

SENTENCIA N° 186 /20

Expte. N° 364/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los7..... días del mes deAGOSTO..... de 2020, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, el Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), el CPN Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**SCHICKETANZ ERICA BRIGIDA**" S/ RECURSO DE APELACIÓN, Expte. Nro. 364/926/2018 y Nro. 44240-376-D-2016 (DGR) y;

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

Por ello,

El Señor Vocal Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. A fojas 226/230 del Expediente N° 44240-376-D-2016, José Ricardo Vera, heredero y administrador provisorio de la sucesión de la Sra. Schicketanz Erica Brigida, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 118/18 de fecha 15/03/2018 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 221/223). En ella se resuelve **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por la Sra. Schicketanz Erica Brigida, C.U.I.T. N° 27-04167049-0 en contra del Acta de Deuda N° 1949-2016 practicada en concepto del impuesto de Sellos; **DECLARAR ABSTRACTO** el tratamiento del descargo interpuesto respecto del sumario N° M 1949-2016 por los periodos 01 y 03/2016; **RECHAZAR** el descargo interpuesto en contra del Sumario instruido N° M 1949-2016, por los periodos 06,07,08,09 y 10 del 2015 por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el artículo 286 inciso 1 del C.T.P., y en **CONSECUENCIA** corresponde aplicar a la Sra. Schicketanz Erica Brigida C.U.I.T. 20-04167049-0, una multa por un monto de \$ 7.994,30, equivalente al cien por ciento (100%) del gravamen omitido. En primer lugar se queja de que la resolución no analiza lo expuesto en su impugnación.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
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

Manifiesta que la determinación resulta improcedente. Cita el fallo Snack Crops S.A. de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo de la ciudad de La Plata que sentencia que los formularios C1116 guardan las mismas características y constituyen una liquidación y respaldo documental equivalente a una factura, sin que se pueda afirmar que son la instrumentación de un acto, contrato u operación, sino que se está frente a un documento formal exigido por la autoridad de aplicación, que contiene algunos elementos sin que adquiera carácter de instrumento.

Considera que el formulario C 1116 "B" puede ser confeccionado directamente por el comprador y no necesariamente por el corredor, con lo cual, la pretensión de gravar el formulario C 1116 "C" considerando como base imponible, además del importe de los servicios, el importe de los granos allí expresados encierra no solo un contrasentido, sino una expresa violación al texto legal en cuanto define la naturaleza misma del gravamen.

Se queja de la naturaleza instrumental del Impuesto de Sellos, aduciendo que el principio instrumental en que se basa surge de la propia Ley 5121.

Expresa que para fundar la gravabilidad señalada no es suficiente que este refleje la realización y el perfeccionamiento de una operatoria de compraventa o liquidación, en tanto que la ley exige que para ello, revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual podría ser exigido el cumplimiento de las obligaciones, sin necesidad de otro documento, y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes. Por lo que se podría concluir que el impuesto de sellos solo se podría aplicar sobre el instrumento en el cual se encuentre plasmado un contrato previo. Y en ese sentido destaca que si existe contrato previo y las obligaciones de ambas partes ya se encuentran cumplidas al momento de la emisión del formulario, o se cumple en forma simultánea con su confección, la razón de ser del Impuesto de Sellos solo puede obedecer a obligaciones meramente formales requeridas por la autoridad de aplicación del comercio de granos y no a la instrumentación de un contrato.

Cita basta jurisprudencia y doctrina que serían aplicables al presente caso.

Por ultimo argumenta contra la multa aplicada y manifiesta que la Sra. Erica Brigida Schicketanz ha fallecido y con ella se ha extinguido la acción penal, tal como lo dispone el artículo 59 del Código Penal de la Nación.

II. A fojas 238/243 del Expte. N° 44240/376-D-2016 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

En primer lugar expresa que en la resolución se han analizado y contestado todos y cada uno de los planteos efectuados por el ahora apelante, exponiendo acabadamente los motivos de hecho y derecho que funda el decisorio.

Considera que las operaciones contenidas en un formulario C. 1116 "C" son la de compraventa de granos y la de la comisión o mandato, quedando en consecuencia ambas operaciones gravadas con el Impuesto de Sellos, al verificarse el perfeccionamiento de dos actos jurídicos diferentes, alcanzados con el citado tributo, conforme a lo establecido por el artículo 237 del C.T.P.

Las operaciones de compraventa de productos agropecuarios, excepto las previstas en el artículo 250 del C.T.P., como así también cuando no se dé cumplimiento con la condición de espontaneidad, la base imponible está determinada por el importe bruto más IVA sujeta a la alícuota del 15 por ciento conforme lo normado en el artículo 13 inciso 2) apartado D) punto 1) de la Ley N° 8467 y modificatorias. Para aquellas operaciones que se encuentran incluidas en las disposiciones del artículo 250 del C.T.P. se les aplica la alícuota del 0,2 por ciento de acuerdo a lo establecido en el artículo 13 inciso 2) apartado A) punto 4 de la misma Ley.

La mayoría de las legislaciones provinciales, en cumplimiento del mandato establecido por la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548, han incorporado el concepto de instrumentación en sus respectivos códigos fiscales o leyes del Impuesto de Sellos. Aun en las jurisdicciones que no han adoptado expresamente dicha definición, la misma debe considerarse virtualmente incorporada al derecho positivo local, por estar adherida la totalidad de provincias al régimen de coparticipación federal. Nuestro C.T.P. ha incorporado dicha definición en el artículo 235 segundo párrafo que reza: *"Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones celebrados, que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el que pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C. AL JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes”

Considera que se está en presencia de un acto sujeto al impuesto de Sellos toda vez que el mismo se encuentre documentado de manera tal que, con ese solo documento, el acreedor pueda compeler a su deudor a ejecutar la prestación debida.

A través de los mencionados formularios en cuestión se han perfeccionado actos jurídicos. Pues aceptada la operación por ambas partes contratantes, conforme se deduce en firma inserta del pie de los instrumentos, las partes se han obligado al cumplimiento de obligaciones perfectamente delimitadas, una a entregar la mercadería y la otra a pagar el precio pactado en un tiempo determinado (Formulario C1116”B”) y por otra parte, en los Formularios C 1116 “C” consta el acuerdo para la realización de actos jurídicos (compra/venta) por cuenta de terceros, como así también la compra venta efectuada en virtud de dicho acuerdo y la retribución por la mencionada actuación, siendo las obligaciones que surgen de los mencionados actos exigibles por cualquiera de ellas.

Considera que el hecho de que existan normas que dispongan el uso obligatorio de los formularios, sea para formalizar operaciones, como documento de respaldo, o con cualquier objeto, nada obstaculiza la calidad de instrumento gravado.

Finalmente agrega que la documentación aportada a los fines de acreditar el fallecimiento de la Sra. Schicketanz Erica Brigida es aportada en copia simple, en violación de lo establecido en el artículo 33 de la Ley N° 4537. En el caso de aportar la documentación original o copia fiel certificada corresponderá dejar sin efecto la multa aplicada en razón del carácter personal de la sanción penal, ello conforme el artículo 54 del CTP y artículo 59 del Código Penal de la Nación.

III. A fojas 11 del expediente N° 364/926/2018 obra Sentencia Interlocutoria N° 403/18 de fecha 31/08/2018, notificada el día 13/09/2018 dictada por este Tribunal, en donde se tienen por radicadas las presentes actuaciones; se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

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 corresponde hacer lugar o no al recurso de apelación interpuesto por la firma.

A los fines de determinar la Legitimidad de la Resolución N° D 118/18 emitida por la D.G.R. que confirma el Acta de Deuda N° A 1949-2016 formulada en concepto de Impuestos de Sellos por periodos 01, 03, 06, 07, 08, 09 y 10 del 2015, y por el carácter netamente instrumental que reviste este tipo de impuesto, es necesario realizar un análisis detallado y minucioso de los formularios objetos de la determinación realizada por parte de la D.G.R. a fin de poder desentrañar si realmente cumplen o no los recaudos necesarios para ser considerados como tales

En el mercado argentino de productos primarios, las operaciones de depósito y compraventa de granos y legumbres deben ser documentadas, según corresponda, por medio de los formularios C-1116 A, C-1116 B y C-1116 C.

Los formularios en cuestión son considerados como documentación de respaldo, puntualmente, documentos equivalentes a facturas si se trata de un comprobante C-1116 B o documentos equivalentes a una cuenta de venta de líquido producto si se trata de un formulario C-1116 C.

Resulta importante determinar el sentido y finalidad de dichos formularios, ello por cuanto pueden considerarse de dos maneras: a) como un instrumento suscripto por las partes, mediante el cual se plasma una operación a título oneroso en cuyo caso, el impuesto de sellos resultaría aplicable y, por otro lado; b) como documentación de respaldo, asimilable a una factura donde no existiría la formalización contractual por intermedio de un instrumento. En consecuencia en este caso no se configuraría el hecho imponible.

Tanto la Sala I de la Cámara Contencioso Administrativo como la Corte Suprema de Justicia de la provincia de Tucumán en el fallo "Bulacio de Terán María vs. Provincia de Tucumán s/ Amparo" toman como argumento central para declarar la inconstitucionalidad de las normas enunciadas la ausencia de instrumentalidad, es decir, ausencia de instrumento público o privado que contenga acto o contrato de contenido económico, tal como dispone el artículo 235° de la Ley 5.121 y el artículo 9° inciso b) apartado 2 de la Ley 23.548 del 26/01/1988, a la cual la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BOSSE PONESA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Provincia adhiere sin limitaciones ni reservas mediante Ley 5.928 (B.O. del 05/07/1988).

La mencionada norma federal expresa en su artículo 9°, segundo párrafo apartado 2, inciso b) que *“Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes”*.

Por su parte el artículo 235° del CTP expresa que: *“(…) Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones celebrados, que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el que pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes”*.

El artículo 236° del C.T.P. dispone que el impuesto debe abonarse por la mera instrumentación o existencia material del acto, contrato u operación, con abstracción de su validez y eficacia jurídica o verificación de sus efectos.

No quedan dudas entonces, que el hecho imponible del Impuesto de Sellos es la instrumentación de una determinada operación comercial de la que surja un título jurídico apto para exigir el cumplimiento de las obligaciones, sin necesidad de recurrir a otro documento. Es decir el hecho generador del gravamen es la referida documentación que instrumenta el contrato de contenido económico.

La doctrina enseña que constituye una característica fundamental del Impuesto de Sellos el principio de la instrumentación, por el cual, no se configura el hecho imponible si los actos o contratos no están formalizados en instrumentos públicos o privados (García Vizcaino Catalina, Derecho Tributario).

En ese sentido se expresó: *“La prescripción de reglas claras que fijen los gravámenes y exenciones a las que los contribuyentes deben ajustar sus conductas fiscales es el mejor sistema para evitar eventuales maniobras elusivas. Por lo demás, en materia de impuesto de sellos dicho principio carece de la relevancia que puede tener respecto a otros tributos, en razón de lo que se grava es la instrumentación del acto”* (Corte Suprema de Justicia de la Nación, in re

“Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. c/ tierra del Fuego, Provincia de S acción declarativa de inconstitucionalidad”, Sentencia del 15/04/2004, T. 327, P. 1108).

Los formularios en cuestión, se presentan carentes de autosuficiencia a los fines de exigir el cumplimiento de la obligación; ergo, no puede ser considerado como instrumento válido a los fines del impuesto de sellos en los términos a los que alude el artículo 235° del C.T.P y del artículo 9°, segundo párrafo del apartado 2 inciso b) de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (Ley 23.548 B.O 26/01/1988) a la cual adhiere la provincia sin limitaciones ni reservas mediante Ley 5.928 (B.O. 05/07/1988).

El mismo razonamiento tuvo la Excma. Cámara Contencioso Administrativo Sala III en Sentencia N° 794 del 08/11/2014 in re “La Salamanca S.A. vs. Provincia de Tucumán-DGR- s/repeticón de pago (ordinario)” dijo: “(...)en consecuencia, encontrándose ausente el requisito de la autosuficiente instrumentación en los formularios C-1116-B y C-1116-C que fueron objeto de la determinación practicada por el Fisco a la parte actora, corresponde declarar la Nulidad del Acta de Deuda N° A 556/10 emitida en el marco del expediente n° 15.693-376-D-10 iniciado por la D.G.R.(...). Sentencia que fue confirmada por la Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán en Sentencia N° 764/2016 de fecha 06/07/2016.

El voto de la Dra. Claudia Beatriz Sbdar en el citado fallo expresa: “(...)2. El recurso ha sido objeto de un adecuado tratamiento en el dictamen del señor Ministro Fiscal, cuyos fundamentos esta Corte comparte y a los cuales se remite, que en lo sustancial se expide por la improcedencia del recurso en razón de que el argumento principal de la Cámara de que los formularios C-1116-A, C-1116-B y C-1116-C” no son otra cosa que el respaldo documental de las operaciones ya realizadas” resulta “ajustado a derecho” y “no ha logrado ser rebatido por el demandado”.

Cabe agregar que lo resuelto por la Cámara se ajusta a lo establecido por esta Corte en el sentido de que “lo dirimente a los fines de la determinación de los alcances del hecho imponible, no es la existencia de un contrato o acuerdo de voluntades encaminado a la configuración de un mutuo, sino la instrumentación de ese acuerdo en un determinado documento autónomo, que se autoabastezca en sus requisitos extrínsecos y que no necesite de ningún otro documento o acto

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

concreto para ser exigible. No cabe perder de vista que el impuesto de sellos que motiva la presente causa es eminentemente formal y que de conformidad al principio de legalidad tributaria, no es posible ampliar el alcance del hecho imponible previsto en la ley por vía analógica”(CSJT, “Citibank N.A vs Superior Gobierno de la Provincia s/Contencioso Administrativo”, sent. N° 944 del 23/10/2012). (...)”

El artículo 161 del C.T.P., autoriza a este Tribunal a aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación y de la Corte Suprema de la Provincia en cuanto declaran la inconstitucionalidad de una norma tributaria. En este sentido, considero que el término jurisprudencia se refiere al criterio sobre un problema jurídico que viene siendo establecido por sentencias previas, como acontece en la especie.

No siendo gravable el documento bajo análisis no existe conducta reprochable por parte de Schicketanz Erica Brigida que justifique la sanción que intenta aplicar la Dirección General de Rentas.

Por todo lo expuesto, en base al análisis y los antecedentes del caso corresponde **HACER LUGAR**, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente SCHICKETANZ ERICA BRIGIDA, C.U.I.T. 27-04167049-0, contra la Resolución N° D 118/18 de la Dirección General de Rentas, fecha 15/03/2018 y en consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** la misma, conforme los argumentos expuestos anteriormente y **DEJAR SIN EFECTO** sin efecto el sumario instruido N° M 1949-2016.

El Dr. José Alberto León dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez dijo:

Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa

Visto el resultado del precedente acuerdo,

Así voto.

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

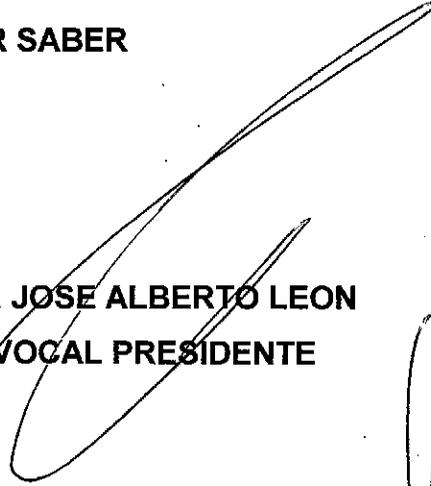
1.- **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente SCHICKETANZ ERICA BRIGIDA, C.U.I.T. 27-04167049-0, contra la Resolución N° D 118/18 de fecha 15/03/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

2.- **DEJAR SIN EFECTO** sin efecto el sumario instruido N° M 1949-2016.

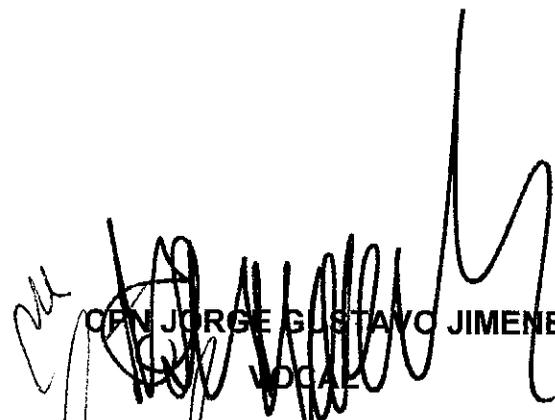
3.- **REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

HACER SABER

S.G.B.



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI

DR. ANTONIO GONZALEZ
DIRECCIÓN GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION