

SENTENCIA Nro. 120 /17

Expte. N° 386/926/2016 (35616/376-R-2012 D.G.R.)

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 12 días del mes de Abril.... De 2017, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León; y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado como "EL PUCARA S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN, Nro. 386/926/2016 (35616/376-R-2012 D.G.R.)" y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.

Seguidamente los Sres. Vocales se plantean las siguientes cuestiones:

¿Es ajustada a derecho la Resolución N° D 02/16? ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?

El Dr. José Alberto León dijo:

I- Que a fs. 56/58 (Expte. 35616/376-R-2012 D.G.R.) el contribuyente EL PUCARA S.A., a través de su apoderado C.P.N. Gustavo Serrano, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 02/16 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, de fecha 16.02.2016 obrante a fs. 53/54 (Expte. 35616/376-R-2012 D.G.R.). En ella se resuelve "RECHAZAR la impugnación interpuesta por el Sr. Gustavo Serrano en carácter de apoderado de la firma EL PUCARA S.A., CUIT N° 33-68726078-9 sin constituir domicilio, por lo que conforme el artículo 39 in fine del Código Tributario Provincial, esta Autoridad de Aplicación establece como domicilio constituido el domicilio fiscal sito en Ruta 302 – Km. 7 – Cevil Pozo – Provincia de Tucumán, conforme Cedula de Notificación N° 0002-00026236, impugnando el Acta de

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Deuda N° A 520-2015, practicada en concepto del Impuesto de Sellos, confirmándose la misma” y “HACER LUGAR al descargo interpuesto en contra del Sumario Instruido N° M 520-2015 por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 286 inciso 1. Del Código Tributario Provincial”.

Que en cuanto a la oportunidad de presentación del Recurso de Apelación se observa que el mismo fue presentado en tiempo y forma.

En la mencionada presentación, la cual se tiene íntegramente reproducida en homenaje a la brevedad administrativa, plantea primeramente la improcedencia de la determinación efectuada por la Dirección General de Rentas para el impuesto de Sellos, respecto al argumento utilizado por la resolución en crisis, en virtud de que la Solicitud de Inscripción Inicial F.01 no poseería los caracteres de un título jurídico, puesto que no contendría la operación comercial de venta o de transmisión de dominio del vehículo en cuestión, sino que solo constituiría un documento para acreditar la titularidad del dominio del mismo y dar publicidad frente a terceros.

Por ello solicita a este Tribunal Fiscal que reiterando el criterio jurisprudencial, se declare improcedente la determinación efectuada por la DGR.

II. - La Dirección General de Rentas, a través de su Director General, contesta el traslado del recurso. Que en dicha contestación la D.G.R. afirma que el artículo 235 del C.T.P. es la que refleja la potestad que le asiste a la Provincia para legislar y establecer pautas en materia tributaria, y así lo dispone el art. 121 de la Constitución Nacional.

Que en ejercicio de esa facultad delegada, el Poder Ejecutivo dictó el Decreto N° 2507-3/1993, el 12/11/1993, el cual fue modificado mediante el Decreto N° 4271/3, del 30/11/2004, quedando redactado su punto 3, apartado f, inciso b, artículo 4 de la siguiente forma: “El impuesto de sellos establecido en el art. 214 del Código Tributario se hará efectivo de acuerdo con las siguientes alícuotas e importes fijos:... Del treinta por mil (30‰): Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores cero (0) kilómetro en general.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Expte. 386/926-2016  
San Miguel de Tucumán

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”.

Que el referido Decreto dispuso para el punto 9 apartado K, inciso B, artículo 4 lo siguiente: “Del cero por ciento (0%)... Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilometro en general, celebrados por concesionarios o terminales inscriptas como contribuyente en el impuesto sobre los Ingresos Brutos en la provincia de Tucumán, sean locales o del régimen de Convenio Multilateral con jurisdicción sede en la Provincia”.

Que el Decreto N° 4271/3 (ME)-2004 fue posteriormente modificado por el Decreto N° 4568/3 (ME)-2004 del 30/12/2004, quedando redactado su punto 9, apartado k, inciso B, artículo 4 de la siguiente forma: “Del cero por ciento (0%)... Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilometro 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 del Régimen de Convenio Multilateral, con jurisdicción sede en la Provincia o con alta en la jurisdicción de Tucumán solo para el caso de las citadas terminales automotrices”.

A los efectos de configurar el hecho imponible, corresponde aclarar que la firma Espasa S.A., que es la parte vendedora, no registra alta con jurisdicción sede en la provincia de Tucumán, por lo que conforme a las normas citadas corresponde el contribuyente ingrese el impuesto aplicado la alícuota del 3% (tres por ciento).

En este sentido, considera que lo que se grava con el impuesto de Sellos son actos o contratos que tengan los caracteres exteriores de un título jurídico, por lo que la solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 5436593, proporcionada por el

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 386/926-2016  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 3 de 8

Registro Nacional de la Propiedad Automotor Seccional Tucumán N° 7, configura la materia imponible prevista en la normativa aplicable.

Afirma en este orden de ideas, que el apoyo de la mayoría de la doctrina es que son instrumentos aquellos escritos destinados a verificar hechos jurídicos de connotación económica. En otras palabras, aquellos que su redacción tenga por fin probar la existencia de un acto jurídico o material con efectos jurídicos ciertos o eventuales.

Por lo tanto es el instrumento mediante el cual se presenta ante el registro, lo que se encuentra gravado con el hecho imponible.

Por ultimo respecto al planteo de inconstitucionalidad corresponde su rechazo, ya que lo planteado excede el marco del procedimiento administrativo, debiendo efectuar su planteo por ante las autoridades jurisdiccionales competentes.

Por todo lo expuesto la D.G.R. considera que el planteo del contribuyente debe ser rechazado.

III.- Entrando al trámite de la cuestión sometida a debate, corresponde resolver si la Resolución N° D 02/16, dictada con fecha 16/02/2016 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán es ajustada a derecho.

Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, la firma EL PUCARA S.A., con fecha 02.07.2012, adquirió en la concesionaria Espasa S.A. un automóvil marca Volkswagen.

Con fecha 28/09/2012, procedió a solicitar su inscripción ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Tucumán N° 7.

En dicha oportunidad, y en virtud de lo dispuesto por la Resolución General N° 138/04, el mencionado Registro le requirió al contribuyente el pago del

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.R.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
Vocal  
San Martín 362, 3° Piso, Block 2  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. 386/926-2016  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 4 de 8

Impuesto de Sellos previsto en el art. 13, inciso 2, apartado f), punto 3), de la Ley 8467, el cual se negó a tributar.

Frente a ello, con fecha 22/06/2015, el contribuyente fue notificado del Acta de Deuda N° A 520-2015 por medio de la cual el organismo fiscal le determinó una deuda de \$4.896,00 (Pesos Cuatro Mil Ochocientos Noventa y Seis con 00/100) en concepto de Impuesto de Sellos; ello, en virtud de lo dispuesto en el art. 235 y concordantes del CTP, y en lo dispuesto en el art. 13, inciso 2), apartado f), punto 3), de la Ley N° 8.467.

En contra esa determinación de deuda es que el contribuyente dirige su pretensión impugnatoria.

Entrando al tratamiento de los agravios expuestos corresponde recordar que la naturaleza constitutiva del sistema registral en materia de automotores implica que la inscripción no solo hace oponible el dominio frente a terceros, como sucede con los inmuebles, sino que a partir de la registración es cuando se producen efectos, incluso entre las partes.

El art. 1 del Régimen Jurídico del Automotor expresa: "...la transmisión del dominio de los automotores sólo producirá efectos entre las partes y con relación a terceros, desde la fecha de su inscripción en el Registro Nacional de Propiedad Automotor." El art. 2 agrega: "La inscripción de buena fe de un automotor en el registro confiere al titular de la misma la propiedad del vehículo...".

La inscripción en el registro es el modo de adquirir el dominio. La propiedad del automotor sólo se adquiere cuando se realiza en el registro la inscripción inicial o una transferencia de dominio. En nuestro sistema registral del automotor no se inscriben títulos sino acuerdos transmisivos. Los títulos los otorga el registro.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

G.P.N. JORGE GIBARDO  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. 386/926-2016  
San Miguel de Tucumán

El gravamen es de naturaleza formal y objetiva, pues si bien, se aplica en función de actos jurídicos de contenido económico, tiene su origen en el instrumento en que se materializan.

Podemos afirmar que son instrumentos aquellos escritos destinados a verificar hechos jurídicos de connotación económica. En otras palabras, aquellos que tengan 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 mediante el cual aquel se presenta ante el Registro, lo que se encuentra gravado como hecho imponible. Por lo tanto 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 tanto, es formulario F-01 sirve de base para la inscripción inicial del vehículo automotor y constituye un instrumento sujeto al impuesto de sellos conforme lo establece el artículo 235 del Código Tributario Provincial.

La gravabilidad del formulario F-01 resulta indiscutible puesto que el mismo es un documento que acredita un acto u operación que constituye el derecho de propiedad sobre el vehículo, ello conforme lo establece el régimen legal aplicable a los mismos.

Por otro lado, en lo que respecta a la pretendida aplicación jurisprudencial, respecto a la supuesta inconstitucionalidad de la normativa aplicable al caso, corresponde en primer lugar estarse a lo establecido por el art. 161 del CTP es claro al disponer que *"El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma"*.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

M.P.N. JORGE GUSTAVO PINO  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Con respecto a la existencia de antecedentes jurisprudenciales que hayan declarado la inconstitucionalidad de las normas en juego (lo que podría habilitar la aplicación por este Tribunal) debo destacar que el precedente "Transporte Rocchia S.R.L. vs. Provincia de Tucumán – DGR s/ Amparo" refiere a una sentencia dictada por la Sala III de la Excm. Cámara Contencioso Administrativo, mas no ha sido resuelto, a la fecha, por la Corte Suprema de Justicia de la Provincia.

Lo mismo puede predicarse respecto de los otros antecedentes existentes en la materia recaídos en las causas "Serrano, Gustavo c/ Provincia de Tucumán" y "Fontán Carmen c/ Provincia de Tucumán" de la Sala II de la Excm. Cámara Contencioso Administrativo; y "Brizzio, Jorge Abel c/ Provincia de Tucumán", de la Sala I del referido Tribunal, en los cuales la Corte Suprema de Justicia de la Provincia tampoco se ha expedido.

A la fecha de este pronunciamiento, el único precedente del Máximo Tribunal relevado y que sería relativo a esta materia es el recaído *in re* "Provincia de Tucumán DGR c/ Figueroa, Elena del Carmen s/ Ejecución Fiscal" (sentencia de fecha 13/06/2014), mas dicho precedente refiere a hechos ocurridos durante el periodo fiscal 2011, en el que aún estaba en vigencia el Decreto N° 4271/3 (ME) – 2004, de modo que tampoco es aplicable a este caso, en el que la norma que lo regula es la Ley N° 8.467.

En todo caso, los hechos de este asunto deben ser regidos por la normativa vigente, ello es, por las previsiones de la Ley N° 8.467, las que a la fecha de este pronunciamiento no han sido declaradas inconstitucionales por el Máximo Tribunal.

Por todo lo expuesto corresponde en el presente caso NO HACER LUGAR al recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. E. POSSE PORESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. N. JORGE GUSTAVO SANCHEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Resolución N° D 02/16 de fecha 16.02.2016 de la Dirección General de Rentas, y por lo tanto confirmar la misma.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, dijo: Que comparte el voto emitido por el Dr. José Alberto León.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

Por ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

**1. NO HACER LUGAR** al recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **EL PUCARA S.A.** en contra de la Resolución N° D 02/16 de fecha 16.02.2016 de la Dirección General de Rentas, y por lo tanto confirmar la misma.

**2. REGISTRESE, NOTIFIQUESE y ARCHIVESE.**

M.F.B.

**HAGASE SABER**

**DR. JOSE ALBERTO LEON**

VOCAL PRESIDENTE

**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**

VOCAL

**C.P.N. JORGE G. JIMENEZ**

VOCAL

ANTE MI

**DRA. SILVIA M. MENEGHELLO**  
SECRETARIA