

ACUERDO

En la ciudad de Ushuaia, Capital de la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, a los 10 días del mes de diciembre del año dos mil diecinueve, se reúnen en Acuerdo ordinario los miembros del Superior Tribunal de Justicia de la Provincia, Jueces Javier Darío Muchnik, María del Carmen Battaini y Carlos Gonzalo Sagastume, para dictar pronunciamiento en los autos caratulados: **"Volkswagen S.A. de Ahorro para Fines Determinados c/ Provincia de Tierra del Fuego y Otro s/ Contencioso Administrativo"**, expediente N° 3462/17, de la Secretaría de Demandas Originarias.

ANTECEDENTES

I. Con el escrito de fs. 32/37 Volkswagen S.A. de Ahorro para Fines Determinados promueve demanda contencioso administrativa contra la Provincia de Tierra del Fuego y la Agencia de Recaudación Fueguina (AREF). Pretende que se revoque la resolución del Ministerio de Economía M.E N° 816/16 junto con los actos administrativos que le brindan sustento y la anteceden, conforme los cuales se determinara de oficio una deuda en concepto de Impuesto de Sellos que no fueran abonados, los que corresponden a trescientas noventa y nueve (399) solicitudes de adhesión más intereses, cargos y multa.

Asimismo, solicita la devolución del importe de ciento sesenta y siete mil trescientos cinco pesos con treinta y nueve centavos (\$ 167.305,39), suma que fuera abonada en concepto de tributos, intereses y recargos a efectos de dar efectivo cumplimiento a los recaudos de admisibilidad de la acción interpuesta.

Ello, de conformidad a lo establecido en el art. 14 de la ley provincial 133 y tercer párrafo *in fine* del art. 156 del Código Fiscal Provincial, más los intereses resarcitorios devengados desde su ingreso hasta la fecha de su efectivo reintegro.

En el Capítulo V) denominado “Antecedentes”, la firma actora realiza un repaso de los diferentes actos administrativos que finalizaran con el dictado de la Resolución emitida por el Ministerio de Economía N° 816/16, por medio de la cual se rechazara el recurso de apelación interpuesto en sede administrativa, teniendo por agotada la instancia administrativa y habilitada la judicial.

En ese repaso, enumera las Resoluciones DGR Nros. 13/2013, 69/2014 y 206/2014, por intermedio de las cuales se iniciara el procedimiento determinativo de oficio respecto de las diferencias detectadas en el pago del Impuesto de Sellos por trescientas noventa y nueve (399) solicitudes de adhesión y se instruyera el correspondiente sumario por la omisión de dicho impuesto, rechazándose los descargos y recursos presentados en sede administrativa contra esa determinación, intereses, cargos y multa.

El monto de la multa por omisión, fue rectificada mediante la Resolución D.G.R. N° 15/2015, al detectarse un error en la base de cálculo para la determinación de la sanción.

Al momento de fundamentar en derecho la acción interpuesta, la actora señala: a) que se está haciendo una indebida aplicación retroactiva de la ley provincial 906; b) que resulta improcedente la configuración del hecho imponible a efectos de tributar el impuesto de sellos sobre solicitudes de adhesión a planes de ahorro, por entender que no contienen el elemento

instrumental; c) que se conforma incorrectamente la base imponible reclamada por el organismo de recaudación y, d) concluye en la improcedencia de la multa y del cargo por ajuste aplicado a las personas jurídicas, calificando a este último como inconstitucional.

Finalmente, en el capítulo VII, ofrece prueba documental, manteniendo y ampliando la reserva del caso federal -que fuera realizada en sede administrativa- en el capítulo VIII.

A fs. 61/62 se declara la admisibilidad formal de la acción y se ordena correr traslado a efectos de su contestación por el plazo de treinta (30) días, al Fiscal de Estado y al Director Ejecutivo de la Agencia de Recaudación Fuegoquina (AREF).

II. A fs. 95/104 contesta demanda la Agencia de Recaudación Fuegoquina (AREF), organismo autárquico que a tenor de la Ley N° 1074 asume la defensa de los actos de la (ex) Dirección General de Rentas, asumiendo en ese acto la defensa conjunta y exclusiva de ambas codemandadas, conforme lo indica la propia Fiscalía de Estado en la presentación realizada a fs. 83/83vta.

Expresa en relación a los cuestionamientos formulados que: a) el artículo 112 de la Constitución Provincial no colisiona con el artículo 2° del Código Civil, y que esta norma de derecho común no puede ser un límite a lo establecido en el texto constitucional local; b) la solicitud de adhesión suscripta es un contrato de adhesión, y como tal se encuentra alcanzado por el Impuesto de Sellos; c) a través de esa figura se realiza una operación de compraventa de automotor, estando determinada la base imponible por el valor del vehículo que pretende adquirir, más los gastos administrativos y cargos adicionales; d) al

haberse comprobado la falta de pago, se presume que la firma obró con imprudencia, impericia o negligencia, o bien, que incumplió sus deberes o reglamentos, y, e) el cargo por liquidación satisface el requisito de legalidad cuestionado por la actora.

Señala que la firma Volkswagen S.A. de Ahorro para Fines Determinados incurrió en una contradicción respecto de la conducta puesta en evidencia en las actuaciones administrativas. Sustenta esa afirmación en que, a pesar de negar que las solicitudes de adhesión se encuentren alcanzadas por el Impuesto de Sellos, al contestar el requerimiento 03 efectuado mediante Resolución D.G.R. N° 11/2013 -por la cual se iniciara el procedimiento de determinación de oficio-, procedió a acompañarlas como consecuencia de haberse solicitado copia autenticada de los actos o contratos a título oneroso suscriptos o con efecto en la jurisdicción de Tierra del Fuego a partir del día 27 de diciembre de 2012.

Concluye ofreciendo las pruebas en que basa su contestación y la funda en derecho, solicitando el rechazo de la demanda interpuesta con expresa imposición de costas.

III. Producidas y certificadas las pruebas ofrecidas por las partes -fs. 127-, se fija el plazo para alegar, acto procesal que resulta cumplido por las dos partes de acuerdo a las constancias obrantes a fs. 132/147 -actora- y fs. 148/155 -demandada-. A fs. 156 la causa se remite al Sr. Fiscal ante este Superior Tribunal, quien opina que corresponde rechazar el planteo incoado a través de esta demanda (fs. 157/160vta.).

IV. Mediante providencia de fs. 161 se elevan los autos para el dictado

de la sentencia. De conformidad con el sorteo del orden de estudio y votación oportunamente practicado -fs. 162-, se resuelve considerar y votar las siguientes

CUESTIONES:

Primera: *¿Es procedente la demanda?*

Segunda: *¿Qué decisión debe dictarse?*

A la primera cuestión el Juez Javier Darío Muchnik dijo:

1. De conformidad a las presentaciones formuladas por las partes, la controversia traída a resolver se centra en la petición de revocación de la Resolución del Ministerio de Economía M.E N° 816/16 junto con los actos administrativos que le brindan sustento y la anteceden, conforme los cuales se determinara de oficio una deuda en concepto de Impuesto de Sellos que no fueran abonados, los que corresponden a trescientas noventa y nueve (399) solicitudes de adhesión, con más intereses, cargos y multa.

Del expediente N° 008992-EC-2013 surge que mediante la Resolución N° 13/2013 emitida por la Dirección de Fiscalización, Distrito Capital Federal de la Dirección General de Rentas, se inició el procedimiento determinativo de oficio de los conceptos citados y se ordenó la instrucción de un sumario respecto de la actora, basado en la omisión de los impuestos por las diferencias detectadas en la fiscalización. Asimismo, se consignó que la Liquidación N° 1303000049 y el Acta de Notificación de Multa Automática N° 1303140068, forman parte de la Resolución emitida (fs. 431/450 de las citadas actuaciones administrativas).

En fecha 8 de mayo de 2013 se interpuso Recurso de Reconsideración contra dicho acto administrativo, el que se resolviera mediante el dictado de la Resolución D.G.R. (DCF) N° 69/2014 (fs. 471/489), de fecha 31 de octubre de 2014, de la que forman parte la Liquidación N° 1403000219 y el Acta de Notificación de Multa Automática N° 1303140138. A través de esta última Resolución se determinó de oficio la deuda en concepto de Impuesto de Sellos no abonado y se clausuró el sumario oportunamente instruido a la contribuyente.

El Recurso de Reconsideración interpuesto contra la Resolución -69/2014-, que tramitara mediante el expediente 021009-EC-2014, se rechazó a través de la Resolución D.G.R. N° 206/2014 (fs. 47/49) de fecha 10 de diciembre de 2014, rectificadas posteriormente en su artículo 2° mediante Resolución D.G.R. N° 115/2015 (fs. 60) de fecha 20 de agosto de 2015.

A través del expediente administrativo N° 016362-EC-2015, tramitó el recurso de apelación contemplado en el art. 64 del Código Fiscal Provincial (Ley Provincial 439, en adelante CF), interpuesto contra el acto administrativo citado en el párrafo precedente.

Con fundamento en el Informe N° 12/2015 (art. 65 C.F.) y en el Dictamen S.L. y T. N° 415/2016, mediante Resolución del Ministerio de Economía N° 816/2016, de fecha 5 de diciembre de 2016, se rechazó el recurso de apelación interpuesto, notificando el agotamiento de la vía administrativa y la posibilidad de interponer acción judicial, previo pago de la deuda con más sus intereses, concluyendo así el procedimiento administrativo con la desestimación del recurso de apelación.

2. La actora basa su pretensión invalidante en los siguientes argumentos:

a) La ley provincial 906 se está aplicando indebidamente, ya que al haberse publicado en el Boletín Oficial de fecha 26 de diciembre de 2012, comenzó a regir el día 4 de enero de 2013. Califica como inconstitucional el artículo 112 de la Constitución Provincial, por considerarlo violatorio de la jerarquía normativa establecida en el artículo 31 de la Constitución Nacional, que consagra la supremacía de esta última, de los Tratados y de las leyes que se dicten en ejercicio de poderes delegados (art. 121 de la CN) por sobre normas locales, e incluye en estas a las constituciones provinciales citando el artículo 5º de la CN.

b) No se configura el hecho imponible en las solicitudes de adhesión a los planes de ahorro, por entender que no contienen el elemento instrumental que exige el artículo 9º, inciso b) punto 2 de la ley 23548 de Coparticipación Federal de Impuestos, indicando que la posición asumida por el organismo de recaudación provincial contradice la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, citando a esos efectos una serie de precedentes (Fallos 331:719, 327:1083, entre otros).

c) Se conforma de manera improcedente la base imponible, al considerar para establecer el Impuesto de Sellos, el valor móvil -porcentaje variable del valor del vehículo-, más los gastos de adhesión, permanencia y adjudicación, entendiendo que solamente sobre estos últimos tres conceptos se debe limitar la aplicación de la alícuota del impuesto, ya que su actividad se limita a la administración de planes de ahorro suscriptos por los adherentes.

d) Entiende que no se le puede imponer multa alguna por considerar que no adeuda impuesto, si lo adeudara la base imponible debería ser otra -y en consecuencia la multa, que tiene relación con el impuesto omitido, debería variar-, y, que ha mediado un error excusable de su parte al no haber obrado de manera deliberada en la omisión del pago del tributo en cuestión.

e) Cuestiona el cargo por ajuste a las personas jurídicas establecido en el artículo 8° de la Resolución DGR N° 132/09, que lo fija en un diez por ciento (10%) de las verificaciones efectuadas y notificadas.

Cita doctrina y jurisprudencia en respaldo de sus argumentos y pide que se revoque la Resolución M.E. N° 816/16 y los actos administrativos que la anteceden como sustento, ordenándose la devolución de las sumas abonadas en cumplimiento del requisito de “pago previo”, junto a los intereses resarcitorios devengados hasta la fecha de su efectivo pago.

3. La demandada rechaza íntegramente los planteos formulados e indica:

a) En relación al tiempo en que ha entrado en vigencia la norma, señala que ha sido el día 27 de diciembre de 2012, es decir, al día siguiente de su publicación, no advirtiendo colisión alguna entre los artículos 112 de la Constitución Provincial y 2° del Código Civil, ya que cada uno de ellos regula distintos tipos de normas. Este último resultaría aplicable solamente en un supuesto de vacío normativo, situación que no se presenta en este caso ya que la vigencia de las leyes se encuentra especialmente contemplada en la Carta Magna local, estableciendo su obligatoriedad a partir del día siguiente al de su

publicación oficial en el supuesto de no designar fecha.

b) Respecto de la carencia instrumental atribuida por la actora a las solicitudes de adhesión, entiende por el contrario que las mismas revisten los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual puede exigirse el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento, configurando los elementos necesarios de un contrato de adhesión. Coincide en calificarlo como un sistema de comercialización de naturaleza compleja, lo considera un contrato de adhesión, señalando que no puede pretenderse que exista un acto de aceptación posterior, resultando suficiente la sola suscripción por parte del adherente.

c) Entiende que la conformación de la base imponible es la adecuada -valor del vehículo que pretende adquirir (valor móvil), gastos administrativos y cargos adicionales-, pues guarda relación directa con el objeto del contrato, excluyendo los intereses de financiación como lo establece el artículo 178 del Código Fiscal. Indica que no resulta aplicable de manera alguna el artículo 167 citado por la actora, ya que este contempla el supuesto de locación o sublocación de bienes inmuebles o locaciones de obra o de servicios (pública o privada) sobre inmuebles ubicados en una o varias jurisdicciones.

d) Sostiene la justificación de la multa aplicada, entendiendo que la alegada falta de culpabilidad no se encuentra acreditada en autos, habiendo acompañado las solicitudes de adhesión al requerírsele la presentación de contratos de carácter oneroso celebrados en la jurisdicción. Presume la culpa además, ante la comprobación de la falta de pago o pago en defecto. Y señala que no resulta posible la invocación de un supuesto error excusable, máxime cuando no activó el procedimiento de consulta previsto en la norma para los

supuestos de duda en relación a la aplicación de una norma.

e) Descarta los planteos de inconstitucionalidad e ilegitimidad del cargo por liquidación establecido en relación a las personas jurídicas, previsto en el texto legislativo y graduado en la reglamentación conforme los parámetros legales, respetando adecuadamente los principios de reserva de ley y legalidad vigentes en la materia.

Y califica como contradictoria la conducta desplegada por la actora, ya que al contestar el requerimiento efectuado por la demandada -por el cual se solicitara copia autenticada de los actos o contratos a título oneroso suscriptos o con efecto en la jurisdicción de Tierra del Fuego a partir del día 27 de diciembre de 2012-, acompañó las solicitudes de adhesión que generaran la deuda tributaria en concepto de impuesto de sellos reclamada y cuestionada a través de estos actuados.

4. Corresponde abordar en primer lugar, el tiempo en que ha entrado en vigencia la norma que impone la obligación del pago del Impuesto de Sellos en relación a los “contratos o solicitudes de adhesión” presentados por la actora ante el requerimiento formulado.

Tal como señala la demandada, la formación y sanción de leyes, más el análisis de su vigencia en el ámbito provincial, se encuentra regulado en la Segunda Parte, Título I, Sección Primera, Capítulo III de la Constitución Provincial.

El artículo 112 cuestionado expresamente indica: *“Las leyes provinciales no son obligatorias sino después de su publicación y desde el día que*

determinen. Si no designan fecha, serán obligatorias a partir del día siguiente al de su publicación oficial”.

Y la norma en análisis -ley provincial 906- sancionada a su amparo y al de la Constitución Nacional (arts. 5º, 121, 122 y cctes.), forma parte del derecho público provincial, siendo que cada una de las provincias que conforman la Nación, tienen derecho a regirse por sus propias instituciones y conservan todo el poder que no fuera delegado en el Estado Nacional, conforme la autonomía que detentan.

Este marco normativo diseñado por el convencional constituyente provincial, no atenta de manera alguna contra el principio de supremacía constitucional del art. 31 de la CN y resulta coherente con la indiscutida autonomía provincial.

En el pronunciamiento dictado en fecha 12 de diciembre de 2017 en autos **"Agencia de Recaudación Faguina (AREF) c/ Municipalidad de Ushuaia, Tolhuin y Río Grande s/ Acción Meramente Declarativa"** (expediente N-3424/16, SDO-STJ), registrado en el Tomo 104, Folio 164/212, el Estrado ha señalado que:

“El art. 1 de la Constitución Nacional indica expresamente que la Nación Argentina adopta para su gobierno el sistema federal. Esto significa que además de la división funcional (legislativa, ejecutiva y judicial), las atribuciones del poder están distribuidas territorialmente en órganos regionales, quienes lo ejercen sobre una porción del territorio nacional delimitado. Estos entes son las Provincias que en nuestra Constitución coexisten junto con el

Estado federal en un esquema de relaciones de diverso tipo (cfr. Ekmekdjian, Miguel Ángel, “Tratado de Derecho Constitucional”, Ed. Depalma 1993, T. I, pág. 159).

El sistema federal argentino supone, en consecuencia una distribución territorial de competencias. Existiendo, por un lado, un gobierno central o federal, que ejerce su poder sobre todo el territorio nacional, y su esfera de competencia apunta a los asuntos que interesan a la Nación toda. Por otro, gobiernos locales o provinciales que ejercen sus atribuciones sobre el territorio de sus respectivas provincias y éstas se limitan a los asuntos de interés local. (Ekmedjian, Miguel Angel, ob. cit., T. I, págs. 164/165).

Este reconocimiento expreso ha sido señalado por el máximo tribunal del país desde antaño, al indicar que las Provincias “...conservan su soberanía absoluta en todo lo relativo a los poderes no delegados a la Nación, como lo reconoce el artículo ciento cuatro” (Fallos 7:373).

Tal como señala Gelli, estas potestades de darse sus constituciones y sus autoridades dentro de una esfera propia y exclusiva reconocida por la Constitución Nacional, les asegura la existencia como unidades políticas con los atributos de la autoridad pública, que ejercitan por medio de órganos elegidos sin intervención del poder central, traducándose ello en que el Estado Federal no puede imponer a las provincias su propia manera de estructurar el régimen democrático y los ciudadanos de las provincias no pueden exigir a estas una réplica exacta de los modos con que la Constitución Nacional establece el sistema de gobierno (Gelli, María Angélica, *Constitución de la Nación Argentina, Comentada y Concordada*, 4ta. Edición, Ampliada y Actualizada, Tomo II, págs. 600/601).

En esta línea, en el precedente “AREF” referenciado, citando a Ekmedjian se dijo que las relaciones jurídico-políticas entre el Estado federal y los Estados provinciales están determinadas con precisión en nuestra Constitución y que son de cuatro tipos, a saber, de subordinación, de participación en la formación de la voluntad federal, de exclusión y de concurrencia. Al precisar las relaciones de exclusión -que Bidart Campos incluía en las de coordinación-, indica: *“Existen ámbitos en los cuales el Estado central a veces, y otras las provincias, tienen competencia exclusiva y excluyente y, por ende, ésta no puede ser interferida por él o las otras, respectivamente”* -cfr. Ekmedjian, Miguel Ángel, ob. cit., pág. 166-. Y la determinación de la entrada en vigencia de las leyes provinciales es una facultad que recae en cabeza del convencional constituyente provincial, quien lo ha regulado en la norma antes citada, careciendo -tal como lo señala el Fiscal ante el Estrado- de suficiente apoyatura en el plexo normativo vigente, el cuestionamiento efectuado en sede administrativa y reiterado en esta instancia.

Por esta razón, debe ser desestimada la crítica formulada al artículo 112 de la Constitución Provincial, entendiendo que no ha existido una aplicación retroactiva de la ley provincial 906, sino que ella ha entrado en vigencia de acuerdo al diseño efectuado por el convencional constituyente provincial, en base al poder constituyente originario con carácter de autonomía que detenta la provincia.

5. En relación al planteo central de la demanda, se sustenta en afirmar que no se configura el hecho imponible en las solicitudes de adhesión a los planes de ahorro, por considerar que no contienen el elemento instrumental que exige el artículo 9º, inciso b) punto 2 de la ley 23548 de Coparticipación

Federal de Impuestos y que la posición asumida por el organismo de recaudación provincial contradice la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, citando a esos efectos una serie de precedentes (Fallos 331:719, 327:1083, entre otros).

Dicha norma nacional en su parte pertinente establece:

“En lo que respecta al impuesto de sellos recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21.526.

Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes”.

En un reciente pronunciamiento la Corte nacional ha señalado al referirse a esta norma: *“...en Fallos 321:358, la Corte sostuvo que la inclusión de esta norma en el capítulo de la ley 23.548 titulado “Obligaciones emergentes del régimen de esta Ley”, tiene la finalidad autónoma de evitar la regulación dispar del impuesto en las diversas jurisdicciones. Y agregó que la ratio legis inspiradora de la fijación original de las pautas caracterizadoras de los gravámenes estuvo orientada a restringir dentro de cauces uniformes el ejercicio del poder tributario local, para obtener un mínimo de homogeneidad en la imposición autorizada, y que también se tuvo en miras evitar anticipadamente, por*

medio de dicho marco regulatorio, la eventual superposición del impuesto de sellos con otros tributos nacionales coparticipados (del dictamen de la señora Procuradora Fiscal, fs. 361 vta.). En esa inteligencia, es que se adopta el requisito de la instrumentación como política uniforme para la configuración de la hipótesis de incidencia del impuesto de sellos” (CSJN, Sentencia de fecha 04 de junio de 2019, en autos “Telefónica Móviles Argentina S.A. c/ Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”).

Por su parte, el artículo 135 del Código Fiscal Provincial establece:

“Estarán sujetos al Impuesto de Sellos, de conformidad con las disposiciones del presente Título, los actos y contratos de carácter oneroso, siempre que: a) se otorguen en jurisdicción de la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, así como también los otorgados fuera de ella, en los casos especialmente previstos en este Título; y b) se formalicen en instrumentos públicos o privados, o por correspondencia en los casos previstos en el artículo 145 así como los que se efectúen con intervención de las bolsas o mercados de acuerdo con lo que se establece a dichos efectos.....”

En la cuestión traída a juicio, “Volkswagen S.A. de Ahorro para Fines Determinados” plantea que las solicitudes de adhesión acompañadas no son acuerdos instrumentados, por entender que no encierran un concierto de voluntades, ya que solamente revelan la voluntad del adherente de incorporarse a un sistema de comercialización de naturaleza compleja a través de un plan de ahorro previo, con la finalidad de adquirir un vehículo automotor. Entiende que no tienen la autosuficiencia requerida para que pueda configurarse la hipótesis de incidencia del tributo en cuestión, e indica que el organismo de recaudación confunde el perfeccionamiento del contrato con

instrumento autosuficiente (ver fs. 34 vta. y 35 de la demanda).

Agrega que el contrato se perfecciona mediante actos y actividades de la empresa que acepta esas solicitudes de adhesión tácitamente, no existiendo ninguna aceptación expresa sino actos materiales de incorporación al sistema.

Al declarar el Código Fiscal imponibles a través del Impuesto de Sellos a ciertos actos y contratos de carácter oneroso, los instrumentos que los exteriorizan pueden ser considerados a los fines del impuesto, cuando tienen una manifestación objetiva a través de la exteriorización que denota esa voluntad, la que se demuestra a través del cumplimiento de las formalidades admitidas como expresión de voluntad.

El Impuesto de Sellos grava en consecuencia y de manera excluyente el instrumento, en la medida que detente los caracteres de un título jurídico con el que se pueda reclamar el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento. Y la exigencia de instrumentalidad para determinar el pago, requiere que el documento gravado no deba ser integrado con otros elementos.

Tal como lo señala el Fiscal ante el Estrado en su dictamen: *“Las solicitudes de adhesión en examen, tal como lo afirma la accionada a fs. 149 vta., consisten en contratos de adhesión, previendo la totalidad de condiciones aplicables al respecto, las obligaciones a cargo de las partes y las modalidades de su perfeccionamiento y vida contractual (ver fs. 118vta/120vta), todo lo cual se muestra coherente con la posición manifestada por la demandada, sin que se adviertan efectivamente conculcadas las notas de instrumentalidad y autosuficiencia anteriormente señaladas. La parte actora nada expone en*

contra de esta calificación (y sus consecuencias) que fuera previamente hecha saber por parte de la administración al tratar y resolver con detenimiento sus planteos....”(fs. 159/159vta.).

No obstante lo señalado por la actora en el escrito inaugural, como por ejemplo “...el Alto Tribunal de Justicia de la Nación ha descalificado pretensiones análogas a la presente en reiterados precedentes en donde se pretendió suplir el instrumento autosuficiente mediante la composición o complejo instrumental que, precisamente, la norma intrafederal prohíbe especialmente al establecer que no puede gravarse con sellos aquellos documentos que requieren de otro u otros para componer las obligaciones jurídicas” (el subrayado no se encuentra en el original), o, “...el contrato solo va a quedar perfeccionado por actos de ejecución posteriores realizados por mi representada”, en ningún momento a lo largo de todas las presentaciones efectuadas en sede administrativa o ante este Estrado identifica “ese otro u otros documentos posteriores” y “actos de ejecución posteriores”, que privarían del carácter de “autosuficiencia” a las solicitudes de adhesión acompañadas.

Y al identificar los actos o contratos realizados a distancia al referenciar el artículo 145, señala que “...para quedar alcanzados por el tributo requieren que debe mediar la aceptación de la propuesta o al pedido, reproduciendo íntegramente dicha propuesta o sus elementos esenciales determinantes del objeto del contrato o propuestas o pedidos aceptados con sus firmas por los destinatarios, aspectos que no se configuran ni concurren en la especie con las solicitudes de adhesión que se encuentran bajo discusión en autos”.

En este caso, independientemente de la denominación que se otorgue al contrato celebrado (solicitud de adhesión), lo concreto es que la propuesta

es confeccionada íntegramente por la firma actora y los solicitantes se limitan a aceptar las condiciones por ella establecidas, entendiendo que con la firma de los mencionados formularios se perfecciona el contrato, reuniendo los caracteres de instrumentalidad y autosuficiencia exigidos.

La jurisprudencia ha calificado a estos contratos como contratos de consumo ubicados hoy en el Libro Tercero, Título III del Código Civil y Comercial de la Nación. En este sentido por ejemplo, se ha dicho: *“No caben dudas de que el contrato de círculo de ahorro, cuyo objeto es la adquisición de bienes nuevos a título oneroso para su utilización con carácter de destino final, es un contrato de consumo....”*(sentencia de fecha 31 de octubre de 2016, Cámara de Apelaciones Gualeguaychú, Entre Ríos, “Servidio, Sandra Cristina c/ Volkswagen S.A. de Ahorro para Fines Determinados y otro s/ Sumarísimo (Civil) (Acción Ley 24240), Fuente SAJ:FA16080075).

En ese cuerpo normativo se lo define como aquel *“...celebrado entre un consumidor o usuario final con una persona humana o jurídica que actúe profesional u ocasionalmente o con una empresa productora de bienes o prestadora de servicios, pública o privada, que tenga por objeto la adquisición, uso o goce de los bienes o servicios por parte de los consumidores o usuarios, para su uso privado, familiar o social”* (artículo 1093 del CCC).

En el reciente pronunciamiento de la Corte nacional antes citado, se analizó que a través de las solicitudes de servicios suscriptas, los firmantes peticionan a la empresa Telefónica Móviles Argentina S.A. la prestación del servicio de comunicaciones móviles, reservándose esta última el derecho de no aceptar la contratación en el supuesto que el cliente no calificare crediticiamente. En base a ese título jurídico se indicó que no se puede exigir el cum-

plimiento de las obligaciones pactadas (CSJN, “Telefónica Móviles Argentina S.A. c/ Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa de certeza”).

Diferente resulta ser la situación de autos, donde el solicitante expresa su voluntad limitándose a aceptar las condiciones establecidas por la demandante -resultando ser ésta además, una concreta manifestación de voluntad de la empresa actora-, quedando así perfeccionado el contrato, el que queda sujeto a la circunstancia adicional o condición de conformación del grupo de acuerdo al plan al que se adhiere, dentro de los plazos y condiciones establecidos en la Solicitud de Adhesión, de la que se adjunta un modelo a fs. 118/120 vta.

La no conformación del grupo se traducirá en la denegación de la solicitud de adhesión y en la devolución de los importes abonados, como una consecuencia lógica del no cumplimiento de esa circunstancia adicional o condición, no pudiendo considerarse que por ello no se haya perfeccionado oportunamente el contrato suscripto y se deban sujetar las obligaciones de las partes a la suscripción de otro documento.

De lo expuesto, se desprende que la situación resuelta por la Corte nacional no resulta asimilable a la analizada en autos. Una cosa es sujetar la evaluación de una solicitud de un servicio a la situación crediticia del firmante y otra muy diferente es, supeditar el comienzo de las obligaciones ya pactadas a través de un instrumento suficiente, al cumplimiento de una condición específica o circunstancia adicional.

Tampoco resultan aplicables los criterios sentados por la Corte en otros precedentes citados por la actora, en los que básicamente se señalara que la

pretensión fiscal se intentaba aplicar sobre una oferta de compra que carecía del requisito de autosuficiencia exigido por el art. 9º, acápite II, inc. b) de la Ley 23548 (“Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/ Neuquén, Provincia del s/ acción de inconstitucionalidad”, sentencia del 15 de abril de 2004, entre otros).

A las circunstancias expuestas, cabe agregar que ninguna prueba aporta a su pretensión acerca de algún rechazo a las solicitudes así suscriptas por los adherentes, extremo que podría llegar a dar sustento a la necesidad de aceptación expresa invocada en su demanda.

Por ello, se entiende que el argumento central en el que se sustenta la acción no encuentra basamento en la documental que obra acompañada en autos, debiendo ser desestimado el pedido de revocación de los actos administrativos que determinarían de oficio una deuda en concepto de Impuesto de Sellos correspondiente a trescientas noventa y nueve (399) solicitudes de adhesión.

6. Respecto de la base imponible tomada en cuenta para determinar de oficio el impuesto de sellos, el planteo efectuado entiende que la aplicación de la alícuota se debió haber limitado a los gastos de adhesión, permanencia y adjudicación, porque su actividad se limita a la administración de planes de ahorro suscriptos por los adherentes, no incluyendo el valor móvil -porcentaje variable del valor del vehículo-.

En relación a esta crítica, cabe adoptar la misma solución que para la cuestión planteada en el apartado anterior. En efecto, de los instrumentos gravados con el Impuesto de Sellos surge el valor del automotor que se

pretende adquirir, a las que se suman los gastos de adhesión, permanencia y adjudicación, integrando dichos conceptos la base imponible al guardar relación directa con el objeto del contrato celebrado.

Tal como lo afirma AREF el valor móvil no es fijado por el adherente y la misma concesionaria oficial -que interviene en todas las solicitudes de adhesión gravadas-, resulta ser promotora de la firma actora e intermediaria en la operación.

A través de la contratación instrumentada, se está pactando la financiación del precio de venta de un automotor, no pudiendo considerarse a la misma como una locación de servicios financieros o pretender que se le aplique lo establecido en el artículo 167 del Código Fiscal, que determina la base imponible a considerar en los supuestos de locación o sublocación de bienes inmuebles o locaciones de servicios o de obra (pública o privada) sobre inmuebles ubicados en una o varias jurisdicciones.

Por ello, se considera adecuado que la tributación del impuesto de sellos comprenda los gastos de adhesión, permanencia y adjudicación, y el valor móvil del vehículo que se pretende adquirir.

7. A los cuestionamientos formulados a la multa y al cargo, impuestos a la actora por su condición de persona jurídica, corresponde indicar que han sido determinados en base a lo establecido en la legislación vigente.

La primera se ha fijado en dos veces el impuesto omitido ante la infracción material de la omisión, configurándose así la culpa ante la mera comprobación de la falta, no demostrándose de manera alguna la existencia de un

error excusable. Máxime, cuando el administrado no utilizara las herramientas diseñadas por el propio texto normativo, en el supuesto de no tener certezas acerca de la interpretación o aplicación de la norma que determina la obligación de tributar el Impuesto de Sellos.

La infracción cometida por el contribuyente se configura por el hecho de no haber abonado el impuesto al vencimiento del plazo establecido en la norma, respecto de todas las Solicitudes de Adhesión presentadas ante el organismo recaudador. El solo hecho del incumplimiento implica la falta de colaboración y, consecuentemente, la afectación del bien jurídico protegido, que resulta ser la recaudación tributaria.

Al resultar un ilícito de acción u omisión, la materialidad de los hechos o la conducta omisiva permiten presumir el elemento subjetivo culpa. En esta clase de infracciones, la imputación objetiva de la conducta constituye la circunstancia que permite presumir el elemento subjetivo necesario para la existencia de la infracción, debiendo el presunto infractor, demostrar y acreditar de manera suficiente la existencia del supuesto error excusable invocado en autos o alguna otra circunstancia eximente de responsabilidad -entiéndase por ejemplo el caso fortuito o la fuerza mayor-. Al no haberse acreditado la presencia de un error excusable en cabeza de la actora, la disminución total o parcial de la multa aplicada resulta inviable.

En este aspecto jurisprudencialmente se ha señalado que, si bien, "*...es inadmisibile la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad solo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación;* y más

específicamente en materia de multa impuesta, reiteradamente ha dicho que la carga de la prueba cabe a la recurrente, ya que `en presencia de la materialidad de la infracción...incumbe al contraventor la prueba de descargo...para lo que no basta la alegación de la ignorancia de los preceptos legales´ y que en esos casos `la exención de responsabilidad solo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna excusa legal´. Siendo ello así, los reparos quedan encorsetados en el marco de interpretación de los principios del derecho tributario y del análisis de los antecedentes fácticos y probatorios que condujeron al Tribunal a descartar una hipótesis de error excusable que autorizara a dejar sin efecto la multa, cuestiones ajenas a esta instancia extraordinaria, a menos que se demuestre arbitrariedad, situación que dista de acontecer en la especie (Citas: CSJN Fallos 198:310; 206:508; 316:1313; 322:519, entre otros) (Mapfre Argentina Seguros S.A. c/ Municipalidad de Rosario - Recurso Contencioso Administrativo - s/ Queja por Denegación del Recurso de Inconstitucionalidad, CSJ, Santa Fe, 09/02/2010; Secretaría de Informática del Poder Judicial de Santa Fe; 00057/2009; RC J 2174/95).

Y el Tribunal Fiscal de la Nación ha dicho que:

"Aunque el contribuyente afirme la inexistencia del elemento subjetivo requerido por la figura del art. 45 de la ley 11.683, se advierte que aquél actuó de manera voluntaria, no habiendo acreditado ningún factor que lo exima de responsabilidad, esto es, no ha expuesto ni probado que la Ley del Impuesto al Valor Agregado ni la Ley de Procedimiento Fiscal sean de interpretación intrincada o contrapuesta, ni que lo hayan inducido razonablemente a equivocarse en su interpretación" (Bugna Piedras S.R.L. s/ recurso de apelación, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala C, 30 de abril de 2014).

Ello, teniendo en cuenta además que, al momento de formularse el primer requerimiento al actor, solicitando copia autenticada de los actos o contratos a título oneroso suscriptos o con efecto en la jurisdicción de Tierra del Fuego a partir del día 27 de diciembre de 2012, acompañó las solicitudes de adhesión que generaran la deuda tributaria en concepto de impuesto de sellos cuestionada por estos actuados.

Y en relación al cargo por liquidación cuestionado, dicha crítica también carece del andamiaje que determine su improcedencia, al haberse determinado siguiendo los lineamientos establecidos en la norma -Resolución D.G.R. N° 132/09-. Esta última resolución ha sido dictada adecuándose a lo establecido en la ley impositiva, que contemplara la posibilidad de fijar ese cargo en un porcentaje de hasta un diez por ciento (10%) de la deuda, y como tal ha sido fijada legalmente.

La Legislatura como poder del Estado provincial investida de atribuciones suficientes, ha establecido el cargo tributario generado en estos obrados y, dentro de los márgenes para ello, el organismo de recaudación tributaria dictó los correspondientes actos administrativos reglamentarios respetando el principio de reserva de ley y de legalidad vigentes en la cuestión.

Por estos fundamentos, los cuestionamientos realizados a la multa y al cargo aplicado a la firma actora tampoco resultan atendibles, advirtiendo además que todos los planteos han recibido adecuada respuesta en sede administrativa, sin aportar en esa instancia argumentos que traten de desvirtuar las conclusiones allí brindadas.

Por los motivos expuestos en estos considerandos, **voto por la negativa a la cuestión propuesta.**

La Sra. juez **María del Carmen Battaini** comparte los fundamentos expresados por el magistrado que lidera el Acuerdo, adhiere a ellos y vota la presente cuestión en igual sentido.

A la primera cuestión el Juez Carlos Gonzalo Sagastume dijo:

Que he de adherir a los fundamentos y la solución propiciada por el colega que lidera el Acuerdo.

Sin perjuicio de lo cual me permito agregar en orden a los cuestionamientos realizados por la actora atinentes a la multa aplicada por el artículo 2º de la Resolución DGR (DCF) N° 69/2014, que en ocasión de pronunciarme en autos **“Banco de Galicia y Buenos Aires S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego s/ Contencioso Administrativo”** (expediente N° 2511/2011 STJ-SDO, sentencia del 13 de agosto de 2013, registrada en T° LXXXII F° 162/174), sostuve siguiendo las argumentaciones de Héctor B. Villegas acerca de la naturaleza jurídica de las contravenciones fiscales culposas, que *“...’basta la culpa para que la infracción sea punible (infracciones meramente omisivas de la obligación tributaria sustancial o formal), la sólo materialidad fáctica de las conductas contrarias a la obligación impuesta por la ley (de pagar tempestivamente el tributo o de cumplir con algún deber tributario formal), hace que la infracción se configure y que se presuma que el autor obró con la subjetividad mínima requerida (culpa por negligencia). No interesa en tal caso investigar si la conducta fue en realidad solamente culposa o si el incumplimiento fue deliberado, y movido por determinados*

propósitos, dado que esa diferente subjetividad para nada altera la tipificación de la infracción' (autor citado, 'Régimen penal tributario argentino', Ed. Depalma, 1995, pág. 122). El texto copiado nos lleva a reflexionar que en la determinación de las infracciones por deberes formales se pune hasta la más mínima negligencia. Por otra parte esta presunción produce la inversión del onus probandi, siendo el particular quien deber probar la causal que elimina la subjetividad mínima a que hicimos referencia. De tal suerte, deberá acreditar la existencia de error de hecho o de derecho que permita exculpar la obligación de cumplir con la manda legal.”

Las consideraciones aludidas en aquella oportunidad resultan enteramente trasladables a la controversia en examen, toda vez que la multa impugnada fue impuesta en razón de haberse constatado en las actuaciones administrativas tramitadas por el expediente N° 8892-EC/2013 la comisión de la infracción de Omisión de Impuesto de Sellos, tipificada en el artículo 185 del Código Fiscal vigente al momento de los hechos, no habiendo aportado la accionante en esta sede ningún elemento convictivo que demuestre la existencia del error excusable en que asienta su defensa para eximirse de culpabilidad.

En consecuencia, en virtud de los fundamentos expuestos por el voto ponente y las consideraciones precedentes, al primer interrogante **voto por la negativa.**

A la segunda cuestión el Juez Javier Darío Muchnik dijo:

En atención a lo decidido al tratar el primer interrogante, propicio rechazar la demanda promovida, con costas. **Así voto.**

Los Jueces **María del Carmen Battaini** y **Carlos Gonzalo Sagastume**, por análogas razones a las desarrolladas por el Juez Muchnik, votan la presente cuestión en los mismos términos.

Con lo que terminó el Acuerdo dictándose la siguiente

SENTENCIA

Ushuaia, 10 de diciembre de 2019.

Vistas: las consideraciones efectuadas en el Acuerdo que antecede

EL SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTICIA

RESUELVE:

1º.- RECHAZAR la demanda promovida por la firma Volkswagen S.A. Planes de Ahorro Fines Determinados contra la Resolución M.E. N° 186/2016 y los actos administrativos que motivaran su emisión. Con costas a cargo de la actora.

2º.- MANDAR se registre, notifique, oportunamente se devuelvan las actuaciones administrativas y cumpla.

Registrado: T° 114 - F° 180/193

Fdo: Dra. María del Carmen Battaini Presidente STJ., Dr. Carlos Gonzalo Sagastume Vicepresidente STJ. y Dr. Javier Darío Muchnik Juez STJ.

Ante Mí: Dra. Roxana Cecilia Vallejos, Secretaria SDO - STJ.