

SENTENCIA N° 246/17

Expte. N° 493/926/2016

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 14 días del mes de *Junio* 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 Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **JOSE MINETTI Y CIA LTDA. S.A.C.I. S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 493/926/2016 (Expte DGR N° 13.426/376/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 **JOSE MINETTI Y CIA LTDA. S.A.C.I.**, CUIT N° 30-52543681-7, presentó Recurso de Apelación (fs. 134/136) en contra de la Resolución D 288/14 de la Dirección General de Rentas de fecha 07/08/2014 obrante a fs. 120/124. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por el contribuyente y confirmar la Planilla Determinativa N° PD 567-2010 Acta de Deuda N° A 567-2010 Etapa Impugnatoria, practicada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y APLICAR una Sanción de Multa por \$ 667.408,90 (Pesos Seiscientos Sesenta y Siete Mil Cuatrocientos Ocho con 90/100) equivalente a Una (1) vez el gravamen omitido, por configuración de la infracción prevista en el artículo 86° inciso 1) del Código Tributario Provincial.-

Manifiesta el apelante, la inconstitucionalidad de la determinación tributaria, por violar el artículo N° 9 de la Ley de Coparticipación Federal, en relación al cobro

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

San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Expte. 493-926-2016
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 1 de 10

del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, teniendo en cuenta que el contribuyente realiza una actividad primaria y se encuentra exento del pago del Tributo.-

Recuerda que la Corte Suprema de Justicia de Tucumán, declaró la nulidad del Decreto N° 1961/3, que había dejado sin efecto el régimen de alícuota cero, por lo que su actividad no está alcanzada por el impuesto en cuestión, incurriendo el acto apelado en una violación al artículo N° 18 de la Constitución Nacional.-

Esgrime la ilegitimidad de la determinación, aduciendo que la DGR aplicó de manera arbitraria la norma en cuestión, sin valorar correctamente las constancias de la causa, por lo que el acto apelado arriba a una conclusión absurda.-

Sostiene que la Autoridad de Aplicación, debió partir de un hecho cierto y no de una mera probabilidad (que el contrato de comodato pudo prorrogarse), para derivar de ella la existencia de una obligación fiscal y una supuesta infracción, situaciones que no se encuentran acreditadas en autos.-

Con respecto a la infracción endilgada, afirma que el Organismo Fiscal debe acreditar fehacientemente y no por medio de presunciones, la responsabilidad objetiva y subjetiva del infractor, así como el principio de inocencia, teniendo en cuenta que para este tipo de infracciones rigen las normas del derecho penal, por lo que solicita se deje sin efecto la determinación tributaria así como la sanción impuesta por la D.G.R.-

Que a fs. 01/11 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.-

Que esgrime la Autoridad de Aplicación, que la actividad que se le imputa al apelante, es la locación de inmueble, por lo que los argumentos referidos a su actividad como productor primario, son improcedentes.-

D. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 493-926-2016
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 2 de 10

Con respecto al planteo de inconstitucionalidad, afirma que en la instancia administrativa, sus argumentos son inconducentes por falta de competencia de la Autoridad de Aplicación para expedirse sobre tal planteo.-

En cuanto a la afectación del régimen de coparticipación federal, afirma que el Poder Ejecutivo de Tucumán no se apartó de ninguna forma de las facultades otorgadas por el Poder Legislativo por medio de la Ley N° 6.497 y que la aplicación del pacto para la producción y el empleo, se encontraba prorrogada hasta el 31/12/2015, ratificando la vigencia del Decreto N° 1961/3.-

Afirma la DGR, que el hecho imponible se encuentra determinado por el artículo N° 215 inciso 8) del CTP, por lo que el contrato de comodato en cuestión, se encuentra alcanzado por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y al no tener un plazo determinado, se considera que la duración es de 10 años, conforme la normativa enunciada.-

En relación a la Sanción de Multa impuesta, considera se debe aplicar lo establecido en el apartado 2) inciso e) del artículo 7° de la Ley N° 8873, y corresponde sea condonada de oficio.-

Por todo lo expuesto, la D.G.R. considera que el planteo del contribuyente debe ser rechazado.-

III.- Que a fs. 18/19 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 50/17, en donde se declara la cuestión de puro derecho, concentrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.-

IV.- Ingresando al análisis de fondo, surge de la compulsa de los antecedentes obrantes en el expediente, que la pretensión esgrimida por el contribuyente debe prosperar parcialmente, por las razones que a continuación se detallan.-

Preliminarmente cabe referirse a la inconstitucionalidad expresada por el apelante con respecto a la normativa aplicable al caso, dejando aclarado que esta instancia

administrativa no es idónea para resolver tal controversia conforme al principio republicano de gobierno de nuestro país, atento que el control de constitucionalidad de las normas es facultad exclusiva y excluyente del Poder Judicial, por lo que los jueces tienen la atribución de control de constitucionalidad por la naturaleza que detentan.-

Asimismo, el artículo N° 161° del CTP es claro al disponer que *"El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma"*.-

Por ello, y atento a lo establecido por la C.S.J.N., es facultad exclusiva del Poder Judicial, declarar la inconstitucionalidad de leyes federales, nacionales o locales, decretos de necesidad y urgencia, decretos delegados, reglamentarios y autónomos, así como de resoluciones administrativas y actos jurídicos, no correspondiendo que este Tribunal se expida al respecto, atento que el control de constitucionalidad de las normas está a cargo de los órganos judiciales.-

Ahora bien y entrando en el análisis del caso concreto, cabe precisar que el hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos derivado del contrato de comodato obrante en autos, se encuentra normado por el punto N° 8 del artículo N° 215° del C.T.P., el cual dice: *"...Se considerarán también actividades alcanzadas por este impuesto las siguientes operaciones realizadas dentro de la Provincia, sea en forma habitual o esporádica: 8) 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 tres por ciento (3%) de la valuación del inmueble fijada por el Organismo Provincial competente a tales efectos, vigente para el anticipo del período fiscal de que se trate, salvo que el destino del inmueble sea distinto a vivienda, en cuyo caso el importe será el equivalente al diez por ciento (10%) de dicha valuación. 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*

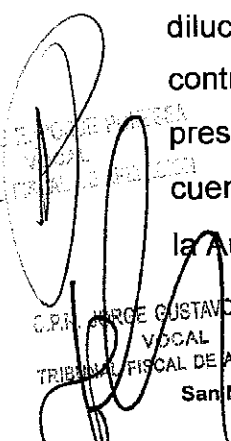
plazo no determinado instrumentalmente, se considerará que las mismas tienen una duración de diez (10) años...".

Por lo normado, cabe concluir que la actividad alcanzada por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es la cesión de inmuebles no formalizada por contrato de locación, conforme lo dispuesto por los artículos N° 214° y 215° del C.T.P., por lo que el contrato de comodato realizado entre la firma Jose Minetti CIA. S.A.C.I. y Galicia Warrants S.A., se encuentra alcanzado con el Tributo mencionado.-

Que surge de la compulsa de los antecedentes obrantes en el expediente, con el escrito recursivo y la contestación de agravios efectuada por la Autoridad de Aplicación, que la controversia principal planteada en autos se centra en el plazo de duración del contrato de comodato obrante a fojas 04/06, en el momento que el contribuyente alega que el mismo es de un año y el Organismo Fiscal considera que el plazo no se encuentra determinado, por lo que se tomaría operativa la presunción dispuesta por el punto 8) del artículo 215° del C.T.P., o sea el plazo de duración de 10 años.-

Que dice textualmente la clausula Quinta del Contrato de comodato: *"...El presente contrato de Comodato Gratuito permanecerá vigente por el plazo de un año a partir del día de la fecha o en tanto existan mercaderías depositadas amparadas por Certificados de Depósitos y Warrants emitidos por el Comodatario dentro de dicho plazo. En caso de rematarse la mercadería el plazo se prorrogará automáticamente hasta el día que el comprador retira la mercadería. El Comodante renuncia al derecho de revocar el plazo del contrato antes de su vencimiento, conforme con el artículo N° 2284 del Código Civil..."*.-

Ahora bien, corresponde efectuar una labor de interpretación jurídica para dilucidar si la intención de las partes, con respecto al plazo de duración del contrato, sería de un año conforme lo afirma el contribuyente o encaja en la presunción de 10 años de duración prevista por el Código Tributario, teniendo en cuenta que estaríamos ante un contrato de plazo indeterminado, según lo afirma la Autoridad de Aplicación.-



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

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 493-926-2016
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 5 de 10

Que en la interpretación objetiva, la primera pauta a seguir es la que señala el artículo 217 del Código de Comercio (vigente al momento de celebrarse el contrato), cuando manda que: *"...Las palabras de los contratos y convenciones deben entenderse en el sentido que les da el uso general, aunque el obligado pretenda que las ha entendido de otro modo..."*.-

Asimismo, dice la doctrina mayoritaria al tema en análisis, que en los casos dudosos, que no puedan resolverse según las bases establecidas, las cláusulas ambiguas deben interpretarse siempre en favor del deudor, o sea en el sentido de liberación (art. 218, inc. 7, Cód. Com.).-

Ahora bien, de la lectura de la cláusula quinta del instrumento en cuestión, se interpreta que el plazo de duración del contrato de comodato, es por el término de un año o en tanto existan mercaderías depositadas amparadas por Certificados de Depósitos y Warrants emitidos por el comodatario, dentro de dicho plazo, o sea el plazo de un año mencionado inicialmente.-

La prórroga automática del término del contrato, por la cual la DGR considera que el plazo no se encuentra determinado, está sujeta a una condición, conforme lo dice textualmente la cláusula: *"...En caso de rematarse la mercadería el plazo se prorrogará automáticamente hasta el día que el comprador retira la mercadería..."*, por ello, para que el plazo se prorrogue y sea indeterminado, debe acontecer el remate de la mercadería y el contrato se extendería hasta que el comprador retire la misma, situación que no se encuentra acreditada por ningún medio idóneo ni conducente por parte de la DGR en el expediente analizado, no correspondiendo hacer operativa la presunción dispuesta por el punto 8) del artículo 215º del C.T.P., o sea el plazo de duración de 10 años.-

Conforme la interpretación del contrato y del negocio jurídico derivado del mismo, el warrant es un título de crédito que permite al dueño de una mercadería darla en custodia a una empresa emisora debidamente autorizada, obteniendo a cambio la emisión de un certificado de depósito y warrant, otorgando este tipo de operatoria, ventajas económicas que permiten retener el producto y venderlo a futuro en mejores condiciones, el instrumento facilita, desde el punto de vista jurídico, una

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE JUSTINO JONES
FISCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

rápida percepción del crédito, mediante el empleo de una sencilla ejecución en forma extrajudicial.-

Asimismo y teniendo en cuenta la realidad económica de nuestra provincia, el warrant es una de las principales fuentes de financiamiento que utiliza la actividad azucarera de Tucumán, para obtener los fondos necesarios para realizar las etapas de plantación y de cosecha de la materia prima, por lo que el plazo de duración del contrato por el termino de 10 años, sería irrazonable y anti económico, según las características que definen la operación con este tipo de títulos, sin dejar de lado la conservación en buen estado del producto en cuestión, o sea el azúcar.-

Que las cláusulas de un contrato tomadas individualmente pueden adquirir un sentido inexacto; sólo de la correlación armónica de su conjunto surge su correcto significado, ello expresa que las cláusulas ambiguas o equívocas deben interpretarse a través de los términos claros y precisos del contrato, cuidando de darles el sentido que corresponda por el contexto general.-

Agregamos que, no obstante la limitación textual, las conductas a valorar no solamente deben ser las subsiguientes, sino también las anteriores y posteriores a la celebración del acto. En este sentido, se ha dicho: "...Si bien toda interpretación debe comenzar por el análisis literal del documento mismo cuando lo hubiere, el objeto de la interpretación no es sólo el instrumento en que se ha materializado el acuerdo, sino el negocio jurídico contractual en su integridad, incluyendo el comportamiento de las partes anterior, simultáneo y posterior a la conclusión del contrato...", (C. Civil y Com. Azul, sala 2ª, 26 de diciembre de 2001, Da Silva, Mabel v. Mussi, Guillermo A. y otro, Lexis N° 1/5513782).-

Que la prueba documental aportada por el contribuyente obrante a fojas 38/80, sustenta su pretensión en lo que respecta al plazo de duración del contrato por el termino de un año, conforme lo dispone la clausula quinta, teniendo en cuenta que los títulos emitidos a favor de José Minetti y Cia. Ltda., se cancelaron antes del tiempo mencionado.-

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. 493-926-2016
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 7 de 10

Asimismo, con la certificación contable obrante a fojas 80, la cual deja constancia que no ha sido posible detectar cobranza alguna por el concepto del convenio suscripto por José Minetti y Cia. LTDA y Galicia Warrants S.A., queda desvirtuada la prórroga automática del contrato y por ende el argumento esgrimido por la DGR para considerar que el mismo es por tiempo indeterminado, al no hacerse operativa la condición dispuesta por la clausula analizada, la cual dice: "...En caso de rematarse la mercadería el plazo se prorrogará automáticamente hasta el día que el comprador retira la mercadería..."-.

En igual sentido y según se desprende de la lectura de la clausula novena del contrato: "... el depósito del que forma parte el Bien se encuentra asegurado contra el riesgo de incendio, mediante póliza con N° TRO2-00549189 emitida el 20/04/2008 por HSBC LA BUENOS AIRES SEGURO con vencimiento el 20/04/2009...", podemos interpretar que el plazo de duración del negocio jurídico contractual, se encuentra determinado y por el término de un año.-

Que la regla principal para la interpretación de los contratos, debe ser conforme a la "intención común de las partes" y al "principio de buena fe", ya que los contratos no solo obliga a lo que está formalmente expresado, sino a las consecuencias que puedan considerarse comprendidas en ellos, con los alcances en que razonablemente se habría obligado un contratante cuidadoso y previsor, teniendo siempre en cuenta que en los casos dudosos, que no puedan resolverse según las bases establecidas, las cláusulas ambiguas deben interpretarse siempre en favor del deudor, o sea en el sentido de liberación.-

Por ello y atento a lo expresado, podemos concluir que el plazo estipulado en la clausula quinta del contrato de comodato, es por el término de un año, correspondiendo se liquide el tributo conforme lo dispuesto por el artículo N° 215º, punto 8 del C.T.P., teniendo en cuenta el plazo mencionado.-

Que en relación a la Sanción de Multa aplicada por el artículo N° 3º de la Resolución apelada, y atento a lo manifestado por la Autoridad de Aplicación en su contestación de agravios, corresponde eximir de oficio al contribuyente de la

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. MIGUEL JOSÉ FORNIA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. HORHE GUSTAVO JIMENEZ
LOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

sanción impuesta, conforme lo establecido por el apartado 2), inciso e) del artículo 7º de la Ley N° 8873.-

Por ello, corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente JOSE MINETTI Y CIA LTDA. S.A.C.I., CUIT N° 30-52543681-7, y atento a lo expresado, corresponde pasen los presentes actuados a la DGR a fin de que se practique una nueva liquidación conforme las pautas establecidas en la presente Resolución, en el plazo de 30 días, conforme lo dispuesto por el artículo N° 162º del C.T.P. Así lo propongo-

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

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

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

1.- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **JOSE MINETTI Y CIA LTDA. S.A.C.I., CUIT N° 30-52543681-7**, en contra de la Resolución N° D 288/14 de fecha 07/08/2014, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

2.- ORDENAR a la Autoridad de Aplicación, efectúe una nueva liquidación conforme las pautas establecidas en la presente Resolución, en el plazo de 30 (Treinta) días, conforme lo establecido en el artículo N° 162º del C.T.P.-

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Expte. 493-926-2016
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 9 de 10

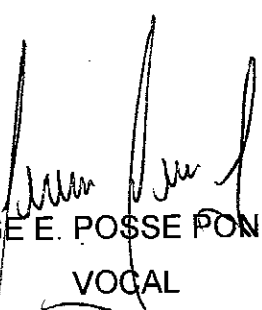
3.- **DECLARAR** que por aplicación del artículo 7º inciso e) penúltimo párrafo de la Ley N° 8873, la Sanción de Multa determinada en el artículo N° 3º de la Resolución N° D 288/14 de fecha 07/08/2014, ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente.-

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

HAGASE SABER


A.L.D.


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


C.R.M. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI


DR. JAVIER GONZALEZ
PROFESORAJUDIC
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA