**DICTAMEN Nº 416**

**REF:** E20-2019-2212-A S/ TERCELAN RUBEN S/ SUCESIÓN AB–INTESTATO EXPT. N° 6630/18 S/ RECURSO DE APELACIÓN C/ LIQUIDACIÓN IMPUESTO DE SELLOS

**DE: ASESORÍA GENERAL DE GOBIERNO**
**PROVINCIA DEL CHACO**
**DR. JORGE PABLO ALEGRE**

**A: DIRECCIÓN DE CONTRALOR Y NORMALIZACIÓN**
**PROF. RAMONA BEATRIZ RODRÍGUEZ**

De mi consideración:

Se requiere la intervención de esta Asesoría General de Gobierno con motivo del recurso de apelación en subsidio interpuesto por la Sra. Adriana Berta Tercelán, en el carácter de heredera y administradora judicial del proceso sucesorio caratulado **"TERCELÁN RUBEN S/SUCESIÓN AB-INTESTATO" Expte. N° 6630/18**, con domicilio constituido en José Hernández N° 1957 de la Ciudad de Resistencia, contra la Liquidación del Impuesto de Sellos y Contesta Vista de fs. 78/79 de las actuaciones judiciales (fs. 5/6 del presente trámite) en la que el Organismo Fiscal calculó el tributo en la suma de PESOS DIECIOCHO MIL CUATROCIENTOS SESENTA Y CUATRO CON 20/100 CVOS. ($ 18.464,20.-).-

I.- Analizado el remedio recursivo, contra un acto administrativo del Estado Provincial, cabe examinar si el escrito sustentatorio de la pieza recursiva considerada cumple con las exigencias formales.

En esa labor, superado el primer examen de temporalidad de la presentación, me persuade que la crítica contenida en la exposición es suficiente para habilitar la consideración sustancial del recurso, por lo que -sin perjuicio del mérito que en definitiva merezca-, corresponde avocarme a su tratamiento.

COPIA DIGITAL

II.- HECHOS ANTECEDENTES: En efecto, en fecha 06 de marzo de 2019 (fs. 1 y vta./2), se presentó la recurrente e interpuso recurso de revocatoria con apelación en subsidio contra la liquidación señalada ut-supra.

Que la Administración Tributaria Provincial (A.T.P.), previo dictamen N° 82/19 del servicio jurídico del organismo fiscal, resolvió el recurso de revocatoria impetrado no haciendo lugar al mismo, y dispuso la elevación del recurso de apelación en subsidio a la Cámara Fiscal que ejerce el Poder Ejecutivo Provincial con intervención de esta Asesoría General, conforme R.I. Nº 504/19 A.T.P. (fs. 20/24).

Que no existiendo medidas probatorias propuestas por las partes, ni medidas de mejor proveer a sustanciar, atento a lo dispuesto en el Código Tributario Provincial – Ley Nº 83-F (C.T.P.) art. 6º, se dispuso llamar autos a resolver.

Que en cuanto a la procedencia formal del recurso conforme constancias de autos, el recurrente no ha dado cumplimiento a la regla de "pago previo" establecida en el art. 45 párrafo "in fine" C.T.P. No obstante la irregularidad procedimental señalada, que "stricto sensu" no habilitaría la admisibilidad formal de la medida recursiva incoada por violación a la ley de rito aplicable, esta instancia, con carácter restringido y excepcional, e interpretando con amplio criterio la aplicación de las garantías constitucionales del debido proceso y defensa en juicio a favor del reclamante, considerará la cuestión de fondo planteada.

III.- ALEGACIONES DE LA PARTE RECURRENTE.- En breve síntesis se señalan los siguientes agravios:

1.- Expresa, que la administración pública centralizada o descentralizada, entes autárquicos y empresas del estado, entre otras; no pueden desconocer la legislación vigente y menos aún los convenios que el propio estado provincial celebran, ocasionando perjuicio económico por su negligencia a los particulares.

2.- Plantea, que el propio convenio en que la ATP toma el monto imponible para el cálculo del sello, en su cláusula 8° al que me remito

COPIA DIGITAL

en honor a la brevedad, exime de cualquier tipo de sellado y que el estado asume en su totalidad el cargo del impuesto estipulado.

3.- Manifiesta, que tal circunstancia hace que su parte quede expresamente eximida de dicha obligación de pago y, tal como se deduce de la mentada cláusula 8° se debe exigir en su totalidad a la provincia del Chaco.

4.- Señala, que le hecho que el Estado, no haya implementado un mecanismo automático o reglamentado el modo en que se canalizará el respectivo pago del impuesto previsto en el art. 179 del código tributario vigente, exculpa a esa parte de ser responsable de dicha negligencia y en consecuencia del pago de dicho importe.

5.- Expresa que como está planteada la situación y en especial la liquidación por ese acto recurrida, el marco de relaciones celebradas en ese caso por el Poder Ejecutivo y un Organismo Autárquico (ATP) en nada pueden perjudicar los intereses de los particulares.

6.- Que el hecho de que los mismos no hayan reglamentado un mecanismo de pago y/o compensación entre los mismos en estos tipos de casos, escapan a la obligación de los particulares y en tal sentido exigir el pago del mismo al particular es claramente violatorio de los intereses legítimos que los herederos poseen sobre el acervo hereditario del causante.

7.- Señala que la liquidación, como acto administrativo adolece de vicio en su causa (antecedente de hecho y derecho) como así también en el objeto del mismo en cuanto resuelve intimar a las partes al pago de lo liquidado.

8.- Sostiene que debe entenderse como vicio en la causa, concretamente en el presente, al antecedente de derecho aplicable en la presente liquidación toda vez que mal interpreta la norma vigente aplicable al convenio, objeto de la liquidación practicada por ATP, violentando de ese modo el principio de juridicidad.

9.- Señala, que el acto administrativo dictado por la ATP se encuentra viciado en su objeto, el cual debe ser proporcionado, razonable respecto a la causa, adecuado con respecto a la finalidad de la norma que le

COPIA DIGITAL

confiere competencia al órgano emisor y proporcional a la finalidad intrínseca que se persigue con el acto.

10.- Refiere que la liquidación practicada no debe ser exigible a su parte y que solicita se exonere expresamente del pago a los fines de la continuidad de la causa judicial.

IV.- ALEGACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PROVINCIAL: En resumen se destacan los siguientes alegatos:

1.- Que teniendo en cuenta lo planteado por la heredera y administradora judicial en cuanto a la liquidación del impuesto de sellos y contesta vista (fs. 78/79) de las actuaciones judiciales: "TERCELÁN RUBEN S/SUCESIÓN AB-INTESTATO" Expte. N° 6630/18, sobre convenios comprendidos de esa causa, es necesario aclarar que dichos instrumentos, son pasibles de gravamen de acuerdo a lo normado por el art. 150 (Ley 83-F), citando la parte pertinente.

2.- Que el art. 151 del mismo cuerpo legal, determina el pago por instrumentación o existencia material, citando también la parte pertinente, señalando además una concordancia con lo establecido en el art. 16, inc. 32) de la Ley Tarifaria N° 299-F.

3.- Refiere que en cuanto a la exención reclamada por la representante legal, esa administración ha considerado en la liquidación en cuestión, un 50% conforme lo normado por la ley 83-F, en el art. 187, citando la parte pertinente, y señalando además, que en el caso a tratarse, no existen exenciones subjetivas ni objetivas que abonen la exención total del impuesto de sellos, siendo que la exención subjetiva del artículo antes mencionado, recae exclusivamente para la parte correspondiente al Estado Provincial, no para la totalidad de la gabela, extremos que no se modifica mediante un convenio entre particulares.

4.- Que el art. 159 de la normativa fiscal establece la exención parcial, cita el texto y señala que es taxativo con respecto a la divisibilidad del gravamen, por lo cual, es este caso la exención se limitará a la cuota que le corresponda de acuerdo con su participación en el acto, resultando indistinto para la administración, los pactos privados que rubriquen entre las partes sobre la cuestión impositiva.

COPIA DIGITAL

V.- CONCLUSIONES: Que conforme lo expuesto precedentemente, la Administración Tributaria Provincial, realizó la liquidación en concepto de Impuesto de Sellos, en virtud de la normativa que la habilita y le ordena dicha actividad.

Como bien señala el organismo fiscal, el acto jurídico instrumentado en el acuerdo que obra en el presente trámite, queda alcanzado por el tributo, conforme a lo que establece el Artículo 16, inc. 32) de la Ley Tarifaria N° 299-F.

Sumado a que los arts. 150 y 151 del CTP, señalan que todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso que se realicen en el Territorio de la Provincia, para surtir efectos en ella se pagará el impuesto que fije la Ley Tarifaria... y que todos los actos, contratos y operaciones a que se refiere el artículo anterior (art. 150), deberán satisfacerse los impuestos correspondientes, por el solo hecho de su instrumentación o existencia material, con abstracción de la validez o eficacia jurídica o verificación de sus efectos.

A su turno, los arts. 187 y 188 del mismo código, refieren a las entidades exentas y a los actos, contratos y operaciones, no advirtiéndose encuadres que aludan al caso en análisis.

Nótese qué la ley, nada menciona respecto a la exención que plantea la recurrente, no obstante de estar plasmado en uno de los artículos del convenio del que se vale para esgrimirla, por lo cual debe entenderse en el caso, coincidiendo con lo señalado a fs. 13/14, en que la obligación tributaria se considera divisible, y la dispensa impositiva refiere a la cuota de la provincia, más no a la del particular.

De acuerdo con el Principio de Legalidad, que impera en el derecho tributario, no puede haber tributo sin ley previa que lo establezca, lo que implica la imposibilidad que se creen impuestos y exenciones por analogía, o que se deroguen obligaciones tributarias nacidas de la ley por acuerdo entre particulares, ni entre éstos y el Estado; como así también comprende la prohibición de establecer nuevos sujetos alcanzados por el impuesto, modificar exenciones, establecer ilícitos, sin la existencia de ley.

Toda exención, es facultad de la legislatura, al efecto la carta magna provincial instituye en el CAPITULO IV - Atribuciones del Poder

COPIA DIGITAL

Legislativo; Art. 119. - Corresponde a la Cámara de Diputados: ... 2. Dictar la legislación impositiva.

En relación con las "exenciones", dice la doctrina calificada: *"Resulta necesario clarificar la diferencia existente entre actos no alcanzados por el impuesto y actos exentos.*

*Los primeros son aquellos cuya realización no verifica la configuración del hecho imponible creado por el legislador; en cambio, los segundos en su materialización generan el mismo, pero sin embargo, el legislador –por diversos motivos- los exime expresamente atendiendo a normas de política tributaria o a pautas de política económica en sí, etc."*[1]

La CSJN, fijando criterio al respecto ha dicho: *"En materia de exenciones impositivas, es constante el criterio de la Corte conforme al cual estas deben resultar de la letra de la ley, de la indudable intención del legislador o de la necesaria implicancia en las normas que las establezcan.*

*Esta regla fue sostenida en el fallo "Puloil SA s/ impuesto de ventas", del 6 de marzo de 1964 (Fallos: 258:75)."*

*"Que el organismo recaudador aduce que las exenciones deben surgir claramente de las normas legales que las consagran y que si la exención es un privilegio y una verdadera excepción a la norma tributaria, es natural que deba ser interpretada en sentido restrictivo".*[2]

Por lo tanto los organismos recaudadores no pueden actuar discrecionalmente, en tanto que el procedimiento de determinación tributaria debe ser reglado, con una discrecionalidad razonable dentro de los límites legales.

El organismo fiscal de la provincia ha actuado y ejercitado sus funciones en el marco del ordenamiento legal aplicable, y en el específico ámbito de su competencia, no adoleciendo de vicio alguno el acto administrativo impugnado por la recurrente.

Considerando, que del recurso en análisis no surgen alegaciones fácticas ni jurídicas que hagan revocar por ilegítima la liquidación recurrida; esta Asesoría General de Gobierno considera, que corresponde

[1] Impuesto de Sellos – Vicente Oscar Díaz; Edit. Cangallo, Pág. 263 - 264
[2] "ATCO I S.A. (TF 18.015 - I)) c/ DGI".

COPIA DIGITAL

rechazar por improcedente el recurso de apelación en subsidio interpuesto por la Sra. Adriana Berta Tercelán, en el carácter de heredera y administradora judicial del proceso sucesorio caratulado **"TERCELÁN RUBEN S/SUCESIÓN AB-INTESTATO" Expte. N° 6630/18,** contra la Liquidación del Impuesto de Sellos y Contesta Vista de fs. 78/79 de las actuaciones judiciales (fs. 5/6 del presente trámite), debiendo en consecuencia confirmar la Resolución Interna Nº 504/19 del Organismo Tributario Provincial.

Atentamente.

**ASESORIA GENERAL DE GOBIERNO**

25-09-2020

**Dr. Jorge Pablo Alegre**
**Asesor General de Gobierno**
**Provincia del Chaco**

COPIA DIGITAL