



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-3769



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



TRIBUNAL FISCAL DE APELACION TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la Industria Azucarera"

SENTENCIA N° 173 /2021

Expte. N° 412/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los7..... días del mes de.....JUNIO.....de 2021, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) para tratar el expediente caratulado "**SWISS MEDICAL S.A**" S/ RECURSO DE APELACIÓN, Expte. Nro. 412/926/2020, y Expte. D.G.R Nro. 20511/376/D/2018;

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

Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

A fojas 584/586 del expediente N° 20511/376/D/2018 el contribuyente **SWISS MEDICAL S.A CUIT N° 30-65485516-8**, a través de su apoderado, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 306/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 02/10/2020 obrante a fs. 578/580 mediante la cual resuelve: **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por el contribuyente en contra de las **Actas de Deuda N° A 1699-2018, N° A 1653-2018 y N° A 1671-2018** confeccionadas en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral, confirmándose las mismas.

En forma preliminar, el apelante plantea la prescripción de los periodos fiscales 2013, 2014 y 2015 en virtud a lo previsto en el artículo 4027 inc. 3 y artículo 3956 del Código Civil vigente durante los periodos ajustados, en virtud de los cuales surge que la prescripción de cada anticipo opera a los 5 años desde la fecha de vencimiento para la presentación de la DDJJ. Cita jurisprudencia.

Por otro lado expresa que la D.G.R considera equivocadamente que puede reducir el saldo favorable de un periodo prescripto y trasladarlo a periodos no prescriptos ya

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

que conceptualmente, la disminución del saldo favorable es un cobro de impuesto. La prescripción de la acción, justamente extingue la facultad de reclamar el cobro del impuesto de los anticipos alcanzados por la prescripción.

Sin perjuicio que lo expuesto es suficiente para desarticular todo el ajuste, se agravia que la D.G.R haya considerado que los ingresos provenientes de la actividad de alquiler de inmuebles no fueron expuestos en la actividad y alícuota correcta, por lo que procedió a imputarlos a la actividad "servicios inmobiliarios realizados a cambio de una retribución o por contrata" a la alícuota del 4,4%.

Tal como explicó y probó mediante documentación en la etapa anterior, dichos ingresos provienen del alquiler de inmuebles ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y en las provincias de Buenos Aires y Santa Fe, por lo que no existe sustento territorial alguno en la provincia de Tucumán y en consecuencia, no corresponde atribuirlos en la base imponible de esta jurisdicción.

El art. 1 del Convenio Multilateral despeja cualquier duda interpretativa cuando define que las actividades a que se refiere el convenio son aquellas que se ejercen por un mismo contribuyente en una, varios o todas sus etapas en dos o más jurisdicciones, pero cuyos ingresos brutos, por provenir de un proceso único, económicamente inseparable deben atribuirse conjuntamente a todas ellas. Pues en una locación de inmueble no existe ningún proceso económico o productivo que se desarrolle en varias jurisdicciones y mucho menos aun que pueda atribuirse más allá de la jurisdicción en que se encuentra el objeto de la locación. Cita jurisprudencia.

Considerando que los errores en el ajuste demuestran que el mismo es incapaz de subsistir, solicita se desestime el mismo y se archiven las actuaciones.

II. A fojas 591/597 del Expte. N° 20511/376/D/2018 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P, el cual se da por reproducido en honor a la brevedad.

Refuta la prescripción planteada por el apelante sosteniendo que del art. 229 del C.T.P se desprende que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto anual y que cada DDJJ y pago mensual constituye el cumplimiento de un anticipo a cuenta del impuesto, cuya liquidación final se efectuará al vencer el plazo para presentar la DDJJ anual. Con lo cual, los términos de la prescripción para reclamar el impuesto, se computará desde el vencimiento del plazo para presentar la citada DDJJ anual.



GESTION
DE LA CALIDAD

RS-9000-9769



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

Dicho criterio ya fue considerado por la Exma. Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa caratulada "Francisco Vicente Damiano S.A".

Respecto a la vigencia de las acciones del fisco para determinar y exigir las obligaciones tributarias correspondientes al periodo 2013, manifiesta que un acabado cumplimiento de las facultades de verificación que le asisten al fisco implica respecto de aquellos conceptos cuyo quantum se ha conformado a lo largo de un determinado periodo de tiempo, que el referido análisis no se agota o limita solo a los periodos fiscales no prescriptos en los que dichos saldos favorables impacten, sino que deberá extenderse a la totalidad de los periodos en los que dichos saldos se conformaron, aun cuando su computo se hubiere iniciado en un periodo fiscal respecto del cual las acciones y poderes del fisco se encontraren prescriptas, como ocurre en el caso del mencionado periodo fiscal 2013 contenido en el acta de deuda N° A 1699-2018.

Continúa, y manifiesta el derecho a la verificación de los saldos a favor desde el inicio de su formación, aunque tal circunstancia hubiera tenido lugar en un periodo fiscal prescripto y el eventual ajuste de dicho crédito declarado por el contribuyente en un periodo fiscal no prescripto, resulta plenamente procedente y responde a los más elementales requisitos para lograr una auditoria consistente de las declaraciones juradas presentadas por el sujeto pasivo.

Expresa que no debe confundirse el instituto de la prescripción que afecta a las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir impuestos con la facultad de verificar que se extiende más allá de aquel período.

Respecto a que "la reducción del saldo favorable es un cobro de impuesto", expresa que las actas de deuda N° A 1699-2018, A 1653-2018 y A 1671-2018, al persistir el hecho imponible que dio origen a la determinación y al corresponder a periodos fiscales de una misma orden de inspección, la determinación debe estar concatenada y corresponde trasladar los saldos a favor determinados en cada periodo fiscal por encontrarse todos ellos entrelazados.

En cuanto a la determinación sobre las operaciones de alquiler de inmuebles radicados en otras jurisdicciones reitera la posición de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral asumida respecto a este tema en las Resoluciones N° 2/85 y N° 6/98, entre otras, en las cuales se estableció que el proceso económicamente

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. GUSTAVO J. MENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

inseparable se concreta en el sujeto que realiza la actividad porque todas sus acciones confluyen en él.

Que la determinación estuvo siempre enmarcada en las disposiciones del Régimen de Convenio Multilateral atendiendo la tendencia de la Comisión Arbitral de adoptar el criterio sujeto y no el criterio actividad que utiliza la recurrente para sostener su postura.

Que conforme a las consideraciones que anteceden, el fisco entiende que corresponde RECHAZAR el Recurso de Apelación interpuesto por SWISS MEDICAL S.A.

III. A fojas 13/ del expediente N° 412/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación y se declaran autos para sentencia.

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir opinión.

Planteada la prescripción de los períodos 2013 a 2015, resulta procedente comenzar por el análisis de la misma.

Al respecto, el apelante considera que en virtud del artículo 3956 del Código Civil vigente en dichos períodos, el plazo de prescripción comienza a correr desde la fecha de vencimiento para la presentación de la declaración jurada mensual. Sin embargo, esta vocalía ya se ha expedido al respecto manifestando que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos posee todas las características de un tributo de naturaleza anual a partir del período fiscal 2012 cuando mediante las Resoluciones Generales N° 140/12 y 141/12, la Dirección General de Rentas modificó la modalidad de presentación de la Declaración Jurada Anual reemplazando el formulario utilizado hasta ese momento, por los formularios F.711/M y F. 711 (Nuevo Modelo) en los que a partir de la declaración de la base imponible anual se arriba al impuesto determinado anual y luego de deducir los anticipos ingresados mensualmente, y las retenciones, percepciones y recaudaciones bancarias sufridas, se determina el saldo final del impuesto que puede resultar a favor de la D.G.R o del contribuyente.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9060-3769



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

Esta forma de determinación del tributo respeta la naturaleza anual del Impuesto sobre los Ingresos Brutos definida en el artículo 229 del C.T.P en el momento en que expresa *"El periodo fiscal será el año calendario. El pago se hará por el sistema de anticipos sobre ingresos (...)"*.

De allí que el cómputo de los plazos de prescripción se inicia en la fecha de vencimiento de la DDJJ anual.

Respecto al plazo, el art. 54 del Código Tributario Provincial vigente durante el periodo 2013 – más antiguo de los periodos determinados en autos- establecía: *"Respecto del instituto de la prescripción rige lo establecido por el Código Civil y Comercial de la Nación y el Código Penal, según la materia de que se trate"*. Por ello, remitiéndonos al art. 4027 del Código Civil, éste disponía que: *"Se prescribe por cinco años, la obligación de pagar los atrasos:*

- 1° De pensiones alimenticias;
- 2° Del importe de los arriendos, bien sea la finca rústica o urbana;
- 3° De todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos".

En virtud a las citadas disposiciones y analizando el caso que nos ocupa, el período fiscal más antiguo reclamado por el Fisco es el 2013, cuyo vencimiento operó el día 30/06/2014; a partir de ese momento comenzaron a transcurrir los 5 años de prescripción previstos en la legislación de fondo. No obstante a que la notificación del Acta de Deuda N° A 1699-2018 efectuada en fecha 02/05/2019 (fs. 494) suspendió por un año el cómputo de dicho plazo, al momento de notificar en fecha 05/10/2020 la Resolución atacada, las acciones y poderes del Fisco para exigir diferencias de impuesto respecto del periodo fiscal 2013 se encontraban prescriptas desde el día 30/06/2020.

Ahora bien, habiendo transcurrido el plazo de prescripción previsto en las disposiciones del Código Civil, el apelante plantea la imposibilidad del Fisco de trasladar el nuevo saldo a favor determinado en el período 2013, a períodos no prescriptos, mientras que, en defensa a su actuación, la D.G.R manifiesta que el ajuste tiene incidencia sobre periodos no prescriptos, encontrándose todos ellos en una misma orden de inspección, razón por la cual la determinación debe ser concatenada. A ello agrega que, adoptar un criterio contrario acarrearía la absurda consecuencia de impedir al Fisco verificar un elemento esencial de una declaración jurada como es el saldo favorable computado por el contribuyente.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En mi opinión, contrariamente a lo manifestado por la D.G.R, considero que no se trata de impedirle su poder de verificación ni de confundir la prescripción de las acciones que posee para determinar y exigir el pago de impuestos con su facultad de verificación, sino de simplemente aplicar las normas para una decisión justa y ceñida a derecho. Tal como resalta el Fisco, éste posee todas las facultades otorgadas por el art. 9 del C.T.P para el ejercicio de sus funciones pero ellas no son ilimitadas. De hecho, la misma Autoridad de Aplicación hace referencia al inciso 1 del art. 9, el cual expresa que podrá también exigir a los contribuyentes y responsables que otorguen y conserven los duplicados de sus comprobantes o demás documentación por hasta un plazo de 5 (cinco) años después de operada la prescripción del periodo fiscal al cual se refieren. Con ello, la D.G.R considera erróneamente que la norma extiende en el tiempo su poder de verificación y determinación, pues en su texto, la norma nunca dejó de lado el instituto de la prescripción existente sobre cada periodo fiscal, constituyendo el límite temporal tanto para adquirir un derecho como para liberarse de una obligación.

En consecuencia, corresponde hacer lugar al planteo efectuado por el recurrente, respecto a que encontrándose prescriptas las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir diferencias de impuestos respecto del periodo fiscal 2013, corresponde que la Autoridad de Aplicación efectúe una nueva determinación respecto de los periodos fiscales 2014 y 2015 teniendo en cuenta el saldo a favor declarado por el contribuyente en su DDJJ del periodo fiscal 2013, sin alterar el mismo.

En lo atinente a los ajustes efectuados por ingresos provenientes de alquileres de inmuebles situados en otras jurisdicciones distintas a Tucumán, me conduce a analizar la teoría de la unicidad jurídica, conocida como "convenio sujeto", y la teoría de la unicidad económica, conocida como "convenio actividad". La postura del "convenio sujeto" está vinculada con la posibilidad de que todos los ingresos de un contribuyente comprendidos en el Convenio Multilateral quedan sujetos a sus normas, aunque alguna de sus actividades que les dan origen se desarrolle exclusivamente en una sola de las jurisdicciones adheridas al Convenio. En contraposición, en la teoría del *convenio actividad*, si un contribuyente realizara actividades en una sola jurisdicción y además otras actividades interjurisdiccionales económicamente inescindibles, sólo éstas estarían alcanzadas por el Convenio.



GESTION
DE LA CALIDAD

RJ-9009-9769



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

A lo largo de los años del Convenio Multilateral esta disyuntiva ha generado múltiples controversias entre los contribuyentes y los diferentes fiscos dando lugar a resoluciones de la Comisión Arbitral, de la Comisión Plenaria y del Poder Judicial, de los cuales podría inferirse una tendencia a seguir.

El primero de los antecedentes, en el caso "Canale, Angelaccio y Compañía SRL - Expte. 1/1979, resolución 26/9/1979", la firma estaba radicada en la Provincia de Buenos Aires, en la que vendía productos de "ramos generales" y era acopiadora de cereales que comercializaba por medio de corredores en la Bolsa de Cereales de Capital Federal. La Comisión Arbitral consideró que debía tributar en la Provincia de Buenos Aires por sus ingresos provenientes de la venta de productos de ramos generales y distribuir, según las normas del Convenio, entre Capital Federal y Provincia de Buenos Aires los ingresos generados por venta de cereal. No obstante, la Comisión Plenaria revocó la decisión de la Comisión Arbitral, expresando que se debía tributar a través del Convenio Multilateral por todas las actividades.

En el mismo sentido, en el caso "Iriarte y Compañía SCS" en donde la firma obtenía sus ingresos mediante el acopio de cereales en la Provincia de Buenos Aires y Capital Federal, y comercializa otros bienes muebles únicamente en la Provincia de Buenos Aires, La Comisión Plenaria, en la resolución 2/1985, dispuso que la empresa se encuentra incluida en las normas del Convenio Multilateral por la totalidad de los ingresos que integran los rubros objeto de la explotación comercial, revocando la decisión de la Comisión Arbitral que había resuelto que sólo se debían incluir en las normas del Convenio Multilateral los ingresos generados por el acopio de cereal.

Particularmente, en lo referido a los ingresos obtenidos de alquileres conjuntamente con actividades incluidas en el Régimen General del CM, la Comisión Arbitral tanto en la causa "Sucesión de Aguirre Clemente Néstor" (Resolución N° 12/2012) como en "Compañía de Tierras Sud Argentino S.A" interpretó la existencia de una única actividad global del contribuyente.

Esta última constituye quizás, la causa más emblemática en cuanto aquí nos ocupa, pues se analizó el tratamiento que correspondía adoptar en el ámbito del Convenio Multilateral, para una actividad agropecuaria desarrollada en las provincias de Buenos Aires, Chubut, Río Negro y Santa Cruz, que el contribuyente llevaba a cabo juntamente con el alquiler de inmuebles situados en la Ciudad de Buenos Aires. En

Dr. JORGE E. BOSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

este caso, el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en la sentencia de fecha 15 de abril de 2009 emitió su opinión al respecto y expresó que: *“La finalidad principal del Convenio Multilateral es evitar la doble imposición que puede generarse cuando el contribuyente desarrolla una actividad gravada con el impuesto sobre los ingresos brutos, en un proceso único económicamente inseparable cumplido en más de una jurisdicción, y así distribuye la base imponible común entre las jurisdicciones involucradas, de modo que de no presentarse tales requisitos y condiciones, no son precisos los mecanismos del Convenio para armonizar y coordinar las potestades tributarias locales”*. No obstante, dicho criterio fue contrariado por la Comisión Arbitral en su pronunciamiento 5/2013 en donde entendió la existencia global de una única actividad, circunstancia convalidada por la Comisión Plenaria el 11/12/2013 mediante Resolución N° 36/2013.

En conclusión, siendo la Comisión Plenaria, el organismo de Aplicación del Convenio Multilateral encargado de la solución de los problemas que pudieran originarse en su aplicación, a fin de prevenir y dirimir los conflictos que se presentasen en relación a la interpretación de sus normas, considero que deviene procedente seguir el criterio “Convenio Sujeto” adoptado por ésta, siendo procedente rechazar el planteo efectuado por el recurrente efectuado al respecto y en consecuencia, convalidar las diferencias de impuestos determinadas provenientes de la atribución de los ingresos por alquileres a todas las jurisdicciones en donde el apelante desarrolle sus actividades.

En virtud de lo dispuesto precedentemente, corresponde disponer que en el plazo de 10 días, la Autoridad de Aplicación proceda a efectuar una nueva determinación de las obligaciones tributarias por los periodos 2014 y 2015 respetando el saldo a favor original declarado conforme surge de la DDJJ anual presentada por el contribuyente en el periodo fiscal 2013 y los ajustes provenientes de los ingresos por alquileres atribuibles a la jurisdicción Tucumán.

En conclusión, y teniendo en cuenta que conforme la DDJJ presentada por el apelante en el periodo fiscal 2013 arroja un saldo final a su favor, y que respecto del mismo se encuentran prescriptas las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir diferencias de impuestos por dicho periodo, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: 1- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por SWISS MEDICAL S.A. CUIT N° 30-65485516-8; 2-



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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

DECLARAR PRESCRIPTAS las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir diferencias de impuesto respecto del período fiscal 2013 contenido en Acta de Deuda N° A 1699-2018. En consecuencia DISPONER que en el plazo de 10 días, la Autoridad de Aplicación proceda a recalcular los nuevos saldos a favor del contribuyente respecto de los periodos fiscales 2014 y 2015, teniendo en cuenta el saldo final a su favor del periodo fiscal 2013 declarado por el contribuyente y el ajuste de impuesto proveniente de los ingresos por alquileres que corresponden atribuirse a la jurisdicción Tucumán.

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:

I. Comparto y adhiero a las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, en lo que refiere a los antecedentes de autos y la resolución de la causa, no obstante emito mi opinión respecto a la prescripción de las obligaciones tributarias, en merito a los fundamentos que se expondrán en el apartado siguiente de éste voto.

II. La Corte Suprema de Justicia de Tucumán en el Fallo "Provincia de Tucumán – D.G.R – c. Diosquez, Gerónimo Aníbal 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

en cuenta que el contribuyente se agravia de la obligación tributaria correspondiente a los períodos 2013 2014 y 2015, del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

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 02/05/2019.

III. 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 (...)".*

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 las obligaciones tributarias correspondiente a los período 2013, 2014 y 2015 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*



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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

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 período 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 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. 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 período 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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 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 disponen instrucción de sumario, razón por la cual, para el inicio del cómputo de la prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias, 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 cada una de las Actas de Deuda en discusión, desde la cual se generan efectos y consecuencias jurídicas. Es por ello que el inicio del cómputo de la prescripción para el período 2013 (Acta de Deuda N° A 1699-2018) es el 30/06/2014, para el período 2014 (Acta de Deuda N° A 1653-2018) es el 30/06/2015 y para el período 2015 (Acta de Deuda N° A 1671-2018) es el 30/06/2016 (fecha de vencimiento de las obligaciones, tornándose exigibles).

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*



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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

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. 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.

IV. 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 02/05/2019, 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 (...)*".

V. 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 del periodo 2013, intimado por el Acta de Deuda N° A 1699-2018 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. El vencimiento fiscal del Impuesto sobre los ingresos Brutos periodo 2013 se produjo el 30/06/2014, por lo que el cómputo del término de la prescripción para el citado periodo comenzó a correr a partir de dicha fecha. Consecuentemente si se cuenta 5 (cinco) años la prescripción operaría el 30/06/2019. Se puede observar que la misma fue notificada el 02/05/2019, intimación que posee el efecto jurídico de suspender la prescripción de la obligación tributaria reclamada, por lo que el nuevo plazo de prescripción de las acciones y poderes del fisco para reclamar y exigir el período

[Signature]
Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

[Signature]
Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

[Signature]
G.P.M. JORGE GUSTAVO ARISTIZABAL
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

2013, operó el 30/06/2020 por lo que al momento de notificar la Resolución N° D 306/20 que aquí se discute, en fecha 05/10/2020 las obligaciones correspondientes ya se encontraban prescriptas.

Con respecto a la prescripción del periodo 2014, intimado por Acta de Deuda N° A 1653-2018 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el vencimiento fiscal del Impuesto sobre los ingresos Brutos periodo 2014 se produjo el 30/06/2015, por lo que el cómputo del término de la prescripción para el citado periodo comenzó a correr a partir de dicha fecha. Consecuentemente si se cuenta 5 (cinco) años la prescripción operaría el 30/06/2020. Se puede observar que la misma fue notificada el 02/05/2019, intimación que posee el efecto jurídico de suspender la prescripción de la obligación tributaria reclamada, por lo que las acciones y poderes del fisco para reclamar y exigir el período 2014, no se encuentra prescripta, debido a que el nuevo plazo de prescripción operaría el 30/06/2021.

No encontrándose prescriptas las acciones y poderes del fisco para reclamar y exigir el período 2014, el periodo fiscal 2015 corre con la misma suerte.

VI. En conclusión, la D.G.R. conserva las facultades y acciones para exigir el pago del período 2014 y 2015, del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, determinados por el Acta de Deuda N° A 1653-2018 y el Acta de Deuda N° A 1671-2018, conforme las disposiciones del Código Civil y el Código Tributario Provincial (Ley 8964).

Por lo expuesto, voto por **1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **SWISS MEDICAL S.A. C.U.I.T. N° 30-65485516-8**; **2) DECLARAR PRESCRIPTAS** las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir diferencias de impuesto respecto del periodo fiscal 2013 contenido en Acta N° A 1699-2018. En consecuencia **DISPONER** que en el plazo de 10 días, la Autoridad de Aplicación proceda a recalcular los nuevos saldos a favor del contribuyente respecto de los periodos fiscales 2014 y 2015, teniendo en cuenta el saldo final a su favor del periodo fiscal 2013 declarado por el contribuyente y el ajuste de impuesto proveniente de los ingresos por alquileres que corresponde atribuirse a la jurisdicción Tucumán.

Así voto.-



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

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la Industria Azucarera"

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

- 1- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **SWISS MEDICAL S.A. CUIT N° 30-65485516-8**;
- 2- **DECLARAR PRESCRIPTAS** las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir diferencias de impuesto respecto del período fiscal 2013 contenido en Acta de Deuda N° A 1699-2018. En consecuencia **DISPONER** que en el plazo de 10 días, la Autoridad de Aplicación proceda a recalcular los nuevos saldos a favor del contribuyente respecto de los periodos fiscales 2014 y 2015, teniendo en cuenta el saldo final a su favor del periodo fiscal 2013 declarado por el contribuyente y el ajuste de impuesto proveniente de los ingresos por alquileres que corresponden atribuirse a la jurisdicción Tucumán.
- 3- **REGISTRAR**, notificar, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

HACER SABER


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
 VOCAL PRESIDENTE (CON SU VOTO)


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
 VOCAL


DR. N. JORGE G. JIMENEZ
 VOCAL

ANTE MÍ


 Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
 SECRETARIO GENERAL
 TRIBUNAL FISCAL DE APELACION