

SENTENCIA N° 206 /2016

Expte. N° 24.452/376-R-2011.-

En San Miguel de Tucumán, a los cuatro días del mes de Marzo de 2016 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente) Dr. José Alberto León (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **“ALDERETE DANIEL EDUARDO s/ Recurso de Apelación – Expediente N° 24.452/376-R-2011”.-**

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

Seguidamente, los Sres. Vocales se plantean las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° D 340/14?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. Que a fojas 28/32 el Sr. Daniel Eduardo Alderete, en carácter de titular, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 340/14 de la Dirección General de Rentas de fecha 02.09.2014 obrante a fs.25/26. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta en contra el Acta de Deuda N° A 827-2012 y APLICAR una multa por el importe de \$ 1.944,00 (Pesos Un Mil Novecientos Cuarenta y Cuatro), equivalente al cien por ciento (100%) del gravamen omitido consignado en el Acta de Deuda Nro. A 827-2012, confeccionada en concepto de Impuesto de Sellos, graduada de acuerdo al artículo 286, inciso 1) del Código Tributario Provincial.-

II. Manifiesta el recurrente que no se tuvo en consideración los argumentos vertidos en oportunidad de impugnar la citada Acta de Deuda.-

Transcribe el artículo 235 del Código Tributario Provincial, el artículo 10 y 12 de la Ley 5.636 y menciona el Decreto N° 2507-3/93 del Poder Ejecutivo Provincial.-

Sostiene que mediante el Decreto N° 4.271/03, se fijó la alícuota del 3% para el pago del Impuesto de Sellos en la compra de autos 0km y considera

inconstitucional tanto el cobro del Impuesto de Sellos en si mismo como el de la multa aplicada.-

Manifiesta que mediante la Resolución DGR N° 138/04 del 01.12.04 se designó a los Registros de la Propiedad del Automotor ubicados dentro de la Provincia de Tucumán, agentes de percepción del Impuesto de Sellos aplicando una alícuota del 3% para las operaciones que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0km, instrumentado mediante el formulario F. 01.-

Menciona que en autos caratulados "Moeremans Daniel Eduardo vs. Provincia de Tucumán (DGR) s/Inconstitucionalidad" Expte 8/06 que tramita ante la Excelentísima Cámara Contencioso Administrativo, Sala 1, la DGR evaluó un informe sobre lo requerido por la mencionada Cámara donde sostuvo que la adquisición en si misma de automotores 0km, dentro y fuera de la Provincia de Tucumán, no se encuentra tipificada como hecho imponible en el Código Tributario.-

Cuestiona si la factura de compra de un vehículo 0km es un instrumento con caracteres exteriores de título jurídico con el que se puede exigir el cumplimiento de obligaciones que resulten alcanzados por la disposición contenida en el artículo 235 del CTP. Menciona que la norma cuando define el instrumento susceptible de ser alcanzado por el gravamen, no incluye las facturas emitidas por los comercios como título jurídico, ergo no pueden ser tomadas en cuenta a los fines de la determinación del impuesto.-

Menciona con cita legal que el Impuesto de Sellos grava actos, contratos y operaciones, que tengan carácter exterior de un título jurídico, siendo necesaria la existencia de un instrumento generador por sí mismo de derechos y obligaciones, como son los documentos comerciales (Pagarés, Prendas, Letras, etc).-

Entiende que *"el contrato de compraventa efectuado por los consumidores es de clara naturaleza consensual y verbal, y se rige por las normas del Código Civil, por así disponerlo el artículo 452 inciso 2º del Código de Comercio. En consecuencia dichos contratos al carecer de forma escrita no deben tributar el Impuesto de Sellos. La Factura de por sí sola resulta insuficiente puesto que, reitero, no es un título jurídico"*.-

Solicita se haga lugar al Recurso interpuesto y se deje sin efecto tanto la determinación tributaria como la multa aplicada.

III. Que a fojas 35/38 la Dirección General de Rentas, a través de su Director General, contesta traslado del recurso. Manifiesta, que la resolución apelada ha

analizado y resuelto cada uno de los planteos realizados en oportunidad de la etapa impugnatoria.-

En ella afirmó que con el formulario F.01 N° 5133285 de fecha 29.08.2011 que rola a fs.02 de autos, surge que el Sr. Alderete Daniel Eduardo en carácter de titular, al efectuar la inscripción del dominio KJM409, marca Chevrolet, N° de Motor U65027732; Marca Chasis Chevrolet, uso privado, se configuró en la especie la materia imponible prevista en el artículo 235 del Código Tributario Provincial.

Menciona el artículo 235, 268 y 269 del CTP y considera que los mismos reflejan la potestad que le asiste a la provincia para legislar y establecer pautas en materia tributaria. Así lo dispone el artículo 121 de la Constitución Nacional.-

Cita asimismo en defensa de su postura, el artículo 8 y 10 de la Ley N° 5636 (t.c. 2009) y modificatorias; y la Constitución Provincial en su artículo 101.-

Manifiesta que en virtud de la facultad delegada a la provincia, el Poder Ejecutivo dictó el Decreto N° 2507-3/1993, el 12.11.1993, 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 artículo 214 del Código Tributario se hará efectivo de acuerdo con las siguientes alícuotas e importes fijos: ... Del 30 o/oo: 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".-

Expone que el referido Decreto estableció a su vez en el punto 9, apartado K, inciso B, de su artículo 4 una alícuota: *"Del cero por ciento (0%) ... Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilómetro en general, celebrados por concesionarios o terminales 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".-*

Menciona que 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"* (Catalina García Vizcaíno,

"Derecho Tributario" Tomo III, Parte Especial, El Derecho Tributario vigente, Editorial Depalma).-

Considera en el sentido expuesto, que lo que grava 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° 5133285 de fecha 28.08.2011, proporcionada por el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Seccional Tucumán N° 6, configura la materia imponible prevista en la normativa aplicable.-

Por ello no es el contrato de compraventa del vehículo ni la factura de venta, sino el instrumento mediante el cual aquel se presenta ante el Registro, lo que se encuentra gravado como hecho imponible, justificando el accionar de la Dirección General de Rentas y su determinación. No se estaría 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 vulnera en absoluto las garantías constitucionales que el presentante erróneamente cree violadas.-

Por lo expuesto concluye que el Sr. Alderete Daniel Eduardo se encuentra obligado a oblar el tributo determinado en el Acta de Deuda N° A 827-2012.-

Expone que el planteo de inconstitucionalidad que reclama el contribuyente no debe ser realizado en el ámbito administrativo, sino en el Judicial, habiendo señalado la Corte Suprema de Justicia que *"...cualquiera que sean las facultades que corresponde reconocer al poder administrador para dejar sin efecto actos contrarios a las leyes, no se puede admitir que sea de su resorte el declarar la inconstitucionalidad de estas..."*.-

Cita jurisprudencia y finaliza afirmando que la Resolución N° D 340-14 del 02.09.2014 constituye un acto administrativo válido, de conformidad a la normativa aplicable y por ende ajustada a derecho. En consecuencia solicita no hacer lugar al Recurso interpuesto.-

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 340-14, resulta ajustada a derecho.

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*

Dr. JOSE ALBERTO LE...
VOCA...
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSÉ GUSTAVO...
PRESIDENTE...
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. E. JOSÉ...
VOCA...
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

hayan reservado por actos especiales al tiempo de su incorporación”, resultando ser la norma vigente y aplicable al caso que nos ocupa.-

Asimismo y en ejercicio de las facultades delegadas por el artículo 101 de la Constitución Provincial el Poder Ejecutivo dictó el Decreto N° 2507-3/1993, con fecha 12/11/1993, modificado mediante Decreto N° 4271/3, del 30/11/2004. A través de éste último, y como bien lo expusiera la Autoridad de Aplicación en su contestación de traslado, se estableció una alícuota del 30 o/oo en el Impuesto de Sellos aplicable a los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0(cero) Kilómetro en general, en el momento de obtener la matriculación respectiva o la inscripción de la transmisión del dominio de los mismos.

A su vez estableció una alícuota diferencial del 0% cuando la referida transmisión de dominio sea efectuada por concesionarios o terminales 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. Con posterioridad el Decreto 4568/3 (ME) -2004 del 30/12/2004 amplió también este beneficio a las terminales automotrices con alta en la jurisdicción Tucumán en el citado régimen.

De las presentes actuaciones surge que el Señor Alderete Daniel Eduardo suscribió en carácter de titular la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 5133285 de fecha 31.08.2011 obrante a fs.02, la que constituye materia imponible prevista en el artículo 235 del Código Tributario Provincial.-

El mencionado artículo 235 del Código Tributario Provincial, dispone: *“Por todos los actos, contratos, y operaciones de carácter oneroso o susceptibles de apreciación económica e instrumentados, que se realizaren en el territorio de la Provincia, se pagará el impuesto establecido en el presente título.-*

Sin perjuicio de lo dispuesto en los artículos 268 y 269, 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*

Expte. 24.452/376-R-2011

Página 5 de 8

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 Vizcaíno, 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° 6, configura la materia imponible prevista en la normativa citada.

Nótese incluso que en el orden nacional El Decreto N° 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, pues 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.-

Y 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 si mismo, sino el instrumento que se

Expte. 24.452/376-R-2011

Página 6 de 8

encuentra plasmado en el Formulario F- 01 Nro. 5133285 de Solicitud de Inscripción Inicial ante el Registro de la Propiedad del Automotor.

Este y no otro, es el instrumento gravado.

Ahora bien, a los fines de cuantificar la obligación tributaria, corresponde aclarar que la firma Borigen Betzel SRL, CUIT N° 30-68127321-9, Ingresos Brutos 917-621907-5, con domicilio en Paraguay N° 2651 de la Provincia de Salta, 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 el Decreto N° 4271/3 (ME)-2004, modificado por el Decreto 4568/3 (ME) -2004, analizados en los párrafos precedentes.

Que en cuanto a la pretendida inconstitucionalidad que reclama el recurrente de los referidos Decretos dictados por el Poder Ejecutivo, resulta materia ajena a la jurisdicción de este Tribunal, por lo que no corresponde expedirse al respecto. Que en consecuencia debe éste Organismo abocarse a la aplicación estricta de las normas en cuanto el caso se encuentre subsumido a ellas, lo que así sucede en el particular.

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 827-2012, 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.

Por último y con relación a la multa aplicada encuadrada en las previsiones del artículo 286 inciso 1) del CTP, la misma deviene aplicable al haberse verificado la omisión de pago del impuesto sancionada por la citada norma legal.

Que de acuerdo a lo analizado precedentemente, corresponde No Hacer Lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N° D.340-14, confirmándola en todos sus términos. Así lo propongo.

Expte. 24.452/376-R-2011

Página 7 de 8


Dr. JORGE E. POSSE F. JONES
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

4
Dr. JOSE ALBERTO LEU
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.R. JORGE GODOY GIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

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

El Dr. José Alberto León dijo:

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

Visto el resultado del precedente acuerdo,


**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**


1. NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **ALDERETE DANIEL EDUARDO**, en contra de la Resolución N° D 340-14, de fecha 02 de Septiembre de 2014, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, confirmándola en todos sus términos.-

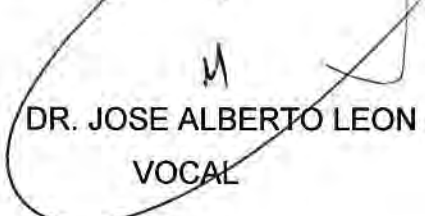
2. REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

V.G.

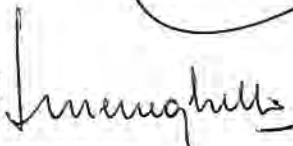
HAGASE SABER


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI



Expte. 24.452/376-R-2011