

SENTENCIA N° 105/2024

Expte. N° 266/926/2022 y Agdo.

En San Miguel de Tucumán, a los 21 días del mes de AGOSTO de 2024 reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "BENITOCAFÉ S.A. s/Recurso de Apelación" Expte. N° 266/926/2022 y N° 268/926/2022 (Expte. D.G.R. N° 1970/376/DS/2022).

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 en forma preliminar y habiéndose dispuesto en autos la acumulación de los Exptes. N° 266/926/2022 -GONZALO BENJAMIN SANCHEZ- y N° 268/926/2022 -RAUL ALBERTO CABRERA- (Expte. D.G.R. N° 1970/376/DS/2022) lo que fue notificado a las partes conforme obra a fs. 78/80 del Expte. N° 266/926/2022, los recursos de apelación interpuestos serán tratados en forma conjunta.

II. El contribuyente GONZALO BENJAMIN SANCHEZ a título personal y como Socio Gerente de BENITOCAFÉ S.A. C.U.I.T. N° 30-71646317-2, interpone a fs. 01/06 del Expte. T.F.A. N° 266/926/20222 Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 42/22 de la Dirección General de Rentas de fecha 14/07/22 obrante a fs. 170/171 del Expte N° 1970/376/DS/2022.

En ella se resuelve: rechazar la impugnación presentada por GONZALO BENJAMIN SANCHEZ C.U.I.T. N° 20-33139240-6 al Acta de Deuda N° A 117-2022 en concepto de Impuesto de Sellos y aplicar una multa por encuadrar su conducta en la infracción prevista en el art. 286 inc. 1 del C.T.P. por un importe de \$ 1.112.989,84 (Pesos Un Millón Ciento Doce Mil Novecientos Ochenta y Nueve con 84/100) equivalente al 100% (cien por ciento) del gravamen omitido en la posición consignada en el Acta de Deuda N° A 117-2022.

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

El apelante realiza una exposición de los antecedentes. Manifiesta que el 17/02/22 suscribió como locatario y representante de la firma Benito Café S.A. un contrato de locación de un inmueble sito en calle Güemes Nº 151 de la ciudad de Yerba Buena por un plazo de 72 meses y que luego de firmado, decidieron modificar su plazo de vigencia reduciéndolo a 3 años de duración, lo que fue plasmado en una adenda firmada el 17/03/22, presentada ante la D.G.R. y liquidado y pagado el impuesto mediante plan de pago; instrumento que fue debidamente presentado ante el fisco tanto para el momento de su aforo, como al momento de impugnar el acta de deuda, lo que no fue ponderado al momento de resolver la resolución apelada.

Sostiene que la D.G.R. abre un requerimiento fiscal y mediante Acta de Deuda Nº A 118-22 le reclama a él y a Benito Café S.A. la diferencia por impuesto de sellos imputando el pago como insuficiente o parcial alegando que habían pagado por un plazo menor al consignado en el contrato.

Cuestiona los alcances de lo prescripto en el art. 235 del C.T.P. sosteniendo que no puede llevarse al extremo la instrumentalidad como única base para devengar el impuesto, ya que deberían tenerse en cuenta circunstancias relevantes que modifican el instrumento, como sucedió en este caso en el que el Fisco pretende gravar un negocio formalizado por un plazo mayor al que finalmente las partes se comprometieron, a través de un instrumento adicional que no fue tenido en cuenta al resolver la impugnación.

Considera que las mismas razones que motivan que se compute como base de cálculo del impuesto las posibles prórrogas de un contrato (art. 242 C.T.P.), indican que debe también reducirse esa base cuando mediante un nuevo instrumento, se reduzcan los plazos del negocio y en consecuencia la base imponible y que si uno de los presupuestos de la definición "instrumento" a los fines de su gravabilidad es su autosuficiencia, mal puede decirse que el primer instrumento pueda calificarse así, puesto que requiere del posterior de adenda para exigir el cumplimiento de lo pactado en el negocio de manera acabada.

Agrega que no puede ser condenado por la sanción imputada, por ser inexistente la deuda que sirve de presupuesto fáctico para la referida sanción, circunstancia que motiva que no se configure la omisión de pago del impuesto de sellos y ello es así porque en el caso no existe una diferencia de impuestos, si nos atenemos al instrumento de adenda presentada, que la D.G.R. omitió considerar en su resolución.

Finalmente y para el caso que el Tribunal considere que no corresponde revocar la resolución impugnada, solicita se revoque la multa impuesta por haber mediado error excusable, ya que obró en firme convicción de que la base imponible del impuesto era la denunciada en la liquidación de pago, la que tuvo en cuenta el plazo contractual modificado por la adenda y que si se confirma la multa, la misma sea reducida tomando en cuenta que al 100% del impuesto a pagar debe detraérsele lo pagado espontáneamente.

No ofrece prueba en esta instancia y solicita se tenga por presentado el recurso de apelación y oportunamente se revoque la resolución apelada.

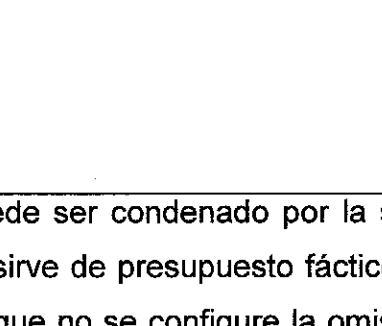
Por otra parte, el contribuyente RAUL ALBERTO CABRERA C.U.I.T. N° 20-10219455-2 a fs. 01/10 del Expte. T.F.A. N° 268/926/2022, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° M 1332/22 de la Dirección General de Rentas de fecha 14/07/22 (fs. 168 del Expte. D.G.R. N° 1970/376/DS/2022).

En ella se resuelve: aplicar al contribuyente una multa de \$1.112.989,84 (Pesos Un Millón Ciento Doce Mil Novecientos Ochenta y Nueve con 84/100) equivalente al 100% (cien por ciento) del monto del Impuesto omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 286° inc. 1 del C.T.P. Impuesto de Sellos, correspondiente al Contrato de Locación Comercial celebrado en fecha 17/02/22 entre el Sr. Raúl Alberto Cabrera en carácter de locador y Benitocafé S.A., representada por su Director Gonzalo Benjamín Sánchez en calidad de locatario.

El apelante expone la cronología de los hechos y sostiene que la resolución que apela evidencia una falta de motivación suficiente, lo que lleva a su calificación como nula de nulidad absoluta insubsanable, en tanto y en cuanto, vicia sustancialmente el acto administrativo.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

Aclara que en la cláusula décimo quinta se estableció que los gastos del sellado del instrumento estarían a cargo de la parte locataria, lo que quiere decir que no es la principal obligada al pago del impuesto (sin perjuicio de la solidaridad que prescribe el C.T.P.) y que ello demuestra la buena fe de su conducta y por ende la falta de culpa o dolo en la supuesta omisión del pago, en tanto había una expectativa de cumplimiento efectiva depositada hacia los colocalitarios en lo relativo a la observancia de la obligación tributaria en cuestión que pesaba sobre ellos.

Manifiesta las circunstancias que los llevo a readecuar los términos del contrato (como la realidad económica del país, contexto inflacionario en permanente suba, tipo de cambio en fluctuación constante, etc.) a través de una adenda celebrada el 17/03/22 debidamente certificada por escribano, la que adjunta con el recurso interpuesto en esta instancia y que dicha certificación comprende al contrato de locación y la adenda (ver última hoja de certificación notarial-clausula cuarta); es decir que ambos se encuentran con sello notarial de misma fecha, repuesto por declaración jurada semanal, lo que permite inferir que se trata de UN MISMO y UNICO instrumento.

Expresa que existe menos de un mes de diferencia entre la celebración del contrato de locación y la adenda, lo que demuestra la falta de mala fe en su conducta o algún intento de evasión del tributo.

Alega que la D.G.R. dejó de lado la realidad de los hechos y determinó de oficio el impuesto con una base imponible totalmente improcedente e instruyó un sumario por la supuesta infracción del art. 286 inc. 1º y que la base imponible para determinar el impuesto sería de 36 meses y no de 72 como lo estipula la Administración, por ello presentó en tiempo y forma la declaración jurada, declarando la base imponible correcta (\$17.205.288,03) y la aplicación de la alícuota correspondiente (2%), que es la que coincide con la realidad de los hechos (léase: 36 meses de locación comercial), ya que los documentos se encuentran certificados por escribano público con anterioridad a la fecha de la determinación, considerando que la instrumentación de la operatoria contractual con su contrato macro y adenda por readecuación, había sido correctamente

intervenida por la Autoridad de Aplicación, sin que existan indicios de un ánimo de omisión del impuesto de sellos.

Sostiene que devienen en inconstitucionales las sanciones objetivas en materia tributaria (arts. 285 y 286 del C.T.P.), ya que las infracciones tienen carácter punitivo por lo que sería imposible la no determinación del carácter subjetivo de dolo o fraude o culpa y que la multa aplicada se encuentra viciada en tanto parte de un cálculo incorrecto, ya que la base ha sido modificada y por ella debería considerarse nulo el sumario instruido.

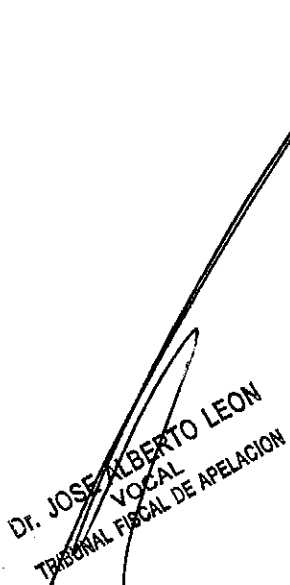
Ofrece en esta instancia prueba documental y solicita se haga lugar al recurso interpuesto.

III. A fs. 58/63 del Expte. T.F.A. N° 266/926/2022, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto por el Sr. Gonzalo Benjamín Sánchez (conf. art. 148 del C.T.P.).

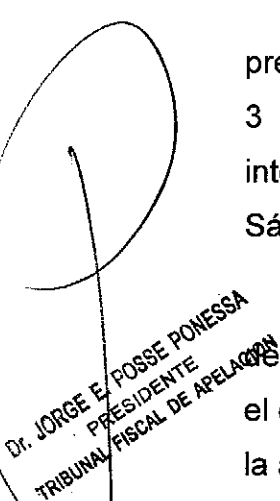
En primer término, realiza una serie de aclaraciones respecto a la presentación del contribuyente y que en virtud del principio de informalismo (art. 3 inc. 2° de la Ley 4537) trata el recurso de apelación presentado como interpuesto contra las Resoluciones N° D 42/22 y N° D 43/22, emitidas para Sánchez Gonzalo Benjamín y para la firma BENITOCAFÉ S.A., respectivamente.

A continuación, sostiene respecto a la cronología de los hechos denunciados por el apelante, que según surge de la documentación obrante en el expediente, el contrato en cuestión fue celebrado en fecha 17/02/22, en tanto la adenda al mismo, según el contribuyente, fue hecha en fecha 17/03/22 y que las Actas de Deuda N° A 117/22 y N° A 118/22 fueron notificadas los días 28/03/22 y 30/03/22, en tanto las Resoluciones N° D 42/22 y N° D 43/22 que confirmaron dichas actas fueron notificadas en fecha 20/07/22 y 07/09/22.

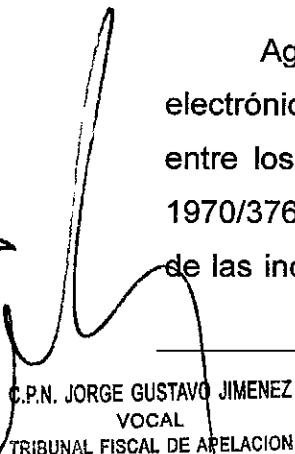
Agrega que del cotejo de las fechas y contenido de los correos electrónicos remitidos entre el contribuyente y la División Sellos, comprendidas entre los días 02/03/22 y 23/03/22 (fs. 4/22 y 229/236 del Expte. D.G.R. N° 1970/376/DS/2022), surge evidente que el recurrente tenía pleno conocimiento de las inconsistencias detectadas en los períodos del contrato de locación y la



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

posible determinación de oficio que resultaría, motivo por el cual decide con el locador celebrar la adenda contractual.

Manifiesta que, analizados los e-mails intercambiados entre la División Sellos y el recurrente, se detecta que el 23/03/22 fue remitida la adenda en cuestión, la cual fue observada por dicho organismo, informando que no acreditó el pago del tributo respectivo, siendo que el mismo debió efectuarse por liquidación web, haciendo saber al contribuyente mediante email del 03/03/22, que *“Rehacer el contrato no los desobliga por la existencia del que ya presentaron”*.

Que contrario a lo que expresa el apelante, si bien se remitió vía e-mail la adenda firmada por las partes a la División Sellos, la misma no estaba intervenida por autoridad competente (escribano público) y además tampoco consta en sus registros, ni en documentación alguna presentada en las instancias anteriores ni en la presente, que se haya ingresado el Impuesto de Sellos correspondiente.

En cuanto a la supuesta falta de consideración de la adenda celebrada el 17/03/2022, sostiene que durante la instancia impugnatoria la misma no fue aportada por el apelante, conforme se expuso expresamente en las resoluciones apeladas (fs. 171 y 264 del Expte. D.G.R. N° 1970/376/DS/2022) y que, sin perjuicio de ello, procedió al análisis de toda la documental e información obrante en el expte. de marras, detectando que en el Recurso de Apelación interpuesto ante el T.F.A. por una de las partes (locador) el Sr. Raúl Alberto Cabrera, contra la Resolución N° M 1332-22 (fs. 178/205 del Expte. D.G.R. N° 1970/376/DS/2022), éste arrima copia simple de la citada adenda, la cual contiene sello de intervención de la Escribana Estela del C. Toledo Ruiz.

Resalta que ante ello, se remitió nota a la División Sellos de dicho organismo a fin de aclarar esta situación, indicando a fs. 237 al respecto lo siguiente: *“(...) cumplimos en informar que la Adenda de locación comercial por ajuste de duración de contrato no fue presentada al Organismo para el pago del Impuesto de Sellos respectivo, no existiendo registros sobre declaración jurada ingresada por un instrumento de fecha 17/03/22, por ninguno de los sujetos*

obligados al pago....Asimismo contrariamente a lo que afirma el apelante en su recurso, la leyenda inserta en la actuación notarial de fs. 205 se refiere al impuesto correspondiente a la firma... En cuanto a la Adenda bajo análisis y su certificación respectiva, surge como interrogante cómo puede la escribana actuante haber certificado en fecha 17/02/2022 las firmas insertas en un instrumento datado y firmado en fecha 17/03/2022, según las propias afirmaciones del recurrente...Se acompaña copia de correo electrónico cursado a esta jefatura en fecha 23 de marzo de 2022, con consulta respecto de un documento que contiene el mismo texto de la adenda que acompaña, pero que en la consulta remitida por medios electrónicos se encuentra sin la firma de las partes (...)"

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Sostiene que la determinación de oficio practicada mediante Actas de Deuda N° A 117-2022 y N° A 118-2022 y confirmada mediante Resoluciones N° D 42-22 y N° D 43-22, resulta ajustada a derecho conforme lo establece el art. 235 del C.T.P.

En referencia a lo manifestado por el contribuyente sobre la idea de que el instrumento "Contrato de Locación" sobre el cual se practicó la determinación de oficio no es autosuficiente, remarca que dicho instrumento reviste el carácter exterior de un título jurídico con el que puede ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.

Ante los agravios planteados respecto de la multa impuesta, destaca que de acuerdo a lo determinado en las Actas de Deuda N° A 117-2022 y N° A 118-2022 y en los Sumarios N° M 117-2022 y N° M 118-2022 instruidos en ellas por presunta configuración de la infracción prevista en el art. 286 inc. 1° del C.T.P., se verificó un pago parcial del impuesto de Sellos, materializándose la acción punible y que la conducta del contribuyente encuadra en el supuesto previsto en el mencionado art. y que en este caso se configura ya que el mismo presentó declaración jurada y regularizó en forma parcial la deuda tributaria respecto al contrato en cuestión, surgiendo crédito fiscal a pagar; por ello se procedió a impugnar la mencionada declaración jurada presentada en fecha 02/03/2022 y se determinó de oficio la obligación tributaria correspondiente al Impuesto de

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

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

Sellos, ya que como lo reconoce el propio apelante, no se trata de dos instrumentos distintos, sino que existe el contrato y una adenda rectificativa en una de sus cláusulas.

Afirma que, no habiendo cumplido su obligación de pago del impuesto de sellos, independientemente del acuerdo entre partes en el contrato, la infracción quedó configurada y por ello resulta procedente y ajustado a derecho aplicar las multas equivalentes al 100% del gravamen omitido en la posición consignada en las Actas de Deuda N° A 117-2022 y N° A 118-2022.

Respecto de la invocación del error excusable, sostiene que no resulta eximente para justificar la conducta del contribuyente, ya que para que estos deben valorarse sus características relevantes, la conducta del infractor y la verosimilitud de los argumentos expuestos por éste, ya que el error excusable debe surgir de una situación en la cual, quien la invoca procedió con la prudencia debida que se exige en el caso particular y pese a ello incurre en error. Lo que no sucede en el caso aquí en examen, ya que el apelante fue informado de las inconsistencias detectadas vía e-mail, por lo que no resulta atendible su invocación de un pretendido error excusable.

En cuanto al pedido de reducción del monto de las multas que efectúa el encartado, manifiesta que al momento de emitirse las Actas de Deuda N° A 117-2022 y N° A 118-2022 se tuvo en cuenta el impuesto ingresado mediante Plan de Pago Tipo 497 N° 146886, Res. 012/ME, por lo cual dichos montos no integraron la base para el cálculo de las mismas.

Ofrece prueba instrumental en los antecedentes que tramitan por Expte. D.G.R. N° 1970/376/DS/2022 y agdos. N° 7804/376/T/2022 y N° 8101/376/T/2022 y formula reserva del Caso Federal.

Concluye solicitando se rechace el recurso de apelación y se confirme la resolución apelada en todos sus términos.

Por otro lado, contesta a fs. 8/72 del Expte. T.F.A. N° 268/926/2022 el traslado del recurso interpuesto por el Sr. Raúl Alberto Cabrera (conf. art. 148 del C.T.P.).

Sostiene que de acuerdo a lo determinado en el Acta de Deuda N° A 116-2022 y al Sumario N° M 116-2022 instruido en ella por presunta infracción prevista en el art. 286° inc. 1 del C.T.P., conforme los antecedentes obrantes en autos, se verificó un pago parcial del impuesto de Sellos, materializándose la acción punible.

Explica que el hecho de haber modificado el locatario su situación contractual no es óbice a la aplicación de la sanción prevista en el art. 286 inc. 1° del C.T.P., ya que se verificó la falta de ingreso total del impuesto cuyo vencimiento operaba el 04/03/2022 y que las circunstancias alegadas por el contribuyente en su descargo no tienen entidad suficiente para desvirtuar el encuadramiento legal de la conducta imputada.

Manifiesta que, no habiendo cumplido su obligación de pago del impuesto de sellos, independientemente del acuerdo entre partes en el contrato, se configura la infracción y por ello resulta procedente y ajustado a derecho aplicar una multa de \$1.112.989,84 (Pesos: un millón ciento doce mil novecientos ochenta y nueve con ochenta y cuatro centavos), equivalente al 100% del gravamen omitido en la posición consignada en el Acta de Deuda N° A 116-2022.

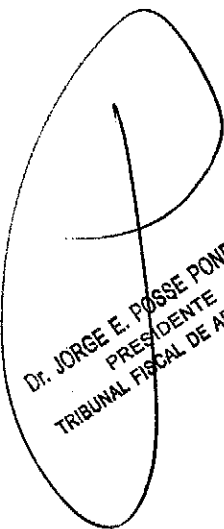
En cuanto a los argumentos usados por el apelante para fundar su pedido de nulidad de la Resolución N° M 1332-2022, sostiene que son simplemente una expresión de disconformidad con la metodología aplicada, lo cual es prueba de que en ejercicio de su derecho de defensa pudo impugnar el acto administrativo.

Destaca que debe tenerse en cuenta que tanto el Acta de Deuda N° A 116-2022 y el Sumario instruido N° M 116-2022 no fueron impugnados oportunamente por el contribuyente del Impuesto de Sellos, presentando recurso de apelación con respecto a la multa aplicada mediante el acto administrativo en cuestión, por lo cual no puede solicitar se declare la nulidad de la Resolución N° M 1332-22, ya que no ha sido vedado el derecho a ejercer su defensa en el procedimiento administrativo.

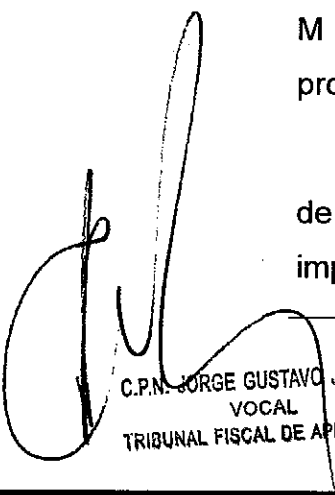
Respecto a la falta de motivación de la resolución recurrida al momento de graduarse la sanción, por no tener en cuenta a su entender el cambio de base imponible, explica que las actuaciones poseen una unidad ideal y material,



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

dentro de la cual cada etapa o paso procedimental se encuentra concatenado con el anterior, razón por la cual cada acto debe ser analizado dentro del contexto de las actuaciones.

Manifiesta que la multa impuesta fue aplicada como consecuencia del incumplimiento de la obligación de pago total del impuesto de Sellos y que podrá el recurrente estar de acuerdo o no con los fundamentos expuestos, pero ello no significa que el acto carezca de motivación y bajo ese pretexto pretender dejar inmune su accionar ilegítimo.

Sobre la inconstitucionalidad planteada, manifiesta que, en lo referente al ejercicio del control de constitucionalidad de las leyes, nuestro país se enrola dentro del sistema del control jurisdiccional y dentro de este de jurisdicción difusa.

Por último y respecto al monto de la multa aplicada, aclara que la graduación de la misma debe ser realizada dentro de los parámetros que la misma ley permite, y no convierten al acto que la impone en desproporcionado e irrazonable, como mal pretende el apelante, porque ello implica el ejercicio de una facultad legal conferida a la dicha Autoridad de Aplicación.

Ofrece prueba instrumental consistente en los antecedentes administrativos que tramitan por Expte. D.G.R. N° 1970/376/DS/2022 y agregados N° 12387/1376/TW/2022, N° 15740/1376/TW/2022 y N° 7804/376/T/2022 y formula reserva del Caso Federal.

Finalmente, y entiendo que la multa aplicada es razonable y se encuentra debidamente motivada contrariamente a lo pretendido por el recurrente, solicita que el recurso interpuesto sea rechazado y se confirme la resolución apelada en todos sus términos.

IV. A fs. 82 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 48/23, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

En consecuencia, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el art. 151° del C.T.P.

V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate se impone resolver si las Resoluciones N° D 42/22; N° D 43/22 y N° M 1332/22 dictadas por la Dirección General de Rentas en fecha 14/07/22, resultan ajustadas a derecho.

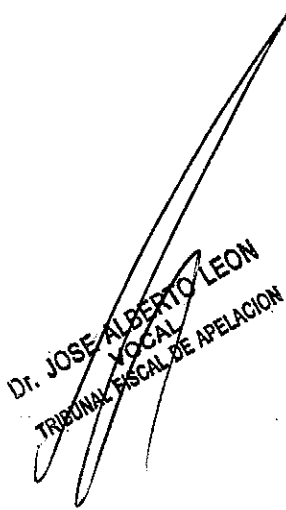
En primer término, aclaro que trataré el Recurso de Apelación presentado por el Sr. GONZALO BENJAMIN SANCHEZ (a título personal y como Socio Gerente de la firma BENITOCAFÉ S.A.) contra la Resolución N° D 42/22 de la D.G.R., como también interpuesto contra la Resolución N° D 43/22 (dictada para BENITOCAFÉ S.A.) en virtud del principio de informalismo que rige en el procedimiento administrativo (Ley 4537 art.3° inc. 2).

Aclarado ello, se advierte que la controversia se centra en la determinación de oficio de la obligación tributaria respecto del Impuesto de Sellos efectuada por el Fisco correspondiente al Contrato de Locación celebrado entre BENITOCAFÉ S.A. (Gonzalo Benjamín Sánchez) y el Sr. Raúl Alberto Cabrera en fecha 17/02/22.

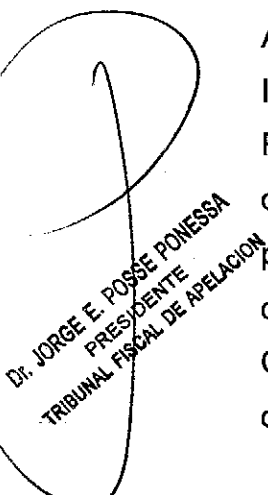
Por medio de las Actas de Deuda N° A 116-2022, N° A 117-2022 y N° A 118-2022 (fs. 40/42, 44/46 y 48/50 del Expte. D.G.R. N° 1970/376/DS/22), la Autoridad de Aplicación determinó la obligación tributaria correspondiente al Impuesto de Sellos, posición 3/2022 respecto de los contribuyentes CABRERA RAUL ALBERTO, SANCHEZ GONZALO BENJAMIN y BENITOCAFÉ S.A., derivada del "Contrato de Locación Comercial" celebrado en fecha 17/02/2022 por aquellas, en calidad de locador y locatarios respectivamente. La determinación del tributo asciende a la suma de \$1.112.989,84 (Pesos Un Millón Ciento Doce Mil Novecientos Ochenta y Nueve con 84/100); dejándose constancia del carácter solidario de la deuda.

De igual modo, instruyó los sumarios N° M 116-2022, N° M 117-2022 y N° M 118-2022 por la presunta configuración de la infracción prevista en el art. 286 inc. 1) C.T.P., reprimida con multa del 100% del monto de la obligación fiscal determinada.

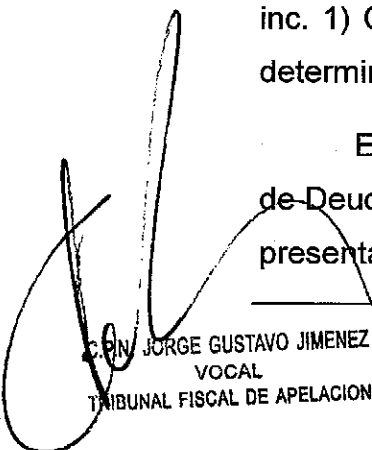
El contribuyente SANCHEZ GONZALO BENJAMIN es notificado del Acta de Deuda e Instrucción de Sumario en fecha 28/03/2022 (fs. 60 Expte. D.G.R.); presentando impugnación y descargo en fecha 13/04/2022 (fs. 70/72 Expte.



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

D.G.R.) aclarando que lo hace en carácter de Director de BENITOCÁFÉ S.A. y en defensa de Terceros Responsables y contra las Actas de Deuda N° A 117-2022 y N° A 118-2022.

En fecha 30/03/2022 se notifica el Acta de Deuda e Instrucción de Sumario al contribuyente Cabrera Raúl Alberto (fs. 58 Expte. D.G.R.), quien no deduce impugnación ni descargo.

Conforme surge de fs. 01 del Expte. D.G.R. N° 1970/376/DS/22, la División Sellos informa que la firma BENITOCÁFÉ S.A. presentó Declaración Jurada del Impuesto de Sellos (F. 950) –Obligación N° 17220303337, consignando como base imponible la suma de \$17.205.288,03 (pesos diecisiete millones doscientos cinco mil doscientos ochenta y ocho con cero tres centavos), surgiendo un importe a pagar del saldo de la DDJJ de \$344.151,76 (pesos trescientos cuarenta y cuatro mil ciento cincuenta y uno con setenta y seis centavos).

Ello, como consecuencia que el contribuyente en su liquidación calcula la base teniendo en cuenta sólo los primeros 37 meses de vigencia contractual, en vez de 72 meses, tal como surge del contrato de locación celebrado en fecha 17/02/22.

Se observa de la copia que se adjunta a fs. 6/10 del Expte. D.G.R. N° 1970/376/DS/2022, que las partes celebraron un contrato de locación comercial, configurándose en el citado instrumento la materia imponible establecida en el art. 235 y concordantes del C.T.P.

En razón de haberse realizado un pago parcial del Impuesto de Sellos correspondiente, se emitieron las Actas de Deuda N° A 116-2022; N° A 117-2022 y N° A 118-2022 y los sumarios pertinentes, las que fueron impugnadas por el Sr. Gonzalo Benjamín Sánchez, en su carácter de Director de BENITOCÁFÉ S.A. y en defensa de terceros responsables, aduciendo entre otros argumentos que " (...) *las partes habían presentado oportunamente una adenda contractual al contrato de locación inicialmente presentado y certificado por escribanía Toledo, donde las partes de común acuerdo modifican el plazo de duración de*

contrato de 72 meses a 36 meses (...). Por lo cual, mediante esa modificación legal, se procedió al ajuste de la base imponible tomada sobre la cual se tributa”.

Dicha impugnación fue resuelta por la D.G.R. mediante Resoluciones N° D 42/22; N° D 43/22 y N° M 1332/22 todas de fecha 14/07/22.

Contra los mencionados actos administrativos los contribuyentes Sánchez Gonzalo Benjamín y Cabrera Raúl Alberto interpusieron los recursos de apelación que tratamos en esta instancia.

VI. De las resoluciones apeladas surge que la conducta imputada a los contribuyentes consiste en la omisión parcial de ingresar el impuesto de sellos correspondiente al contrato de locación celebrado en fecha 17/02/2022.

Entiendo imprescindible poner de relieve la postura de las partes con relación a la gravabilidad del mencionado contrato de locación y la adenda suscripta con posterioridad.

Así, mientras que para la Autoridad de Aplicación se trata de un contrato de locación y una adenda de locación comercial por ajuste de duración de contrato, conceptualizándolo como dos instrumentos separados donde el contrato de locación resulta un instrumento autosuficiente, determinando una base imponible de \$72.857.080,02 (Pesos Setenta y Dos Millones Ochocientos Cincuenta y Siete Mil Ochenta con 02/100), lo que genera un impuesto de \$1.457.141,60 (Pesos Un Millón Cuatrocientos Cincuenta y Siete Mil Ciento Cuarenta y Uno con 60/100); los apelantes entienden que el impuesto determinado por el Fisco resulta improcedente en virtud de la existencia de un nuevo instrumento (adenda) que recortó los plazos a la mitad, reduciendo la base imponible del impuesto y generando una liquidación de pago como la que se presentó (con una base imponible de \$17.205.288,03 (Pesos Diecisiete Millones Doscientos Cinco Mil Doscientos Ochenta y Ocho con 03/100) lo que da como impuesto a pagar la suma de \$344.151,76 (Pesos Trescientos Cuarenta y Cuatro Mil Ciento Cincuenta y Uno con 76/100).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Tal el argumento expresado por los contribuyentes al momento de presentar sus recursos de apelación y que constituye, en esencia, el eje de los agravios.

Adelanto mi opinión en el sentido que, para el supuesto de autos, resulta procedente la determinación del Impuesto de Sellos llevada a cabo por la Autoridad de Aplicación y en consecuencia ajustada a derecho la multa impuesta, aunque con los alcances que más adelante expondré.

Bajo estas perspectivas y en virtud de lo dispuesto en el art. 235° y concordantes del C.T.P., no caben dudas que lo convenido por las partes en el instrumento gravado (contrato de locación) es lo que determina la base imponible del Impuesto de Sellos, materia de discusión en autos.

En efecto, el Impuesto de Sellos grava los instrumentos a título oneroso, dejando fuera de su alcance a los contratos gratuitos, por lo tanto, tiene en miras gravar la circulación económica revelada de forma indiciaria o presunta, es decir la capacidad contributiva de los sujetos partes en los actos formalizados.

“El tributo aquí tratado es un tributo indirecto, formal y objetivo. (...) El objeto del gravamen es recaer sobre los documentos públicos y privados que acreditan actos, contratos u operaciones, por cuya virtualidad se constituyan, reconozcan, modifiquen o se extingan derechos u obligaciones de toda especie. Analizando los elementos del hecho imponible podemos decir que se trata de la instrumentación de los actos jurídicos, contratos u operaciones, siempre de carácter oneroso. Desde su aspecto temporal es un impuesto instantáneo ya que el hecho imponible se configura en un solo momento y no perdura en el tiempo. Los sujetos pasivos obligados son los intervinientes en el acto jurídico, siendo responsables solidarios por la totalidad del impuesto debido, tal como lo dispone la legislación. La base imponible (esto es, el objeto sobre el cual va a recaer el cobro del tributo) es el valor económico de los contratos sujetos al gravamen, tomándose generalmente el valor nominal expresado en los instrumentos gravados, salvo para el caso de algunos bienes, en que se emplea otro tipo de valuación. En cuanto al ámbito espacial, es un gravamen territorial, que en principio grava los instrumentos celebrados en un territorio determinado (...)” (El

*Impuesto de Sellos y el nuevo Código Civil y Comercial por Ezequiel Maltz,
Publicado el 21/11/2017 el Dial.com).*

En ese orden, del contrato celebrado el 17/02/2022 (agregado a fs. 06/10 de las presentes actuaciones) pueden extraerse aquellos elementos que, siendo constitutivos de lo acordado entre BENITOCAFÉ S.A. (locatario) y Cabrera Raúl Alberto (locador), definen las obligaciones y los derechos emergentes de la voluntad negocial de los otorgantes tales como el valor locativo, incremento del 23% semestral, duración del contrato, montos éstos que constituyen la base imponible del Impuesto de Sellos a la fecha de celebración del contrato.

Ahora bien, siguiendo con esta línea de interpretación, cabe señalar –siguiendo a Vicente Díaz, “Impuesto de sellos”, Errepar 2da. Edición año 2004, pág. 11– que el gravamen que nos ocupa *“es un típico tributo de formalización que incide sobre el documento y es exigible desde su otorgamiento, con exclusión de las derivaciones jurídicas posteriores que pudieran atacar la sustancia contenida en aquel”*.

De allí que, a la luz del principio rector que señala la doctrina supra citada –que comparto–, carecen de interés, a los fines tributarios, los eventos que puedan ocurrir luego del instante en que las partes contratantes manifiestan su voluntad. Es en este momento donde se configura el hecho imponible y, consecuentemente, corresponde fijar la cuantificación del monto sujeto a impuesto teniendo en cuenta el movimiento de riqueza que aquellas tuvieron en miras al contratar.

A esta altura, en aras de ir visualizando la solución del caso, adquieren importancia las previsiones legales contenidas en el art. 235º del C.T.P. en cuanto establece que están sujetos al Impuesto de Sellos: *“(…) 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 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*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes. También se encuentran sujetos al pago de este impuesto los actos, contratos y operaciones realizados fuera de la jurisdicción de la Provincia, cuando de su texto o como consecuencia de ellos resulte que deben ser negociados, ejecutados, cumplidos en ella o cuando los bienes objeto de las transacciones se encuentren radicados o situados en el territorio provincial (...)”.

Tal norma, junto con la que dispone (art. 236° del C.T.P.) que: *“Por todos los actos, contratos y operaciones a que se refiere el artículo anterior, deberán satisfacerse los impuestos correspondientes por su mera instrumentación o existencia material, con abstracción de su validez o eficacia jurídica o verificación de sus efectos”*, constituyen los determinantes para dirimir la controversia a favor de la pretensión fiscal, siendo necesario detenerse en la instrumentalidad del impuesto de sellos, ya que los apelantes sustentan sus defensas en la falta de autosuficiencia del contrato de locación sobre el cual se determinó la base imponible del impuesto de sellos.

Al respecto, debo señalar mi discrepancia con la argumentación del recurrente Sánchez, en cuanto desprende una interpretación del art. 235° del C.T.P., que supedita la existencia del instrumento *“sin necesidad de otro documento”*, bajo la idea que éste (la adenda), en el caso, es imprescindible para que el negocio se concrete, ya que por ejemplo, sostiene que: *“(...) si por casualidad esta parte quisiera reclamar la devolución del depósito de alquiler o liberación de los garantes luego de concluido el contrato al finalizar 3 años, tendría que indefectiblemente acompañar tanto el contrato original, como la adenda en que se modifica su duración al nuevo plazo, lo que habilitaría a recuperar tal depósito o liberar la garantía (...)”* y continúa diciendo que *“(...) surge con toda evidencia en la especie que mal puede determinarse el impuesto tomando como base el plazo contractual convenido en el contrato de locación, la que deberá ser integrada junto al contrato de locación original, y considerarlos como un solo ‘instrumento’ (...)”*.

En este punto resulta oportuno hacer mención a la nota que remite la Autoridad de Aplicación a la División Sellos de dicho organismo (ver fs. 222 del Expte. D.G.R.) consultando sobre el planteo del contribuyente, quien responde a fs. 237 que: *"(...) En cuanto a si el contrato de locación y la adenda pueden ser consideradas como un mismo instrumento, debe tenerse en cuenta que el impuesto de Sellos es un tributo de formalización, que grava el instrumento como soporte de la operación económica que pone de manifiesto, entendiéndose como tal la escritura, papel o documento del que surge el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones celebrados, que reviste los caracteres exteriores de un título jurídico con el que puede ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes, de conformidad con lo previsto en los artículos 235 y concordantes del Código Tributario Provincial. (...) No pueden circunstancias posteriores a la celebración del contrato modificar la base imponible del instrumento gravado, aunque existen justificadas razones para dejar sin efecto total o parcialmente lo estipulado originariamente en el contrato; el Impuesto de Sellos se configuró instantáneamente con el otorgamiento del contrato en fecha 17/02/22 y su base imponible no se encuentra sujeta a modificación con posterioridad al momento en el cual se perfeccionó, sin perjuicio de la eficacia jurídica que pueda tener la adenda celebrada por las partes en fecha ulterior respecto del negocio que el instrumento contiene (...)".*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Sentado lo expuesto, puedo concluir que el "contrato de locación" sobre el cual se practicó la determinación de oficio es plenamente autosuficiente, ya que el mismo reviste el carácter de título jurídico con el que se puede exigir el cumplimiento de cada una de las obligaciones allí plasmadas, sin necesidad de ningún otro documento, configurando claramente —en mi interpretación— el hecho imponible del gravamen en los términos de los arts. 235º y concordantes del C.T.P., razón por la cual cabe rechazar el agravio incoado, lo que así declaro.

Ahora bien, no puedo dejar de mencionar que la responsabilidad por el pago del impuesto de sellos es solidaria respecto de las partes que intervienen en el contrato. Ello surge en forma expresa del art. 243º del C.T.P. que establece: *"Están obligados al pago del impuesto todos aquellos que realicen las*

C.D.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

operaciones o formalicen los actos y contratos a que se refiere el presente título (...).

Por otra parte, el art. 25º del C.T.P. establece: *“Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique el mismo hecho imponible. En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley. Los efectos de la solidaridad son: (...) 1. La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo. 2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás (...)*”.

Es decir, que existe solidaridad tributaria cuando la ley prevé que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación a través de vínculos autónomos, dando lugar a que el Fisco pueda exigir indistintamente a cada uno de ellos la totalidad de la deuda.

Corresponde ahora tratar ciertos agravios planteados por los apelantes en forma particular.

a) Recurso interpuesto por Sánchez Gonzalo Benjamín contra la Resolución Nº D 42/22 y Nº D 43/22.

Bajo el título **“NULIDAD DE LA MULTA IMPUESTA”**, el apelante argumenta que se pretende aplicar una multa automática por omisión de pago del Impuesto de Sellos sobre el contrato de locación firmado el 17/02/22, tomando en cuenta sólo el factor objetivo de la conducta, es decir el incumplimiento material, la falta de pago, sin analizar el factor subjetivo de la sanción, el cual y para el caso que exista gravamen adeudado, quedaría excluido por el error excusable e inculpable que motivó la omisión del impuesto.

En primer lugar, cabe resaltar que la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo, concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del tributo, la cual se encuentra comprobada en autos, ya que las Actas de Deuda Nº A 116-2022; Nº A 117-2022 y Nº A 118-2022 y los sumarios Nº M 116-2022; Nº M 117-2022 y Nº M 118-2022, se emitieron por haberse

verificado un pago parcial del impuesto de sellos, materializándose así la acción punible.

En efecto, la conducta del apelante encuadra en el supuesto previsto en el art. 286° del C.T.P.: *"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 (...)"*.

Así, la existencia de diferencias en el marco de la determinación practicada por la Autoridad de Aplicación, impone como consecuencia la configuración de una acción típicamente antijurídica, encuadrable legalmente bajo el citado artículo, e imputable a la firma contribuyente.

En relación al elemento subjetivo propio de la infracción en cuestión, este Tribunal se ha expedido en innumerables sentencias, afirmando que la figura imputada exige un mínimo de subjetividad, o sea, la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable.

El recurrente afirma que existió error excusable en la omisión de pago del impuesto.

Al respecto ha sostenido la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires: *"La existencia de un error excusable requiere un comportamiento normal, razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo y debió creer razonablemente que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario (causa B. 48.268, 'Ciba Geig.', 5- 11-81)"* (SCJBA in re "Buratovich Hnos. S.A.", Sentencia de fecha 13 de abril de 1981).

Es decir, que quien pretenda exculparse en el campo fiscal, con fundamento en la ignorancia o error acerca del carácter ilegítimo de su conducta, deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta.

En el caso, el único argumento exculpatario que esgrime el apelante es que obró con la firme convicción de que la base imponible del impuesto era la denunciada en la liquidación de pago, teniendo en cuenta el plazo contractual modificado por la adenda.

Sin embargo, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión y conforme la documentación obrante a fs. 18/19 del Expte. D.G.R. N° 1970/376/DS/2022 (intercambio de e-mails entre el contribuyente y la D.G.R.), no es posible razonar que el Sr. Sánchez pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo, porque tuvo conocimiento previo de las inconsistencias detectadas por la Autoridad de Aplicación antes de presentar la DDJJJ para el pago del Impuesto de Sellos. En consecuencia, el argumento expuesto por el apelante no amerita visualizar eximente alguno para la omisión en que incurriera.

Por ello, no habiendo cumplido con su obligación de pago del impuesto de sellos correspondiente al contrato de locación celebrado, independientemente de la posterior modificación al mismo, se configura la infracción y resulta ajustado a derecho la multa impuesta por el gravamen omitido en la posición 03/2022.

Como ya se viene exponiendo, en el tipo infraccional omisivo la conducta penada consiste en el incumplimiento culpable o negligente del deber material de ingresar el impuesto.

La liberación de responsabilidad sólo puede justificarse por la existencia de una concreta causal de excusación legal, cuya acreditación se encuentra a cargo del infractor, carga que en este caso el apelante no cumplió, conforme lo obrado en autos.

En consecuencia, se verifica la concurrencia del elemento subjetivo del tipo; por lo que se rechaza el agravio referido a la ausencia de culpa.

b) Recurso deducido por Cabrera Raúl Alberto contra la Resolución N° M 1332/22.

Solicita se declare la nulidad de la misma con fundamento en una evidente falta de motivación. De los argumentos expuestos surge con claridad que dicho planteo debe ser desestimado de plano, ya que carecen de entidad suficiente para declarar la misma. No resulta posible declarar nulidades que no revelen un vicio de trascendencia tal que produzca una lesión cierta del derecho de defensa del afectado.

Dicho planteo nulificante sólo traduce una mera disconformidad del apelante con el criterio interpretativo del organismo fiscal, extremo que no hace a la validez del acto, sino a la justicia de la decisión y que, por lo tanto, corresponde que sea evacuado mediante el tratamiento del recurso de apelación.

Incluso surge de las constancias de autos que el apelante no impugnó ni el Acta de Deuda ni el Sumario instruido en su contra, habiendo sido fehacientemente notificado de ambos, presentando recién recurso de apelación contra la resolución que le impone la multa. Ello demuestra claramente que tuvo en todo momento la oportunidad de ejercer el derecho de defensa en el procedimiento administrativo llevado a cabo y que por lo tanto no existe vicio alguno que justifique declarar la nulidad del acto que apela.

En cuanto a la supuesta falta de motivación de la resolución apelada por no haber considerado, según su entender, el cambio de base imponible en función de la adenda realizada al contrato de locación celebrado el 17/02/22, comparto lo manifestado al respecto por la D.G.R. y por ello el contribuyente no puede sostener que no se relacionó correctamente su conducta con la sanción aplicada, cuando su conducta surge claramente de las presentes actuaciones y la resolución que apela impone la sanción como consecuencia de las constancias de hecho y de las circunstancias merituadas.

Como se viene exponiendo repetidamente, la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo, concretándose la materialidad de la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

G.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

infracción en la omisión del tributo, la cual se encuentra comprobada en autos, ya que el Acta de Deuda N° A 116-2022 y el sumario N° M 116-2022, se emitieron por haberse verificado un pago parcial del impuesto de sellos, materializándose así la acción punible.

Respecto de la cuantía de la sanción aplicada, teniendo en cuenta la naturaleza y gravedad de la infracción cometida y siendo la graduación de las multas una facultad legal conferida a la Directora General de Rentas, deviene ajustado a derecho el monto de la sanción. En consecuencia, considero que la Administración no se apartó de modo alguno del derecho, por cuanto graduó la sanción aplicando y respetando los parámetros fijados por el art. 75 del C.T.P.

Por ello, no habiéndose cumplido con la obligación de pago del impuesto de sellos correspondiente al contrato de locación celebrado, se configura la infracción y resulta ajustado a derecho la multa impuesta por el gravamen omitido en la posición 03/2022.

V. Acápiteme aparte merece referirme a la "TRIPLE IMPOSICION DE LA MULTA":

Si bien ninguno de los apelantes se agravia de ello, dada la naturaleza penal que revisten las sanciones tributarias, es que procederé de oficio a su análisis.

En efecto, la D.G.R. mediante Resolución N° D 42/22 del 14/07/22 impone una multa de \$1.112.989,84 (Pesos Un Millón Ciento Doce Mil Novecientos Ochenta y Nueve con 84/100) al Sr. GONZALO BENJAMIN SANCHEZ, por encuadrar su conducta en la infracción prevista en el art. 286° inc. 1 del C.T.P., equivalente al 100% del gravamen omitido en la posición consignada en el Acta de Deuda N° A 117-2022.

Por Resolución N° D 43/22 del 14/07/22 impone a la firma BENITOCAFE S.A. una multa de \$1.112.989,84 (Pesos Un Millón Ciento Doce Mil Novecientos Ochenta y Nueve con 84/100) por encuadrar su conducta en la infracción prevista en el art. 286 inc. 1 del C.T.P., equivalente al al 100% del gravamen omitido en la posición consignada en el Acta de Deuda N° A 118-2022.

Y mediante Resolución N° M 1332/22 del 14/07/22 impone una multa de \$1.112.989,84 (Pesos Un Millón Ciento Doce Mil Novecientos Ochenta y Nueve con 84/100) al Sr. Raúl Alberto Cabrera equivalente al 100% (cien por ciento) del monto del Impuesto omitido, por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 286° inc. 1 del C.T.P., correspondiente al Contrato de Locación Comercial celebrado en fecha 17/02/22 entre el Sr. Raúl Alberto Cabrera en carácter de locador y Benitocafé S.A., representada por su Director Gonzalo Benjamín Sánchez en calidad de locatario.

Es decir, la Administración sanciona tres veces por una única infracción (la omisión de ingresar el Impuesto de Sellos), ya que impone a cada cocontratante una multa independiente y por actos administrativos separados.

Tradicionalmente se ha sostenido el carácter penal de las infracciones tributarias. En este sentido se ha dicho que *"La idea de pena no es exclusiva del Código Penal, sino que los casos de su existencia se hallan abundantemente esparcidos en todo el derecho y también, pues, en el Derecho Tributario. Las penas pecuniarias que se encuentran habitualmente en todo el Derecho Tributario y no sólo de nuestro país, no son suficientes para caracterizar el Derecho Tributario Penal. Tampoco las penas pecuniarias son extrañas al derecho penal propiamente dicho, ni las penas privativas de la libertad personal son exclusivas de éste. En conclusión, el derecho tributario penal es derecho penal que no se ha separado del derecho tributario"* (Dino Jarach; "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", (3ª ed), Abeledo Perrot, 1999, Buenos Aires, pg. 403). -

El carácter claramente punitivo de las sanciones tributarias implica la identidad ontológica del ilícito tributario con el penal. La equivalencia cualitativa es indudable, sin perjuicio de que puedan aparecer ciertos matices cuantitativos que provoquen un grado de particularismo en lo represivo fiscal, que sin embargo no conmueve su naturaleza penal. En consecuencia, los principios generales de este último son directamente aplicables a aquel.

Al respecto el Superior Tribunal de la Provincia ha decidido: *"No resulta controvertido el carácter punitivo de las multas y clausuras que la Administración*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

aplica a los ilícitos tributarios. Es jurisprudencia reiterada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que las sanciones pecuniarias de referencia establecidas por leyes fiscales y administrativas son de naturaleza penal, dado que no tienen por objeto reparar un posible daño causado, sino que tienden prevenir y castigar la violación de las disposiciones pertinentes y que, dicho carácter represivo, no se altera por la existencia de un interés fiscal accesorio en su percepción (Fallos: 202:293; 287:76; 289:336; 290:202; 308:1224). En la doctrina especializada se ha dicho que 'el derecho penal tributario, desde el punto de vista de las sanciones que aplica a los infractores a sus normas, es de carácter penal en cuanto impone verdaderas penas que son consecuencia jurídica consistentes en una disminución de bienes jurídicos tendientes a reprimir la trasgresión cometida y a evitar infracciones futuras' (...). Más allá de las divergencias existentes en torno a la naturaleza jurídica de la infracción tributaria y a la rama del derecho a la que pertenecen las disposiciones que regulan dicho ilícito, los autores, en general, coinciden en cuanto al carácter punitivo de las sanciones de marras". Excma. Corte Suprema de Justicia - Sala Laboral y Contencioso Administrativo, in re "Ahualli Jorge Roberto vs. Provincia De Tucumán s/ inconstitucionalidad", Sentencia N° 894 del 16/08/2016.

Corresponde ahora diferenciar la responsabilidad de los cocontratantes por la deuda tributaria, de su responsabilidad infraccional derivada de la omisión del impuesto. La distinción e independencia de ambas responsabilidades se encuentra expresamente contemplada en el art. 77° del C.T.P. que establece: "El pago de las sanciones impuestas por infracciones tributarias es independiente del pago de las demás obligaciones tributarias".

No cabe duda que la responsabilidad por el pago del impuesto de sellos es solidaria respecto de las partes que intervienen en el contrato. Ello surge en forma expresa del art. 243° del C.T.P. que establece: "Están obligados al pago del impuesto todos aquellos que realicen las operaciones o formalicen los actos y contratos a que se refiere el presente título (...)".

Sentado ello, corresponde pronunciarme respecto de la responsabilidad por las multas impuestas por la Autoridad de Aplicación derivada de los sumarios N° M 116-2022, N° M 117-2022 y N° M 118-2022.

La cuestión a desentrañar consiste entonces en determinar si la D.G.R. puede imponer la sanción de multa en forma personal e independiente a cada una de las partes que omitieron el pago del impuesto, o si por el contrario la sanción es única y los cocontratantes son responsables por la misma en forma solidaria.

De la literalidad del art. 286° inc. 1 del C.T.P. no surge en forma clara la solución al interrogante. La norma establece que los contribuyentes –partes del contrato- que omitan el impuesto serán pasibles de multas –en plural-, lo que implicaría la posibilidad de imponer sanciones a cada una de las partes. Sin embargo, el precepto establece que la sanción tiene el límite del 100% del tributo omitido, por lo que la multa reclamada a cada infractor no podría exceder dicho monto.

Sin embargo, la cuestión resulta legalmente zanjada por el art. 243° segundo párrafo del C.T.P. en cuanto establece que: *“Los que otorguen, endosen, autoricen o conserven en su poder, por cualquier título o razón, instrumentos sujetos al impuesto son solidariamente responsables del gravamen omitido parcial o totalmente y de las sanciones aplicables”*. La norma es clara en el sentido de que los otorgantes responden en forma solidaria por las sanciones derivadas de la omisión del impuesto.

La interpretación armónica de los arts. 286° inc. 1 y 243° segundo párrafo del C.T.P. dan por resultado que la Autoridad de Aplicación sólo puede imponer una multa igual al 100% del impuesto total o parcialmente omitido y que los otorgantes del instrumento responden en forma solidaria por la sanción aplicada.

La tramitación independiente de los procedimientos sumariales y el dictado de resoluciones sancionatorias individuales no resulta reprochable. Ello se encuentra justificado por el principio de personalidad de la responsabilidad infraccional, en virtud del cual cada contribuyente podrá acreditar causales individuales de atenuación o liberación de responsabilidad, y el Fisco podrá verificar individualmente la culpabilidad en la conducta de cada uno de ellos.

Sin embargo, los efectos de las resoluciones sancionatorias N° D 42/22, N° D 43/22 y N° M 1332/22, no podrán exceder los alcances del régimen de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

solidaridad establecido por el art. 25° del C.T.P., por expresa imposición del art. 243° segundo párrafo del mismo digesto.

Ello implica que la Autoridad de Aplicación podrá exigir el pago de la multa total o parcialmente a cualquiera de los infractores, y que el pago –total o parcial- efectuado por uno de ellos, libera a los demás en la medida del mismo. Ello sin perjuicio de las acciones de reembolso que pudieran corresponder entre los infractores sancionados.

La solución a la que se llega deriva de la interpretación sistemática del régimen específico de los sujetos pasivos del impuesto de sellos, del sistema infraccional del tributo y de las normas que regulan la solidaridad en materia tributaria.

Respecto de la interpretación sistemática de las normas fiscales se ha decidido: *“La primera fuente de exégesis de la ley es su letra, que ellas deben entenderse teniendo en cuenta el contexto general y los fines que las informan y en esa tarea no se le debe dar un sentido que ponga en pugna sus disposiciones, sino el que las concilie y conduzca a una integral armonización de sus preceptos”*. Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* “Vidal, Matías Fernando Cristóbal y Otros s/Infracción Ley 24.769. Denunciante: Afip – DGI”, sentencia del 28/10/2021 (Fallos: 344:3156). -

La resolución a la que se arriba en relación al carácter solidario de la sanción tiene consecuencias expansivas, ya que impacta en las condiciones de ejecución de la multa respecto de los cocontratantes.

El principio de legalidad establecido en los arts. 18° de la C.N. y art. 9° del C.I.D.H., tiene especial relevancia en materia punitiva, ya que requiere de una ley formal de carácter previo que describa la infracción punible y la sanción aplicable. Ello implica que el órgano administrativo –en ejercicio de la potestad sancionatoria- se encuentra impedido de variar el régimen de la multa aplicable.

La correcta aplicación de las sanciones penales es una cuestión de orden público que debe ser verificada de oficio por este Tribunal. Por ello, corresponde emitir una resolución conforme al derecho aplicable y con independencia de lo alegado por las partes, de acuerdo a lo establecido en el art. 18 del C.T.P.

En consecuencia, el régimen sancionatorio establecido por los arts. 286º inc. 1 y 243º segundo párrafo del C.T.P., será también aplicado a RAUL ALBERTO CABRERA y a BENITOCAFÉ S.A. La solución contraria implicaría aplicar la sanción en condiciones diversas a las establecidas por la ley, con agravio al principio de legalidad de raigambre constitucional y convencional.

Con relación al principio de legalidad en materia de sanciones administrativas y a la aplicación oficiosa del régimen, la Corte Interamericana de Derechos Humanos ha decidido: *“En relación con lo anterior, conviene analizar si el artículo 9 de la Convención es aplicable a la materia sancionatoria administrativa, además de serlo, evidentemente, a la penal (...) es preciso tomar en cuenta que las sanciones administrativas son, como las penales, una expresión del poder punitivo del Estado y que tienen, en ocasiones, naturaleza similar a la de éstas. Unas y otras implican menoscabo, privación o alteración de los derechos de las personas, como consecuencia de una conducta ilícita. Por lo tanto, en un sistema democrático es preciso extremar las precauciones para que dichas medidas se adopten con estricto respeto a los derechos básicos de las personas y previa una cuidadosa verificación de la efectiva existencia de la conducta ilícita. Asimismo, en aras de la seguridad jurídica es indispensable que la norma punitiva, sea penal o administrativa, exista y resulte conocida, o pueda serlo, antes de que ocurran la acción o la omisión que la contravienen y que se pretende sancionar. La calificación de un hecho como ilícito y la fijación de sus efectos jurídicos deben ser preexistentes a la conducta del sujeto al que se considera infractor. De lo contrario, los particulares no podrían orientar su comportamiento conforme a un orden jurídico vigente y cierto, en el que se expresan el reproche social y las consecuencias de éste. Estos son los fundamentos de los principios de legalidad y de irretroactividad desfavorable de una norma punitiva”*. CIDH in re “Baena Ricardo y otros Vs. Panamá”, Sentencia del 02/02/2001 (Serie C Nº 72).

VI. Por las consideraciones que anteceden propongo: 1. NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **GONZALO BENJAMIN SANCHEZ** a título personal y como Socio Gerente de **BENITOCAFÉ S.A. C.U.I.T. Nº 30-71646317-2** contra las Resoluciones Nº D 42/22 y Nº D

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

43/22, dictadas en fecha 14/07/22 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia: **CONFIRMAR** las Actas de Deuda N° A 117-2022 y N° A 118-2022 practicadas en concepto del Impuesto de Sellos, con los alcances establecidos en los arts. 243° seg. párrafo y 25° del C.T.P.; **2. NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el Sr. **RAUL ALBERTO CABRERA CUIT N° 20-10219455-2** contra la Resolución N° M1332/22 dictada en fecha 14/07/22 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia: **CONFIRMAR** el Acta de Deuda N° A 116-2022 practicada en concepto del Impuesto de Sellos, con los alcances establecidos en los arts. 243° seg. párrafo y 25° del C.T.P.; **3. CONFIRMAR** la sanción de multa impuesta de \$1.112.989,84 (Pesos Un Millón Ciento Doce Mil Novecientos Ochenta y Nueve con 84/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 286° inc. 1 del C.T.P.; y **DECLARAR DE OFICIO** que la condena corresponde a una única multa y se aplica en forma solidaria entre los contribuyentes **GONZALO BENJAMIN SANCHEZ CUIT N° 30-71646317-2; BENITOCAFÉ S.A. CUIT N° 30-71646317-2 y RAUL ALBERTO CABRERA CUIT N° 20-10219455-2**, con los efectos establecidos por el art. 25° del C.T.P. 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,

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **GONZALO BENJAMIN SANCHEZ** a título personal y como Socio Gerente de **BENITOCAFÉ S.A. C.U.I.T. N° 30-71646317-2** contra las Resoluciones N° D

42/22 y N° D 43/22, dictadas en fecha 14/07/22 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia: **CONFIRMAR** las Actas de Deuda N° A 117-2022 y N° A 118-2022 practicadas en concepto del Impuesto de Sellos, con los alcances establecidos en los arts. 243° seg. párrafo y 25° del C.T.P.;

2. NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el Sr. **RAUL ALBERTO CABRERA CUIT N° 20-10219455-2** contra la Resolución N° M1332/22 dictada en fecha 14/07/22 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia: **CONFIRMAR** el Acta de Deuda N° A 116-2022 practicada en concepto del Impuesto de Sellos, con los alcances establecidos en los arts. 243° seg. párrafo y 25° del C.T.P.;

3. CONFIRMAR la sanción de multa impuesta de \$1.112.989,84 (Pesos Un Millón Ciento Doce Mil Novecientos Ochenta y Nueve con 84/100), por encontrarse su conducta incurso en las causales previstas en el art. 286° inc. 1 del C.T.P.; y **DECLARAR DE OFICIO** que la condena corresponde a una única multa y se aplica en forma solidaria entre los contribuyentes **GONZALO BENJAMIN SANCHEZ CUIT N° 30-71646317-2; BENITOCAFÉ S.A. CUIT N° 30-71646317-2 y RAUL ALBERTO CABRERA CUIT N° 20-10219455-2**, con los efectos establecidos por el art. 25° del C.T.P.

4. REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

HACER SABER

J.M.

DR. JOSE ALBERTO LEÓN

VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION