

SENTENCIA N° 110/17

Expte. N° 113/926/2016

En San Miguel de Tucumán, a los 07 días del mes de Abril de 2017 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "PAZ JULIA MARÍA s/ Recurso de Apelación – Expediente N° 113/926/2016 y. Expte. N° 1668-376-R-2012 (D.G.R.)".

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° D 17/15?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I.- A fojas 35/38 Paz Julia María, en su carácter de titular, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 17/15 de la Dirección General de Rentas de fecha 30.06.2015 obrante a fs. 31/33. En ella se resuelve: RECHAZAR la impugnación interpuesta en contra el Acta de Deuda N° A 1197-2012, confeccionada en concepto del Impuesto de Sellos y RECHAZAR el descargo presentado en contra del Sumario N° 1197-2012, instruido por encuadrar su conducta en el artículo 286 inciso 1 del CTP, y en consecuencia APLICAR una multa de \$5.167,74 (PESOS CINCO MIL CIENTO SESENTA Y SIETE CON 74/100) equivalente al cien por ciento (100%) del gravamen omitido en el Acta de Deuda N° A 1197-2012, confeccionada en concepto del Impuesto de Sellos, conforme lo prevé el artículo 286 del Código Tributario Provincial.

II.- El contribuyente presenta Recurso de Apelación, y en el mismo plantea la inexistencia del hecho imponible, en virtud de que la postura del Fisco no tendría ningún asidero legal, por lo que el acto de determinación sería nulo de nulidad absoluta por aplicación del artículo 48 inc. b) de la Ley N° 4537.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Cita normativa mediante la cual expone que el instrumento público o privado por el que se trasmite el dominio no tendría la misma naturaleza ni los mismos fines o efectos que el formulario por el cual se solicita la inscripción de aquella. Sostiene que sería incuestionable que el formulario de Solicitud de Inscripción Inicial F. 01 no sería instrumento y no constituiría materia gravada, por no configurar el hecho imponible descrito en el artículo 235 del CTP.

Manifiesta que por las consideraciones vertidas, surgiría que no se configuró el hecho imponible previsto en el artículo 235 del CTP que haga nacer la obligación de pago del Impuesto de Sellos reclamada por la Dirección de Rentas, y como derivación lógica y necesaria, tampoco se configuró la conducta prevista en el artículo 286 inciso 1 del CTP.

Sostiene, a continuación, que necesariamente se requiere la presencia de dolo, como elemento esencial configurante del ilícito reprimido en la figura, y nada de esto puede afirmarse que haya sucedido, y mucho menos que haya sido probado en el expediente.

Expresa que se encontrarían prescriptas las facultades para aplicar y ejecutar sanciones por los hechos que la Autoridad de Aplicación atribuye al contribuyente.

Por todo lo expuesto, solicita se revoque el acto administrativo por ser nulo de nulidad absoluta e insanable y hace formal reserva del caso federal.

Finalmente solicita que se haga lugar al recurso interpuesto y se ordene el archivo de las actuaciones.

III.- A fs.1/6 la Dirección General de Rentas, a través de su Director General, contesta traslado del recurso interpuesto, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Manifiesta, que el recurso de apelación fue presentado en tiempo y forma por lo que resulta procedente su tratamiento.

Sostiene que con el formulario F.01 N° 04350513 de fecha 16.01.2012, surge que la Sra. Paz Julia María en carácter de titular, al efectuar la inscripción del dominio KWK655, marca Audi, N° de motor CAX885868; Marca Chasis Audi, de uso privado, se configuró en la especie la materia imponible prevista en el artículo 235 del CTP.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

CPA. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Manifiesta que la norma referida refleja la potestad que le asiste a la provincia para legislar y establecer pautas en materia tributaria.

Cita los artículos 8 y 10 de la Ley N° 5636 (t.c. 2009) y modificatorias, la Constitución Provincial en su artículo 101, como así también normas dictadas por el Poder Ejecutivo mediante las cuales se establecen las alícuotas correspondientes al impuesto de Sellos.

Aclara que a los efectos de configurar el hecho imponible, la firma "Maipu Exclusivos S.A.", parte vendedora, no registra alta con jurisdicción sede en la Provincia de Tucumán, por lo que conforme a las normas citadas, sostiene que corresponde al accionante ingresar el impuesto aplicando la alícuota del 30 o/oo, resultando inconducentes los argumentos planteados en su recurso. Enuncia doctrina que avala su postura.

Agrega que el Impuesto de Sellos grava los actos o contratos que tengan los caracteres exteriores de un título jurídico, por lo que la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 04350513 de fecha 16.01.2012, proporcionada por el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Seccional Tucumán N° 5, configura la materia imponible prevista en la normativa y no el contrato de compraventa del vehículo.

Por otra parte, respecto a lo expuesto por el apelante en cuanto a la nulidad del acto de determinación, manifiesta que la misma no puede ser acogida, dado que en el presente caso no se advierten circunstancias que acarreen tal consecuencia, ni se indica el interés jurídico o garantía lesionada, como así tampoco el perjuicio concreto ocasionado.

Respecto de los planteos de prescripción de la acción para aplicar la sanción de multa establecida mediante el artículo 3° de la Resolución apelada, sostiene que corresponde HACER LUGAR al mismo.

Por todo lo expuesto manifiesta que corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por la Sra. PAZ MARÍA JULIA en contra de la Resolución N° D 17-15, y así lo deja expresamente solicitado.

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 17-15, resulta ajustada a derecho.

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

De manera preliminar es necesario destacar la potestad que le asiste a la Provincia para dictar sus propias leyes y establecer pautas en materia tributaria que el apelante cuestiona. A tal efecto es necesario traer a colación el artículo 121 de la Constitución Nacional que dispone: *"Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno Federal, y el que expresamente se hayan reservado por actos especiales al tiempo de su incorporación"*, resultando ser la norma vigente y aplicable al caso que nos ocupa.

De las presentes actuaciones surge que la Sra. Paz María Julia suscribió en carácter de titular la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 04350513 de fecha 16.01.2012 obrante a fs. 04, que constituye materia imponible prevista en el artículo 235 del CTP.

El mencionado artículo 235 del CTP, dispone: *"Por todos los actos, contratos, y operaciones de carácter oneroso o susceptibles de apreciación económica e instrumentados y por las operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen intereses, efectuadas por entidades financieras regidas por la ley 21526, que se realizaren en el territorio de la Provincia, se pagará el impuesto establecido en el presente título.*

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 el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes..."

El hecho imponible previsto en la norma tributaria es la instrumentación de una determinada operación civil y/o comercial de la que surja un título jurídico. Por ello la doctrina sostiene que *"... constituye una característica fundamental del*

impuesto de Sellos el principio de la instrumentación, por el cual no puede configurarse el hecho imponible si los actos o contratos no están formalizados en instrumentos públicos o privados" (García Vizcaino, Catalina; Derecho Tributario).

En el sentido expuesto, podemos afirmar que lo que se grava con el impuesto de Sellos son los actos o contratos que tengan los caracteres exteriores de un título jurídico, por lo que la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 citada y proporcionada por el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Seccional Tucumán N° 5, configura la materia imponible prevista en la normativa citada.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.R.N. JORGE SUSTAYO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Nótese incluso que en el orden nacional el Decreto Nº 1114/97 del 24.10.97 dispone en su artículo 2, que: *“La inscripción de buena fe de un automotor en el registro confiere al titular de la misma la propiedad del vehículo y el poder de repeler cualquier acción de reivindicación, si el automotor no hubiese sido hurtado o robado”*, con lo que se reafirma que la Solicitud de Inscripción Inicial tiene por fin inmediato establecer un derecho en cabeza del titular del vehículo.

El impuesto de Sellos es un gravamen de naturaleza formal y objetiva, si bien, en general, se aplica en función de actos jurídicos de contenido económico, tiene su origen en el instrumento en que se materializan, de manera que un contrato que pudiera concertarse en forma verbal, no está sujeto al tributo. Así, la determinación de la deuda practicada por la Autoridad de Aplicación, se encuentra debidamente amparada en razones de hecho y de derecho, por lo que la misma se refuta plenamente válida.

Además podemos afirmar que son instrumentos aquellos escritos destinados a verificar hechos jurídicos de connotación económica. En otras palabras, aquellos en los que su redacción tenga por fin probar la existencia de un acto jurídico o material con efectos jurídicos ciertos o eventuales. Por lo tanto no es el contrato de compraventa del vehículo, sino el instrumento que se presenta para su inscripción en el Registro de la Propiedad del Automotor, lo que se encuentra gravado como hecho imponible, encontrándose perfectamente justificado el accionar de la DGR, así como la determinación practicada. De ésta manera no se está aplicando el impuesto de Sellos a una venta, sino a una transmisión de dominio según el Régimen Jurídico del Automotor, trayendo aparejada la justa aplicación de las presunciones invocadas, por lo que no se vulneran en absoluto garantías constitucionales.

es precisamente esto lo que el apelante parece no diferenciar, ya que lo gravado por la Autoridad de Aplicación con el Impuesto de Sellos no es la Factura de Compra del vehículo automotor en sí mismo, sino el instrumento que se encuentra plasmado en el Formulario F-01 Nro. 04350513 de Solicitud de Inscripción Inicial ante el Registro de la Propiedad del Automotor.

Este y no el otro, es el instrumento gravado.

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

Por otra parte, destaco que la determinación practicada originada en una solicitud de inscripción presentada ante el Registro Automotor de fecha 16/01/2012, encuentra su fundamento en las previsiones de la Ley N° 8467 que en su Art. 13, inciso 2, apartado f, fija la alícuota del tres por ciento (3%) para *“los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilómetro en general. Este impuesto también se aplicará sobre la documentación de cualquier naturaleza que se presente como título justificativo de la propiedad a los efectos de obtener la matriculación respectiva o la inscripción de la transmisión del dominio; en este caso el tributo abonado cubre el que pueda corresponder sobre la instrumentación del acto.”* (Vigencia desde el 01/01/2012 en adelante).

A su vez, la Ley N° 8468 (B.O. 30/12/11) con vigencia también a partir del 01/01/2012, modificó mediante su inciso I), el artículo 278 del CTP, incorporando el inciso 54) que establece: *“Se encuentran exentos del Impuesto de Sellos los siguientes actos y operaciones... Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilómetro en general, celebrados por concesionarios o terminales automotrices inscriptas como contribuyentes en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Tucumán, sean locales o de Convenio Multilateral, con jurisdicción sede en la Provincia, o con alta en la Jurisdicción Tucumán sólo para el caso de las citadas terminales automotrices.”*

Esto último no hace más que confirmar lo expuesto en los párrafos precedentes respecto de la gravabilidad de la operación que origina las presentes actuaciones, por cuanto no se podría eximir lo que no se encuentra previamente gravado.

Ahora bien, a los fines de cuantificar la obligación tributaria se verifica que la firma Maipu Exclusivos S.A, CUIT N° 30-69429280-8, Ingresos Brutos: 904-2405204, con domicilio en Av. Colón 4080 de la Provincia de Córdoba, que es la firma vendedora, no registra alta en la jurisdicción de Tucumán en los términos del Convenio Multilateral del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por lo que no encuadra dentro de los beneficios de la alícuota del 0%, debiendo en consecuencia abonar el tributo aplicando la alícuota del 30 o/oo., en un todo de conformidad a lo previsto por la normativa analizada en los párrafos precedentes.

En conclusión y en base a los fundamentos expuestos, el contribuyente se encuentra obligado a ingresar el tributo determinado en el Acta de Deuda N° A

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

1197-2012, resultando inconducentes los argumentos esgrimidos en su recurso, por lo que la determinación del impuesto de Sellos resulta, a todas luces, ajustada a derecho y no implica lesión alguna a ningún principio previsto en nuestra Constitución Nacional.

En lo que respecta a la totalidad de la multa aplicada mediante Resolución N° D 17/15 y a la luz de las normas vigentes, se advierte que el presente caso encuadra en las previsiones contenidas en el artículo 7° inciso e) penúltimo párrafo de la Ley N° 8.873, que expresa: *"Quedan liberadas de sanción las infracciones previstas en la Ley N° 5121 (t.c. 2009) y sus modificatorias, cometidas hasta el 31 de Mayo de 2014 inclusive y eximidas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones"*.

Las constancias de autos corroboran la declarada aplicación al caso de la precitada norma, en la medida que la infracción objeto del presente recurso, data de fecha anterior al 31/05/2014.

Siendo ello así, concluyo que se ha tornado abstracto emitir pronunciamiento por carecer de interés jurídico actual la pretensión recursiva en examen y, por ende, adolece de sentido emitir opinión respecto de los agravios contenidos en aquel recurso. Es que, si ministerio legis, se ha eliminado la posibilidad jurídica de hacer efectiva la sanción determinada por la D.G.R., resulta de toda evidencia que no corresponde a este Tribunal abrir juicio respecto de los agravios traídos a su conocimiento, tornándose abstracta la cuestión planteada y, por consiguiente, resulta inoficioso emitir opinión en el tópic, en atención a lo precedentemente considerado.

Por lo expuesto, corresponde **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N° D 17/15, de fecha 30/06/2015 confirmando la obligación tributaria principal contenida en el Acta de Deuda N° A 1197-2012 en atención a lo considerado y **DECLARAR** que por aplicación del artículo 7° inciso e) penúltimo párrafo de la Ley N° 8.873, la sanción determinada mediante Resolución N° D 17/15 ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la Ley 8873

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

El Dr. José Alberto León dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Visto el resultado del precedente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:**

1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por la contribuyente **PAZ JULIA MARÍA**, en contra de la Resolución N° D 17/15 de fecha 30.06.2015, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, confirmando la obligación tributaria principal contenida en el Acta de Deuda N° A 1197-2012 en atención a lo considerado y **DECLARAR** que por aplicación del artículo 7° inciso e) penúltimo párrafo de la Ley N° 8.873, la sanción determinada mediante Resolución N° D 17/15 ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la Ley 8873.

2. REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

HAGASE SABER

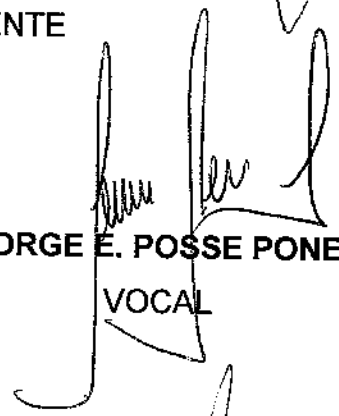
Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

r. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN


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


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI
DRA. SILVIA MENEGHELLO
SECRETARIA GENERAL


Dr. JAVIER CRISTOFARI AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION