



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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
Industria Azucarera"

SENTENCIA N°: 309/2021

Expte. N°: 496/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 1 días del mes de ~~SEPTIEMBRE~~ de 2021, reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "IRARRAZABAL NIEVAS S.R.L. s/RECURSO DE APELACIÓN" Expte. N° 496/926/2019 (Expte. D.G.R. N° 26539/376/D/2018 y N° 23362/376/T/2019) 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 a fs. 01/06 del Expte. de cabecera el Dr. Mario Racedo, apoderado de la firma IRARRAZABAL NIEVAS S.R.L., interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 269/19 de fecha 04/09/2019, emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 355/356 del Expte. D.G.R. N° 26539/376/D/2018). En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por la firma IRARRAZABAL NIEVAS S.R.L. - CUIT N° 30-70918345-8, con domicilio constituido en calle 9 de Julio N° 485, 3er Piso, Oficina "G", de esta ciudad, al Acta de Deuda N° A 2302-2018, practicada en concepto del Impuesto de Sellos, confirmándose la misma.

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

- que no corresponde considerar como elemento de determinación cuantitativa del impuesto a los sellos, las facturaciones mensuales que expide su mandante en ocasión del trámite de pago por los servicios asistenciales que brinda al I.P.S.S.T.;
- que lo gravado es el escrito que expresa el contrato y no las facturas que se pudieran emitir en consecuencia de los términos de la convención instrumentada;

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

- que las facturas no pueden tributariamente tener vida propia para ser elemento genérico de una obligación fiscal;

-que la Asociación de Clínicas y Sanatorios de Tucumán y el I.P.S.S.T. tienen el mismo contrato de prestaciones asistenciales que el que vincula a su mandante con el Subsidio de salud; y resulta ser que ellos no pagan sellos sobre facturaciones y sí se pretende cobrarle a su mandante;

-que un hecho semejante, de ostensible transgresión republicana y constitucional, tiene por si solo gravedad y entidad para descalificar el actuar de la D.G.R. al despachar la Resolución 269/19 y

-que lo agravia la denegación de la prueba dirigida a acreditar este extremo, en la instancia ante la Autoridad de Aplicación y considera que el actuar de la D.G.R. es ilegal al tolerar un tratamiento desigual a los contribuyentes que se encuentran en iguales condiciones fácticas jurídicas.

Ofrece prueba y solicita se haga lugar al recurso impetrado.

II. A fs. 14/17 del Expte. de cabecera, la Dirección General de Rentas- a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conforme art. 148 del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:

-que los agravios expresados por el apelante son desacertados y que conforme se expuso en la resolución cuestionada, lo que se grava es el "Acta Acuerdo" que obra a fs. 2/5 de las presentes actuaciones, de conformidad a la normativa vigente;

-que luego de efectuar una reseña de los arts. del Código Tributario aplicables al caso, aclara que las facturas emitidas por la firma sólo se toman a los fines de valorizar o cuantificar el "Acta Acuerdo" a los fines de determinar el impuesto correspondiente; esto es así puesto que los servicios prestacionales entre las partes solo pueden ser cuantificados por las facturaciones realizadas por dichos servicios, objeto del instrumento;

-que el Acta Acuerdo discutida fue intervenida por la Autoridad de Aplicación y se encuentra "sujeto a reajuste" lo que implica que el impuesto emergente de dicho instrumento no fue satisfecho en su justa medida y



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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
Industria Azucarera"

-con relación al planteo de desigualdad de trato respecto a la Asociación de Clínicas y Sanatorios de Tucumán, que la misma se encuentra exenta de pago en el impuesto de sellos, es decir, goza de un beneficio del cual la razón social apelante, adolece. En mérito a ello el agravio de violación al principio de igualdad debe ser rechazado.

Por todo ello, considera que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto.

III. A fs. 23/24 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 47/20 del 02/03/2020, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso y se dispone la apertura a prueba, la cual es producida parcialmente. A fs. 35 obra informe del Actuario y con fecha 19/10/2020 se provee el pase de los autos a despacho para resolver. Dicho decreto se encuentra debidamente notificado a las partes, por lo que nos encontramos en condiciones de dictar la Resolución correspondiente.

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, corresponde emitir opinión.

Tres son las cuestiones que plantea el apelante y que serán motivo de análisis a continuación, a saber: si existe instrumento susceptible de tributar el impuesto de sellos; si la forma de cuantificar el impuesto se encuentra ajustada a derecho y por último, si se configura en el caso una violación al principio constitucional de igualdad ante la ley, contenido en el art. 16 de la Constitución Nacional, por existir un trato desigual del apelante respecto de otros que se encuentra en su misma situación jurídica.

Con relación a la primera cuestión, no caben dudas que el "Acta Acuerdo" que obra a fs. 2/5 del Expte. N° 26539/376/D/2018 realizada ante la Autoridad de Aplicación, constituye un instrumento susceptible de ser gravado con el Impuesto de Sellos. Ello de conformidad a lo dispuesto en el art. 235 del Código Tributario de Tucumán.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Es oportuno tener presente que nuestro Alto Tribunal dijo: "El impuesto a los sellos se aplica sobre la instrumentación de los actos, contratos u operaciones onerosos en las condiciones fijadas por la ley, siendo su característica principal el llamado principio de instrumentalidad. Que el hecho imponible, según Giuliani Fonrouge, es el documento o instrumento que exterioriza actos jurídicos de contenido económico. Es decir, el hecho generador del gravamen es la referida documentación, que instrumenta el contrato de contenido económico. Surge del art. 235 del Código Tributario de Tucumán, que el hecho imponible en materia de sellos son los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso o susceptibles de apreciación económica instrumentados, entendiendo por instrumento, toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones celebrados, que revisten los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones, sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que realicen los contribuyentes. El art. 236 del mismo digesto legal, bajo el título "Instrumentación" 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.

Considero que el "Acta Acuerdo" reúne todos los requisitos exigidos por la normativa tributaria, para ser determinada como materia imponible del Impuesto de Sellos, sin soslayar que fue el mismo apelante quien presenta dicho instrumento en forma espontánea ante la D.G.R. para el pago del impuesto de sellos, traduciéndose la cuestión discutida, ya no en la gravabilidad del instrumento con el impuesto, sino en la cuantía del mismo y la forma del cálculo, que constituye el análisis de la segunda cuestión trazada para resolver el presente recurso.

En los casos, como el presente, donde la base imponible del instrumento resulta indeterminada existe un procedimiento expresamente fijado en la norma tributaria local.

En efecto, el art. 272 del C.T.P. dispone: *"Cuando la base imponible de los instrumentos sujetos al pago del Impuesto sea indeterminada, las partes*



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-8768



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 Azucarera"

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”.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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”.

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

Tal como lo expresa la D.G.R. al efectuar el conteste en estos autos, el “Acta Acuerdo” fue intervenida por la Autoridad de Aplicación con la formulación del “sujeto a reajuste” (fs. 06 DEL Expte. D.G.R. N° 26539/376/D/2018), lo que implica que el impuesto emergente de dicho instrumento no fue completado en su justa medida, quedando autorizada la Autoridad de Aplicación a practicar de oficio la determinación correspondiente con arreglo a los elementos de información que disponga.

Siendo ello así, la D.G.R. sobre la base de documentación aportada por la firma, consistente en facturas vinculadas al servicio brindado por la apelante al I.P.S.S.T., consideró el monto total facturado durante el período abarcado en el instrumento, al efecto de cuantificar el mismo, de acuerdo a lo establecido en el art. 273 del código fiscal, ya reseñado.

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

A la base imponible así determinada se le aplicó la alícuota prevista en el art. 13, inc. 2, apartado c), punto 3 de la Ley N° 8467 y sus modificatorias.

Contra dicho importe se deduce como pago a cuenta el monto formado de: a) \$96.281,81, correspondiente al 50% exento del total de la gabela, resultando de esta manera el saldo del impuesto a ingresar y b) \$ 3.000, correspondiente al impuesto ingresado (según fs. 30 Expte. D.G.R. N° 26539/376/D/2018).

Con arreglo a lo considerado, puedo afirmar que la D.G.R., efectuó una correcta aplicación de lo dispuesto en el art. 273 del C.T.P. En efecto, ante la falta de estimación del valor económico del instrumento por parte de los contratantes, ha declarado el mismo sujeto a reajuste. En el procedimiento de determinación de oficio, autorizado por dicha norma, tomó como referencia la totalidad de la facturación efectuada para determinar la base imponible o el "valor económico" del instrumento sujeto a tributo.

Debe aclararse aquí, que la determinación practicada, no implica un nuevo tributo sobre las facturas emitidas por la contribuyente, como erróneamente pretende argumentar el apelante en su recurso. Se trata aquí de la utilización de los elementos de información, aportados por la propia recurrente, que la Autoridad de Aplicación ha efectuado con el único objeto de cuantificar el valor del instrumento "Acta Acuerdo" sujeto al Impuesto de Sellos.

Por último, cabe referirme a la alegada violación del principio de igualdad, que invoca el recurrente en su recurso de apelación.

Conforme ha expresado en reiteradas oportunidades la doctrina y la jurisprudencia *"El principio de igualdad no obsta a que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considera diferentes, con tal de que la discriminación no sea arbitraria ni importe ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o grupos de ellas, aunque su fundamento sea opinable"*.

En el presente caso, el apelante afirma que existe un trato desigual entre su persona y la Asociación de Clínicas y Sanatorios de Tucumán, ya que según



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-0769



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
Industria Azucarera"

expresa, ésta última no paga el Impuesto de Sellos, aún teniendo el mismo contrato de prestaciones asistenciales que la vincula con el I.P.S.S.T.

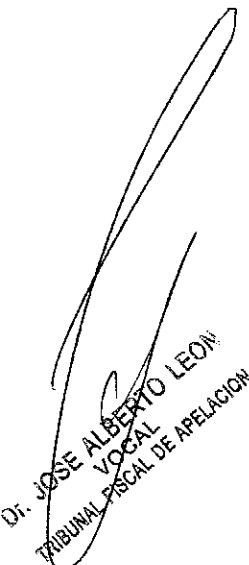
De las pruebas arrojadas, surge que efectivamente la Asociación de Clínicas y Sanatorios de Tucumán, no paga dicho impuesto en este tipo de contratos o acuerdos, los que guardarían considerable similitud con el Acta Acuerdo suscrita por la firma recurrente (fs. 302/343 del Expte. D.G.R. N° 26539/376/D/2018).

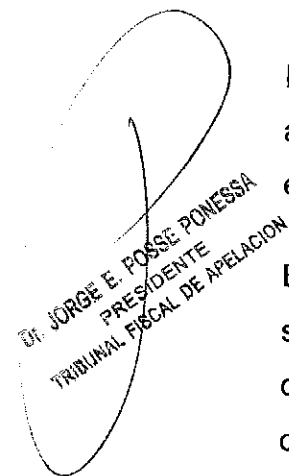
Sin perjuicio de ello, existe un elemento decisivo para rechazar el agravio del apelante, y esto es, la condición tributaria de la Asociación de Clínicas y Sanatorios de Tucumán. En efecto, conforme se encuentra claramente acreditado en estas actuaciones desde un principio (ver, entre otras, fs. 8, 9 y 10 del Expte. D.G.R. N° 26539/376/D/2018), dicha Asociación se encuentra exenta del pago en el Impuesto de Sellos, en virtud de lo establecido en el Decreto 5/17 del 20/07/1966, el cual si bien ha sido derogado, sus preceptos fueron agregados a las disposiciones del Código Tributario Provincial, por el cual se ha revalidado la Resolución N° 464/95 de conformidad a la Resolución General N° 37/12.

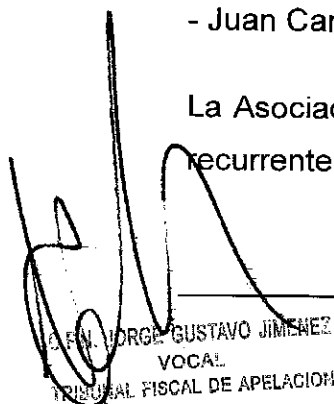
Este beneficio (exención), no ha sido cuestionado en modo alguno por la apelante, lo que la coloca en una situación tributaria diferente, que a mi juicio excluye claramente el argumento de la violación del principio de igualdad.

El principio de igualdad de las partes, supone que éstas se encuentran en una sustancial coincidencia de condiciones de tipo económico. Ello significa que, dentro de una similitud de circunstancias, no caben discriminaciones entre los derechos y deberes que incumbe a cada una de las partes, y que, ninguna de ellas puede gozar de un privilegio en desmedro de la otra (cfr. Palacio Lino E. Derecho Procesal Civil, T. 3, pag. 473 y s.s.). (Código Procesal Civil y Comercial de Tucumán Concordado Comentado y Anotado, directores: Marcelo Bourguignon - Juan Carlos Peral, T.1, pág.677).

La Asociación citada por el apelante posee un beneficio del cual adolece la firma recurrente, lo cual sella la suerte de su agravio, rechazándose el mismo.


Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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


Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En razón de lo expuesto, corresponde RECHAZAR el Recurso de Apelación Interpuesto por la firma IRARRAZABAL NIEVAS S.R.L. contra la Resolución N° D 269/19, confirmándose el Acta de Deuda N° A 2302-2018. Así voto.

El señor vocal Dr. José Alberto León, dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El señor vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, dijo: Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. **NO HACER LUGAR** al Recurso de apelación Interpuesto por la firma IRARRAZABAL NIEVAS S.R.L. - CUIT N° 30-70918345-8, contra la Resolución N° D 269/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 04/09/2019, confirmándose el Acta de Deuda N° A 1382-2017, practicada en concepto de Impuesto de Sellos.

2. **REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

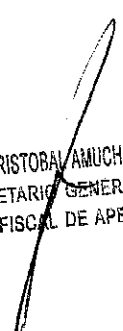
S.G.

HACER SABER


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

ANTE MI