



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-0769



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  
Intendencia de Tucumán"

SENTENCIA N°: 302/2021

Expte. N°: 287/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los... 31.....  
días del mes de..... Agosto.....de 2021, se reúnen los  
Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA  
DE TUCUMAN, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N.  
Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de tratar  
el expediente caratulado: "DEL RIO JAVIER EDUARDO Y OTROS S/ RECURSO  
DE APELACION, Expte. N° 287/926/2020 y Expte. N° 38921/376/D/2018 (DGR)"  
y;

**CONSIDERANDO:**

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio  
como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 600/607, 612/619, 624/631, 636/643, 648/655, 660/667, 671/678 y  
683/690 del epjte DGR N° 38921/376/D/2018, se presenta la Dra. Flaviana Maria  
Gisele Yubrin en carácter de apoderada de los contribuyentes Potente Susana  
Beatriz, Del Río María Laura, Zottola Daniel Marcelo, Visa Quisolle Ivanna del  
Valle, Del Río Federico, Del Río Javier Eduardo, Del Río Fernando y Del Río  
Javier. e interponen Recursos de Apelación en contra de las Resoluciones D  
176/20, D 177/20, D 178/20, D 179/20, D 180/20, D 181/20, D 182/20 y D 183/20,  
todas ellas de fecha 01/06/2020, emitida por la Dirección General de Rentas de la  
Provincia de Tucumán, obrantes a fs. 576/591 del expediente DGR.

En la Resoluciones citadas se resuelve rechazar las impugnaciones efectuadas  
por los contribuyentes en contra de las Actas de Deuda N° A 3221-2018, A 3267-  
2018, A 3269-2018, A 3272-2018, A 3293-2018, A 3295-2018, A 3296-2018 y A  
3298-2018 en concepto de impuesto de Sellos.

Los apelantes fundamentan sus recursos en cinco agravios:

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

Como primer agravio esgrimen que las resoluciones no analizan de manera seria el planteo de nulidad de los actos administrativos efectuados oportunamente. No hizo alusión alguna al planteo de nulidad por desviación de poder, ya que en forma encubierta persigue gravar las operaciones de compra y venta, lo que resulta ajeno a la naturaleza objetiva, abstracta y literal del impuesto de Sellos.

En el segundo agravio, plantea que la Autoridad de Aplicación parece haber olvidado el principio de legalidad y literalidad tributaria, ya que las resoluciones carecen de motivación suficiente para su dictado, por ser su fundamentación solo aparente.

En el tercer agravio, manifiestan que pretenden gravar con el impuesto de Sellos actos que no están instrumentados y pretendiendo que además de Ingresos Brutos las compras y ventas tributen Sellos. Expresa que las resoluciones atacadas no consideran que se tratan de contratos de franquicia y no de contratos de venta de productos o suministro. El elemento esencial de estos contratos viene dado por el Know How y la dirección y asistencia comercial; por lo que no corresponde gravar las ventas porque ese no es el objeto del contrato. Asimismo considera que la pretensión del Fisco viola el principio de instrumentalidad y abstracción del impuesto de Sellos consagrada en los arts. 235 y 236 del CTP. El impuesto de Sellos se ciñe a la forma escrita, siendo un impuesto instantáneo que se cobra al momento de la instrumentación no pudiendo realizarse determinaciones posteriores. Y en todo caso, sostienen los apelantes que no podría aplicarse sobre ventas netas, sino sobre la utilidad.

Como cuarto agravio, plantean que las resoluciones omiten las consideraciones relativas a los elementos estructurales del impuesto de Sellos, ya que el perfeccionamiento del acto debe surgir del instrumento mismo y resultar apto para exigir el cumplimiento obligacional. En los casos de marras, no surgen que se puedan configurar títulos jurídicos aptos para exigir la entrega y suministro de una determinada cantidad de mercadería o la obligación de realizar una venta.

En el quinto agravio, plantean la prescripción y consideran que el fisco realiza una indebida consideración de los plazos; ya que por un lado considera para el inicio del cómputo de la prescripción un día distinto al de la suscripción del contrato y por otro lado pretende aplicar un plazo de prescripción de 10 años. Los contratos fueron firmados con anterioridad a junio de 2013 por lo que transcurrió con creces



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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

el plazo para que opere la prescripción, ya que el plazo para estas obligaciones es de 5 años. Cita jurisprudencia que respalda su postura.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial. Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el agente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad. Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 74 obra Sentencia Interlocutoria N° 145/2021 del 06/05/2021 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho. Atento a ello, se encuentra la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el art. 151 del CTP.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si las Resoluciones D 176/20, D 177/20, D 178/20, D 179/20, D 180/20, D 181/20, D 182/20 y D 183/20 resultan ajustadas a derecho.

En primer lugar voy a referirme a los agravios que los apelantes identifican como primero y segundo. Este vocal entiende que no corresponde declarar la nulidad de las resoluciones dictadas atento a que no vulneran ninguno de los requisitos que deben tener los actos administrativos conforme lo establece el art. 43 de la Ley 4537 de Procedimientos Administrativos de la Provincia.

Las resoluciones apeladas de ninguna manera suponen una desviación de poder por parte de la DGR, ya que, conforme se expondrá más adelante, realizó una correcta aplicación de la normativa establecida en el CTP en la parte pertinente al impuesto de Sellos. Se verificó el hecho imponible y el Fisco procedió a determinar la base imponible y el impuesto resultante.

Asimismo fueron correctamente fundamentadas tanto las Actas de deuda como las resoluciones dictadas en su consecuencia. Explicó en forma más que clara de

**Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ**  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

qué manera llevo a cabo la determinación y cuáles fueron los elementos que se consideraron para la realización de la misma.

Seguidamente paso a realizar el análisis de los agravios identificados como tercero y cuarto. En ellos los apelantes manifestaban su disconformidad a las determinaciones por pretender el Fisco atribuirle un valor que no poseen los instrumentos en cuestión, considerando que no corresponde que se tribute sobre las ventas o compras, atento a que se tratan de contratos de franquicias y no de contratos de ventas.

Corresponde realizar un análisis pormenorizado de principios generales del impuesto de Sellos y su aplicación en los casos de marras.

Los requisitos básicos para dar nacimiento a la obligación tributaria son:

- Existencia de actos jurídicos;
- Formalizados en instrumentos públicos o privados;
- Otorgados en la jurisdicción que ostenta la potestad tributaria.

De esa manera el art. 235 del CTP prevé: *"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..."* (el subrayado me pertenece).

Conforme puede verificarse en autos, donde obran copias de los contratos que dieron origen a las presentes actuaciones; puede constatarse que los actos jurídicos existen, en este caso se trata de contratos de franquicias; los que se encuentran formalizados en instrumentos privados y otorgados en San Miguel de Tucumán, por lo tanto dentro de la jurisdicción que ostenta la potestad tributaria.

De acuerdo a pacífica doctrina en cuanto a este tema para que un instrumento se encuentre sujeto al impuesto de Sellos, debe reunir las siguientes condiciones:

- Estar destinado a producir efectos jurídicos; es decir, crear, modificar, transferir o extinguir derechos;
- Los elementos tipificantes del acto jurídico deben hallarse reunidos antes o de forma concomitante con la instrumentación

- Deben estar firmado por las partes, en tanto la legislación exija ese requisito (esto no es de exigencia en nuestra jurisdicción)

En nuestra provincia, el mismo art. 235 citado ut supra en el segundo párrafo establece: "...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..."

En los contratos de franquicias se establecieron en forma clara los derechos y obligaciones que surgen entre franquiciante y franquiciado, encontrándose todos los elementos del acto al momento de la instrumentación y siendo posible que una parte exija a la otra el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro instrumento.

Todo lo expuesto hasta ahora demuestra que el hecho imponible para poder gravar con el impuesto de Sellos los contratos de franquicias se encuentra demostrado.

A continuación corresponde analizar si resulta correcta la base para el cálculo del impuesto realizado por el Fisco. El CTP en el Capítulo III del Título III se legisla sobre la base imponible del impuesto de sellos; en sus distintos arts. prevé la base para los diferentes tipos de contratos, dejando para el final del capítulo lo referido a los "Actos por valor indeterminado".

En ese apartado, cabe tener en cuenta lo establecido por los arts. 272 y 273. A saber:

*Art. 272: 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 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.*

*Art. 273: 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.*

Los contratos de autos deben ser interpretados a luz de estos arts. ya que en los mismos no hay un valor determinado. Conforme dichos arts. las partes deberían haber consignado al pie de los instrumentos la estimación del monto para el pago del impuesto de Sellos. Dicha estimación podría haber sido formulada teniendo en cuenta rendimiento de acuerdos anteriores, inversiones, erogaciones, etc. Sin embargo cuando las partes no realizan esa estimación debe ser el Fisco quien la realice sobre base presunta, de acuerdo a los elementos de los que disponga.

La DGR actuó correctamente. Los contratos fueron intervenidos por la oficina de Sellos de la Autoridad de Aplicación, pero se consignó que estaban "SUJETO A REAJUSTE" y procedió a solicitar la documentación que consideró pertinente a los fines de determinar el monto a abonar por esta gabela.

En los contratos, en la cláusula 6 se establecen las obligaciones del franquiciante, entre las que se encuentra la de proveer al franquiciado de la totalidad de los productos que ofrezcan en sus locales propios y en la cláusula 7, las obligaciones del franquiciado, entre las que se puede mencionar la de comprar al franquiciante todos los productos que este produce. Es decir, dentro de las obligaciones establecidas en los contratos de franquicia, se destaca la que obliga al franquiciado a comprar y al franquiciante a vender. Fue en base a esta obligación que el Fisco, ante la falta de estimación realizada por las partes, decidió calcular el monto imponible sobre el cual aplicó la alícuota correspondiente establecida por la ley impositiva.

En conclusión, la forma en la que fue determinado el impuesto de Sellos a erogar por las partes, resulta acertada.



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9800-9769



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

Por último y en relación con el planteo de prescripción realizado por los apelantes, corresponde realizar el análisis situándonos en el momento de la firma de los contratos, es decir, 01/06/2013.

En primer lugar, se confunden los contribuyentes cuando en sus recursos plantean que el Fisco no considera la fecha del contrato como fecha de inicio para el cómputo de la prescripción, cuando de las constancias de autos pueden verificarse que el punto de partida considerado por la DGR para el cómputo de la prescripción es la fecha de los contratos.

Ya en relación con el tiempo de prescripción, los apelantes consideran que es de 5 años y la DGR 10 años. Asimismo los recurrentes citaron un fallo de la Corte Suprema de la Provincia, en la que se considera que el plazo de prescripción para el caso del impuesto de Sellos es de 5 años conforme lo establece el CTP por sobre lo establecido por el Código Civil, que era de 10 años. Sin embargo dicha sentencia fue dictada en el marco de un sustrato fáctico y jurídico diferente al de estos autos. El del fallo se trata de un instrumento del año 2001, mientras que en el presente se trata de contratos del año 2013.

En ese momento (año 2013), a nivel provincial, el CTP establecía lo siguiente: *Art. 54: Respecto del instituto de la prescripción rige lo establecido por el Código Civil y el Código Penal, según la materia de que se trate.* A esa fecha, no había otros arts. referidos a la prescripción en el Digesto Tributario local.

En virtud de esa remisión realizada por el CTP, corresponde citar lo establecido por el art. 4023 del Código Civil: *"Toda acción personal por deuda exigible se prescribe por diez años, salvo disposición especial..."*

Conforme la norma el plazo de prescripción en relación con los presentes contratos fenecía en junio de 2023. Sin embargo en fecha 01/08/2015 comenzó a regir el Código Civil y Comercial de la Nación.

El mismo establece en el art. 2560 en el segundo párrafo que: *"El plazo de prescripción es de cinco (5) años,..."*

Asimismo, en el art. 2537 prevé: *"Modificación de los plazos por ley posterior. 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..."*

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El juego armónico de estos arts. nos permite concluir que al haberse modificado el plazo de prescripción de 10 a 5 años, corresponde computar desde la fecha de entrada en vigencia del CCCN (01/08/2015) los cinco años, al que corresponde adicionarle el plazo de un año en el cual la prescripción estuvo suspendida por aplicación del art. 63 del C.T.P., en virtud de la notificación del Acta de Deuda realizada el día 27/08/2019; este plazo se cumpliría por lo tanto en fecha 01/08/2021.

Sin embargo, según se desprende de consulta realizada al Portal SAE del Poder Judicial de Tucumán, con fecha 06/10/2020 el organismo fiscal inició en contra del apelante una demanda solicitando el embargo preventivo de las sumas determinadas (Expediente 2472/20, en trámite ante el Juzgado de Cobros y Apremios de la I Nominación); demanda que, por imperio de lo previsto en el art. 60 inciso c) del C.T.P., interrumpió el curso de la prescripción.

Es decir que no encuentra prescripta la facultad del Fisco para determinar el impuesto de marras.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución:

I) NO HACER LUGAR a los recursos de apelación interpuestos por Del Río Javier Eduardo, Potente Susana Beatriz, Del Río María Laura, Zottola Daniel Marcelo, Visa Quisolle Ivanna del Valle, Del Río Federico, Del Río Fernando y Del Río Javier. En consecuencia DEJAR FIRME las Resoluciones D 176/20, D 177/20, D 178/20, D 179/20, D 180/20, D 181/20, D 182/20 y D 183/20, todas ellas de fecha 01/06/2020.

II) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

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

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José A. León, vota en igual sentido.





GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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

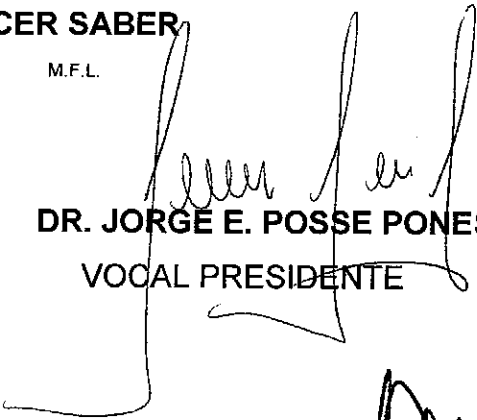
Por ello:

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

- 1- **NO HACER LUGAR** a los recursos de apelación interpuestos por **Del Río Javier Eduardo, Potente Susana Beatriz, Del Río María Laura, Zottola Daniel Marcelo, Visa Quisolle Ivanna del Valle, Del Río Federico, Del Río Fernando y Del Río Javier**. En consecuencia **DEJAR FIRME** las Resoluciones D 176/20, D 177/20, D 178/20, D 179/20, D 180/20, D 181/20, D 182/20 y D 183/20, todas ellas de fecha 01/06/2020.
- 2- **REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

**HACER SABER**

M.F.L.

  
**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
**VOCAL PRESIDENTE**

  
**DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN**  
**VOCAL**

  
**G.R.N. JORGE G. JIMENEZ**  
**VOCAL**

**ANTE MÍ**

  
**Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI**  
**SECRETARIO GENERAL**  
**TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**