

SENTENCIA N° 774 /19

Expte. N° 577/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los .....16..... días del mes de *octubre*..... de 2019, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**JUAN SIGSTAD S/ RECURSO DE APELACION. Expte DGR Nro. 46593/376/S/2016**; y ,

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

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° 267-17?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

Por ello,

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I. Que a fojas 70/81 del expediente N° 46593/376/S/2016, el contribuyente JUAN SIGSTAD H., CUIT N° 20-13479587-6, por medio de su apoderada, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° 267-17 de la Dirección General de Rentas de fecha 08.03.2017 obrante a fs. 68 del expediente N° 46593/376/S/2016 mediante la cual resuelve **NO HACER LUGAR** al pedido de devolución efectuado por la Sra. Claudia Mercedes Jalil, en carácter de apoderada del Sr. Juan Sigstad.

II. En primer lugar, el recurrente solicita la revocación de la Resolución N° 267/17. Manifiesta que la misma no cumple con los requisitos esenciales para la validez de un acto administrativo. Se agravia de la falta de la debida motivación del acto

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

administrativo, afirma que los dictámenes legales y jurídicos previos a la resolución, carecen de fundamentación y garantía del debido proceso.

En segundo lugar, alega la inconstitucionalidad del art. 257 del CTP, con fundamento en la circunstancia de que el complejo instrumental no se encuentra alcanzado por el impuesto de sellos. Cita jurisprudencia sentada en el fallo Citibank. Afirma que es deber de todo órgano estatal realizar el control de constitucionalidad.

En virtud de lo expresado, solicita la declaración de nulidad de la Resolución N° 267/17, y se ordene la devolución de las percepciones debitadas en concepto de impuesto a los sellos.

III. Que a fojas 220/223 del Expte. N° 46593/376/2016 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial, solicitando el rechazo del recurso de apelación en su totalidad y la confirmación de la resolución apelada.

En dicho responde sostiene que atento lo informado por la División de Sellos a fs. 62, las percepciones efectuadas fueron realizadas en virtud de lo dispuesto por los artículos 257 y concordantes del Código Tributario Provincial. Agrega que el beneficio del que goza el contribuyente de conformidad con lo establecido por el artículo 1 de la Ley Nro. 8262 alcanza a las operaciones financieras activas, por lo que no es procedente la devolución de las sumas debitadas atento a que no se verifica en los resúmenes de tarjeta que se originen en una operación con tales características.

Asimismo, expresa que respecto al planteo de nulidad de la Resolución recurrida, manifiesta que la misma cumple acabadamente los preceptos legales y doctrinarios al expresar la motivación y el fin de la misma, cual es la explicitación de la causa, es decir la declaración de la razones y las circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a esta administración a dictar el acto.

Sostiene que la Resolución N° 267/17 fue dictada conforme a la normativa dispuesta en la Ley N°4537, cumpliéndose todos y cada uno de los requisitos esenciales exigidos para que la misma sea completamente válida.

Con respecto al planteo de inconstitucionalidad del art 257 del CTP, DGR afirma que el mismo constituye una cuestión de competencia del Poder Judicial y no de los órganos administrativos. Cita jurisprudencia en este sentido (Alderete Raúl Alberto c/ Municipalidad de Monteros s/Nulidad de acto administrativo)

Respecto al ordenamiento tributario, indica que es una materia no delegada a la Nación, y las provincias se reservan el derecho a dictar sus propias normas, tal cual lo establece la CN en su art 121: "Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta constitución al Gobierno Federal, y el que expresamente se haya reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación".

Advierte que la operatoria efectuada por el Banco Galicia realiza la distinción entre las dos modalidades que ofrece el banco para que el productor ganadero financie sus compras mediante la utilización de la tarjeta de crédito: Financia Galicia y Financia Comercio. Destaca que en el caso de marras, se observa en la documentación adjunta que en todos los casos el impuesto fue liquidado aplicando la alícuota del uno por ciento (1%) sobre las compras, cargas financieras, intereses punitivos, cargos por servicios y todo otro concepto incluido en la liquidación o resumen, con excepción de los saldos remanentes de liquidaciones correspondientes a periodos anteriores. Recalca que no se observan incluidos en los resúmenes adelantos de fondos y la base imponible está compuesta por los restantes conceptos enumerados, que son los que corresponden por aplicación del 2º párrafo del artículo 257 del CTP.

Sostiene que los consumos y compras efectuadas por los contribuyentes a los comercios, sobre las cuales el banco no liquida intereses (no obstante existir un diferimiento del pago) no constituyen una operación financiera activa.

Por ello, DGR afirma que las retenciones efectuadas al Sr. Juan Sigstad, y que este cuestiona, entran en el supuesto de hecho previsto en el artículo 257 del CTP; y que las mismas no se encuentran alcanzadas por la exención dispuesta por la Ley N° 8262.

Por lo expuesto, la D.G.R. entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente JUAN SIGSTAD, en contra de la Resolución N° 267/17, debiendo confirmarse la misma.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ROSA TORRES  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

IV. A fs. 11/12 del expediente N° 577/926/2017 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 252/18, 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.

V. 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 corresponde hacer lugar al pedido de devolución efectuado por la Sra. Claudia Mercedes Jalil en carácter de apoderada de Juan Sigstad.

Para una mejor comprensión de la problemática con respecto al caso en análisis, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige la materia y la tipificación legal efectuada por la Autoridad de Aplicación.

El Código Tributario Provincial Ley N° 5121 (conforme modificación introducida por Ley 8.468, B.O. del 31/12/2011) en su artículo 257°, establece que: "*...En los contratos que suscriban las entidades financieras con sus clientes para la utilización por parte de éstos de las tarjetas de crédito o compra, la base imponible para la determinación del impuesto estará constituida por el total estimado de comisiones y otros cargos fijos o variables que los usuarios asuman como contraprestación para la utilización de las mismas. También están sujetos al pago de este impuesto las liquidaciones o resúmenes periódicos que las entidades emisoras de tarjetas de crédito o de compra produzcan conforme a la utilización que cada usuario efectuare de ellas y la base imponible estará constituida por las compras, cargas financieras, intereses punitivos, cargos por servicios, adelantos de fondos y todo otro concepto incluido en la liquidación o resumen, con excepción de los saldos remanentes de liquidaciones correspondientes a periodos anteriores. El impuesto será liquidado por la entidad emisora.*" (El subrayado me pertenece).

*En el caso de marras, conforme consta en autos, el impuesto fue liquidado aplicando la alícuota del 1% sobre las compras, cargas financieras, intereses punitivos, cargos por servicios y todo otro concepto incluido en la liquidación o resumen, con excepción de los saldos remanentes de liquidaciones*



correspondientes a periodos anteriores. No se observan incluidos en los resúmenes adelantos de fondos y la base imponible está compuesta por los restantes conceptos enumerados, que son los que corresponden por aplicación del art 257 inc. 2 del CTP..

Ley N° 8262 en su artículo 1 establece que: "... Se exime del pago de impuesto de sellos a toda operación financiera activa y sus accesorios, efectuada por la Caja Popular de Ahorros de la Provincia de Tucumán y por las entidades financieras comprendidas en el régimen de la Ley Nacional N° 21.526 y modificatorias, en el marco de la operatoria normal de las líneas crediticias aprobadas por dichas instituciones, que estén destinadas en forma exclusiva y específica al financiamiento de actividades productivas de los sectores agropecuarios, industrial, minero y de la construcción, desarrolladas en la provincia por quienes se encuentren inscriptos en el impuesto sobre los ingresos brutos por tales actividades".

Al analizar la norma transcripta se desprende que deben darse tres requisitos para gozar de la exención del pago de impuesto de sellos: a) Debe tratarse de una operación financiera activa. B) Debe ser efectuada por la Caja Popular de Ahorros de la Provincia de Tucumán o por las entidades financieras comprendidas en el régimen de la Ley Nacional N° 21.526 y modificatorias, en el marco de la operatoria normal de las líneas crediticias aprobadas por dichas instituciones. C) Deben estar destinada en forma exclusiva y específica al financiamiento de actividades productivas de los sectores agropecuarios, industrial, minero y de construcción, desarrolladas en la provincia por quienes se encuentren inscriptos en el impuesto sobre los ingresos brutos por tales actividades.

La problemática en cuestión consiste en determinar que es lo que se considera operación financiera activa.

Las operaciones activas, son los financiamientos que otorgan las instituciones de crédito a sus clientes, consisten en préstamos de recursos efectuados por las instituciones financieras a sus clientes, acordando con ellos una retribución que pagarán en forma de tipo de interés. En general, las operaciones activas suponen un riesgo para la entidad financiera ante la posibilidad de no recuperar en su totalidad el dinero prestado a sus clientes.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. FERRER GONZALEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En el caso de marras y como se observa a fs. 161 obra nota del Lic. José A. Terán, oficial de clientes del Banco Galicia donde manifiesta que la tarjeta Galicia Rural posee dos modalidades de financiación:

a).- Financia Galicia: lo que se financia es el saldo del resumen impago de acuerdo a las características convenidas con Banco Galicia.

b).- Financia Comercio: es la financiación que recibe el usuario por parte del comercio a quien efectúa la compra, correspondiente según la tasa y plazos de financiación pactados con el mismo.

La modalidad a).- "Financia Galicia", si estaría exenta por lo dispuesto por la ley N° 8262 pues cumple con el espíritu de la norma pues lo que se exige del Impuesto de Sello son los intereses que devenga el resumen bancario impago de un mes a otro. No obra constancia en autos de liquidación de Impuesto de sellos sobre saldos remanentes de períodos anteriores.

La modalidad b).- "Financia Comercio", no se considera una operación activa conforme a lo descripto en el párrafo precedente ya que el financiamiento lo efectúa directamente el comercio al usuario y sin intervención del BANCO Galicia en cuanto a las condiciones de dicha financiación.

El Sr. Juan Sigstad funda su pedido de repetición en el impuesto de sellos cobrado por el Banco Galicia en sus resúmenes de tarjetas de crédito durante los periodos 1/2013 a 11/2016. Pero dicho Impuesto de sello es determinado conforme a la modalidad b) "Financia Comercio", es decir, es calculado sobre la totalidad de las compras efectuadas por Juan Sigstad en los comercios detallados, así como sobre las cargas financieras, los intereses punitivos, cargos por servicios y todo otro concepto incluido en la liquidación o resumen. Con lo cual no corresponde eximir del Impuesto de sellos por aplicación de la ley N° 8262 a estas operaciones.

Respecto de los certificados de exención con los que cuenta Juan Sigstad no hacen más que confirmar lo expuesto pues los mismos otorgan el beneficio del art. 1 de la ley N° 8262 con validez para las operaciones financieras activas y sus accesorios destinados en forma exclusiva y específica para el financiamiento de la actividad agropecuaria, industrial, minera y de la construcción desarrolladas en la

provincia, y como ya se dijo, la financiación que efectuaron los comercios a Juan Sigstad por sus compras de insumos no son operaciones financieras activas.

Todo ello no hace más que ratificar la aplicación del art 257 del Código Tributario Provincial, que establece el marco normativo en relación al impuesto de sellos, la configuración de su hecho imponible y los alcances que otorga.

En cuanto a la pretendida inconstitucionalidad que reclama el apelante, es importante señalar que no es el ámbito administrativo el adecuado para su planteo y tratamiento, debiendo el presentante ocurrir por ante la autoridad y mediante la acción jurisdiccional competente. Así, resulta necesario destacar que el ejercicio de control de constitucionalidad de las normas recae en el Poder Judicial, habiendo señalado la Corte Suprema de Justicia que *"...cualesquiera que sean las facultades que corresponde reconocer al poder administrador para dejar sin efecto actos contrarios a las leyes, no se puede admitir que sea de su resorte el declarar la inconstitucionalidad de estas..."* Que a mayor abundamiento, el máximo Tribunal de Justicia de la Provincia sostuvo que: *"...Es sabido que el control de constitucionalidad de una norma legal corresponde exclusivamente a los órganos judiciales y no a los órganos administrativos, cuya actuación, en principio, es sub legal, vale decir, que debe ajustarse a lo dispuesto por la norma, aunque esta, eventualmente, pueda resultar repugnante a disposiciones constitucionales. Ellos así, en principio, carece de sentido y razonabilidad su articulación en sede administrativa. El referido criterio aparece receptado en el artículo 13, inciso c) del Código Procesal Administrativo, cuando consagra, como excepción a los principios de agotamiento de la instancia administrativa y de congruencia ("no pueden articularse en sede judicial pretensiones no planteadas en sede administrativa, pero si pueden deducirse las no planteadas y resueltas o las planteadas y no resueltas"), el supuesto en que se pretenda frente a la Administración, la anulación de un acto administrativo, si la pretensión se funda exclusivamente en la alegación de inconstitucionalidad del precepto legal que aplica aquel acto..."*.- CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE TUCUMAN – SALA LABORAL Y CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.- - DRES.: DATO – GANDUR – AREA MAIDANA.- " ALDERETE RAUL ALBERTO C/ MUNICIPALIDAD DE

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE ZOBESSA  
VOCAAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

MONTEROS S/ NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO" .- Sentencia N° 349, de fecha 11/05/2000.

Por lo anteriormente demostrado concluyo corresponde NO HACER LUGAR al pedido de devolución efectuado por la Sra. Claudia Mercedes Jalil en carácter de apoderada de Juan Sigstad.

Así lo propongo.

**El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

**El Dr. José Alberto León** dijo:

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

En merito a ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

**1) NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente JUAN SIGSTAD en contra de la Resolución N° 267-17, dictada con fecha 08.03.17 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán.

**2) REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE, y ARCHIVASE.**

**HAGASE SABER**

M.V.I





C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTOBAL ANICHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION