

SENTENCIA Nro. 64 /2026

Expte. Nro. 16/926/2025

En la ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 28 días del mes de JULIO del 2026, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, el Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), CPN Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"COOPERATIVA FARMACÉUTICA DE PROVISIÓN Y CONSUMO ALBERDI LTDA. S/RECURSO DE APELACIÓN"**, Expte. N° 16/926/2025 (Expte. DGR N° 52516/376/D/2015) y; practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: CPN Jorge Gustavo Jiménez

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El CPN Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I.- Que a fs. 1151/1156 del Expte. DGR Nro. N° 52516/376/D/2015, se presenta el apoderado de la firma **COOPERATIVA FARMACÉUTICA DE PROVISIÓN Y CONSUMO ALBERDI LTDA.** CUIT 30-51970271-8, e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 49/24 de fecha 28/10/2024, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 1141/1147 de las mencionadas actuaciones.-

En ella se resuelve, HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por el agente **COOPERATIVA FARMACÉUTICA DE PROVISIÓN Y CONSUMO ALBERDI LTDA.**, CUIT N° 30-51970271-8 contra el Acta de Deuda N° A 911-2015, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmándose la misma conforme "Planilla Determinativa N° PD 911-2015 - Acta de Deuda N° A 911-2015 – Etapa Impugnatoria".-

El impugnante sostiene que la DGR pretende exigir el pago de una supuesta deuda cuando la acción se encontraría prescripta. Señala que la Resolución N° D 49/24 reconoce que aquella se vio impedida de ejercer cualquier acción en su contra como consecuencia del dictado de una medida cautelar judicial, cuyos efectos cesaron el 19/05/2023.

Expresa que -en el mejor de los supuestos para la DGR- podría verificarse si la situación encuadra en el instituto de la dispensa de la prescripción establecido por el art. 3980 Cod.Civ. Transcribe la mencionada norma.-

CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Argumenta que la propia Resolución D 49/24 invoca la existencia de una imposibilidad de obrar derivada de una medida cautelar cuyos efectos cesaron el 19/05/2023; que habría obturado la posibilidad de ejercer cualquier acción de cobro.-

Advierte la existencia de un error conceptual y contradicción en la resolución, ya que pretende que la medida cautelar produjo la suspensión del curso de la prescripción en estas actuaciones, sin embargo al transcribir la resolutive de la sentencia del 13/12/2017 se advierte que el Tribunal jamás dispuso suspender plazo alguno relativo al ajuste objeto de estas actuaciones. Indica que la sentencia suspendió los efectos de la Resolución General 23/02 y con ello impidió la continuación del procedimiento determinativo, pero el plazo de prescripción de la acción nunca fue suspendido.-

Argumenta que se trata de una simple dispensa y no de una suspensión de plazos. Ello implicaría que a pesar de haber transcurrido el término que el ordenamiento prevé para que la acción prescriba, se le reconoce la potestad para ponerla en práctica dentro de un plazo muy breve desde que el impedimento cesó. Indica que el organismo recaudador, por imperativo judicial se ha visto impedido de proseguir con las tareas determinativas de la materia imponible que ya había iniciado, por lo que no existe una suspensión de plazos de prescripción, sino que adviene aplicable la dispensa establecida por el art. 3980 Cod.Civ., actualmente art. 2550 Cod.Civ.Com. Cita jurisprudencia que considera aplicable al caso.-

Asegura que aun cuando la resolución pretenda que el plazo de prescripción habría sido interrumpido por la demanda de embargo interpuesta el 19/08/2016, la cautelar fue desestimada por sentencia del 31/08/2016. De ello deduce que a partir del 01/09/2016, al quedar firme el rechazo del embargo solicitado, se reanudaron los plazos de prescripción, cumpliéndose el plazo quinquenal el 01/10/2021.-

Sostiene que la propia resolución reconoce que desde el 19/05/2023 no existió ningún impedimento para ejercer las acciones tendientes a reclamar el crédito resultante del ajuste y -sin embargo- la resolución fue notificada recién el día 28/10/2024, cuando no solo había transcurrido el plazo de prescripción de la acción, sino también el plazo previsto para que pudiera operar la dispensa.-

Por otro lado, entiende que la resolución incurre en error al sostener que no resulta aplicable al caso la condonación dispuesta por el art. 7 de la Ley 9013. Entiende

desacertado excluir su aplicación tomando como fundamento la interrupción de la prescripción originada en la demanda de embargo preventivo deducida el 19/08/2016 mediante expediente 4157/16 caratulado "Provincia de Tucumán – DGR- vs. Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda.", que tramitara ante el Juzgado de Cobros y Apremios de la 1ª nominación.-

Asegura que existe una evidente confusión en la resolución, al entender que la operatividad de la condonación del art. 7 inc. d) de la Ley 9013 requería que la interrupción de la prescripción no hubiera tenido lugar con anterioridad al 31/03/2017.-

Realiza un análisis gramatical de la norma mencionada. Afirma que el legislador dispuso como condición para otorgar la condonación de la deuda que al 31/03/2017, es decir a esa misma fecha, no se encontrare interrumpida la prescripción. Indica que los tiempos verbales refieren a que en esa misma fecha no sea interrumpida la prescripción, sin referencia a hechos anteriores del acreedor. Cita jurisprudencia que entiende aplicable al caso.-

Ofrece prueba documental e informativa.-

Finalmente solicita se tenga por interpuesto el recurso, se haga lugar al mismo y se revoque la resolución apelada.-

II.- Que a fojas 01/05 del expediente de cabecera, la Autoridad de Aplicación contesta traslado del recurso, conforme lo dispuesto en el art. 148 del Código Tributario Provincial.-

En primer término realiza un análisis de la prescripción de las obligaciones contenidas en el acto determinativo. Aclara que en el Acta de Deuda N° A 911-2015 incluida en el art. 1 de la Resolución N° D 49-2024, se determinaron las posiciones 04 a 12/2011, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención. Indica que dicha Acta de deuda se notificó el día 11/05/2016, mediante cédula N° 0001-00168670, a fs. 1033 del expte. DGR.- Afirma que la posición 04/2011 del impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención -la más antigua de las determinadas- vencía el día 13/05/2011, por lo que la acción para reclamarla prescribía el día 13/05/2016. Agrega que no obstante ello, la prescripción no se operó toda vez que el día 11/05/2016 se notificó el Acta de Deuda N° A 911-2015.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Sostiene que dicha notificación suspendió por un año los términos de prescripción que se encontraban corriendo, conforme surge del art. 3986 y conc. Cod.Civ., por lo que la acción de la DGR para reclamar la posición 04/2011 se encontraba a salvo. De ello deduce que las posiciones posteriores tampoco se encontraban prescriptas.-

Relata que se emitió el Certificado de Deuda N° 570/2015 que contiene las posiciones 04 a 12/2012, y se inició demanda de embargo preventivo en fecha 19/08/2016, radicada en el Juzgado de Cobros y Apremios de la 1ª Nominación, Expte. Judicial N° 4157/2016.-

Manifiesta que dicha demanda interrumpió los plazos de prescripción, por lo que la acción de la DGR para reclamar las posiciones 04 a 12/2011 se encontraban a salvo hasta ese momento.-

Señala que en fecha 13/12/2017 en los autos "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/ Provincia de Tucumán -DGR- s/ Inconstitucionalidad" (Expte. 678/17), la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo - Sala III otorgó la medida cautelar peticionada y dispuso la suspensión de ejecutoriedad de las Resoluciones Generales N° 7/11, 23/02 y 86/00 emitidas por la DGR, como también del último párrafo del art. 32 de la Ley 5121. Indica que la consecuencia de dicha resolución fue suspender el curso de las actuaciones administrativas hasta que recayera sentencia definitiva conforme lo ordenado.-

Expresa que la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo – Sala I dictó sentencia el 26/04/2022, en la que resolvió no hacer lugar a la demanda incoada por la firma Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. en contra de la Provincia de Tucumán, desestimando la pretensión declarativa de inconstitucionalidad formulada en contra de las Resoluciones Generales de la DGR N° 23/02 y N° 7/11.-

Relata que el Agente de Retención interpuso Recurso de Casación ante la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán, quien dispuso el rechazo de la medida revisora mediante sentencia de fecha 19/05/2023. Indica que dicha resolución tuvo carácter definitivo y se encuentra firme, lo que implicó la pérdida de vigencia de la medida cautelar.-

Analiza los efectos que dicha medida produce sobre el proceso administrativo. Afirma que la suspensión de ejecutoriedad de un acto administrativo es la medida cautelar por antonomasia en materia administrativa, que equilibra las prerrogativas de la Administración con las garantías del particular. Indica que dicha cautelar es el instrumento jurídico que los particulares tienen para paralizar los actos administrativos, siempre que exista verosimilitud en la pretensión, su ejecución irroque perjuicio grave y no se ocasione un considerable perjuicio al interés público. Cita doctrina referida a las medidas cautelares.-

Afirma que no nos encontramos ante una dificultad de hecho o maniobra dolosa que obstaculice temporalmente el ejercicio de la acción, toda vez que la medida cautelar interpuesta tiene una causa de origen legal, produciendo la suspensión de los plazos de prescripción. Cita jurisprudencia que considera aplicable al caso.-

Sostiene que la medida cautelar de suspensión de ejecutoriedad de las RG DGR N° 7/11, N° 23/02 y N° 86/00, no solo tiene carácter administrativo sino también jurisdiccional lo que demuestra su exclusivo origen legal. De ello deduce que resulta indudable la suspensión de los plazos de prescripción durante la vigencia de la medida cautelar.-

Señala que la suspensión de ejecutoriedad no constituye un impedimento de hecho, por lo cual no resulta aplicable el instituto de la dispensa judicial contemplada en el art. 3980 Cod.Civ., sino que nos encontramos con una suspensión de plazos en virtud de la misma.-

Expresa que la consecuencia de la medida cautelar fue impedir el obrar de la DGR, por lo que si no se suspendiera el curso de la prescripción durante su vigencia, se produciría un menoscabo a los derechos de esta última, ya que se vio impedida de ejercer sus poderes y atribuciones tendientes al cumplimiento de las obligaciones fiscales. Indica que no debe confundirse la "imposibilidad jurídica de obrar" con la "dificultad o impedimento de hecho" contemplada por el art. 3980 Cod.Civ.-

Entiende que es innecesario que una norma expresa contemple la imposibilidad jurídica de obrar como causal de suspensión, dado que dicha imposibilidad no es otra cosa que la falta de acción ejercible, que es requerida para dar curso a la prescripción. Reitera que la medida cautelar por la que ordena al fisco la suspensión de ejecutoriedad de las RG DGR N° 7/11, N° 23/02 y N° 86/00, consiste

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

en una restricción atribuible al ordenamiento jurídico y no debe ser distinguida de una ley en sentido material.-

Afirma que no puede existir prescripción sin acción, por lo que el curso de la misma no corre mientras exista una imposibilidad de accionar derivada del dictado de una medida cautelar. Indica que ella funciona como una causal de suspensión, lo que impide computar -como tiempo útil de prescripción- el lapso que duró el obstáculo. Cita jurisprudencia.-

Considera que la acción del fisco se encuentra plenamente vigente. Argumenta que desde el inicio de la demanda del embargo preventivo en fecha 19/08/2016, hasta el dictado de la medida cautelar 13/12/2017, había transcurrido solamente 1 año, 3 meses y 23 días. Indica que el efecto suspensivo de la medida surtió efecto hasta el día 19/05/2016, fecha en que se dictó la sentencia definitiva; por lo que aun restarían 3 años, 8 meses y 8 días para poder ejercer la acción del fisco, es decir hasta el 27/01/2027 inclusive.-

Respecto del agravio referido a la condonación legal de las obligaciones fiscales establecida por el art. 7 de la Ley 9013 destaca que el legislador, a los fines de perdonar/condonar una deuda de la que el Estado es legítimo acreedor, ha previsto un hecho o condición particular, consistente en la no interrupción del plazo de prescripción al 31/03/2017. Ello implica el abandono o desinterés respecto del crédito por parte del Fisco hasta dicha fecha.-

Sostiene que el 19/08/2016 se ha operado un hecho interruptivo –con carácter previo al 31/03/2017- consistente en la interposición de la demanda de embargo preventivo, tramitada por Expte. 4156/16, que demuestra el no abandono o desinterés del derecho por parte de la acreedora. Indica que ello implicó el cumplimiento de la condición legal –interrupción de la prescripción- para no beneficiar al agente con la condonación de la deuda. Cita jurisprudencia que considera aplicable al caso.-

La Autoridad de Aplicación ofrece prueba instrumental y hace reserva del Caso Federal.-

Finalmente, el Organismo Fiscal solicita que se rechace el recurso de apelación interpuesto y se confirme la resolución apelada.-

III.- Mediante Sentencia Interlocutoria N° 54/2025 del 30/04/2025 dictada por este Tribunal (fs. 11/13 del Expte. de cabecera) se tiene por presentado, en tiempo y

forma el Recurso de Apelación, y se dispone la apertura a prueba por el término de 20 días.-

En fecha 17/09/2025 se produce el informe actuarial sobre las pruebas ofrecidas y producidas y se dicta el llamamiento de autos en los términos del art. 153 CTP (fs. 18 Expte. de cabecera).-

IV.- Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 49/24 de fecha 28/10/2024, resulta ajustada a derecho.-

Como pauta metodológica, resulta necesario explicitar que -a partir de la publicación de la Ley 9924 (BO 17/10/2025)- se ha puesto en vigencia el nuevo Digesto Jurídico de la Provincia, mediante el cual se consolidan diversas leyes locales. Entre las normas consolidadas se encuentra el Código Tributario Provincial, que ha sufrido modificaciones en la numeración de su articulado.-

Tanto los agravios del recurrente, como el responde de la Autoridad de Aplicación hacen referencia al articulado del código con numeración previa a la consolidación; por lo que resulta necesario formular precisiones respecto de la normativa aplicable.-

En consecuencia, se procederá a la cita del articulado vigente al momento de la traba de la *litis* recursiva, seguido de la referencia al artículo actualmente vigente según Ley 9924.-

1) Objeto de la pretensión recursiva y límites de la jurisdicción del Tribunal.

Con carácter liminar, corresponde señalar que el recurso deducido se fundamenta en agravios referidos únicamente a la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para exigir la deuda y a su eventual condonación, derivada de la inexistencia de hechos interruptivos de aquella causal extintiva.-

El Art. 758 CPCCT, de aplicación supletoria por imperio del art. 129 (actual 130) CTP, establece; "Límites de la jurisdicción. El juez o tribunal no puede exceder la jurisdicción que les acuerdan los recursos deducidos por ante ellos. Los agravios darán la medida de las facultades del juez o tribunal con relación a la causa, quienes no podrán pronunciarse sobre cuestiones no incluidas concretamente en ellos".-

Dicha norma consagra el Principio de Congruencia en materia recursiva, según el cual, el Tribunal de alzada no puede pronunciarse sino con relación y en la medida de los agravios. El mencionado principio se rige por el axioma *tantum devolutum*,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

quantum appellatum; que significa que el superior ejerce su jurisdicción en la medida en que le es requerido por las partes y con dicho límite.-

Al respecto se ha decidido que *“Como surge de una reiterada jurisprudencia de este Tribunal, la jurisdicción de las cámaras está limitada por los términos en que quedó trabada la relación procesal y el alcance de los recursos concedidos, que determinan el ámbito de su facultad decisoria, de modo que la prescindencia de tal limitación —resolviendo cuestiones que no han sido planteadas por las demandadas en el recurso de apelación— infringe el principio de congruencia que se sustenta en los artículos 17 y 18 de la Constitución Nacional (CSJN in re “Consumidores Libres Cooperativa Ltda. de Provisión de Servicios de Acción Comunitaria c/ Belt SA y otro s/Incumplimiento de Contrato”, sentencia del 27/12/2024, Fallos: 347:2314).-*

2) Respecto de la Prescripción de las Acciones y Poderes del Fisco.

El primer agravio expresado por el Agente de Retención consiste en que las acciones y poderes del fisco para exigir el pago de las deudas fiscales objeto de estas actuaciones se encontrarían extinguidas por prescripción.-

A) Elementos fácticos relevantes referidos al computo de la prescripción.

Corresponde realizar un análisis de los hechos relevantes de la causa, que inciden en el cálculo del plazo de prescripción de las obligaciones tributarias en debate.-

Según surge de las constancias de autos, la deuda reclamada al responsable solidario corresponde al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, derivada de retenciones omitidas o practicadas en defecto, correspondientes a los períodos fiscales 04 a 12/2011.-

Mediante Orden de Inspección N° 201300075 de fecha 31/05/2013 se inicia el procedimiento de verificación, notificado al Agente mediante formulario F.6004 N° 001-00007667 (fs. 02/03 y Expte. DGR).-

Como resultado del procedimiento de fiscalización se dicta el Acta de Deuda N° A 911-2015 de fecha 02/05/2016 en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención (fs. 1025/1032 Expte. DGR), debidamente notificada en fecha 11/05/2016 (fs. 1033 Expte. DGR).-

El Responsable Solidario deduce la impugnación contemplada en el art. 98 CTP (actual art. 99 CTP) el 24/05/2016 (fs. 1035/1042 Expte. DGR y anexos

documentales). La causa se abre a prueba por resolución del 04/08/2017, notificada el 11/08/2017 (fs. 1052/1055 Expte. DGR).-

Posteriormente tramita recurso de reconsideración deducido por el Agente en fecha 22/08/2017 (fs. 1057/1058 Expte. DGR), denegado por Resolución N° R 107/17 del 25/09/2017 (fs. 1064/1065 Expte. DGR) notificada el 26/09/2017 (fs. 1066 Expte. DGR).-

De las constancias agregadas a las actuaciones administrativas (fs. 1069/1070 Expte. DGR) surge que en fecha 19/08/2016 la Autoridad de Aplicación deduce demanda cautelar caratulada "Provincia de Tucumán -DGR- c/ Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. s/ Embargo Preventivo (Expte. 4157/16), tramitada ante el Juzgado de Cobros y Apremios de la 1ª Nominación del Centro Judicial Capital. En dicho proceso se dictó sentencia definitiva denegatoria el 31/08/2016, que se encuentra firme.-

Por otro lado, de las copias obrantes en el expediente (fs. 1085/1087 Expte. DGR) surge que en el proceso judicial caratulado "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/ Provincia de Tucumán -DGR- s/ Inconstitucionalidad" (Expte. 678/17) que tramitaba originalmente ante la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo Sala III; en fecha 13/12/2017 se dictó una medida cautelar mediante la cual se ordenó la suspensión de ejecutoriedad de las Resoluciones Generales N° 7/11, 23/02 y 86/00 emitidas por la Dirección General de Rentas de la Provincia, como así también del último párrafo del art. 32 de la ley 5121, hasta tanto se dicte sentencia definitiva en dicho proceso. La sentencia fue notificada a la Autoridad de Aplicación el día 21/12/2017 (fs. 1090 Expte. DGR).-

En el mencionado proceso, ya radicado ante la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo Sala I, se dictó sentencia de fondo en fecha 26/04/2022 (fs. 1104/1115 Expte. DGR), que resolvió -en lo que interesa a la presente causa- no hacer lugar a la demanda incoada por la firma Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. en contra de la Provincia de Tucumán, relativa a la pretensión declarativa de inconstitucionalidad formulada respecto de las Resoluciones Generales de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán N° 23/00 y N° 7/11.-

La mencionada sentencia fue confirmada por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán, mediante resolución de fecha 19/05/2023 (fs.

1118/1125 Expte. DGR), notificada en casillero virtual en fecha 22/05/2023. La sentencia de Corte no fue objeto de impugnación extraordinaria federal, por lo que se encuentra firme.-

Sin perjuicio de la documentación agregada a la presente causa, las actuaciones de los expedientes judiciales han sido relevadas en forma directa en el sitio oficial Poder Judicial de Tucumán – Sistema SAE (<https://consultaexpedientes.justucuman.gov.ar/>). El régimen del expediente digital se encuentra regulado por los arts. 157 y 158 CPCCT, y las constancias digitales obrantes en el mencionado sitio ostentan los caracteres de equivalencia funcional, fidelidad, publicidad y accesibilidad establecidos por el art. 148 incs. 1 a 3 del mencionado digesto.-

En fecha 28/10/2024 la Autoridad de Aplicación dictó la Resolución N° D 49/24 (fs. 1141/1147 Expte. DGR). En ella se resolvió hacer lugar parcialmente a la impugnación interpuesta por el Agente de Retención contra el Acta de Deuda N° A 911-2015, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmándose la misma conforme “Planilla Determinativa N° PD 911-2015 - Acta de Deuda N° A 911-2015 – Etapa Impugnatoria”. Ella fue notificada en fecha 05/11/2024 (fs. 1150 Expte. DGR).-

La mencionada resolución es objeto del presente recurso, deducido por el Responsable Solidario en fecha 13/11/2024 (fs. 1151/1157 Expte. DGR).-

B) Normativa aplicable y eficacia temporal:

Como puede deducirse de la descripción de los hechos, el presente proceso evidencia una inusual prolongación temporal, por lo que ha caído bajo la vigencia y regulación de diversas normas sucesivas.-

Al momento del devengamiento de las deudas fiscales objeto de debate -períodos mensuales 04 a 12/2011- el instituto de la prescripción se encontraba regulado tanto por el ordenamiento de fondo como por el CTP.-

Sin embargo, a partir de la doctrina establecida por la CSJN en los precedentes “Filcrosa SA s/ Quiebra s/ Incidente de verificación de Municipalidad de Avellaneda”, Sentencia del 30/09/2003, Fallos: 326:3899; “Fisco de la Provincia c. Ullate, Alicia Inés s/ Ejecutivo – apelación - recurso directo”, Sentencia del 01/11/2011, Causa F. 391. XLVI; “Provincia del Chaco c/ Rivero, Rodolfo Aníbal s/ Apremio”, Sentencia del 01/11/2011, Causa P.154. XLV; y “Sandoval, Héctor c/

Provincia del Neuquén s/demanda contencioso administrativa", Sentencia del 08/07/1997, Fallos: 320:1344; se decidió que el instituto de la prescripción se encuentra regulado por el derecho de fondo, tanto en lo referido a los plazos, como a su cómputo y a las causales de suspensión e interrupción.-

Dicha doctrina fue acogida por la CSJT en diversos precedentes, entre los que pueden citarse "Provincia de Tucumán (DGR) c/ Diosquez Geronimo Anibal s/ Ejecucion Fiscal", Sentencia N° 664 del 04/09/2013 y "Provincia de Tucuman (DGR) c/ Ibáñez Antonio Miguel s/ Ejecucion Fiscal", Sentencia N° 803 del 15/10/2013.-

Dr. JOSE ROBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Como consecuencia de la doctrina judicial citada, el cómputo del plazo de prescripción de las obligaciones fiscales comenzaba a correr desde que las mismas resultaban exigibles. En este sentido, el art. 3956 Cod.Civ. establecía "La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación".-

A su turno, el plazo de prescripción estaba regido por el art. 4027 inc. 3) del Código, que disponía: "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...".-

La interpretación de la CSJN fue receptada por la legislación local mediante el dictado de la Ley 8490 (BO 30/03/2012), que reformó el art. 54 CTP (actualmente y con diversa redacción art. 55 CTP). Dicha norma disponía: "Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Código Civil y el Código Penal según la materia de que se trate".-

Sin embargo, tal situación se vio modificada a partir de la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación, acaecida en fecha 01/08/2015. Dicho ordenamiento contiene diversas normas que resultan relevantes al momento de analizar la prescripción de las obligaciones tributarias.-

El novel digesto de fondo delegó en las legislaciones locales la regulación del instituto de la prescripción. En este sentido, el art. 2532 Cod.Civ.Com. establecía: "En ausencia de disposiciones específicas, las normas de este Capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos". A su turno el art. 2560

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

disponía: "...El plazo de la prescripción es de cinco (5) años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local".-

En caso de no existir tal delegación, la prescripción de las obligaciones fiscales se habría reducido a 2 años conforme lo establecido por el art. 2562 inc. C) Cod.Civ.Com.-

Respecto de la regulación de la prescripción por la normativa local se ha decidido que *"Teniendo en cuenta entonces la claridad de los arts. 2532 y 2560 del nuevo Cód. Civ. y Com. de la Nación, cabe concluir que el propio Congreso de la Nación ha venido a esclarecer la interpretación de la cláusula del art. 75 inc. 22 de la Constitución Nacional sobre la potestad local de fijar los plazos de prescripción liberatoria en materia de tributos provinciales y municipales, por su carácter de derecho público provincial (arts. 5 y 121 de la CN). Es que, como lo planteara la doctora Argibay en su citado voto en "Municipalidad de La Matanza vs. Casa Casmma SRL s/ Concurso Preventivo. Incidente de verificación tardía", la "respuesta" a la jurisprudencia de la Corte, ha sido expresada por el Poder del Estado con posibilidad de 'introducir precisiones en los textos legislativos' para corregir la interpretación dada por el Alto Tribunal en 'Filcrosa', por haberlo considerado así necesario [cfr. en este mismo sentido CSJT, 'Fogliata, Marta María vs. Pcia. de Tucumán s/ Inconstitucionalidad', sentencia N° 584 del 09/5/2022]*". (CSJT in re "Las Lanzas SA c/ Provincia de Tucumán (DGR) s/Inconstitucionalidad", Expte. 213/19, Sentencia N° 829 del 29/06/2022).-

Por su parte, en materia de suspensión de la prescripción, el art. 2541 Cod.Civ.Com. establece "El curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión sólo tiene efecto durante seis meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción".-

A su turno, en cuanto a la interrupción de la prescripción el art. 2546 Cod.Civ.Com. dispone "El curso de la prescripción se interrumpe por toda petición del titular del derecho ante autoridad judicial que traduce la intención de no abandonarlo, contra el poseedor, su representante en la posesión, o el deudor, aunque sea defectuosa, realizada por persona incapaz, ante tribunal incompetente, o en el plazo de gracia previsto en el ordenamiento procesal aplicable". Dicha norma se complementa con el art. 2547 del digesto, que preceptúa: "Los efectos interruptivos del curso de la

prescripción permanecen hasta que deviene firme la resolución que pone fin a la cuestión, con autoridad de cosa juzgada formal. La interrupción del curso de la prescripción se tiene por no sucedida si se desiste del proceso o caduca la instancia”.-

Con posterioridad a la entrada en vigencia del Cod.Civ.Com., se introdujeron reformas en el CTP, que comenzó a regular diversos aspectos del instituto.-

Mediante Ley 8794 (BO 14/07/2015), con vigencia a partir del 01/08/2015, se reformó el art. 54 CTP (actual art. 55 CTP) estableciendo en 5 años el plazo de prescripción de los tributos. La redacción final de la norma tiene origen en la Ley 8964 (BO 29/12/2016) que establece “Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios regidos por este Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años...”.-

En materia de suspensión de la prescripción el art 63 CTP según Ley 8964 (BO 29/12/2016 – actualmente art. 64 CTP) preceptúa: “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. Cuando mediare recurso previsto en este Código o acción o recurso previsto en el Convenio Multilateral, la suspensión de la prescripción se prolongará hasta sesenta (60) días después de notificada la resolución o decisión respectiva que revista el carácter de definitiva...”. Mediante Ley 9155 (BO 21/01/2019) se agregó como causal de suspensión de la prescripción la contemplada en el inc. d) del artículo mencionado, que establecía “Desde el dictado de medidas cautelares que impidan la determinación o intimación de los tributos, y hasta los ciento ochenta (180) días posteriores al momento en que se las deja sin efecto”.-

A su turno, respecto de la interrupción de la prescripción, el art. 60 CTP según Ley 8964 (BO 29/12/2016 - actualmente art. 61 CTP) dispone: La prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpirá:... c) Por juicio de ejecución fiscal iniciado contra el contribuyente o responsable o por cualquier acto judicial tendiente a asegurar o hacer efectivo el cobro de lo adeudado...”.-

C) Análisis de la prescripción de las obligaciones fiscales en recurso:

C.F. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

De acuerdo a lo expuesto, las obligaciones fiscales reclamadas al Agente de Retención han transitado múltiples alternativas fácticas, que han sido reguladas en forma sucesiva por diversas normas jurídicas. Se plantea entonces una típica cuestión de aplicación temporal de las leyes y de la retroactividad o irretroactividad de sus efectos.-

Ello nos lleva a analizar cuál es el alcance y límite en la aplicación de una nueva norma jurídica, respecto de relaciones y situaciones jurídicas preexistentes.-

Esta cuestión se encuentra regulada por el art. 7 Cod.Civ.Com. que reproduce sustancialmente el contenido del art. 3 Cod.Civ. La norma citada en primer término establece "Eficacia temporal. A partir de su entrada en vigencia, 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..."-.

Se ha dicho que *"la norma citada es una regla que está dirigida al juez y le indica qué ley debe aplicar al resolver un caso, y establece que debe aplicar la ley de modo inmediato y que no tiene efecto retroactivo, con las excepciones previstas. Ello implica que la ley entra en vigencia a partir de la fecha que establece (art. 5 Cod.Civ.Com). Esa ley describe un supuesto de hecho y quedan subsumidos en ella todas las relaciones jurídicas futuras. Las que están en curso pueden verse afectadas, y entonces hay que establecer reglas de aplicación. La regla general es la aplicación inmediata a las consecuencias de relaciones y situaciones jurídicas existentes. La segunda regla general es que la ley no puede tener efectos retroactivos. La excepción es que una ley lo establezca expresamente, pero en ese caso, no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales"*. (Cfr. Ricardo Luis Lorenzetti [Dir.] "Codigo Civil y Comercial de la Nacion Comentado", Rubinzal-Culzoni, 2014, Buenos Aires, Tomo I, pg. 45).-

De acuerdo a lo expuesto, la norma consagra el principio de aplicación inmediata de las leyes, según el cual la nueva norma se aplica a hechos acontecidos con posterioridad a su entrada en vigencia, pero originados en relaciones o situaciones jurídicas previas. En este sentido se aplica el principio del "consumo jurídico", conforme al cual, los hechos pasados que han agotado su virtualidad no pueden ser alcanzados por la nueva ley, y si se los afectara se incurriría en retroactividad.

En cuanto a los hechos en curso de desarrollo, pueden ser alcanzados por el nuevo régimen, por no tratarse de hechos cumplidos bajo la legislación anterior, y por tanto se les aplica la nueva ley sin incurrir en retroactividad. De igual modo, las consecuencias no consumadas de hechos pasados, caen bajo la nueva ley, especialmente cuando su eficacia no depende enteramente del hecho que las origina, sino concurrentemente del transcurso del tiempo. El devenir temporal esta sujeto a la acción del legislador, que puede intervenir en el régimen de aquellas consecuencias no cumplidas.-

No escapa al suscrito la existencia de una posición doctrinal contraria a la expuesta, que sostiene que toda ley que influye sobre las consecuencias de una relación o situación jurídica preexistente, afecta al pasado jurídico y por tanto tiene efectos retroactivos. Entiende que la aplicación inmediata de la norma implica en realidad retroactividad de primer grado, ya que las relaciones y situaciones jurídicas constituyen un todo con las consecuencias que ellas generan. (Cfr. Fernando Lopez de Zavalía, "Irretroactividad de las Leyes", LL 135-1485). Sin embargo, tenemos por cierto que dicha posición no es la adoptada por las normas vigentes.-

Respecto de las implicancias del régimen de aplicación inmediata de la ley se ha decidido: *"El art. 7° del Código Civil y Comercial de la Nación no consagra la aplicación retroactiva de la nueva ley sino su aplicación inmediata, aun a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, lo que significa que la nueva ley rige para los hechos que están 'in fieri' o en su curso de desarrollo al tiempo de su sanción y no para las consecuencias de los hechos pasados, que quedaron sujetos a la ley anterior, pues allí juega la idea de consumo jurídico"*. (CSJN *in re* "Entidad Binacional Yacyretá c/ Panza, Rodolfo Aníbal y otro s/ demanda ordinaria de repetición", sentencia del 12/02/2019, Fallos: 342:43).-

Como derivación de lo expuesto, procedemos al análisis de los actos cumplidos bajo el imperio de cada una de las normas citadas, y su consecuente influencia en la prescripción de los períodos fiscales objeto del presente recurso.-

Para el cómputo de los plazos de prescripción resulta aplicable el art. 6 Cod.Civ.Com. que establece: "Modo de contar los intervalos del derecho. El modo de contar los intervalos del derecho es el siguiente: día es el intervalo que corre de medianoche a medianoche. En los plazos fijados en días, a contar de uno determinado, queda éste excluido del cómputo, el cual debe empezar al siguiente.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Los plazos de meses o años se computan de fecha a fecha. Cuando en el mes del vencimiento no hubiera día equivalente al inicial del cómputo, se entiende que el plazo expira el último día de ese mes. Los plazos vencen a la hora veinticuatro del día del vencimiento respectivo. El cómputo civil de los plazos es de días completos y continuos, y no se excluyen los días inhábiles o no laborables. En los plazos fijados en horas, a contar desde una hora determinada, queda ésta excluida del cómputo, el cual debe empezar desde la hora siguiente. Las leyes o las partes pueden disponer que el cómputo se efectúe de otro modo”.-

La Autoridad de Aplicación reclama al Responsable Solidario las obligaciones fiscales correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Retención correspondientes a las posiciones mensuales 04 a 12/2011.-

Atento a que la exigibilidad del crédito fiscal tuvo lugar bajo el régimen del Código Civil, según la doctrina judicial sentada en los precedentes “Filcrosa” y “Ullate”, corresponde aplicar el plazo y forma de cómputo de la prescripción establecido por dicho digesto. Tal criterio ha sido expresamente sostenido por la CSJN en los precedentes “Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones – DGR y otro s/ Demanda Contenciosa Administrativa”, Sentencia del 05/11/2019, Fallos: 342:1903 y “GCBA c/ Wal-Mart Argentina SRL s/ Ejecución Fiscal s/ Recurso de Apelación Ordinario Concedido”, Sentencia del 08/04/2021; Causa CSJ 728/2017/CS1.-

La deuda más antigua corresponde al período 04/2011, cuyo vencimiento operó el 13/05/2011 (fs. 1030 Expte. DGR). En dicha fecha comenzó a correr la prescripción de acuerdo a lo establecido por el art. 3956 Cod.Civ.-

El plazo de prescripción que resultaba aplicable al momento de devengarse las obligaciones tributarias era de 5 años, de acuerdo a lo establecido por el 4027 inc. 3) Cod.Civ, por lo cual la extinción del período mas antiguo se habría cumplido el 13/05/2016.-

Luego de la reforma del Cod.Civ.Com. y la consecuente delegación de la regulación del instituto en las legislaciones locales, el término continuó siendo de 5 años, por expresa previsión del art. 54 CTP según Ley 8794 (BO 14/07/2015 - actualmente art. 55 CTP) vigente a partir del 01/08/2015. Al no existir variaciones en la extensión del plazo prescriptivo, no resulta aplicable el régimen de modificación de los términos por ley posterior establecido por el art. 2537 Cod.Civ.Com.-

El Acta de Deuda N° A 911-2015 de fecha 02/05/2016 (fs. 1025/1032 Expte. DGR), fue notificada en fecha 11/05/2016 (fs. 1033 Expte. DGR), produciéndose –en esta última fecha- la suspensión de la prescripción por seis meses de acuerdo a lo establecido por el art. 2541 Cod.Civ.Com. En consecuencia, el plazo de prescripción de la obligación mas antigua se vio ampliado hasta el día 11/11/2016.-

Por otro lado –según se expuso- la Autoridad de Aplicación dedujo demanda caratulada “Provincia de Tucumán -DGR- c/ Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. s/ Embargo Preventivo (Expte. 4157/16), tramitada ante el Juzgado de Cobros y Apremios de la 1ª Nominación del Centro Judicial Capital. El proceso fue iniciado en fecha 19/08/2016, tuvo por objeto las deudas fiscales contenidas en el Acta de Deuda N° A 911-2015 (fs.1069 Expte DGR) y se extendió hasta el dictado de sentencia definitiva el 31/08/2016.-

El juicio de embargo produjo la interrupción de la prescripción de la totalidad de las obligaciones fiscales objeto de estas actuaciones, en los términos del art. 2546 Cod.Civ.Com. con los efectos establecidos por el art 2547 del mencionado digesto. En consecuencia corresponde reiniciar el cómputo de los 5 años a partir de quedar firme la sentencia definitiva, por lo que el nuevo plazo de prescripcion se extiende hasta el 31/08/2021.-

De las constancias agregadas a las actuaciones administrativas (fs. 1085/1087 Expte. DGR) se verifica que en el juicio caratulado “Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/ Provincia de Tucumán -DGR- s/ Inconstitucionalidad” (Expte. 678/17), la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo - Sala III, dictó sentencia en fecha 13/12/2017, mediante la cual hizo lugar a una medida cautelar, ordenando la suspensión de ejecutoriedad de las Resoluciones Generales N° 7/11, 23/02 y 86/00 emitidas por la DGR, como también el último párrafo del art. 32 de la ley 5121, hasta tanto recaiga sentencia definitiva en dicho proceso.-

Sin embargo, al momento del dictado de la resolución cautelar, no existía norma alguna que le otorgara efecto suspensivo del curso de la prescripción. En consecuencia, no se innovó respecto del cómputo del plazo, cuyo reinicio se produjo con el dictado de la sentencia definitiva del juicio de embargo preventivo.-

Los Arts. 2533 y 2569 Cod.Civ.Com. establecen el caracter estrictamente legal, imperativo y de orden público del régimen de la prescripción, ya que las normas

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

que lo regulan no pueden ser derogadas por acuerdo de partes y resultan nulas las cláusulas que lo contradigan. La naturaleza del régimen de prescripción en general y de sus causales de suspensión en particular, impone un valladar infranqueable - tanto a las partes como a éste Tribunal- para establecer factores suspensivos diversos a los previstos por el ordenamiento jurídico.-

Según se expuso, la Ley 9155 (BO 21/01/2019) modificó el art. 63 CTP, agregando el inc. d) (actualmente art. 64 inc. d) CTP), que contempla una nueva causal de suspensión de la prescripción. Ella opera desde el dictado de medidas cautelares que impidan la determinación o intimación de los tributos, y hasta los 180 días posteriores al momento en que se las deja sin efecto.-

El supuesto de hecho de la nueva causal suspensiva consiste en el dictado de medidas cautelares que paralicen la actividad de la Autoridad de Aplicación. Sin embargo la resolución cautelar no podría paralizar el curso del plazo desde la fecha en que fue dictada -anterior a la vigencia de la norma- ya que ello implicaría atribuirle efecto retroactivo. Una hermeneutica ajustada al art. 7 Cod.Civ.Com. nos lleva conceder efectos suspensivos a las medidas cautelares en vigor al momento de entrada en vigencia de la Ley 9155 y solamente hacia el futuro.-

Ello solo implica la efectivización del principio de vigencia inmediata de las leyes, ya que se aplica a las consecuencias de las relaciones o situaciones jurídicas existentes. No supone el otorgamiento de efectos retroactivos a la nueva causal suspensiva, ya que no influye sobre el plazo transcurrido desde el dictado de la cautelar hasta la entrada en vigencia de la ley.-

Por otro lado, la aplicación inmediata de la nueva causal de suspensión tampoco afecta derechos adquiridos por el Agente de Retención. Ello se verifica por cuanto el plazo de prescripción no se encontraba cumplido, por lo cual no había adquirido el derecho a la liberación de la obligación por el transcurso del tiempo. La prescripción en curso no cumple con el principio del consumo jurídico, ya que el plazo prescriptivo no ha agotado su virtualidad bajo el régimen legal anterior y -por tanto- puede ser regulado por la nueva ley.-

En tal situación, el tiempo transcurrido desde el cese de los efectos suspensivos derivados de la demanda de embargo preventivo y el comienzo de vigencia de la Ley 9155 -desde 31/08/2016 al 21/01/2019- resultó hábil para el computo del plazo

de prescripción de las obligaciones fiscales. En concreto, el plazo transcurrido entre ambas fechas asciende a 2 años, 4 meses y 21 días.-.

Sin embargo, al momento de entrar en vigencia la Ley 9155 (BO 21/01/2019) el período fiscal más antiguo no se encontraba prescripto, ya que el mismo fenecía – según se dijo- el 31/08/2021.-

En el proceso “Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. c/ Provincia de Tucumán -DGR- s/ Inconstitucionalidad” (Expte. 678/17), la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Provincia dictó sentencia de fecha 19/05/2023 (fs. 1118/1126 Expte. DGR) confirmando la resolución de Excma. Cámara (Fs. 1104/1115 Expte. DGR) que no hizo lugar a la pretensión de inconstitucionalidad deducida por Cofaral respecto de las normas que regulan el régimen de los Agentes de Retención. Según surge del sistema SAE, la sentencia de la Corte no fue objeto de impugnación extraordinaria federal, por lo que se encuentra firme.-

La principal consecuencia de la mencionada sentencia es el cese de los efectos de la medida cautelar dictada en dicho proceso. De acuerdo al art. 63 inc. d) CTP (actualmente art. 64 inc. d) CTP), la suspensión de la prescripción derivada de la medida cautelar se prolonga hasta los 180 días posteriores al momento en que se la deja sin efecto.-

En consecuencia, los efectos suspensivos derivados de la cautelar se prolongaron hasta el día 15/11/2023. A partir de dicha fecha se reanudó el cómputo del curso de la prescripción que se encontraba suspendido.-

La Autoridad de Aplicación continuó con el procedimiento determinativo, dictando la Resolución N° D 49/24 en fecha 28/10/2024 (fs.1141/1147 Expte. DGR). Dicha resolución fue recurrida por el Agente de Retención mediante el recurso de apelación en tratamiento, en fecha 13/11/2024.-

La interposición del recurso de apelación produjo una nueva suspensión de los plazos de la prescripción en los términos del art. 63 inc. a) CTP según Ley 8964 (BO 29/12/2016 – actualmente art. 64 inc. a) CTP), que se extenderá hasta los 60 días después de notificada la resolución o decisión que revista el carácter de definitiva.-

En consecuencia, el plazo transcurrido entre el cese de los efectos suspensivos derivados de la medida cautelar de suspensión de ejecutoriedad y la deducción del

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

presente recurso de apelación –desde el 15/11/2023 al 13/11/2024- asciende a 11 meses y 29 días.-

Si a dicho plazo se adiciona el tiempo útil para el cómputo de la prescripción transcurrido anteriormente, entre el cese de los efectos interruptivos derivados de la demanda de embargo preventivo y el comienzo de vigencia de la Ley 9155, que - según se dijo- ascendía a 2 años, 4 meses y 21 días; resulta que las acciones y poderes del fisco para perseguir el cobro del período más antiguo no se encontraban prescriptas.-

Como consecuencia de lo expuesto, los períodos posteriores también se encuentran a salvo de la prescripción.-

Por las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el Agente de Retención COOPERATIVA FARMACÉUTICA DE PROVISIÓN Y CONSUMO ALBERDI LTDA., CUIT N° 30-51970271-8 contra la Resolución N° D 49/24 de fecha 28/10/2024 y en consecuencia CONFIRMAR la deuda determinada en su Artículo 1° en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, conforme a la “Planilla Determinativa N° PD 911-2015 – Acta de Deuda N° A 911-2015 - Etapa Impugnatoria, a la que corresponderá agrega los accesorios legales establecidos por el art. 51 CTP. Así voto.-

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. Comparto y adhiero a las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, CPN Jorge Gustavo Jiménez, en lo que refiere a los antecedentes de autos y formulo disidencia en la resolución del caso en merito a los fundamentos de éste voto.

II. El debate a resolver por este Tribunal, se centra en el efecto jurídico sobre el plazo de prescripción que tuvo el dictado de la Medida Cautelar de no innovar del 13/12/2017 en los autos “COOPERATIVA FARMACEUTICA DE PROVISION Y CONSUMO ALBERDI LTDA. – EXPTE N° 678/17, Sala N° 3 de la Cámara Contencioso Administrativo de la Provincia de Tucumán, atento que el contribuyente solicita la aplicación del art. 2550 del Código Civil y Comercial de la Nación y la DGR alega el efecto suspensivo de la resolución judicial ya que imposibilitó su accionar de cobro de la acreencia, pero sin referirse a una norma

específica tanto del ordenamiento jurídico nacional como del provincial, haciendo solo referencias jurisprudenciales y doctrinarias, con respecto al aludido efecto suspensivo del plazo de prescripción liberatoria que pretende.

Teniendo en cuenta que a la fecha del dictado de la medida cautelar, no existía una norma específica, tanto en la legislación nacional como provincial, que regule la situación antes descripta, podemos realizar el siguiente análisis.

Los períodos fiscales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos reclamados por la DGR son del 04 al 12/2011, atento que al día de la fecha y durante el transcurso del tiempo las leyes tributarias de la provincia, no solo sufrieron considerables cambios, sino que el máximo Tribunal de Tucumán, así como la Corte Suprema de la Nación, dejaron sentadas doctrinas legales con respecto al instituto de la prescripción en materia de Tributos Provinciales, corresponde ejecutar un breve resumen temporal de las normas que considero se debe aplicar, así como las jurisprudencias de Corte aplicables al presente caso, para arribar a una conclusión acorde a derecho.

La problemática planteada en torno a la prescripción de los Tributos Provinciales, se centra específicamente en los Institutos de la suspensión, interrupción, inicio del cómputo y plazo de prescripción de las obligaciones tributarias, donde por un tiempo convivieron en nuestro ordenamiento jurídico: el Código Tributario de la Provincia de Tucumán (Ley N° 5121 y modificatorias), el Código Civil (Ley 340y modificatorias), el Código Civil y Comercial y El Código Tributario de Tucumán (Ley N° 9155).

Por ello, corresponde aclarar que conviven numerosas normas que intervienen durante el paso del tiempo desde el año 2011 al presente, y el análisis respecto al instituto de la prescripción, se realizara de la siguiente manera:

- A) INICIO DEL CÓMPUTO DE LA PRESCRIPCIÓN.
- B) PLAZO DE PRESCRIPCIÓN
- C) SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN
- D) INTERRUPCIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN

A cada acto jurídico que se desarrolló durante el paso de los años, se realizará la referencia normativa o la doctrina de los altos tribunales, que debe aplicarse y que este Tribunal considera para la resolución del presente conflicto.

Con respecto al punto A) INICIO DEL COMPUTO DE LA PRESCRIPCIÓN, considerando que los períodos reclamados del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, conforme el Acta de Deuda N° A 911-2015, abarcará los meses 04 a 12/2011, la norma aplicable es la vigente al momento del perfeccionamiento del hecho imponible.

Igual situación se configura con el punto B) PLAZO DE PRESCRIPCIÓN, ya que al momento que se configura el hecho imponible, se determina el plazo de prescripción liberatoria.

Teniendo en cuenta que el período más antiguo en análisis data del 04/2011, tanto la doctrina como jurisprudencia Nacional y Provincial, dejó sentada la máxima que debe privilegiarse la aplicación del Código Civil sobre lo contrariamente dispuesto por la legislación local (*CSJT, Gobierno de la Provincia de Tucumán –DGR- vs. Servituc S.A. s/ Ejecución fiscal; CSJT, sentencia n° 620 del 29/07/2005; CSJT., sentencia n° 715 del 05/08/2008, CSJT, Provincia de Tucumán –DGR- vs. Toledo Miguel Ángel s/ Ejecución fiscal; CSJT, Provincia de Tucumán -DGR- C/Diosquez Gerónimo Aníbal S/ Ejecución Fiscal del 04/09/2013*).

Conforme la jurisprudencia provincial citada, el inicio del cómputo de la prescripción liberatoria de las obligaciones fiscales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación, o sea desde que son exigibles (art. 3956 el Código Civil, Ley N° 340 y modificatorias).

En lo atinente al PLAZO DE PRESCRIPCIÓN 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...”.

En conclusión y con respecto a la prescripción de las obligaciones tributarias locales, tanto en lo relativo al plazo (5 años), como al momento de su inicio, 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). Cabe aclarar que las normas citadas, son

anteriores a la reforma introducida al Código Civil, por el Nuevo Código Civil y Comercial (Ley 26.994).

En cuanto al punto C) SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN y al punto D) INTERRUPTIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN, el análisis se centra en la fecha del acto jurídico que tiene la capacidad de suspender o interrumpir el plazo y la normativa vigente a ese momento.

Con respecto a la SUSPENSIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN dentro del ámbito administrativo (procedimiento de determinación de deuda), la Corte dejó establecido que rige lo normado en el artículo N° 2541 del nuevo Código Civil y Comercial, en donde establece que: *"...El curso de la prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión sólo tiene efecto durante seis meses o el plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción. ..."*

La constitución en mora del deudor efectuada en forma autentica, conforme lo dispone el artículo transcrito, se produce con la notificación del Acta de Deuda N° A 911-2015, por lo que la comunicación de la misma suspende por 6 meses y por única vez, la prescripción liberatoria.

En cuanto a la INTERRUPTIÓN DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN, dentro del procedimiento de determinación de la obligación tributaria, la Corte Local dejó sentado que es de aplicación el Art. N° 2546 del Código Civil y Comercial de la Nación el cual expresa: *"...Interrupción por petición judicial. El curso de la prescripción se interrumpe por toda petición del titular del derecho ante autoridad judicial que traduce la intención de no abandonarlo, contra el poseedor, su representante en la posesión, o el deudor, aunque sea defectuosa, realizada por persona incapaz, ante tribunal incompetente, o en el plazo de gracia previsto en el ordenamiento procesal aplicable..."*. En fecha 19/08/2016, la Autoridad de Aplicación interpone demanda de embargo preventivo, en el expediente N° 4157/16 en la causa caratulada "Provincia de Tucumán vs Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Ltda S/Embargo Preventivo, que tramitó en el Juzgado de cobros y Apremios de la 1° Nominación, Centro Judicial Capital.

Asimismo, posteriormente se dictó la Medida Cautelar en fecha 13/12/2017 en los autos "COOPERATIVA FARMACEUTICA DE PROVISIÓN Y CONSUMO ALBERDI LTDA. C/PROVINCIA DE TUCUMAN -DGR- S/INCOSTITUCIONALIDAD - EXPTE

N° 678/17, donde se ordena que la DGR se abstenga de innovar en relación a la aplicación y al cumplimiento de cualquier obligación derivada del régimen dispuesto por la RG 86/00, RG 23/02 y RG 07/11 hasta tanto recaiga sentencia definitiva, la cual fue dictada en fecha 19/05/23 por la Suprema Corte de Justicia de Tucumán.

Teniendo en cuenta que a la fecha del dictado de la Medida Cautelar existía un vacío legal con respecto al efecto suspensivo o interruptivo de este tipo de resoluciones judiciales, corresponde aplicar el art. 2550 del Código Civil y Comercial de la Nación, con respecto a la dispensa de la prescripción, el cual expresa: *"El juez puede dispensar de la prescripción ya cumplida al titular de la acción, si dificultades de hecho o maniobras dolosas le obstaculizan temporalmente el ejercicio de la acción, y el titular hace valer sus derechos dentro de los seis meses siguientes a la cesación de los obstáculos"*.

Para llenar el vacío legal mencionado para el efecto de las medidas cautelares dictadas en procesos que limitaban la acción de cobro de los Tributos por parte de la Autoridad de Aplicación, a instancias del Organismo Recaudador, la Legislatura de Tucumán dictó la Ley N° 9151 (B.O. 21/01/2019) incorporó al art. 63 (hoy art. 64° texto consolidado Ley N° 9924) del Código Tributario de Tucumán el inciso d) el cual dispone: *"...Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales...d) Desde el dictado de medidas cautelares que impidan la determinación o intimación de los tributos, y hasta los ciento ochenta días posteriores al momento en que se las deja sin efecto..."*.

Dejando aclaradas las cuestiones referidas al instituto de la prescripción de las obligaciones tributarias en el transcurso del tiempo, hasta el día de la fecha corresponde entrar de lleno al análisis de los argumentos expuestos por las partes, teniendo en cuenta que se encuentra debatido lo que respecta a la exigibilidad por parte de la D.G.R. las Actas de Deudas Impugnadas, en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención.

Del análisis detallado del expediente DGR N° 52.516/376/D/2015 – Resolución DGR N° D 49/24 – Acta de Deuda N° A 911-2015 - Expediente TFA N° 16/926/2025, surge que se intima al contribuyente el contenido del Acta de Deuda N° A-911-2015 por los períodos 04 a 12/2011 en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención. Tal notificación fue realizada en fecha 11/05/2016, en el domicilio fiscal del contribuyente.

Se advierte que al momento de la notificación del Acta de Deuda N° A 911-15, la facultad de la DGR para exigir las obligaciones tributarias de las posiciones 04 a 12/2011 del IIBB – Agente de Retención, se encontraban vigentes. Esto es así, porque al intimarse de pago el Acta impugnada, el plazo de 5 años dispuesto por el artículo N° 4.027 inc. 3 del Código Civil, no se encontraba fenecido.

Conforme lo expresamos anteriormente, las actuaciones administrativas no interrumpen el curso de la prescripción liberatoria, solo tienen la idoneidad para suspender por Seis meses 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, como lo dispone el artículo N° 2550 del Código Civil y Comercial de la Nación.

Continuando el análisis de los hechos, en fecha 19/08/2016 y dentro del plazo de exigibilidad del Tributo, la D.G.R. inició demanda de embargo preventivo conforme las constancias que obran en autos, produciendo la interrupción del plazo de prescripción, hasta el 31/08/2021, conforme la fecha de sentencia dictada en el expediente N° 4157/16 en la causa caratulada "Provincia de Tucumán vs Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Ltda S/Embargo Preventivo, que tramitó en el Juzgado de cobros y Apremios de la 1° Nominación, centro judicial Capital.

Siguiendo la línea temporal de los hechos y actos jurídicos ocurridos y aclarando que la facultad de cobro de la DGR estaba dentro del plazo de prescripción de las obligaciones tributarias reclamadas, se dictó la Medida Cautelar en fecha 13/12/2017 en los autos "COOPERATIVA FARMACEUTICA DE PROVISIÓN Y CONSUMO ALBERDI LTDA. C/PROVINCIA DE TUCUMAN –DGR-S/INCONSTITUCIONALIDAD – EXPTE N° 678/17, donde se ordena que la DGR se abstenga de innovar en relación a la aplicación y al cumplimiento de cualquier obligación derivada del régimen dispuesto por la RG 86/00, RG 23/02 y RG 07/11 hasta tanto recaiga sentencia definitiva,

Finalmente, la orden judicial que frenaba el accionar de la Autoridad de Aplicación para el cobro del Tributo en cuestión, concluyó con el dictado de la sentencia definitiva por parte de la Suprema Corte de Justicia de Tucumán en fecha 19/05/2023.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

De la descripción de los hechos y actos jurídicos mencionados, no existe discrepancia con respecto a lo alegado por las partes, tanto en el recurso de apelación del contribuyente, como en la contestación de agravios de la Autoridad de Apelación, por lo que el relato no se encuentra controvertido en autos.

El debate a resolver se centra en el efecto jurídico sobre el plazo de prescripción que tuvo el dictado de la Medida Cautelar de no innovar del 13/12/2017 en los autos "COOPERATIVA FARMACEUTICA DE PROVISIÓN Y CONSUMO ALBERDI LTDA. C/PROVINCIA DE TUCUMAN -DGR- S/INCONSTITUCIONALIDAD - EXPTE N° 678/17, atento que el contribuyente solicitó la aplicación del art. 2550 del Código Civil y Comercial de la Nación y la DGR alega el efecto suspensivo de la resolución judicial ya que imposibilitó su accionar de cobro de la acreencia, pero sin referirse a una norma específica tanto del ordenamiento jurídico nacional como del provincial, haciendo solo referencias jurisprudenciales y doctrinarias, con respecto al aludido efecto suspensivo del plazo de prescripción liberatoria que pretende.

Entiendo que le asiste razón a lo expuesto por el apelante, teniendo en cuenta que a la fecha del dictado de la medida cautelar, no existía una norma específica, tanto en la legislación nacional como provincial, que regule la situación antes descripta, con respecto al plazo de prescripción, el cual continuó corriendo, feneciendo el mismo en fecha 31/08/2021, por la inexistencia de un acto jurídico que tenga la virtualidad de suspender o interrumpir el mencionado plazo de prescripción.

Frente a la ausencia de una norma específica que regule de manera directa la situación planteada en autos, corresponde acudir a los principios de la hermenéutica jurídica, conforme lo dispone el ordenamiento positivo y la doctrina mayoritaria. La denominada laguna legal no puede erigirse en obstáculo para la tutela judicial efectiva, toda vez que el juez no puede abstenerse de decidir por el solo silencio de la ley.

En tal sentido, siguiendo el método de la analogía legis y la analogía iuris, corresponde integrar el sistema normativo mediante la aplicación de disposiciones que, aunque no regulen expresamente el supuesto controvertido, contemplan situaciones semejantes, guardando con la presente una identidad de razón.

Es por lo enunciado, que para el presente caso corresponde la aplicación del art. 2550 del Código Civil y Comercial de la Nación, con respecto a la dispensa de la prescripción, el cual expresa: *"El juez puede dispensar de la prescripción ya*

cumplida al titular de la acción, si dificultades de hecho o maniobras dolosas le obstaculizan temporalmente el ejercicio de la acción, y el titular hace valer sus derechos dentro de los seis meses siguientes a la cesación de los obstáculos”.

Se advierte que no obstante el plazo de prescripción de 5 años se cumplió el 31/08/2021, ante la imposibilidad de la DGR de ejercer su facultad de cobro derivada de la medida cautelar del 13/12/2017, la Autoridad de Aplicación tuvo la posibilidad de accionar por medio de la dispensa de la prescripción dispuesta por la norma legal transcrita, por lo que entiendo la DGR tuvo la oportunidad de hacer valer sus derechos dentro de los 6 meses contados desde el fin de la vigencia de la medida cautelar que frenaba su derecho, la cual culminó en fecha 15/11/2023. Este plazo de gracia al día de la fecha se encuentra fenecido, sin que se acrediten en autos, actos jurídicos vinculantes a la suspensión o interrupción de la prescripción liberatoria del plazo de exigibilidad del Tributo reclamado, correspondiente a los períodos 04 a 12/2011 del Impuesto sobre los Ingresos brutos – Agente de Retención.

En consecuencia, la aplicación analógica al presente caso no constituye un apartamiento arbitrario de la legalidad, sino un ejercicio de hermenéutica judicial que procura hacer efectiva la voluntad implícita del legislador y garantizar la coherencia del sistema jurídico en su conjunto, ya que el ordenamiento jurídico argentino ofrece la analogía como herramienta técnica de integración, para llenar el vacío legal existente, previo al dictado de la Ley N° 9151 (B.O. 21/01/2019). Por ello corresponde HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente COOPERATIVA FARMACEUTICA DE PROVISION Y CONSUMO ALBERDI LTDA., CUIT N° 30.51970271-8 contra la Resolución DGR N° D 49/24 de fecha 28/10/2024. Así voto.-

El Dr. José Alberto León dijo:

I. Comparto la reseña de los antecedentes de autos expuestos en el voto del Vocal preopinante, el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, así como los fundamentos expuestos en el punto IV de su voto y el resuelve propuesto por el mismo.

En merito a ello,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

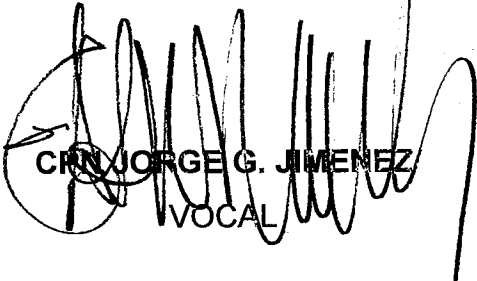
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

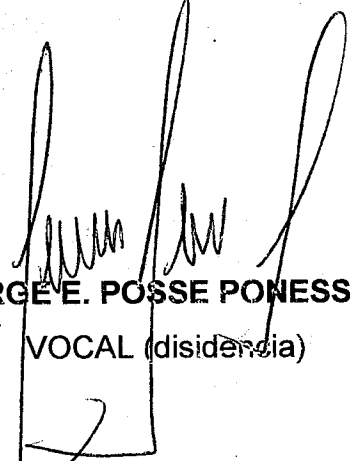
RESUELVE:

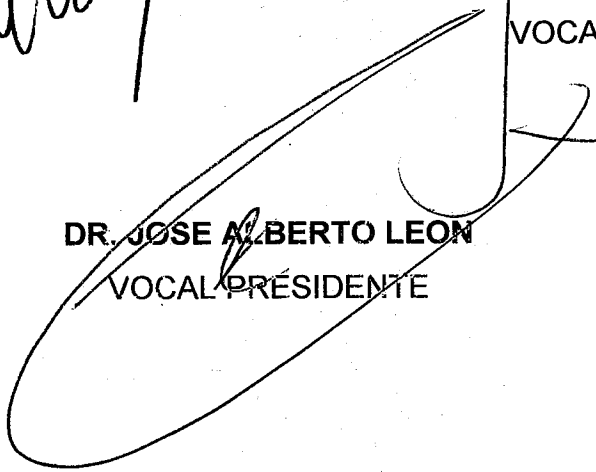
1) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente **COOPERATIVA FARMACÉUTICA DE PROVISIÓN Y CONSUMO ALBERDI LTDA., CUIT N° 30-51970271-8** contra la Resolución N° D 49/24 de fecha 28/10/2024 y en consecuencia **CONFIRMAR** la deuda determinada en su Artículo 1° en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, conforme a la “Planilla Determinativa N° PD 911-2015 – Acta de Deuda N° A 911-2015 - Etapa Impugnatoria, a la que corresponderá agregar los accesorios legales establecidos por el art. 51 CTP.-

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

HACER SABER.-


CRN JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (disidencia)


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MI