



DECRETAMEN N° 198/2022

SEÑOR ADMINISTRADOR PROVINCIAL:

En las presentes actuaciones, el Sr. [REDACTED] por derecho propio, interpone, a fs. 119/121, recurso de reconsideración contra los términos de la Resolución N° [REDACTED] de la Administración Regional Santa Fe, cuya copia obra a fs. 116/117, que procediera al cierre de su sumario oportunamente instruido por presuntas infracciones en el cumplimiento de las obligaciones fiscales y determinara diferencias impositivas, en concepto del Impuesto de Sellos, con más los intereses y penalidades pertinentes.

El remedio fiscal ha sido interpuesto en legal tiempo y forma, según lo estipula el artículo 119 del Código Fiscal vigente (t.o. 2014 y modificatorias), por lo que resulta admisible, destacándose que el contribuyente constituyó domicilio especial en [REDACTED] de la Ciudad de [REDACTED].

El contribuyente expresa una serie de agravios, que serán expuestos a continuación siguiendo el orden en que fueron planteados.

En primer lugar, plantea **prescripción** de las facultades y potestades de esta Administración para exigir el pago del Impuesto de Sellos, resultante de la celebración del Contrato de Locación del inmueble en el cual desarrolla su actividad.

Manifiesta que en los actuados no resulta aplicable el nuevo Código Civil y Comercial; aduce que dicho digesto legal establece en su artículo 2537 que los plazos de prescripción en curso al momento de entrada en vigencia de una nueva ley se rigen por la ley anterior.

Interpreta que el plazo de prescripción del tributo exigido feneció con anterioridad a la entrada en vigencia del nuevo Código; considera que el caso debería ser resuelto conforme el Código Civil de Vélez Sarsfield y la jurisprudencia emanada del fallo "Filcrosa"¹.

Arguye que, conforme a dicha jurisprudencia, las normas locales reglamentarias de la prescripción resultan inválidas; fundamenta sus dichos bajo el entendimiento de que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho.

¹ A través del cual, según sus dichos, se vedaba a las provincias legislar en materia de prescripción de tributos locales.

Por otra parte, expresa que el Impuesto de Sellos es un tributo de pago único, y - a su entender- se configura temporalmente en el momento de formalización de dichos actos.

En función de lo expuesto, considera que la norma legal aplicable para la prescripción de Impuesto de Sellos es la legislada por el artículo 4023 del Código Civil, la cual establece un plazo decenal.

Realiza una particular interpretación acerca del comienzo del cómputo del plazo de prescripción; de acuerdo a su postura, dicho plazo comenzó a correr el día 17 de marzo de 2005², por lo que la obligación de pagar el impuesto prescribió -siempre a su criterio- en fecha 16 de marzo de 2015.

A fs. 44/47, obra copia del contrato de locación, celebrado en fecha 01/03/2005 en la ciudad de [REDACTED], entre el contribuyente inspeccionado y las locadoras.

A fs. 124/126, se expidió la Dirección de Asesoramiento Fiscal de la Administración Regional Santa Fe, mediante Informe N° [REDACTED].

A fs. 76/77, la Dirección de Fiscalización II - Santa Fe, realiza el informe de su competencia, a raíz de la inspección llevada a cabo al contribuyente de referencia.

Manifiesta que se trata de una empresa unipersonal, inscrita como contribuyente en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo la cuenta N° [REDACTED], con domicilio fiscal en [REDACTED] de la Ciudad de [REDACTED], Provincia de [REDACTED].

Se verificó que la empresa ejerce la actividad de "Expendio de Comidas y Bebidas en Bares Lácteos", habiéndose auditado el período 07/2013 a 05/2015.

La inspectora actuante informa que el contribuyente ingresó las diferencias de Impuesto sobre los Ingresos Brutos e intereses que surgieron de la auditoría fiscal practicada; no obstante, en cuanto al Impuesto de Sellos, señala que **el contrato de alquiler aportado no contaba con la reposición legal correspondiente.**

Analizando las presentes actuaciones, esta Dirección General efectúa las siguientes consideraciones:

² Es decir, una vez transcurridos los 15 días corridos contados a partir de la celebración del contrato de alquiler (01/03/2005).



DECRETAMEN Nº 198/2022

Refiriéndonos al cuestionamiento de que las facultades de esta Administración se encuentran prescriptas para reclamar el impuesto resultante del contrato en cuestión, se procederá a su análisis.

En primer lugar, es dable mencionar que la Fiscalía de Estado se expidió en varias oportunidades sobre el instituto de la **prescripción** con anterioridad a la reforma del Código Civil y Comercial de la Nación (Dictámenes Nº 1299/11, 1916/12, 1603/12, 535/13, 1626/13, 561/15 entre otros), diciendo que si bien es cierto que al plazo de prescripción se aplican las disposiciones del Código Civil, por así haberlo dispuesto la Corte Suprema de Justicia de la Nación y tribunales locales, tanto el inicio del cómputo del plazo como las causales de sus suspensión e interrupción son las previstas en el Código Fiscal local, por tratarse de cuestiones específicas no contrarias a las disposiciones del Código Civil.

Como antecedente jurisprudencial se puede agregar que, en autos " [REDACTED] c/Municipalidad de Rosario s/recurso contencioso administrativo de plena jurisdicción" (Expte: CSJ [REDACTED]) se consideró constitucional lo estipulado en los Códigos Tributarios Municipales, respecto a que, los términos de prescripción, comienzan a correr desde el 1º de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales.

Asimismo, en autos " [REDACTED] R. c/Provincia de Santa Fe s/recurso contencioso administrativo" 2/11/2010, si bien se sustentó en base al fallo "Filcrosa" la aplicación de la prescripción conforme al Código Civil, se dejó a salvo la potestad local de establecer el inicio del cómputo del plazo según el Código Fiscal provincial.

Posteriormente, de cara a la vigencia del Código Civil y Comercial, Fiscalía de Estado se expidió, a través del Dictamen Nº 177/2016, en el cual, haciendo expresa mención a lo dispuesto por el citado digesto, en el artículo 2532, que dispone: "*...las disposiciones del capítulo son aplicables a la prescripción adquisitiva y liberatoria. Las legislaciones locales podrán regular esta última en cuanto al plazo de tributos*", y a lo normado por el artículo 2560: "*el plazo genérico de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto u no difiere en la legislación local*"), concluí que, la actuación del Congreso Nacional, ha venido a reconocer la competencia provincial en la materia y consecuentemente, la validez de las regulaciones establecidas en su ámbito.

En dicho interpretativo la Fiscalía puso de resalto que la normativa citada, ha merecido tratamiento jurisprudencial -refiriéndose al fallo del Superior Tribunal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires- en la causa " [REDACTED] s/otras demandas contra autoridad administrativa s/ recurso de Inconstitucionalidad concedido", en la que sostuvo que el "*Código Civil y Comercial de la Nación*

sancionado por el órgano competente para fijar el alcance y contenido de l derecho común ha venido a validar la tesis que este tribunal sentara en sus decisiones referida a la autonomía local para reglar el plazo de prescripción de los tributos de jurisdicción...".

Merece una consideración especial el fallo referido por la Fiscalía, que sustentó el proveído citado, en el aspecto pertinente.

En el precedente, [REDACTED]" el Superior Tribunal de CABA entendió ratificado, a través de la interpretación que hace el Congreso de la Nación en el nuevo Código Civil y Comercial respecto de la prescripción de los tributos locales, el criterio sentado por dicho Tribunal al decidir en la causa [REDACTED] s/queja por re curso de in constitucionalidad d enegado en: Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires c/ DGR (Resol. 1181/ DGR/00 S/re curso de apelación judicial c/ decisiones de DGR (art. 11 4CFCBA- 2003), habiéndose expedido con posterioridad en diversos pronunciamiento con la misma tesitura en favor de la autonomía del derecho tributario y del régimen que establece el art. 129 de la Constitución Nacional.

Es relevante destacar la mención que efectuara el Dr. [REDACTED] respecto de la opinión de la Dra. [REDACTED] al propiciar su dictamen en la causa "Municipalidad de La Matanza c/ [REDACTED] (concurso preventivo s/ incidente de verificación tardía" de fecha 26-03-2009 (Fallos: 332:616), en el cual, la magistrada sostuvo: "...que la línea de decisiones que viene siguiendo el Tribunal a partir del caso "Filcrosa" no ha merecido respuesta alguna del Congreso Nacional, en el que están representados los estados provinciales y cuenta con la posibilidad de introducir precisiones en los textos legislativos para derribar así las interpretaciones judiciales de las leyes, si de alguna manera se hubiera otorgado a éstas un significado erróneo. Tal circunstancia confiere plausibilidad a la interpretación de la legislación nacional que sirvió de fundamento a la decisión adoptada en dicho precedente, pese a las dificultades que encuentro para extraer del Código Civil, a partir de la argumentación utilizada en el fallo, el claro propósito legislativo de limitar el ejercicio de los poderes provinciales en el ámbito de sus materias reservadas". Esta inteligencia, fue reiterada por la jueza en otros pronunciamientos (ver su voto en Fallos: 332:2108, y en "[REDACTED] c/ Provincia de Buenos Aires", sent. 06-10-2009), y permitió vislumbrar una interpretación diferente de la doctrina "Filcrosa", proponiendo que fuere el Congreso quien aportara una solución superadora a partir de una modificación legislativa.

Y así sucedió finalmente con lo legislado en los artículos 2.532 y 2.560 del nuevo Código Civil y Comercial, en cuanto se delegó en los gobiernos locales las facultades para regular la prescripción de sus propios tributos.

En efecto, el propiciado cometido del Congreso nacional, luego del precedente "Fornaguera" tuvo asidero con la



DICTAMEN N° 198/2022

sanción de la Ley N° 26.994, que aprobó el nuevo Código Civil y Comercial, en el cual se reguló expresa mente lo atine nte a la prescrip ción -en cuanto no s ocupa aquí en debate-, en los términos de los arts. 2532 y 2562. Y sustenta esta postura lo señalado p or Casás, al referirse al Congreso Naci onal en los siguientes términos: *"es éste el Poder del Estado con posibilidad de introducir precisiones en lo s textos legislativos pa ra corregir la interp retación da da por Alto Tribunal en Filcrosa, si la consideraba errónea"*.

Así también lo ha entendido y expresado la Fiscalía provincial en el ya mencionado Dictamen [REDACTED]; ratificando que la actuación del Co ngresos Nacional ha v enido a reconocer la co mpetencia provincial con relación al instituto en cuestión y [REDACTED] por con siguiente, la plena validez de las disposiciones locales que regulan la materia.

A mayor abundamiento, resulta oportuno traer a colación un fallo reciente -y a la vez relevante- de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, recaído en la causa '[REDACTED] c/Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/demanda contenciosa administrativa', de fecha 05/11/2019, mediante el cual se ha dictaminado nuevamente en materia de prescripción de tributos locales.

El Alto Tribunal, solo con la disidencia del Ministro Rosatti, de cidio adm itir el re curso de queja por extr aordinario denegado y, en consecuencia, falla r a fav or d el co ntribuyente declarando la inconstitucionalidad de las no rmas loca les pre vistas en el Código Fiscal de Misiones en materia de prescrip ción por ser diversas a las p revistas en el ex Código Civil -L. 340-, lo qu e afe ctó su jurisprudencia p acífica qu e hasta entonces regía y la s cláusulas constitucionales pre vistas en l os artículos 31 y 75, inciso 12).

Para así decidir, toman do varias fracciones del dicta men de la Pro curadora³, recordó que la controv ersia se presenta entre las normas locales del Código Fiscal de Misiones y el Código Civil (L. 340), cuerpo normativo que, si bien ho y se encuentr a de rogado y reemplazado por el Código Civil y Comercial de la Nación (L. 26994), era el vigente d urante los período s fiscale s de cu ya prescrip ción allí se discutía, debiéndose analiza r el caso b ajo ese p lexo en r azón de qu e así no solo lo disponen los artículos 7, 2532, 2537, 2560, 2562, inciso c), del nuevo Código Unificado, sino que ello tam bién surge del principio de "co nsumo jurídico"⁴ puesto de resalto e n la doctrina de "Colegio de E scribanos de la Ciudad de Buenos Aires" (Fallos: 338:1455), entre muchos otros.

³ En su di ctamen, la Procuradora Fiscal definió que *"el punto en litigio se circunscribe a determinar, una vez más, si una legislatura local -en este caso, la de Misiones- puede establecer para sus obligaciones -entre ellas, las tributarias- un régimen de prescripción liberatoria diverso del fijado por el Congreso de la Nación"*

⁴ Este principio, desarrollado por l a jurisprudencia, define que *"los hechos pasados qu e agotaron la virtualidad que les es pro pia, no pueden ser alcanzados por la n ueva ley sin incurrir en retroactividad, por lo que deben regirse por la ley anterior"*.

Sentado ello, juzgó que en varios precedentes que cita ha desarrollado las razones por las que invariablemente sostuvo que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, lo que ha justificado que, en ejercicio de la habilitación conferida al legislador nacional por el artículo 75, inciso 12), de la Constitución Nacional, a que le estableciera un régimen en destinado a comprender la generalidad de las acciones susceptibles de extinguirse por esa vía y que, en consecuencia, las legislativas locales no se hallaran habilitadas para dictar leyes incompatibles con las previsiones que al respecto contenían los códigos de fondo.

Sobre tales bases, el Tribunal consideró que la prescripción de las obligaciones tributarias locales, tanto en lo relativo a sus plazos como al momento de su inicio, y a sus causales de interrupción o suspensión, se rigen por lo establecido por el Congreso de la Nación de manera uniforme.

Una lectura estricta del fallo permite concluir que su alcance está limitado a las situaciones jurídicas y actos o hechos que son su consecuencia, **cumplidos en su totalidad** sur ante la vigencia del Código Civil.

En efecto, es dable traer a colación lo normado en el artículo 116, 3º párrafo del Código Fiscal (t.o. 2014) que, en lo que respecta a la **iniciación de los plazos de prescripción**, textualmente reza lo siguiente:

*"... Los términos de prescripción establecidos en el artículo 115, **no correrán mientras los hechos imponibles no hayan podido ser conocidos por la Administración por algún acto o hecho que los exteriorice en la Provincia...**" (el resaltado nos pertenece).*

En el caso de autos, debe tenerse presente que esta Administración **tomó conocimiento del contrato en cuestión en fecha 18 de noviembre de 2015**⁵; ergo, los términos de prescripción comenzaron a correr a partir de esa fecha.

Cabe recordar que el plazo de prescripción de las facultades de esta Administración para determinar las obligaciones tributarias y aplicar sanciones por infracciones cometidas previstas en el Código Fiscal es de cinco (5) años (artículo 115 del Código Fiscal t.o. 2014).

Es dable aclarar –además– que el término de prescripción comienza a correr desde el 1º de enero siguiente al año al cual se

⁵ A fs. 50, obra Acta de Inspección convalidada por el propio recurrente; en el punto 8) manifiesta a la funcionaria de esta Administración la existencia del contrato de locación en cuestión y su falta de reposición fiscal.



DICTAMEN N° 198/2022

refieren las obligaciones fiscales o las infracciones correspondientes (artículo 116 del Código Fiscal (t.o. 2014).

Por lo tanto, a la fecha de la notificación fehaciente de la resolución por la cual se determinó deuda en concepto de Impuesto de Sellos (28/05/2018), las facultades de esta Administración para exigir el pago y aplicar sanciones en relación al acto en cuestión **no estaban prescriptas**, ya que a ese momento no había transcurrido el plazo de cinco (5) años. En consecuencia, debe rechazarse lo argüido por el quejoso.

Por lo tanto, y sobre la base de todo lo precedentemente expuesto, esta Dirección General aconseja **no hacer lugar al recurso promovido**, debiendo dictarse el pertinente acto administrativo que así lo disponga.

Finalmente, teniendo en cuenta que se encuentra vigente el **Régimen de Regularización Tributaria** establecido por la Ley N° 14.069⁶, se recomienda notificar fehacientemente a la firma sobre los beneficios que su acogimiento al citado régimen le traería aparejado.

A su consideración se eleva.

DIRECCIÓN GENERAL TÉCNICA Y JURÍDICA, 19 de mayo de 2022.
AF/MF.

⁶ Reglamentado a través de la Resolución General API N° 012/2022.