 – ETAPA IMPUGNATORIA, practicada en concepto del Impuesto de Sellos, conforme lo expuesto en los considerandos precedentes.

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

HAGASE SABER

A.L.D.

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION