

SENTENCIA N° 134 /2024

Expte. N° 30/926/2023

En San Miguel de Tucumán, a los 28 días del mes de OCTUBRE 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: "**COMBA LUIS ALBERTO S/Recurso de Apelación**" Expte. N° 30/926/2023 (Expte. D.G.R. N° 10.747/376/C/2022).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. Que a fojas 01/05 del Expediente N° 30/926/2023 el contribuyente **COMBA LUIS ALBERTO, CUIT N° 20-13848275-9**, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° A 4594/22 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 20/12/2022 obrante a fs. 20 del expediente N° 10.747/376/C/2022. En ella se resuelve **NO HACER LUGAR** al pedido de devolución efectuado por el contribuyente, por \$ 141.609,05 (Pesos Ciento Cuarenta y Un Mil Seiscientos Nueve).

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

Se agravia el apelante, de la inexistencia del hecho imponible con respecto al Impuesto de Sellos, teniendo en cuenta que los contratos por los cuales se abonó el tributo, son donaciones de inmueble con reserva de usufructo, por lo que carecen de onerosidad alguna, en los términos del art. 1542 del código civil, el cual define a la donación cuando "*una parte se obliga a transferir gratuitamente una cosa a otra, y esta lo acepta*", por lo tanto el pago del tributo fue realizado sin causa, quedando habilitada la presente vía de repetición para su reintegro.

Adjunta con el inicio de la acción, copia de las escrituras N° 21 y 22 y certificación expedida por la escribana María Emilia Colombo de Anadón, que dan cuenta del pago del Impuesto de sellos por \$ 141.609,05.

Con respecto a los intereses, solicita que el acto administrativo resultante de su pedido, tenga en cuenta lo dispuesto por el art. 139 del C.T.P., hace reserva del caso federal, adjunta prueba documental y solicita se proceda a devolver la suma de \$141.609,05 con más los intereses correspondientes.

II. A fojas 11/13 del expte N° 30-926-2023, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que el Recurso de Apelación fue presentado en legal término y debida forma por lo que resulta procedente su tratamiento.

Afirma que el contrato celebrado por el apelante, encuadra perfectamente en lo dispuesto por el art. 235 del C.T.P., el cual define el hecho imponible del Tributo.

Que el Impuesto de sellos se aplica a los instrumentos reveladores de actos jurídicos que exteriorizan un contenido económico, como es el contrato obrante en autos, por lo que no le asiste razón al pedido de devolución, solicitado por el apelante.

Ofrece prueba y hace reserva federal del caso afirmando que el recurso debe ser rechazado en su totalidad.

III. A fojas 21 del expte N° 30/926/2023, obra Sentencia N° 314/2023 dictada por este Tribunal el 14.12.2023, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación, se agregan las pruebas documentales ofrecidas por el apelante, se declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

A fs. 23 y 24, se adjuntan cédulas de notificación correspondientes a las partes, quedando la causa en condiciones de dictar sentencia definitiva.

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, cabe resolver la causa traída a consideración.

En trance de abordar la cuestión planteada, resulta necesario analizar las actuaciones administrativas más relevantes de la causa de donde surge que:

a) mediante presentación del 14/11/2022 (fs. 01/15 del expte DGR) el contribuyente Luis Alberto Comba solicitó la devolución por \$ 141.609,05 (Pesos Ciento Cuarenta y Un Mil Seiscientos Nueve con 05/100) alegando la inexistencia del hecho imponible con respecto al Impuesto de Sellos, teniendo en cuenta que los contratos por los cuales se abonó el tributo, son donaciones de inmueble con reserva de usufructo, por lo que carecen de onerosidad alguna, en los términos del art. 1542 del código civil.

b) por Resolución N° A 4594/22 de fecha 20/12/2022 (fs. 20) la DGR rechazó la solicitud de devolución interpuesta alegando que la donación instrumentada si bien constituye un contrato gratuito, es susceptible de apreciación económica encuadrando en el art. 235 del C.T.P.;

c) Luis Alberto Comba interpone recurso de apelación contra la Resolución N° A 4594/22, atacando la decisión de la DGR y presentando idénticos argumentos que los expuestos en la primera presentación.

Es necesario precisar, primeramente, lo dispuesto por el artículo 235 del Código Tributario Provincial el cual define que se pagará el Impuesto de Sellos por todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso o susceptibles de apreciación económica e instrumentados, que se realicen en el territorio de la provincia.

En igual sentido, corresponde definir los principios respecto al impuesto de sellos, el cual la doctrina lo define como un Impuesto de naturaleza formal y objetiva, ya que el hecho generador es el documento o instrumento que exterioriza actos jurídicos de contenido económico.

En el presente caso, si bien la donación instrumentada constituye un contrato gratuito, es claramente susceptible de apreciación económica, en los términos de la realidad económica y del artículo del C.T.P. transcrito anteriormente con respecto al Impuesto de Sellos.

Que la intención del legislador de la Provincia de Tucumán, fue la de crear un tributo a los actos, contratos u operaciones de carácter oneroso que se realicen en el territorio de la Provincia o fuera de la misma cuando deben cumplir efecto en

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

ella, imponiendo a los instrumentos reveladores de actos jurídicos que exteriorizan un contenido económico.

Asimismo la norma menciona de manera general los requisitos básicos que deben concurrir para dar nacimiento a esta obligación tributaria, enumerados en los siguientes: existencia de actos jurídicos, formalizados en instrumentos públicos o privados, otorgados en la jurisdicción que ostenta la potestad tributaria o tengan efectos en ella.

En forma particular, para que un instrumento se encuentre alcanzado por el Impuesto de Sellos conforme la normativa vigente en la Provincia de Tucumán, debe reunir las siguientes condiciones: a) producir efectos jurídicos, esto es, finalidad inmediata crear, modificar, transferir o extinguir derechos; b) los elementos tipificantes del acto jurídico gravado deben hallarse reunidos anterior o concomitantemente con la instrumentación, por cuya razón el perfeccionamiento de los actos con posterioridad a su instrumentación no implica la gravabilidad de los mismos y c) deben estar firmados por las partes, en tanto la legislación aplicable exija este requisito.

De la lectura de los instrumentos presentados por el contribuyente (Escritura N° 21 y 22), se puede interpretar que los mencionados requisitos están contenidos en el contrato de donación objeto de análisis, por lo que cabe concluir preliminarmente que es un instrumento gravado con el Impuesto de Sellos, susceptible de apreciación económica en los términos dispuestos por el art. 235 del C.T.P.

Con respecto al argumento expuesto por el apelante, que el art. 235 del C.T.P. contradice las disposiciones del art. 9 de la Ley Federal de Coparticipación N° 23.548, extendiendo de manera artificial el hecho imponible del Impuesto de Sellos a un contrato gratuito, cabe aclarar que ante la Ley N° 23.548, algunas provincias han adoptado el criterio de gravar exclusivamente los actos y contratos expresamente mencionados en dicha ley sin extender la imposición a los demás no previstos taxativamente, las cuales son la provincia de Corrientes, Misiones, Salta, Santa Cruz y Santiago del Estero. Las restantes jurisdicciones, entre ellas la provincia de Tucumán, someten al Impuesto a todos los actos jurídicos estén o no

expresamente previstos en la Ley Fiscal, por lo que la norma vigente en la jurisdicción provincial es el art. 235 del Código Tributario Provincial.

Es incontestable la facultad de las provincias de darse leyes y ordenanzas de impuestos locales, y en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitación que las enumeradas en el artículo 126 de la Constitución Nacional; siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción del resorte propio de las provincias, porque entre las potestades que constituyen la autonomía de ellas, es primordial el de imponer contribuciones y percibirlas, sin intervención alguna de autoridad extraña

Nuestro Código Tributario cuando expresa en el art. 235 que: Por todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso o susceptibles de apreciación económica e instrumentados..." refiere a los actos, contratos y operaciones mediante los cuales se efectúa una operación económica que deriva en una circulación de riqueza. En el caso expreso de la donación efectuada por el apelante, existe un aumento en el capital del donatario y por lo tanto es una operación susceptible de apreciación económica. La apreciación económica se da cuando existe un aumento de valor en el tiempo.

En el presente caso, nos encontramos ante una imposición del tráfico jurídico documentado o a la circulación jurídica de los bienes, que se sustenta en gravar aquella capacidad económica contributiva que existe verdadera o posiblemente en la realización de un proceso (acto de tráfico). En la donación el bien que se dona pasa inmediatamente a formar parte del patrimonio del donatario y es susceptible de apreciación económica.

Se grava la exteriorización de la capacidad económica objetiva, no obstante que ello no presuponga, propiamente, una real capacidad contributiva.

Se grava una exposición de capacidad económica supuesta.

Al resultar imponible la transmisión de inmuebles, ello nace de la mutación objetiva de dominio, es decir, existe una razón objetiva que es el acto en sí. En este orden, el negocio jurídico se traduce como el resultado de una declaración privada de voluntad que tiende a obtener un resultado jurídico, pero no podemos

"2024 – Año de Conmemoración del fallecimiento del General Dn. Bernabé Araoz"

olvidar la voluntad interna de quien celebra el negocio jurídico, dado que, en la generalidad de los casos, se dirige a obtener un resultado económico. Aquí se asienta la redefinición del principio doctrinario objetivo. Porque si de la declaración de voluntad instrumental surge que los otorgantes no han alentado ni el menor resultado económico ni la menor alteración de los bienes tangibles, el hecho imponible, sin duda alguna, no se produce. Evidentemente no es el caso del presente contrato de donación.

De la simple lectura de los considerandos de la resolución se desprende que el pronunciamiento constituye un acto administrativo plenamente válido, que satisface los preceptos legales y doctrinarios exigidos al efecto; no advirtiéndose la existencia de vicios que la invaliden, por ende, no se configura ninguno de los supuestos previstos en los arts. 47 y 48 de la Ley N° 4.573 que torne procedente su declaración de nulidad, conforme lo solicita la parte apelante.

A mayor abundamiento, el art. 43 de la Ley N° 4.537 establece cuáles son los requisitos esenciales que debe verificar un acto administrativo determinado para ser considerado legítimo y eficaz.

La norma citada dispone que el acto debe emanar de autoridad competente; Tener sustento en los hechos antecedentes que le sirvan de causa; que su objeto sea cierto y física jurídicamente posible, debiendo decidir todas las cuestiones articuladas previa audiencia del interesado y sin que afecte sus derechos adquiridos; que se observen, antes de su emisión, los procedimientos sustanciales y adjetivos previstos en las leyes; que cumpla con la finalidad para la cual fue dictado; que se exteriorice por instrumento idóneo y sea motivado.

Pues bien, en el caso, todos los recaudos apuntados fueron invariablemente verificados y cumplidos por la Administración Pública, de tal manera que el acto cuestionado los satisface acabadamente.

En consecuencia, la Resolución goza de los caracteres propios de "presunción de legitimidad" y "ejecutoriedad", en los términos previstos por el art. 47 de la Ley N° 4.537, toda vez que no se han esgrimido argumentos válidos y suficientes para desvirtuar aquella.

Considero que de acuerdo a las normas y argumentos jurídicos citados, no resulta atendible el pedido de devolución y por lo tanto, voto por **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **COMBA LUIS ALBERTO, CUIT N° 20-13848275-9** y en consecuencia, **CONFIRMAR** la Resolución N° A 4594/22 emitida por la Dirección General de Rentas, de fecha 20/12/2022.

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 **COMBA LUIS ALBERTO, CUIT N° 20-13848275-9** y en consecuencia **CONFIRMAR** la Resolución N° A 4594/22 emitida por la Dirección General de Rentas, de fecha 20/12/2022, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

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

A.L.D.

HACER SABER

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

CPN. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION