



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9050-9768



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Institución Abolicionista"

SENTENCIA Nro. 184 121

Expte. N° 295/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...23... días del mes de...JUNIO... de 2021 se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como "EL BAJO S.R.L. s/ RECURSO DE APELACION", EXPTE. N° 295/926/2020 (Expte. D.G.R. N° 43177/376/D/2017; y

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

El CPN. Jorge G. Jiménez dijo:

I.- El contribuyente EL BAJO S.R.L., CUIT N° 30-67540758-0, presentó Recurso de Apelación (fs. 399/423) en contra de la Resolución D 200/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 11/06/2020 obrante a fs. 394. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente y confirmar el Acta de Deuda N° A 2201-2018, practicada en concepto del Impuesto de Sellos.-

El apelante manifiesta, la prescripción de las facultades del Fisco para exigir diferencias de Impuesto de Sellos por el contrato celebrado el 5-10-2012, determinado por medio del Acta de Deuda impugnada.-

Afirma que por imperio del art. 75 inc 12 de la Constitución Nacional, las provincias no pueden fijar plazos de prescripción distintos a los establecidos en la legislación de fondo dictada por el Congreso de la Nación. Alega que así lo ha interpretado la Corte Suprema de Justicia de la Nación desde el precedente "Filcrosa". Agrega que resultan inconstitucionales las normas, contenidas en las legislaciones provinciales, que se apartan de la legislación de fondo en lo que respecta al plazo de prescripción y su cómputo.-

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Sostiene que en materia de impuesto de sellos, regía conforme al Código Civil vigente a ese momento, el plazo decenal previsto en el artículo 4023 del citado cuerpo legal. Sin embargo afirma que con la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación, en Agosto de 2015, cabe también evaluar la aplicación de las normas de transición previstas en el referido cuerpo legal. Cita los artículos 2537 y 2560 del CCCN. Alega que aplicando el juego de los mencionados artículos del CCCN, el plazo de prescripción de la potestad de la DGR para exigir el pago de una eventual diferencia por el contrato celebrado el 5-10-2012, acaeció el 1° de Agosto de 2017.-

Expresa que el impuesto de sellos es un tributo que grava actos jurídicos onerosos instrumentados, es decir que requiere no solamente la concertación de una operación de carácter económico sino, especialmente, la existencia de un documento en donde se plasmen los derechos y obligaciones de las partes. Agrega que es un tributo de naturaleza formal y objetiva.-

Arguye que el principio de instrumentación moldea al impuesto de sellos en su totalidad, y no solo en su aspecto material. Sostiene que interpretar que el aludido principio no se aplica a la conformación de la base imponible importa, en los hechos, transformar el tributo en un impuesto al negocio subyacente, lo cual resulta contrario a la ley de Coparticipación y al artículo 235 del CTP.-

Manifiesta que el principio de instrumentalidad no tiene virtualidad en la conformación de la base imponible del impuesto de sellos.-

Alega que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 272 del CTP, cuando la base imponible de los instrumentos sujetos a impuesto de sello sea indeterminada, las partes formularán al pie del instrumento una estimación de su monto. Por su parte agrega que la DGR mantiene la potestad de cuestionar la estimación efectuada al momento de la intervención del contrato. Sostiene que el principio de instrumentalidad obliga a la DGR a cuestionar la estimación según los elementos de juicio existentes al tiempo de la presentación del instrumento, es decir al tiempo de la celebración del acto, no con facturación de años posteriores, en



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-9768



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015

moneda devaluada. Expresa que si la DGR no procede de esa manera se transforma el impuesto de sellos en un impuesto al contrato subyacente, todo ello contrario a la ley de coparticipación federal.-

II.- Que a fs. 01/09 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.-

Esgrime la Autoridad de Aplicación, que no le asiste razón al apelante y manifiesta que resulta aplicable en materia de prescripción al contrato de fecha 05-10-2012 lo dispuesto en el Código Civil, de conformidad a la modificación introducida por la Ley N° 8490 al artículo 54 del Digesto Tributario. Al respecto el artículo 4023 del Código Civil establece: "Toda acción personal prescribe por diez años..." Cita jurisprudencia. Agrega que teniendo en cuenta artículo N° 4023 del anterior Código Civil y los artículos N° 2537 y 2560 del Nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, la acción del fisco para exigir el pago del tributo reclamado, no se encuentra prescripta.-

Dr. JORGE E. POSSE-PUNESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Manifiesta que se efectuó un análisis de los actos jurídicos acaecidos en el proceso, tales como el inicio, la suspensión e interrupción del curso de la prescripción liberatoria del Impuesto de Sellos, solicitando no se haga lugar a la pretensión del contribuyente.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Indica que no existe discordancia entre base imponible y hecho imponible. En lo que respecta a materia imponible el legislador tuvo en miras el instrumento. Agrega que diferente es la cuestión cuando se trata de cálculo de la base imponible del impuesto. Sostiene que el Código tiene en cuenta las particularidades de los instrumentos suscriptos. Alega que los artículos 272 y 273 del CTP contemplan la situación de aquellos instrumentos en que la base imponible es indeterminada, donde las partes deberán formular estimación de su monto. Arguye que la estimación podrá ser aceptada o impugnada por la autoridad de aplicación. Se presumirá que ha sido aceptada cuando los instrumentos fueran intervenidos sin observación o no sean considerados sujetos

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

a reajuste y que cuando no se estime el valor del acto sujeto a impuesto o fuera impugnado el declarado por las partes, la estimación se practicará de oficio sobre la base presunta con arreglo a los elementos de información que disponga la autoridad de aplicación.-

Expresa que la base indeterminada del instrumento en cuestión surge del mismo instrumento presentado para su intervención, es decir la calidad de indeterminada, es fijada por las partes y manifiesta expresamente en dicho instrumento, que conforma la materia imponible del impuesto de sellos. Sostiene que la base imponible que conforma la determinación intimada fue calculada en base al total de los importes facturados durante la vigencia de los citados contratos. Alega que las cláusulas insertas en los contratos dan fe que las partes no pueden desconocer el carácter indeterminado de la base imponible.-

Por ello la DGR solicita no hacer lugar al recurso interpuesto.-

III.- A fs. 11 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 358/2020, 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.- Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 200/20 de fecha 11/06/2020, resulta ajustada a derecho.-

Ingresando al análisis de fondo, surge de la compulsas de los antecedentes obrantes en el expediente, con el escrito recursivo, la contestación de la DGR y de la aplicación de las normas legales que regulan el procedimiento tributario, que la pretensión esgrimida por el contribuyente no puede prosperar por las razones que a continuación se detallan.-

Para una mejor comprensión de la problemática con respecto al tema en análisis, corresponde dejar sentado el marco normativo que rige el presente caso y la evolución jurisprudencial en la materia.-

En primer lugar trataremos el agravio referido a la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el impuesto de sellos, solo respecto de uno de los instrumentos contenidos en el Acta de Deuda N° A 2201-2018. Contrato de fecha 5-10-2012.-

En materia de prescripción resulta de particular relevancia el principio de irretroactividad de la ley, establecido por el actual Art. 7° del Código Civil y Comercial de la Nación y por el derogado Art. 3° del Código Civil. De acuerdo a dichas normas las leyes se aplican a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes. La leyes no tienen efecto retroactivo, sean o no de orden público, excepto disposición en contrario. La retroactividad establecida por la ley no puede afectar derechos amparados por garantías constitucionales.-

Ello implica que la relación jurídica tributaria debe ser gobernada en sus elementos constitutivos, por la normativa vigente al momento de su nacimiento.-

Al respecto ha decidido el Superior Tribunal Provincial *"Esta Corte entiende que es principio general, en orden al ámbito temporal, que las leyes se aplican a partir de su entrada en vigencia, y no tienen efecto retroactivo salvo disposición en contrario (art. 7 Código Civil y Comercial de la Nación). En cuanto a la ley aplicable, corresponde que la causa se resuelva conforme el texto vigente al momento de los hechos que dieron lugar a su formación, y conforme al cual las partes dedujeron y contestaron sus pretensiones, y desplegaron su estrategia procesal... Ahondando en este análisis, cabe, en efecto, postular que como ya lo disponía el art. 3 del Cód. Civil – y lo reitera el nuevo art. 7- como un límite infranqueable que no podía ultrapasar "la retroactividad establecida por la ley", ella nunca puede "afectar derechos amparados por garantías constitucionales", de entre las cuales conviene tener presentes las establecidas por los arts. 17 y 19 de la CN..."*. *"Por lo demás, la tesis de la aplicación inmediata inspirada en la*

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

concepción del pasado físico...ha de traer problemas adicionales desde la perspectiva de la teoría constitucional, a la luz de lo dispuesto no solamente en el ya citado artículo 17, sino también de lo prescripto en el 19, y que ya fuera denunciado por Dworkin a propósito de la creación judicial de normas; pues, parafraseando y generalizando los dichos de este autor, si un juez "aplica retroactivamente la ley al caso que tiene entre manos, entonces la parte perdedora será castigada no por haber infringido algún deber que tenía, sino un deber nuevo creado después del hecho" (Dworkin, Ronald: Los derechos en serio: Barcelona 1989, cap. 4, p. 150), y en consecuencia el justiciable habrá de conocer, recién en el momento de la sentencia, cuál era la regla de conducta a la que, varios años atrás, debió ajustarse su comportamiento, en franca colisión con el art. 19 de la Constitución Nacional". Corte Suprema de Justicia de Tucumán in re "Cooperativa de Trabajo Agropecuario Mayo Ltda. s/ Concurso Preventivo. (Incidente de Revisión Promovido por Peña M.A.), Sentencia N° 1989 del 21/12/2017.-

De acuerdo al Art. 20° del Código Tributario Provincial, la relación jurídica tributaria surge entre el fisco y el contribuyente cuando ocurre el presupuesto previsto en la ley. Debe tenerse en cuenta que el nacimiento de la obligación tributaria se verifica al producirse las situaciones que -de acuerdo a las leyes- poseen tal efecto genético; según lo establece el art. 41° del mencionado digesto.-

El hecho indicado como fuente de la situación debatida en estas actuaciones se produjo con el contrato de fecha 5-10-2012 entre El Bajo S.R.L y Cía Azucarera Santa Lucía S.A.-

El impuesto de sellos configura una obligación instantánea, cuya exigibilidad está regulada por el Art. 279° del Código Tributario Provincial, que dispone "El impuesto de sellos deberá abonarse dentro de los quince (15) días corridos siguientes al de la fecha de otorgamiento del acto, contrato u operación, y siempre hasta un (1) día anterior al vencimiento, si fuera menor...". El instrumento objeto de estas actuaciones fue otorgado el 05/10/2012.-

En consecuencia, la obligación tributaria respecto del Impuesto de Sellos, se originó para dicho contrato en la fecha de su instrumentación. Tal fecha determinó la legislación aplicable, en materia de plazo de prescripción. Es decir, correspondería la aplicación del artículo 4023 del Código Civil vigente en ese momento "Toda acción personal por deuda exigible se prescribe por diez años, salvo disposición especial..."-.

Sin embargo el 01-08-2015 entra en vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, el mismo establece en su artículo 2560 un nuevo plazo: "Plazo genérico. El plazo de la prescripción es de cinco años, excepto que esté previsto uno diferente en la legislación local."-.

El nuevo Código Civil y Comercial trae en su articulado una solución para evaluar la aplicación de las normas de transición. En este sentido el artículo 2537 dispone: "Los plazos de prescripción en curso al momento de entrada en vigencia de una nueva ley se rigen por la ley anterior. Sin embargo, si por esa ley se requiere mayor tiempo que el que fijan las nuevas, quedan cumplidos una vez que transcurra el tiempo designado por las nuevas leyes, contado desde el día de su vigencia, excepto que el plazo fijado por la ley antigua finalice antes que el nuevo plazo contado a partir de la vigencia de la nueva ley, en cuyo caso se mantiene el de la ley anterior"-. -

La aplicación de la norma transcripta, en el caso bajo análisis, importa en el sentido que aplicando el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación y sin dejar desprotegido al contribuyente con sus derechos adquiridos al momento de celebración del contrato, corresponde aplicar el artículo 2537 del CCCN.-

No obstante, conforme el artículo 63 de la Ley 5121 vigente al momento de la notificación del acta de deuda, se suspenderá por un año el curso de la prescripción y poderes fiscales." *Art. 63: Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: a) Desde la fecha de intimación administrativa de pago de la obligación tributaria. Cuando mediare recurso previsto en este Código o acción o recurso previsto en el Convenio Multilateral, la*

suspensión de la prescripción se prolongará hasta sesenta (60) días después de notificada la resolución o decisión respectiva que revista el carácter de definitiva.”...

Consta a fojas 346, que el acta de deuda N° A 2201-2018 fue notificada el 10-12-2019 con lo cual se suspende el plazo de prescripción durante un año. En consecuencia la deuda reclamada por DGR es exigible.-

Por lo enunciado, la D.G.R. no perdió las facultades y acciones para exigir el pago de la diferencia del Impuesto a Sellos determinado, conforme se consideró anteriormente.-

V.- Ahora bien, en lo que respecta a la materia imponible, el legislador tuvo en miras el instrumento, en la parte pertinente del artículo 235 del CTP que establece: *“Por todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso o susceptibles de apreciación económica e instrumentados y por las operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21526, que se realizaren en el territorio de la Provincia, se pagará el impuesto establecido en el presente título”*. Diferente es la cuestión cuando se trata del cálculo de la base imponible del impuesto en tratamiento. Para ello el CTP tiene en cuenta las particularidades de los instrumentos suscriptos disponiendo para cada caso los elementos a tener en cuenta en cada oportunidad.-

Los artículos 272 y 273 contemplan la situación de aquellos instrumentos en que la base imponible es indeterminada: El artículo 272 establece: *“Cuando la base imponible de los instrumentos sujetos al pago del Impuesto sea indeterminada, las partes formularán al pie del instrumento una estimación de su monto. La estimación se fundará en el rendimiento de convenios y prestaciones similares anteriores; si no las hubiere, en los valores deducibles del negocio, inversiones, erogaciones y similares, vinculados al contrato; y a falta de ellos, en todo elemento de juicio de significación a este fin, existente a la fecha de celebración del acto. La estimación podrá ser aceptada o impugnada por la Autoridad de*



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-8000-9759



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Institución Asociada"

Aplicación. Se presumirá que ha sido aceptada cuando los instrumentos presentados a la Autoridad de Aplicación fueran intervenidos sin observación, o no sean considerados sujeto a reajuste". El artículo 273 establece: "Cuando al pie del instrumento no se estime el valor del acto sujeto a impuesto o fuera impugnado el declarado por las partes, la estimación se practicará de oficio sobre base presunta con arreglo a los elementos de información de los que la Autoridad de Aplicación disponga. A falta de elementos suficientes para practicar una estimación razonablemente fundada, la Autoridad de Aplicación procederá a intervenir el instrumento dejando constancia que se encuentra sujeto a reajuste, aplicándose el impuesto fijo que establezca la Ley Impositiva".-

En este orden de ideas queda claro que las particularidades tenidas en cuenta por la DGR a la hora del cálculo de la base imponible, son las que nacen de los mismos instrumentos suscriptos por las partes presentados para ser intervenidos por la DGR, en cuyas cláusulas se encuentran insertas expresamente dichas particularidades. Es decir la calidad de indeterminada es fijada por las partes. De allí que no puede concluirse que la base esté separada de la instrumentalidad propia del tributo.-

Conforme constancia de autos, ese es el caso de los instrumentos (contratos de aparcería de fecha 05-10-2012 y 14-04-2016) celebrados entre El Bajo y Compañía Azucarera Santa Lucía S.A, los que fueron intervenidos por la DGR con la leyenda "Sujeto a Reajuste" estampada en los mismos.-

Asimismo las bases imponibles que conforman la determinación intimada en concepto de impuesto de sellos fue calculada por la Autoridad de Aplicación en base al total de los importes facturados durante la vigencia de los contratos. A dichas bases imponibles se les aplicó la alícuota del 1% conforme a lo dispuesto por el artículo 13, apartado 2, inc. c, punto 1 de la Ley N° 8467, sus modificatorias y complementarias. Finalmente, se intimó al pago del impuesto así determinado deduciéndole previamente los montos ingresados por el contribuyente al tiempo de la intervención de los citados instrumentos.-

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por ello, corresponde **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **EL BAJO S.R.L., CUIT N° 30-67540758-0**, conforme los argumentos expuestos anteriormente y en consecuencia confirmar el Acta de Deuda N° A 2201-2018 confeccionada en concepto de impuesto de sellos. Así voto.-

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, vota en idéntico sentido.

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

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **EL BAJO S.R.L., CUIT N° 30-67540758-0**, en contra de la Resolución N° D 200/20 de fecha 11/06/2020; emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia confirmar el Acta de Deuda N° A 2201-2018 confeccionada en concepto de impuesto de sellos.-

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.-

HÁGASE SABER

MVI



GESTION DE LA CALIDAD

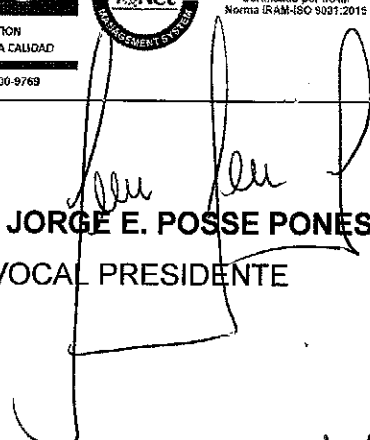
RI-9000-9769



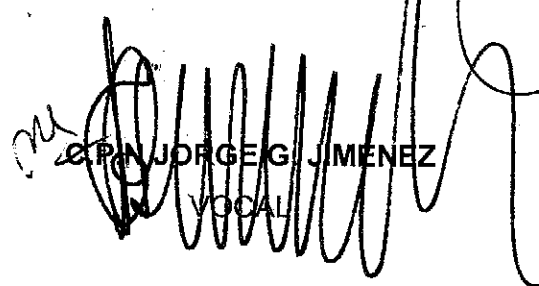
Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN


2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Argentina


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


DR. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

