

SENTENCIA N° 52 /2025

Expte. N° 9/926/2023

En la ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 29 días del mes de ABRIL de 2025, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"PASEO DEL NORTE S.A. S/Recurso de Apelación"** Expte. N° 9/926/2023 (Expte. DGR N° 5867/376/DS/2022) 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 el contribuyente **PASEO DEL NORTE S.A., CUIT N° 30-71752718-2**, presentó Recurso de Apelación (fs. 228/237) en contra de la Resolución D 68/22 de la Dirección General de Rentas de fecha 03/11/2022 obrante a fs. 224/226. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente y confirmar el Acta de Deuda N° A 336-2022, practicada en concepto del Impuesto de Sellos y RECHAZAR el descargo interpuesto contra el Sumario N° M 336-2022 instruido en los términos del art. 286° inc. 1) del C.T.P., aplicando la Sanción de Multa por \$ 61.191.276 (Pesos Sesenta y Un Millones Ciento Noventa y Un Mil Doscientos Setenta y Seis) equivalente al 100 % del Impuesto dejado de ingresar.

Manifiesta el apelante, la improcedencia de la pretensión de la Autoridad de aplicación, pretendiendo incluir dentro del concepto del hecho imponible, un negocio jurídico atípico, a fin de atribuirle forzosamente un contenido similar o análogo al del acto gravado por el art. 235° del CTP, siendo necesario calificar la verdadera naturaleza del acto celebrado para establecer cuáles son los montos que se encuentran alcanzados por el tributo.

Asimismo plantea la improcedencia de la pretensión de la DGR, con respecto a la composición de la base imponible y la falta de consideración de sujeto exento que

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

goza el Municipio de San Miguel de Tucumán como parte contratante y la cuota que le corresponde del Tributo, afirmando que Resolución apelada, no tiene presente el art. 245° del CTP, ni 277° del CTP, como tampoco

En este sentido, expresa que solo le corresponde abonar el tributo en su justa proporción, o sea, se considera divisible y la exención del 50 % correspondiente a la Municipalidad de San Miguel de Tucumán, no integra la base imponible arribada por el Acta de Deuda, solo correspondiendo abonar a Paseo del Norte S.A. el 50 % RESTANTE. Teniendo en cuenta que la obligación es divisible, conforme la letra de la Ley.

Sostiene la firma apelante, que el concepto inversión total que surge del contrato en cuestión, no debe conformar la base imponible, ya que la interpretación efectuada por la DGR, está en contradicción con el principio de la capacidad contributiva y se convierte en confiscatorio, pues, la relación del gravamen con la capacidad de pago del Impuesto de Sellos por parte del contribuyente, deviene en exorbitante.

Afirma que la determinación efectuada por la DGR, no tiene en cuenta la justa apreciación de la naturaleza jurídica del acto sometido a imposición, debiendo recurrirse para ello a la realidad económica exteriorizante de capacidad contributiva, correspondiendo que la DGR efectuó una certera apreciación del negocio jurídico derivado del contrato, y una correcta aplicación de aquellos principios que le dan vida y sentido al gravamen.

Esgrime el contribuyente, que la exigencia del pago del tributo determinado por el Acta de Deuda, afecta el principio de no confiscatoriedad y por ende la garantía de inviolabilidad de la propiedad privada, ya que el quantum máximo constitucional admisible (o sea el porcentaje por sobre el cual importa absorber una parte sustancial de renta) fue fijado por la C.S.J.N. en 33%. Por ello, si la aplicación de un impuesto a un caso particular supera el 33% de la renta total producida, puede ser declarada inconstitucional por resultar confiscatoria, y por ende violatoria del art. 17 de la Constitución Nacional.

En conclusión, afirma que el impuesto que exige la DGR de \$ 64.125.288 (Pesos Sesenta y Cuatro Millones Ciento Veinticinco Mil Doscientos Ochenta y Ocho) en

concepto de Impuesto de Sellos, deviene confiscatorio, ya que para superar el 33 % tomado por la CSJN como parámetro, la renta anual de la firma PASEO DEL NORTE S.A. debería superar los \$ 194.319.055 (Pesos Ciento Noventa y Cuatro Millones Trescientos Diecinueve con 55/100) y por ende no ser considerado confiscatorio, números que para la realidad económica del país y teniendo en cuenta la naturaleza jurídica del contrato, son inalcanzables.

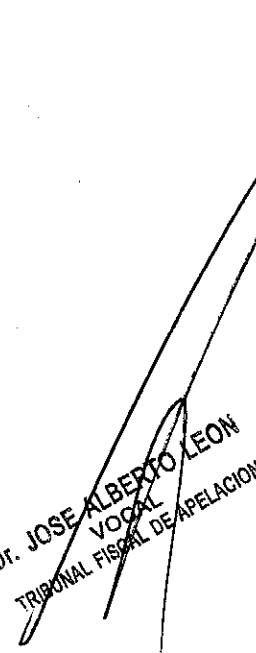
Manifiesta el apelante, que al Tributar por la parte que le corresponde, con respecto a los dispuesto por el Código Tributario en los art. 245 y 277 inc 2), situación que la DGR desconoce y niega, incluyendo la parte correspondiente al sujeto exento, Municipalidad de San Miguel de Tucumán, dentro de los importes intimados en el Acta de Deuda N° A 336-2022, lo coloca en una situación de DESIGUALDAD respecto al resto de contribuyentes que hicieron uso del beneficio de exención de la parte exenta en el tributo.

En efecto, existe en el caso una concreta lesión del derecho de igualdad el cual supone que un ciudadano entes las mismas circunstancias no puede tener tratamiento diferente.

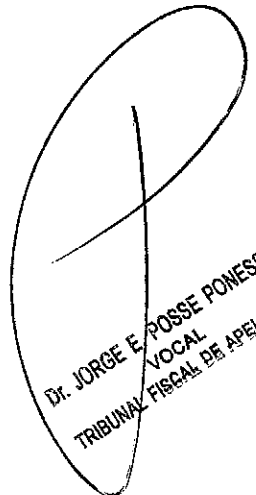
Se agravia el apelante, de la nulidad de la Resolución atacada, ya que conforme lo normado en la Ley de Procedimiento Administrativo de la provincia de Tucumán, la Resolución de la Autoridad de Aplicación es un acto administrativo y debe cumplir con los requisitos imperativos de la norma, pero en el presente caso trata de un acto contrario a las leyes, que se fundamenta en la extralimitación de la pretensión tributaria de la DGR, en razón que la determinación impositiva contraviene normas imperativas que son la expresión del orden público, solo efectuando una interpretación para su propio beneficio, ya que en el presente caso no comprobó el más mínimo análisis.

Solicita la declaración de inconstitucionalidad del Decreto N° 167/3 (ME) 2018 por no permitir la DGR la producción de la prueba, así como el análisis de la prueba conducente presentada, medios fundamentales para la búsqueda de la verdad material.

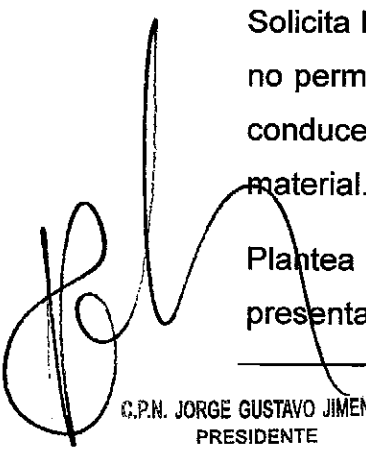
Plantea la inexistencia de deuda ante el fisco, ya que conforme las DDJJ presentadas con respecto al contrato objeto del tributo, el Impuesto de Sellos fue



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

abonado correctamente, por lo que nada se adeuda al Fisco, careciendo de motivación el acto recurrido, generando un enriquecimiento sin causa por parte de la DGR.

Con respecto a la sanción de multa impuesta, niega haber incurrido en la infracción del Art. 286° inciso 1) del C.T.P., ni en ninguna otra falta legalmente reprochada, atento que la figura descripta tiene naturaleza dolosa, precisando para ello un dolo directo y específico enderezado a la obtención del fin querido que es el de perjudicar al fisco. Afirma que el dolo no se presume, ello supone que su prueba debe resultar de elementos directos que acrediten tal extremo, siendo la propia DGR la que debe agudizar los extremos, especialmente a partir de las facultades propias que tiene para ello, a efectos de acreditar la imputación que sostiene y por sobre todo, la descripción detallada de los fundamentos jurídicos y facticos en la Resolución que impone la sanción de multa, situación que no aconteció en autos.

En igual sentido, manifiesta que a los efectos de construir responsabilidad de Paseo del Norte SA, en los términos pretendidos por la Resolución Apelada, es una condición necesaria para las pretensiones de la D.G.R., la falta de pago del Tributo reclamado, condición que no acontece en el caso de marras, teniendo en cuenta que esta parte ingresó el tributo en su justa medida.

Ofrece prueba documental, informativa y pericial contable, hace reserva del caso federal y solicita se haga lugar al recurso de apelación.

II.- Que a fs. 01/07 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 con respecto al agravio planteado por el apelante de improcedencia de la pretensión de la DGR, son argumentos que fueron expuestos y contestados en la Resolución apelada, por lo que corresponde remitirse a la Resolución N° D 68-22.

Sostiene el organismo, que el tributo determinado es en base a los actos expresamente citados por el Código Tributario en los instrumentos enunciados en el artículo 235°.

Con respecto al argumento expuesto por la parte apelante, que considera divisible la obligación tributaria y la exención del 50 % correspondiente a la Municipalidad de San Miguel de Tucumán, no integra la base imponible arribada por el Acta de Deuda, expresa que respecto a la condición de exento de uno de los sujetos intervinientes fue debidamente tratado por la Autoridad de Apelación en el acto atacado, explicándose el tratamiento impositivo en el Impuesto de Sellos para el caso de concesiones públicas, donde la Ley Impositiva 8467 define como sujeto deudor al concesionario, no asistiéndole razón al apelante.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En la relación al argumento de la errónea composición de la base imponible del tributo, esgrime el Organismo Fiscal que los agravios fueron debidamente tratados en Resolución N° D 68-22, cuando se dijo que el primer párrafo del artículo 262° de la norma citada dispone respecto de los contratos de concesión, sus cesiones o transferencias, o sus prórrogas otorgadas por cualquier autoridad, el impuesto se liquidará sobre el valor de la concesión o los mayores valores resultantes, por lo que resulta claro, a partir del contenido del instrumento gravado, que tanto el monto de la obra que la concesionaria se obliga a realizar como los cánones pactados, por la duración total del contrato, integran el valor de la concesión.

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

En cuanto al agravio de confiscatoriedad del tributo, sostiene la DGR que el mismo ya fue deducido durante la instancia impugnatoria, siendo debidamente evacuado por la Resolución N° D 68-22, a la cual se remiten a fs. 225 (dorso)

Que con respecto al planteo impetrado, que el Organismo debió recurrir a la realidad económica exteriorizante de capacidad contributiva para la determinación de la base imponible del Tributo, contesta la DGR que no puede desentenderse totalmente de la capacidad contributiva manifestada en los hechos imponibles y del carácter imperativo del resultado económico, aplicando el Impuesto de sellos conforme lo establece la normativa vigente, gravando los actos documentados con prescindencia contenido.

En cuando al planteo de nulidad absoluta de la resolución N° D 68/22, afirma que el apelante reitera conceptos planteados y ya resueltos en la instancia anterior.

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

Con respecto a la inconstitucionalidad del Decreto N° 167/3 (ME) -2018 y su anexo, expuesto por el apelante en su recurso sostiene el Organismo que nunca se afectó su derecho de defensa ya que la Autoridad de Aplicación aceptó el ofrecimiento de prueba ofrecidas (documental, informativa y pericial contable) y dio inicio al procedimiento de apertura; notificándose al presentante el 24/08/2022 según consta a fojas 139 de autos, concluyendo que nunca se negó la producción de las pruebas ofrecidas, por lo que no se le asiste razón al apelante.

En cuanto a la sanción impuesta, expresa la DGR que están acreditados los extremos de la infracción en el artículo 286° inciso 1) del Código, según el informe técnico de fs. 215 vuelta, producido por la División Revisión y Recursos de la Dirección General de Rentas y a los antecedentes obrantes en el expediente de marras, verificándose la conducta encuadra en la normativa citada, siendo la imputación plenamente válida.-

Que, en virtud de lo expuesto, corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto y confirmar la Resolución apelada.

III.- Que a fs. 13/14 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 14/2024, en donde se abre la causa a prueba por 20 días, habiendo ofrecido el contribuyente prueba documental, informativa y pericial contable.

A fojas 18, rola informe del actuario en donde se pone en conocimiento que el contribuyente no produjo las pruebas ofrecidas y el período probatorio se encuentra concluido, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV.- Corresponde a continuación, entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° D 68/22 dictadas por la Dirección General de Rentas en fecha 03/11/2022, se encuentra ajustada a derecho.

En primer término, concierne aclarar que no se encuentra controvertido por las partes, que el instrumento denominado "*Contrato de concesión para la Recuperación, Revalorización, Administración y Explotación del Edificio Mercado del Norte de la Ciudad*", se encuentra sujeto al Impuesto de sellos, en los términos y alcances del art. 235° del Código Tributario Provincial.

Efectuada la aclaración precedente, queda claro que la imposición del gravamen se adecúan al hecho imponible del impuesto a los sellos prevista en el artículo 235^o de la ley 5.121, en cuanto establece que: *"Por todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso o susceptibles de apreciación económica e instrumentados, que se realizaren en el territorio de la Provincia, se pagará el impuesto establecido en el presente título"*.

El hecho tributario previsto en la norma de aplicación en la especie, es la instrumentación de una determinada operación comercial de la que surja un título jurídico apto para exigir el cumplimiento de las obligaciones sin la necesidad de recurrir a otro documento.

La doctrina enseña que constituye una característica fundamental del impuesto de sellos, el principio de la instrumentación, por el cual no puede configurarse el hecho imponible, si los actos o contratos no están formalizados en instrumentos públicos o privados (García Vizcaíno Catalina, Derecho Tributario).

En sentido coincidente con tal postura se expresó que: "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 pueda tener respecto a otros tributos, en razón de que, 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, Fallos: 327:1108).

En un orden afín de ideas 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.

Que el artículo 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. En consecuencia, lo gravado es la escritura que exterioriza el contrato, y no el acto jurídico que documenta" (CJST, sentencia N° 370/2010 in re "Provincia de Tucumán DGR- vs. Shell C.A.P.S.A. s/ejecución fiscal").

Que de lo expuesto, entiendo que nos encontramos frente a un Contrato de Concesión otorgado por la Autoridad Municipal de San Miguel de Tucumán y el contribuyente Paseo del Norte S.A., y conforme lo expresado anteriormente, la ley contempló de manera específica que se encuentra sometido al gravamen en los términos del art. 235° y 262° del Código Tributario Provincial.

En este sentido, el art. 262° del C.T.P., dice: *"...En los contratos de concesión, sus cesiones o transferencias, o sus prórrogas otorgadas por cualquier autoridad, el impuesto se liquidará sobre el valor de la concesión o los mayores valores resultantes. Si no se determina el valor, el impuesto se liquidará de conformidad con las normas del artículo 272° de este Código..."*.

En base a las reglas transcriptas, corresponde efectuar una técnica de interpretación normativa armónica entre las diversas disposiciones del Código Tributario y las normas complementarias, con respecto al argumento de la firma apelante y de la composición de la base imponible arribada por el Acta de Deuda impugnada en autos.

V.- Expuesto el marco normativo de las actuaciones que tengo a la vista, corresponde entrar de lleno al análisis del argumento del apelante con respecto a la composición de la base imponible del tributo, afirmando que la determinación efectuada por la DGR, no tiene en cuenta la justa apreciación de la naturaleza jurídica del acto sometido a imposición, debiendo recurrirse para ello a la realidad económica exteriorizante de capacidad contributiva.

En esta línea argumentativa, nuestra Corte ha señalado que: "Se hace necesario aclarar que en la especie rige el 'principio de la realidad económica', conforme al cual las disposiciones de una ley o reglamento deben apreciarse con arreglo a su

naturaleza intrínseca, antes que con sujeción a la denominación asignada por el legislador; pues es criterio aceptado desde antiguo por la Corte Suprema de Justicia de la Nación que no importa la calificación que se utilice para denominar la realidad de las cosas si se advierte que las instituciones jurídicas no dependen del nomen iuris que se les dé o asigne por los otorgantes del acto o el legislador incluso, sino de su verdadera esencia jurídica económica, y, entonces, cuando medie ausencia de correlación entre nombre y realidad deberá desestimarse el primero y privilegiarse la segunda, o, lo que es equivalente, los caracteres que la ciencia del derecho exige para que se configuren los distintos hechos y actos jurídicos (cfr. Fallos 318:676 y sus citas)” (cfr. CSJT, Sala Laboral y Contencioso Administrativo, Sentencia N° 994, 25/07/2017, “YPF SA c. Comuna de Delfín Gallo s. Nulidad/Revocación”).

Siguiendo el orden de las cuestiones planteadas, la metodología determinativa usada por la DGR, fue expuesta en el Acta de Deuda N° A 336-2022, habiendo explicado la serie de actos de los cuales se valió para la conformación de la base imponible sujeta al impuesto de sellos.

En el mencionado acto se expuso que del análisis del "CONTRATO DE CONCESION" de las obras para la "RECUPERACION, REVALORIZACION, ADMINISTRACION, MANTENIMIENTO Y EXPLOTACION DEL EDIFICIO, MERCADO DEL NORTE DE LA CIUDAD", suscripto entre la Municipalidad de San Miguel de Tucumán, y la firma PASEO DEL NORTE S.A., dicho instrumento otorga al apelante la concesión del predio conocido como "Mercado del Norte" (ubicado en la manzana de calles Junín, Córdoba, Maipú y Mendoza de esta ciudad capital) y que resulta alcanzado por el Impuesto de Sellos en virtud de las disposiciones del artículo 235° y concordantes del CTP.

En particular, el primer párrafo del artículo 262° de la norma citada, dispone que: "En los contratos de concesión, sus cesiones o transferencias, o sus cesiones o transferencias, o sus prórrogas otorgadas por cualquier autoridad, el impuesto se liquidará sobre el valor de la concesión o los mayores valores resultantes' (...)

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Se entiende que el objeto de la concesión comprende la "Recuperación, revalorización, administración, mantenimiento y explotación del edificio Mercado del Norte de la ciudad".

De la lectura del contrato, se destacan las siguientes disposiciones relevantes para el cálculo del valor de la concesión, o lo que es lo mismo, la base imponible del tributo, el plazo de la concesión se establece en 50 años, la cláusula cuarta del contrato establece que la concesionaria se obliga a realizar una inversión total de \$ 1.941.909.600 (pesos mil novecientos cuarenta y un millones novecientos nueve mil seiscientos), la cláusula décima, dice que la concesionaria se obliga también al pago de un canon mensual de \$ 326.000 (pesos trescientos veintiséis mil. Expresa la DGR, que la inversión total que la concesionaria se obliga a realizar, integra el valor de la concesión, y junto con los cánones pactados, constituyen la contraprestación convenida por la entrega del predio y el permiso de uso del mismo, por el plazo de 50 años.

Sigue expresando el instrumento, que una vez concluido el plazo de la concesión, el concesionario deberá restituir el bien a la concedente, sin poder reclamar por las mejoras introducidas al bien o por el aumento de valor de la propiedad.

Por ello, afirma el organismo que el monto de la obra que la concesionaria se obliga a realizar, como los cánones pactados por la duración total del contrato, integran el valor de la concesión, ya que mencionados ítems constituyen la contrapartida de la entrega del predio y el permiso de uso del mismo.

Asimismo, cabe resaltar que los argumentos expuestos por el apelante, con respecto a lo analizado en este punto, no fueron objetos de producción probatoria, ya que conforme consta en el informe del actuario, la firma recurrente no produjo la prueba ofrecida, quedando sin sustentos facticos las afirmaciones vertidas en el recurso de apelación.

Es por ello, que entiendo que el hecho que las partes hayan contemplado todas las circunstancias mencionadas, componen la parte económica del contrato celebrado, de modo tal que la misma se vea debidamente compensada con las ventajas obtenidas por el concesionario a lo largo de la vida del contrato.

En conclusión y del análisis de las actuaciones en su totalidad, así como del contenido del instrumento en cuestión, denominado contrato "CONTRATO DE CONCESION" de las obras para la "RECUPERACION, REVALORIZACION, ADMINISTRACION, MANTENIMIENTO Y EXPLOTACION DEL EDIFICIO, MERCADO DEL NORTE DE LA CIUDAD", corresponde confirmar lo actuado por la DGR, así como la metodología empelada para arribar a la determinación de deuda, ya que el impuesto de sellos no grava los documentos en sí, sino las operaciones económicas definidas por la ley como hechos imponible y, en este caso, la determinación impugnada, cumple con los requisitos esenciales para la imposición del Tributo y lo que atañe a la naturaleza de este impuesto y a sus fines quedando acreditado en autos el hecho tributario previsto en la norma de aplicación (art. 235° y 262° del C.T.P.), cumpliéndose el principio de instrumentación de una determinada operación comercial de la que surge un título jurídico apto para exigir el cumplimiento de las obligaciones sin la necesidad de recurrir a otro documento. Por lo expresado, corresponde confirmar lo actuado por la DGR, con respecto a la conformación de la base imponible del Impuesto de Sellos.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

VI.- Siguiendo las normativas expuestas en el punto que antecede y con respecto a lo manifestado por el apelante, afirmando que la Municipalidad de San Miguel de Tucumán se encuentra exenta del pago del tributo, por lo que no corresponde que paseo del norte S.A. Tribute por la totalidad de la deuda reclamada por medio del Acta de Deuda N° A 336-2022, cabe adentrarnos en el análisis correspondiente.

Dr. JORGE E. POSSE POMESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En el presente caso y tal como se expresó en el punto V de estos considerandos, las partes suscribieron un contrato de concesión, en donde acuerdan que el objeto del mismo es la Recuperación, revalorización, administración, mantenimiento y explotación del edificio Mercado del Norte de la ciudad, o sea la Municipalidad de San Miguel de Tucumán cede el mencionado predio y Paseo del Norte S.A., efectúa su explotación económica, tal como se analizó anteriormente.

Ahora bien, mas allá de las normativas analizadas para este caso particular (art. 235°, 236° y 262° del C.T.P.), debe tenerse en cuenta el art. 277° del CTP, que dice: *Están exentos del Impuesto de Sellos, sin perjuicio de los que se encuentran*

C.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

eximidos por leyes especiales:...2. El Estado provincial, sus dependencias y entidades autárquicas, con excepción de la Caja Popular de Ahorros de la Provincia de Tucumán por sus actos y operaciones relativas a su actividad financiera y de seguros. También están exentas las municipalidades de la Provincia (el subrayado me pertenece).

En igual sentido y teniendo en cuenta el agravio expresado por el apelante, el Art. 245° del CTP expresa textualmente: “*Si alguno de los intervinientes estuviera exento del pago del gravamen por disposición de este Código o de leyes especiales, la obligación se considerará divisible y la exención se limitará a la cuota que le correspondiera a la persona exenta, sin perjuicio de las excepciones previstas por ley*”.

La Resolución apelada, solo se limita a mencionar la Ley Impositiva N° 8467 en su art. 13°, inc 2, apartado f, el cual expresa que: “*...De conformidad con lo dispuesto por el artículo anterior, el impuesto se hará efectivo de acuerdo con las siguientes alícuotas e importes fijos...del 3%...2) Las concesiones y sus prórrogas otorgadas por autoridades nacionales, provinciales o municipales. El gravamen estará a cargo del concesionario...*”, procediendo la DGR a aplicar la alícuota dispuesta, considerando que el apelante debe soportar la totalidad del impuesto determinado, sin dar mayores fundamentos del por qué el contribuyente debe soportar la parte del tributo correspondiente a un sujeto exento, la Municipalidad de San Miguel de Tucumán, conforme lo dispuso el C.T.P.

En materia de interpretación de la ley, cobra relevancia el criterio interpretativo el cual postula que el sentido de un texto no debe alcanzarse de manera aislada, sino correlacionándolo con otras partes de aquél y con el resto del articulado de la ley donde se encuentra inmerso; y que la interpretación de las leyes debe practicarse teniendo en cuenta el contexto general de ellas y los fines que las informan (cfr. CSJN, ED 50-304; 51-351, entre otras)” (CSJT, Sala Laboral y Contencioso Administrativo, Sentencia N° 959, 04/07/2018, “Citromax SA c. Provincia de Tucumán -DGR- s. Nulidad/Revocación”).

A la vez, el artículo 7° del Código Tributario de Tucumán dispone: “Los actos, hechos o circunstancias sujetas a tributación, se considerarán conforme a su

significación económica financiera en función social prescindiendo de su apariencia formal aunque ésta corresponda a figuras o instituciones regladas por otras ramas del derecho”.

En esta línea, nuestra Corte ha señalado que: “Se hace necesario aclarar que en la especie rige el ‘principio de la realidad económica’, conforme al cual ‘las disposiciones de una ley o reglamento deben apreciarse con arreglo a su naturaleza intrínseca, antes que con sujeción a la denominación asignada por el legislador.

En el presente caso, corresponde realizar una interpretación armónica de las leyes que rigen la materia tributaria en nuestra provincia, teniendo en cuenta el contexto general y los fines de la misma.

Las dos normas fundamentales que rigen las relaciones tributarias en la Provincia de Tucumán, son el Código Tributario de Tucumán (Ley N° 8240) y la Ley Impositiva N° 8467.

El Código Tributario de Tucumán, establece el marco legal por cual se definen las estructuras principales de los tributos, o sea el “hecho imponible”, los sujetos (activo y pasivo), la “base imponible”, el “tipo impositivo” (impuesto o tasa) y las exenciones (situaciones que a pesar de cumplir con el hecho imponible, no genera obligación de pagar el tributo), etc.

La Ley impositiva N° 8467 solo se remite a la cuantificación de las alícuotas, o sea el porcentaje que debe tributar el contribuyente, según el hecho imponible de los tributos que están contemplados y descriptos en el Código Tributario Provincial y Leyes especiales.

Por ello y siguiendo la técnica legislativa usada por las normas mencionadas y su correcta hermenéutica jurídica, todo lo relativo al Impuesto de sellos (Sujetos, hecho imponible, etc.), incluido los sujetos exentos (hecho que se discute en este caso) están normados por el Código Tributario de la Provincia de Tucumán. La ley Impositiva N° 8467, solo se refiere a las alícuotas correspondientes, conforme lo expresa en su Art. 1°, el cual dispone: “...Las alícuotas, importes fijos, impuestos mínimos, y valores correspondientes a los tributos contenidos en el Código

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Tributario de la Provincia que se establecen en la presente Ley Impositiva...”, quedando claramente delimitados los alcances de cada norma expuesta.

En materia tributaria, el principio de legalidad exige que las exenciones, como toda norma de carácter excepcional, sean interpretadas de manera restrictiva. Esto implica que no pueden extenderse por analogía o interpretación extensiva, sino que deben aplicarse únicamente a los casos expresamente previstos por la ley. La exención, al ser una derogación limitada de la obligación tributaria, debe ser clara y expresa, sin que pueda presumirse su existencia, misma exigencia debe tener la interpretación de la Autoridad de Aplicación, cuando considera que una exención no se aplica a un contribuyente determinado, más aun cuando la norma que invoca para no hacer operativo el beneficio, no posee la claridad ni literalidad suficiente para dar certeza del espíritu y finalidad de la norma.

En caso de ambigüedad o duda en la interpretación de una norma que contempla una exención tributaria, debe prevalecer aquella interpretación que sea más favorable al contribuyente, siempre que sea razonable y compatible con el texto legal. Este principio, conocido como in dubio pro contribuyente, se aplica especialmente cuando la ambigüedad surge de la redacción de la norma, como considero que ocurre en el caso de análisis, ya que art. 13°, inc 2, apartado f de la Ley Impositiva N° 8467, dice: “...De conformidad con lo dispuesto por el artículo anterior, el impuesto se hará efectivo de acuerdo con las siguientes alícuotas e importes fijos...del 3%...2) Las concesiones y sus prórrogas otorgadas por autoridades nacionales, provinciales o municipales. El gravamen estará a cargo del concesionario...”, de la lectura del mismo, interpreto que el contribuyente debe tributar el impuesto de sellos, pero nada dice de la exención del tributo a cargo de los entes estatales, como tampoco expresa nada sobre que los contribuyentes se harán cargo del tributo que corresponda a los sujetos exentos por el Código Tributario, entendiendo este vocal que la interpretación efectuada por la DGR con respecto a la hermenéutica normativa planteada en este caso particular, es arbitraria.

Resulta pertinente recordar que las normas analizadas, se ubican en el TÍTULO III del Código Tributario CAPÍTULO I, referido específicamente al Impuesto de Sellos, por lo que entiendo que el legislador, quiso razonable y

metodológicamente que en los contratos de concesión, cuando una de las partes reviste el carácter de sujeto exento, la obligación tributaria es divisible, y la exención se limitará a la cuota que le correspondiera a la persona exenta, quedando gravado el 50 % correspondiente a la parte no exenta, en este caso PASEO DEL NORTE S.A.

Que yerra la DGR en su análisis del caso específico, ya que en la resolución apelada, solo se limitó al examen literal de la Ley Impositiva N° 8467, sin tener en cuenta lo normado concretamente en el mencionado Título III del Digesto Provincial, ya que de los mentados principios elementales del Derecho Tributario, resulta de particular importancia para la adecuada resolución de la litis, la "Realidad Económica" del negocio jurídico objeto del Impuesto de sellos, ya que a mi entender resulta claro el modo en que está previsto en el C.T.P. la división del Tributo, con respecto a los sujetos exentos en un contrato de concesión.

Que atento al texto legal en su conjunto y el espíritu de la norma, la obligación tributaria resultante del contrato de concesión, es divisible entre las partes contratantes y de la hermenéutica jurídica resultante de los artículos N° 245° y 277° inc. b) del Código Tributario de Tucumán, debe interpretarse conforme el Digesto Provincial, quedando aclarado que la municipalidad de San Miguel de Tucumán se encuentra exenta del pago del impuesto, correspondiendo a Paseo del Norte S.A. ingresar el 50 % del gravamen determinado por el Acta de Deuda N° A 336-2022, ya que el art. 13°, inc 2, apartado f de la Ley Impositiva N° 8467 alegado por la Autoridad de Aplicación, como fundamento legal para que el contribuyente soporte el 100 % del Tributo, incluida la parte exenta de la Municipalidad de San Miguel de Tucumán, no es claro al respecto, correspondiendo una interpretación restrictiva y en beneficio del contribuyente, conforme la doctrina tributaria expuesta anteriormente.

En conclusión, atento a lo expuesto en los considerandos que anteceden, la base imponible fue correctamente determinada por la Autoridad de Aplicación y luego de aplicar la alícuota correspondiente para los contratos de concesión, se debe detracer del Impuesto determinado, el 50 % del monto arribado en el Acta de Deuda N° A 336-2022, atento a que la obligación tributaria es divisible y la exención se limita a la cuota que le corresponde a la persona exenta. Por ello, el

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOZAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

M.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Impuesto a Ingresar por el contribuyente Paseo del Norte S.A. en concepto del Impuesto de sellos correspondiente al Contrato de Concesión, asciende a la suma de \$ 30.595.644 (Pesos Treinta Millones, Quinientos Noventa y Cinco Mil Seiscientos Cuarenta y Cuatro) expresado en valores históricos. Oportunamente corresponderá a la Autoridad de Aplicación liquidar los intereses resarcitorios correspondientes, de acuerdo a las normas legales vigentes

VII.- Finalmente, procedo a emitir opinión con respecto al planteo de nulidad de la Resolución N° D 68/22, alegada por el contribuyente, en reiterados puntos de su recurso de apelación.

En cuanto al agravio específico de nulidad de la Resolución DGR por falta de causa, cabe recordar que por causa del acto administrativo han de entenderse los antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho que en cada caso llevan a dictarlo. Va de suyo que tales "antecedentes o circunstancias de hecho o de derecho" deben existir o concurrir al tiempo de emitirse el acto. (cfr. Marienhoff Miguel S., Tratado de Derecho Administrativo Lexis N° 2203/001602).

La causa es, de tal forma, un elemento lógico que comprende el por qué y se compone de las referencias fácticas, circunstancias y normas que se constituyen en fuente creadora del acto administrativo. Se manifiesta desde el punto de vista jurídico, como aquellos antecedentes (hechos, conductas o disposiciones normativas), de los que se deducirá a su vez un consecuente jurídico (cfr. Fiorini Bartolomé A., Derecho Administrativo, T I, Abeledo Perrot, Bs. As, pág. 410 y ss.).

Puede considerarse que falta éste elemento esencial y que por ello deriva en la invalidación del acto, cuando los hechos invocados como referencias que justificarán la emisión del acto no existieren o fueren falsos o cuando el derecho invocado para ello, tampoco existiere.

Ahora bien, del análisis de la resolución N° D 68/22 y del Acta de Deuda N° A 336-2022, llego a la conclusión que ambos actos fueron emitidos acorde a derecho, en el momento que contienen la fundamentación metodológica empleada por la DGR para arribar a la determinación de deuda, así como la debida enunciación de las normas aplicadas y fundamentación jurídica, sin incurrir en la violación al derecho de defensa denunciado por el apelante.

En los considerandos del acto atacado, la DGR enuncia concretamente la causa y motivo de su pretensión, confirmando las obligaciones intimadas por el Acta impugnada, en donde se detalló específicamente el instrumento en los cuales se perfeccionó el hecho imponible del impuesto de sellos, habiendo reconocido el contribuyente, que el contrato de concesión se encontraba alcanzado por el tributo.

Asimismo, cabe tener presente que el apelante ofreció la producción de numerosas pruebas en esta etapa de apelación, pero conforme consta a fojas 18 del expediente de cabecera en el informe del actuario, al finalizar el período probatorio, la firma Paseo del Norte S.A. no instó ni produjo ninguno de los medios ofrecidos, a pesar de haber solicitado en su recurso de apelación la apertura del período de prueba.

En igual sentido, tampoco se configuró la afectación al derecho de defensa del contribuyente, conforme lo afirma en su recurso, en el momento que pudo ejercer el mismo, usando las herramientas jurídicas otorgadas por el Código (Impugnación – apelación), siendo ambas presentaciones motivo de sendas resoluciones que analizaron y contestaron los agravios planteados, lo cual es prueba de que ejerció el derecho que considera turbado.

El artículo N° 167° del C.P.C.C.T. dice: *“...Para obtener la declaración de nulidad de un acto procesal es menester tener interés legítimo. No se declarará por ello nulo un acto irregular cuando su irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide...”*

Al respecto, según ha establecido este Tribunal en numerosas oportunidades, el postulado rector en lo que hace al sistema de las nulidades es el de la conservación de los actos. La interpretación de la existencia de aquéllas es restrictiva y sólo procede la declaración cuando por la violación de las formalidades resulta un perjuicio real, actual y concreto para la parte que las invoca, y no cuando se plantean en el único interés de la ley o para satisfacer formalidades desprovistas de aquel efecto perjudicial. Por ello, corresponde rechazar el planteo de nulidad efectuado por el contribuyente.

G.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

VIII.-En relación a la Sanción Impuesta por medio del Sumario N° M 336-2022 instruido en los términos del art. 286° inc. 1) del C.T.P., aplicando una Multa por \$ 61.191.276 (Pesos Sesenta y Un Millones Ciento Noventa y Un Mil Doscientos Setenta y Seis) equivalente al 100 % del Impuesto dejado de ingresar.

Que el artículo 286° inc. 1) expresa: *“...Se considerará infracción y serán pasibles de multas equivalentes al cien por ciento (100%) del tributo que corresponda abonar en cada caso: 1. Los contribuyentes y/o responsables que omitan total o parcialmente el pago del Impuesto de Sellos...”*.

Expresa el apelante que la DGR debe probar que la acción punible le es atribuida al contribuyente y el momento de hacerlo es en los fundamentos del acto administrativo que impone la sanción, situación que a todas luces no lo hizo.

En este sentido, cabe tener presente lo dispuesto por el Art. 285° del C.T.P. el cual dispone: *“...Los recargos e infracciones del Impuesto de Sellos tienen su nacimiento en el hecho objetivo de la violación legal, sin necesidad de establecer la existencia de culpa, dolo o fraude...”*.

La tipificación de la infracción del impuesto de sellos, conforme lo expresa la normativa aplicable, son los hechos, maniobras o negligencias tendientes a producir la omisión total o parcial del tributo o la demora en su ingreso, tales situaciones configuran una conducta típica del ilícito tributario, concluyendo que el legislador entiende como hecho punible la simple mora en el pago del impuesto de Sellos, atribuyéndole el carácter de automática.

Ahora bien, considero que el elemento objetivo requerido en el art. transcripto, se encuentra acreditado en el expediente y no fue desvirtuado por el contribuyente, tanto en la etapa impugnatoria, como tampoco en esta instancia de apelación.

Que la conducta desplegada por el contribuyente, generó una grave incidencia en la materia imponible, y, no obstante tener conocimiento de esa circunstancia, omitió cumplir con las correspondientes obligaciones sustanciales, consciente de su incorrección y falsedad, razón por la cual la Autoridad de Aplicación impugnó la DDJJ correspondiente.



Siendo el bien jurídico tutelado la verificación y fiscalización del órgano recaudador, así como prevenir y reprimir las transgresiones a la norma, el incumplimiento del contribuyente con dichos deberes, configura en plenitud el hecho punible contemplado en el art. 286° inc 1) del CTP.,

Habiendo analizado el agravio expuesto por el contribuyente, corresponde desestimar el mismo y confirmar lo actuado por la Autoridad de Aplicación, para acreditar la conducta de la firma presentante, ya que según se desprende de las constancias de autos, el mismo no ha logrado probar la inexistencia del elemento subjetivo propio del tipo infraccional imputado, es decir, no aporta ningún elemento probatorio que permita eximir su responsabilidad, máxime cuando el acto administrativo por medio del cual se aplica la sanción, en su condición de tal goza de presunción de legitimidad.

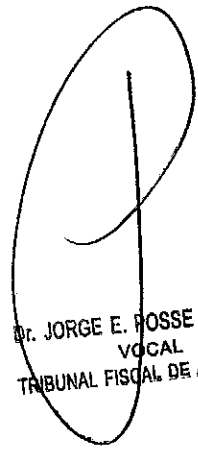
Que el artículo 70° del C.T.P. dice que toda acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal, constituye infracción punible en la medida y con los alcances establecidos en este Código y en las leyes especiales. Que la acción punible se materializó con la omisión de pago y se concretó en los hechos, es decir, la conducta perfectamente exteriorizada.

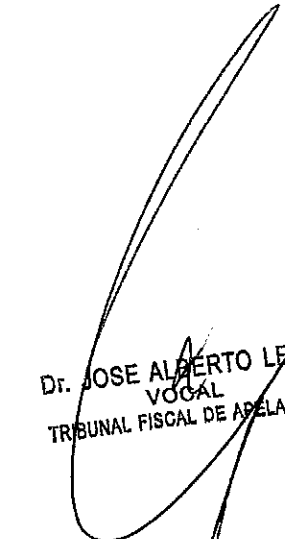
En este caso concreto, la falta de ingreso impuesto plasmó la evasión impositiva, lo que configura una infracción a los deberes materiales pues existe una conducta antijurídica constituida por la omisión del ingreso del impuesto.

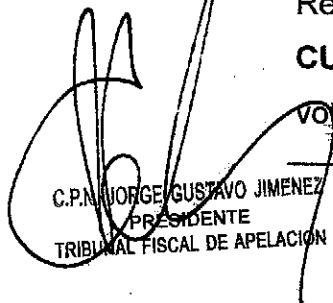
Que, en virtud de lo expuesto, corresponde confirmar el Sumario N° M 336-2022 instruido en los términos del art. 286° inc. 1) del C.T.P., aplicando la Sanción de Multa por \$ 30.595.644 (Pesos Treinta Millones, Quinientos Noventa y Cinco Mil Seiscientos Cuarenta y Cuatro) equivalente al 100 % del Impuesto dejado de ingresar.

En conclusión, habiendo analizado los argumentos impetrados por el contribuyente en su presentación y considerando que la Resolución de la DGR fue emitida acorde a derecho, corresponde **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **PASEO DEL NORTE S.A., CUIT N° 30-71752718-2**, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así

voto.


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


Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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

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

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

Visto el resultado del presente Acuerdo,

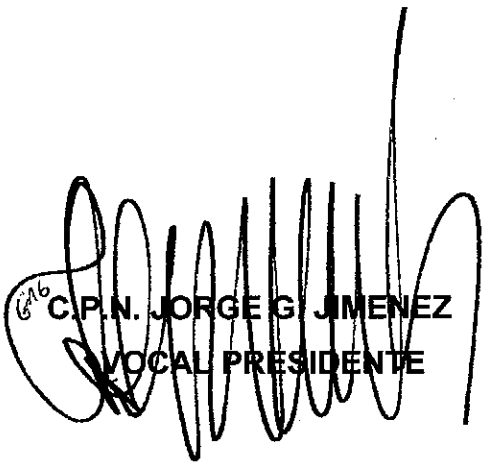
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

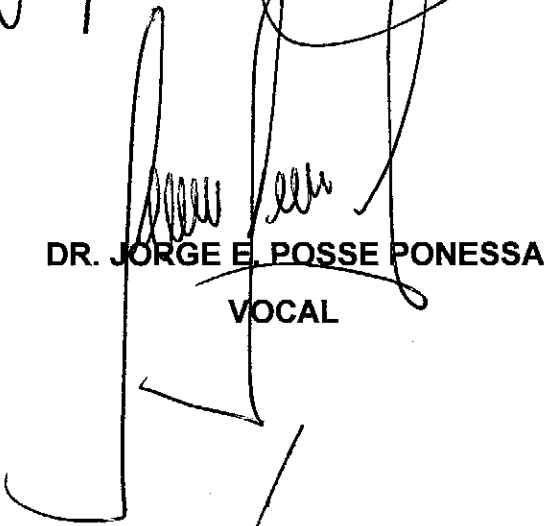
- 1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **PASEO DEL NORTE S.A., CUIT N° 30-71752718-2**, contra la Resolución de la DGR N° D 68/22 de fecha 03/11/2022, y en consecuencia confirmar el Acta de Deuda N° A 336-2022, practicada en concepto del Impuesto de Sellos por un monto de \$ 30.595.644 (Pesos Treinta Millones, Quinientos Noventa y Cinco Mil Seiscientos Cuarenta y Cuatro), por los motivos expuestos.
- 2) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **PASEO DEL NORTE S.A., CUIT N° 30-71752718-2**, contra la Resolución de la DGR N° D 68/22 de fecha 03/11/2022, y en consecuencia confirmar el Sumario N° M 336-2022 instruido en los términos del art. 286 inc. 1) del C.T.P., aplicando la Sanción de Multa por \$ 30.595.644 (Pesos Treinta Millones, Quinientos Noventa y Cinco Mil Seiscientos Cuarenta y Cuatro) equivalente al 100 % del Impuesto dejado de ingresar, por los motivos expuestos.
- 3) REGÍSTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente devolver los antecedentes administrativos y **ARCHIVAR**.

A.L.D.

HACER SABER


CP.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION