

SENTENCIA N° 128 117

Expte. N° 691/926/2016

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 18 días del mes de Abril de 2017, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como GOMEZ ROMERO JUAN ALBERTO s/RECURSO DE APELACIÓN, Expediente N° 691/926/2016 (Expte DGR N° 13945/376/D/2009) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.-

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que el contribuyente GOMEZ ROMERO JUAN ALBERTO, CUIT N° 23-11064401-9, por derecho propio, presentó Recurso de Apelación (fs. 105 del Expte N° 13945/376/D/2009) en contra de la Resolución N° D 100/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 28/06/2016 obrante a fs. 102/103 del Expediente de la D.G.R. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por GOMEZ ROMERO JUAN ALBERTO en contra del Acta de Deuda N° A 202-2010 confeccionada en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándose la misma conforme nueva planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 202-2010 ACTA DE DEUDA N° A 202-2010 ETAPA IMPUGNATORIA" y DECLARAR ABSTRACTO el descargo interpuesto en contra del Sumario N° M 202-2010.

Manifiesta el apelante, que el contrato de comodato que origina el impuesto que aquí se discute, rigió hasta el día 20/02/2009, fecha en la cual fue solicitada la desocupación de la oficina prestada.

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  
Expte. 691-926-2016

Expresa que el contrato de comodato por él celebrado, no está alcanzado por las previsiones del nuevo Código Tributario, en razón de que las partes contratantes lo celebraron en forma previa a su entrada en vigencia. Aduce que las partes no pensaron ni tuvieron en cuenta otra normativa, que las leyes vigentes al momento de su celebración y de su cumplimiento.

Sostiene que la resolución que recurre es inconstitucional y contraria al Código Civil y Comercial de la Nación. Que el porcentaje de la oficina dada en comodato representa el 4,22% del resto de la propiedad, razón por la cual, los cálculos para determinar el impuesto son erróneos.

Reitera que le causa un gravamen irreparable y un posible perjuicio económico la Planilla Determinativa que le intima la D.G.R. porque no se ha configurado el hecho imponible habiendo solo prestado su oficina en forma gratuita.

Tacha de irreal, falsa y carente de causa la planilla determinativa por no configurarse el hecho imponible y por ser producto ilegítimo de un artículo del Código Tributario que es inconstitucional en su imposición.

Pide se haga lugar a la apelación interpuesta revocándose la resolución recurrida.

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

Que esgrime la Autoridad de Aplicación, que la vigencia del contrato de comodato en cuestión es desde el 23/10/2008 hasta el 06/03/2009, en virtud de las fechas ciertas que contienen tanto el contrato de comodato como el de locación presentado por ante la Dirección General de Rentas.

Con relación a la gratuidad del contrato invocada por el apelante, cita los arts. 214 y 215 inc. 8º del C.T.P., a los fines de justificar la base imponible, las alícuotas y las presunciones fijadas en la ley tributaria.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

r. JORGE EL POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
Expte. 691-926-2016

Solicita se rechace el recurso interpuesto, confirmándose la resolución apelada.

III.- Que a fs. 10/11 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 52/17, en donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.-

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, cabe resolver si la Resolución N° D 100/16 se encuentra ajustada a derecho.

Según se desprende de las constancias de autos, el apelante celebró contrato de comodato de fecha 10.10.08 con la Sra. Fátima del Valle Lazarte, por medio del cual, le cedía una oficina de 9mts x 3,30 mts., dentro de un inmueble de mayor extensión, ubicado en calle Rivadavia N° 726 de esta Ciudad, sin plazo determinado y con carácter gratuito.

Dicho contrato de comodato, fue intervenido por la D.G.R. mediante sello de fecha 23/10/2008.

Asimismo, surge de fs. 29 del Expte de la D.G.R., que al contrato de comodato originalmente presentado ante la D.G.R. para su sellado en fecha 23.10.2008, le fue adicionada un "cláusula aclaratoria", por la cual se produce la rescisión del mismo y la consecuente desocupación del inmueble cedido en comodato, en fecha 25.02.2009.

A su vez, a fs. 31 existe agregada carta documento de fecha 20.02.09, por la cual el recurrente intimó a la comodataria a la desocupación del inmueble objeto del contrato, en forma previa a la recisión señalada anteriormente.

Por otra parte, a fs. 32, obra contrato de locación por un año a partir del 01.03.09, sobre el mismo inmueble entre las mismas partes, instrumento que fuera intervenido por la D.G.R. en fecha 06/03/2009.

Expte. 691-926-2016

**IV.a.** De acuerdo a la reseña efectuada, corresponde primeramente determinar la vigencia del contrato de comodato celebrado por el apelante, a los efectos tributarios.

La existencia de la fecha cierta en los instrumentos privados se funda en la necesidad de evitar que las partes se pongan de acuerdo para fraguar un documento antedatándolo con el objeto de burlar los derechos de terceros. Su finalidad es la de exteriorizar en el tiempo la existencia del instrumento, no su veracidad. Sin perjuicio de ello, la falta de fecha cierta de un contrato no impide que pueda ser oponible a terceros cuando su existencia sea validada por prueba precisa y concordante.

De acuerdo a ello, considero que existen elementos de prueba suficientes en el caso de autos, para determinar la vigencia del referido contrato.

En efecto, atento a las fechas de: la carta documento remitida por el apelante (20.02.09), la cláusula de rescisión del contrato de comodato (25.02.09) y contrato de locación a partir del 01.03.09, intervenido por la D.G.R., considero que la vigencia del contrato de comodato no se extendió mas allá del mes de Febrero de 2009.

Es que si las partes suscribieron la rescisión del contrato de comodato en fecha 25.02.09 y posteriormente celebraron un contrato de locación a partir del 01.03.09, no puede lógicamente considerarse que existió una subsistencia del contrato anterior entre las mismas partes y sobre el mismo inmueble, por el solo hecho de que el contrato de locación haya sido sellado en fecha 06.03.09, es decir, dentro de los plazos legales establecidos en la norma tributaria. Y esta cuestión considero se encuentra acreditada en las propias constancias de autos.

**IV.b.-** Con relación al agravio sobre la aplicación de la norma tributaria posterior a la celebración del contrato, cabe expresar:

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
Expte. 691-926-2016

Por medio de la ley N° 8.149, promulgada en fecha 29/12/2008, en su art. 1° se dispuso: 7) En el Artículo 195 incorporar como inciso h), nuevo, el siguiente: "h) *La cesión de inmueble no formalizada por contrato de locación (tenencia, comodato, depósito, usufructo, habitación y demás). En el caso de cesión gratuita se considerará base imponible el importe equivalente al 3% (tres por ciento) de la valuación del inmueble fijada por la Dirección General de Catastro de la Provincia vigente para el período fiscal de que se trate, multiplicado por la cantidad de meses de la cesión, salvo que el destino del inmueble sea distinto a vivienda, en cuyo caso, el importe será el equivalente al 10% (diez por ciento) de dicha valuación multiplicado por la cantidad de meses de la cesión. En el supuesto de cesión onerosa, se considerará base imponible el importe mayor entre el fijado por las partes y el determinado de acuerdo al mecanismo dispuesto precedentemente.*

*En el caso de cesiones por plazo no determinado instrumentalmente, se considerará que las mismas tienen una duración de diez (10) años.*

*Toda fracción de mes y año calendario se considerará mes o año calendario entero, respectivamente".*

La D.G.R. mediante la Resolución impugnada, considera que la modificación de la norma tributaria operó a partir del 01.01.09, razón por la cual, dispone que los períodos correspondientes a los meses de Octubre, Noviembre y Diciembre de 2.008, no están alcanzados por el impuesto sobre los Ingresos Brutos, siendo procedente la determinación practicada a partir del mes de Enero del año 2009.

Se agravia el recurrente, sosteniendo que el contrato de comodato por él celebrado, no está alcanzado por las previsiones de la reforma tributaria señalada, en razón de que las partes contratantes lo celebraron en forma previa a su entrada en vigencia.

Respecto de ello, cabe precisar que con fundamento en lo dispuesto por el Código Civil vigente a la fecha de la problemática que aquí se trata, a partir de su entrada en vigencia, las leyes se aplican a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. Las leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, excepto disposición en contrario.

Expte. 691-926-2016

DR. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.M. JORGE GUSTAVO SIMONEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

De acuerdo a ello, dos son los principios que orientan la solución de los conflictos de leyes en el tiempo. El primero, la irretroactividad de la ley que sólo admite excepciones puntuales, como las aplicables a las relaciones de consumo. El segundo, la necesidad de que la nueva ley tenga inmediata aplicación a partir de su entrada en vigencia. Bien entendidos, ambos principios se complementan. La aplicación inmediata no es retroactiva, porque significa aplicación de las nuevas normas para el futuro, y con posterioridad a su vigencia; el efecto inmediato encuentra sus límites, precisamente, en el principio de irretroactividad, que veda aplicar las nuevas leyes a situaciones o relaciones jurídicas ya constituidas, o a efectos ya producidos, agotados o extinguidos.

En el presente caso, si bien el contrato fue celebrado en forma previa a la vigencia de la reforma tributaria, nada impide que dicha reforma se aplique a las relaciones y situaciones jurídicas existentes, desde su vigencia y para el futuro. Nótese que la D.G.R. considera no sujeto a impuesto los períodos de Octubre, Noviembre y Diciembre de 2.008, efectuando la determinación impositiva recién a partir del período Enero de 2009, es decir, cuando la nueva norma tributaria se encontraba vigente.

Así lo sostuvo la C.S.J.T. como doctrina legal mediante Sentencia N° 882 de fecha 19/11/2010, al expresar "Infringe el principio de irretroactividad de las leyes contenido en el art. 3 del Código Civil, la sentencia que declaró aplicable un decreto que modificó una alícuota tributaria, a **impuestos devengados con anterioridad a su vigencia**". DRES.: ESTOFAN – BRITO – GANDUR. Dicho de otro modo, el principio de irretroactividad de las leyes no se ve afectado, si las mismas se aplican a partir de su vigencia y para el futuro.

En razón de ello, no le asiste razón a la pretensión del recurrente, de eximirse del cumplimiento de lo dispuesto en la ley N° 8.149, norma que determina que el contrato celebrado por el apelante se encuentra sujeto del impuesto a los Ingresos Brutos a partir del 01.01.09.

Dr. JOSE ABENIO LEU  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAJ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
Expte. 691-926-2016

En lo que respecta al planteo de inconstitucionalidad de Código Tributario, además de ser un planteo meramente genérico, debe destacarse que nuestro país se enrola dentro del sistema jurisdiccional el que debe ser realizado por Tribunales dependientes del Poder Judicial y por lo tanto la facultad de declarar la inconstitucionalidad de leyes y de anular actos en consecuencia es potestad exclusiva de los Tribunales de Justicia.

“Cabe precisar además que el Tribunal que actúa en sede administrativa carece de facultades para declarar la inconstitucionalidad de la norma Decreto N° 1.961/3 del 12/09/2002, que configura el fundamento de la oposición por parte del accionado a la pretensión ejercida en estos autos, siendo ésta potestad exclusiva y excluyente de los órganos jurisdiccionales, por lo que su falta de articulación en esa instancia previa, no puede en este contexto atribuírsele los efectos de un consentimiento que pretende el recurrente. Mal puede efectuarse la tacha de inconstitucionalidad ante la misma autoridad administrativa, si en definitiva por el art.100 de la Constitución Nacional, es al Poder Judicial a quien corresponde pronunciarse al respecto. (CAMARA CIVIL EN DOC. Y LOCACIONES Y FAMILIA Y SUCES. - CONCE Sala en lo Civil en Documentos y Locaciones- Sentencia Nro. 76 - 09.06.2016).

En mérito a ello, los planteos de inaplicabilidad de la ley N° 8149 e inconstitucionalidad deben ser rechazados por ser improcedentes.

IV.c. Por último y en lo que refiere al agravio sobre el cálculo de la base imponible, no se advierte error alguno en la metodología del cálculo efectuado por la División Determinaciones de Oficio de la D.G.R., a fs. 95, el cual solo deberá ser modificado, de acuerdo a las pautas que se establecen en esta Resolución.

La valuación total del inmueble asciende a la suma de \$ 341.938,69.- con una superficie total de 323,5138 mts<sup>2</sup>

Siendo que el objeto del contrato posee una superficie de 29,7 mts<sup>2</sup>, la proporción de superficie afectada equivale al 0,09180443% del total del inmueble. Ello

Expte. 691/926-2016

implica que la valuación correspondiente a ese porcentaje del inmueble asciende a la suma de \$ 31.391,49.-

A esta suma, conforme la reforma introducida por la ley 8149 y a los efectos de determinar la base imponible, debe fijarse el equivalente al 10% (diez por ciento) de dicha valuación multiplicado por la cantidad de meses de la cesión, que en el presente caso, se determina en dos meses (Enero y Febrero de 2009), conforme lo considerado precedentemente en el acápite IV.a. de la presente Resolución.

A la suma establecida como base imponible, deberá calcularse la alícuota aplicable y los intereses correspondientes.

IV.d. En conclusión y tomando como base los argumentos expuestos precedentemente considero que CORRESPONDE HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente GOMEZ ROMERO JUAN ALBERTO en contra de la Resolución N° D 100/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 28/06/2016, ordenando a la Autoridad de Aplicación se practique una nueva liquidación conforme a las pautas establecidas en la presente Resolución en su acápite IV.c, en el plazo de treinta días (art. 162 del C.T.P.). Así lo propongo.

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El señor vocal Dr. **José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en idéntico sentido.

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

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

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

Expte. 691-926-2016

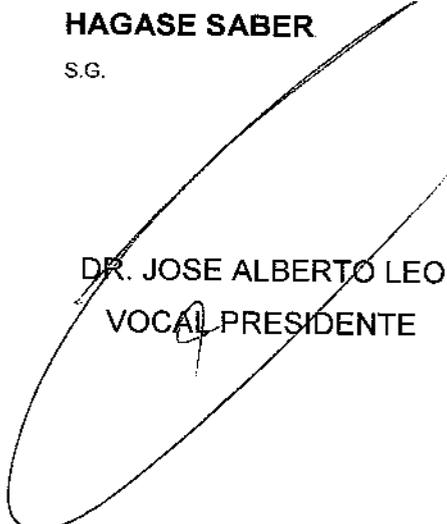
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

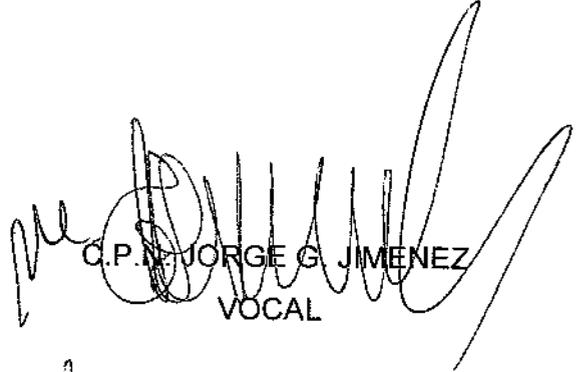
- 1.- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente GOMEZ ROMERO JUAN ALBERTO en contra de la Resolución N° D 100/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 28/06/2016.
- 2.- **ORDENAR** a la Autoridad de Aplicación se practique una nueva liquidación conforme a las pautas establecidas en la presente Resolución en su acápite IV.c, en el plazo de treinta días (art. 162 del C.T.P.).
- 3.- **REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE**, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

**HAGASE SABER**

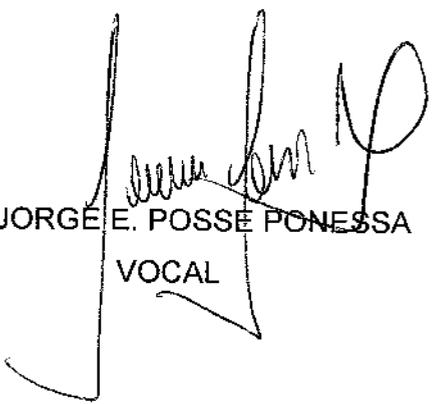
S.G.



DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL



DR. JORGÉ E. POSSE PONESSA  
VOCAL

**ANTE MI**



DRA. SILVIA M. MENEGHELLO  
SECRETARIA