

SENTENCIA N° 152 117

Expte. N° 700/926/2016

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 05 días del mes de Mayo 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, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **GALINDO CONSTRUCCIONES S.R.L. S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 700/926/2016 (Expte DGR N° 6.456/376/R/2014) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.-

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que el contribuyente **GALINDO CONSTRUCCIONES S.R.L.**, CUIT N° 30-66047243-2, por medio de su abogado apoderado presentó Recurso de Apelación (fs.01/12 del Expte.700-926-2016) en contra de la Resolución D 217/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 05/09/2016 obrante a fs. 47. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente y confirmar el Acta de Deuda N° A 56-2016, practicada en concepto del Impuesto de Sellos. En el mismo Acto, DECLARA ABSTRACTO el pronunciamiento respecto del Sumario N° M 56-2016, instruido por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 286° inciso 1) del Código Tributario Provincial -

Manifiesta el apelante, que la resolución atacada se trata de un verdadero cliché, que no analiza verdaderamente ni valora los argumentos expuestos en su recurso, resultando a todas luces que fue un acto emitido en contraposición de lo normado en la Ley de Procedimiento Administrativo.-

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

En segundo término, plantea el recurrente que el formulario de inscripción inicial de un vehículo adquirido en otra provincia realizado por su propietario, no es una operación económica susceptible de ser gravada con el Impuesto de Sellos, por no revestir los caracteres exteriores de un título instrumentado con el cual se pueda exigir el cumplimiento de una obligación, conforme lo dispone el artículo N° 235° del C.T.P.-

Sostiene que implica una clara violación al principio de legalidad tributaria, que un particular pague el tributo por comprar de un vehículo automotor en otra provincia, conforme lo dispone el artículo 22 del C.T.P.

Afirma el apeante, que la Autoridad de Aplicación con el pretexto de la fijación de una alícuota en virtud de facultades delegadas, está creando una nueva figura impositiva y una verdadera aduana interna, violando el principio de legalidad ya que grava un hecho imponible que resulta ajeno al tributo de sellos.-

Manifiesta el contribuyente, la falta de valoración de la jurisprudencia aplicable al caso en debate, ya que la DGR no tuvo en cuenta lo resuelto por la C.S.J.T. en procesos análogos.-

Esgrime el presentante, que la resolución apelada carece de motivación, confirma una incorrecta determinación y posee una fundamentación aparente, ya que el formulario por el cual se determina la deuda intimada, no es un instrumento alcanzado por la gabela, ya que no reviste los caracteres exteriores de un título jurídico.-

Solicita la inaplicabilidad de las Resoluciones Generales de la DGR N° 138/04 de fecha 21/12/2004, la RG N° 80/2006 y del Decreto Provincial N° 4271/3 (ME), atento que los instrumentos legales mencionados afectan el principio de legalidad de raigambre constitucional, al otorgarle el carácter de instrumento alcanzado por el Impuesto de Sellos, al Formulario de inscripción en el Registro Automotor.-

Finalmente, plantea el contribuyente que la compra venta en otras provincia de vehículos automotores no se encuentra alcanzada por el Impuesto de Sellos, ya

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. BOSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.F. JORGE GUSTAVO JUENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

que esto ocasionaría la creación de aduanas internas, prohibición establecida en la Constitución nacional, hace reserva del caso federal y solicita se deje sin efecto en su totalidad la Resolución apelada.-

II.- Que a fs. 17/21 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.-

Respecto al primer agravio expuesto por el apelante, aduce la D.G.R. un error material en la resolución atacada, con respecto al número del acta de deuda impugnada y en parte de los considerandos, error que no modifica la voluntad de la administración y que tampoco perjudica el derecho de defensa del contribuyente.-

Que esgrime la Autoridad de Aplicación, 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 dicto 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... 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..."*.-

En este sentido, aclara la DGR 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)*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE H. FOSSE POINSE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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".-

Siguiendo con el análisis, la Autoridad de Aplicación expresa 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, articulo 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 AUTOLUX 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).-

Afirma el Organismo Recaudador, que la Ley N° 8468, modificó el artículo N° 278° del CTP, incorporando el inciso 54) el cual expresa: *"...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..."*.-

Asimismo, la Ley N° 8467 que rige desde el 01/01/2012, en el capítulo dedicado al Impuesto de Sellos, fija la alícuota del tres por ciento (3%) para *"...Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero)*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

D.P.N. JORGE GUSTAVO ARRIEN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

kilometro en general. Este impuesto también se aplicara sobre la documentación de cualquier naturaleza que se presente como titulo justificativo de la propiedad a los efectos de obtener la matriculación respectiva o la inscripción de la transmisión de dominio; en este caso el tributo abonado cubre el que pueda corresponder sobre la instrumentación del acto...". (Art. 13 inciso 2. Apartado f).-

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° 05760099, de fecha 11/02/2014, proporcionada por el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Seccional Tucumán N° 3, 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 último 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.- Que a fs. 27/28 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 27/17, en donde se declara la cuestión de puro derecho, concentrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.-

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

IV.- Ingresando al análisis de fondo, surge de la compulsa de los antecedentes obrantes en el expediente, con el escrito recursivo y la respectiva contestación de agravios efectuada por la Autoridad de Aplicación, que la pretensión esgrimida por el contribuyente no puede prosperar por las razones que a continuación se detallan.-

Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, la firma GALINDO CONSTRUCCIONES S.R.L., CUIT N° 30-66047243-2, por medio de la solicitud de inscripción inicial F – 01 N° 05760099 de fecha 11/02/2014 obrante a fojas 02 de marras, suscribió en carácter de titular la inscripción del automotor dominio NLW 982, Marca Toyota, Tipo todo terreno, modelo Land Cruiser Prado TXL AT, solicitando su inscripción ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Tucumán N° 3.-

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 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 24/02/2016, el contribuyente fue notificado del Acta de Deuda N° A 56-2016 por medio de la cual el organismo fiscal le determinó una deuda de \$ 20.880,00 (Pesos Veinte Mil Ochocientos Ochenta 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.-

Dr. JOSE ALBERTO DEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JUENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.-

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.-

Son instrumentos alcanzados por el Impuesto de Sellos, 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.-

La gravabilidad del formulario F-01 resulta, 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 lo tanto, el 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.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Con respecto al agravio expuesto por el apelante, de la afectación del principio de legalidad y de reserva de Ley por parte de la Autoridad de Aplicación, por pretender gravar con el Impuesto de Sellos el formulario de Inscripción del vehículo Automotor, cabe expresar que la potestad de la Provincia de Tucumán para legislar en materia tributaria reside en el artículo 121º de la Constitución Nacional que expresa: "...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..."-.

Asimismo el artículo 1º de la Constitución de Tucumán, dice: "...La Provincia de Tucumán, parte integrante de la Nación Argentina, con los límites que por derecho le corresponden, en uso de la soberanía no delegada, organiza su gobierno de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional..."-.

En igual sentido, el Art. 67 de la Carta Magna Provincial, establece que: "...Corresponde al Poder Legislativo: 2º) Establecer los impuestos y contribuciones necesarios para los gastos del servicio público, debiendo estas cargas ser uniformes en toda la Provincia..."-.

Que rige para la Provincia de Tucumán la Ley N° 8467, vigente desde el 01/01/2012, en donde expresa en el capítulo correspondiente al Impuesto de Sellos, artículo N° 13º inciso 2, apartado f, la alícuota del 3 % para: "...Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilometro en general. Este impuesto también se aplicara sobre la documentación de cualquier naturaleza que se presenten como título justificativo de la propiedad a los efectos de obtener la matriculación respectiva o inscripción de la transmisión de dominio; en este caso el tributo abonado cubre el que pueda corresponder sobre la instrumentación del caso..."-.

La inteligencia de las normas transcriptas, permiten presumir que en el caso analizado no se afecta el principio de legalidad y reserva de ley, como se agravia el apelante, en el momento que la facultad de la Provincia para crear el Tributo se encuentra contenida en la Carta Magna Nacional y Provincial, así como el hecho

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE EL POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO VIGNOLI
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

imponible previsto en la norma tributaria, concluyendo que es la instrumentalidad de una determinada operación civil o comercial de la que surja un título jurídico, o sea 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 N° 05760099 de fecha 11/02/2014, proporcionada por el registro nacional de la propiedad automotor N° 3, de la ciudad de San Miguel de Tucumán, configura la materia imponible descripta por la norma.-

En lo que respecta a la pretendida aplicación jurisprudencial, respecto a la inconstitucionalidad de la normativa aplicable al caso, corresponde en primer lugar dejar sentado que conforme al principio republicano de gobierno de nuestro país, el control de constitucionalidad de las normas es facultad exclusiva y excluyente del Poder Judicial, por lo que los jueces tienen la atribución de control de constitucionalidad por la naturaleza que detentan.-

Asimismo, el artículo N° 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”*.-

En este sentido, y teniendo en cuenta que los antecedentes jurisprudenciales citados por el apelante, que declararon la inconstitucionalidad de las normas en juego (lo que podría habilitar la aplicación por este Tribunal), se refieren a sentencias dictada por Excm. Cámara Contencioso Administrativo y no por la Corte Suprema de Justicia de la Provincia.-

Asimismo, la jurisprudencia enunciada por el apelante en su recurso, se refieren 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 proceso, teniendo en cuenta que el marco normativo en el presente caso, es el la Ley Provincial N° 8.467, razón por la cual, no son análogos los temas a decidir.-

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 la Corte Suprema de Justicia, por lo que no corresponde a este Tribunal acoger como validos, los argumentos referidos por el apelante, con respecto a este agravio.-

Por último, y en relación al error material por parte de la D.G.R. en la resolución atacada, con respecto al número del acta de deuda impugnada y en parte de los considerandos, cabe precisar que este error material, no modifica la voluntad de la Autoridad de Aplicación y que tampoco perjudica el derecho de defensa del contribuyente, teniendo en cuenta que el mismo, arbitró todas las herramientas y recursos previstos en el Código Tributario de la Provincia, con el fin de resguardar su pretensión, no viéndose afectado de ninguna manera su derecho de defensa, por lo tanto, no le asiste razón al apelante en lo que respecta a este agravio.-

Por ello, corresponde NO HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente GALINDO CONSTRUCCIONES S.R.L., CUIT N° 30-66047243-2, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.-

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en idéntico sentido.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en igual sentido.-

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **GALINDO CONSTRUCCIONES S.R.L.**, CUIT N° 30-66047243-2, en contra de la

Resolución N° D 217/16 de fecha 05/09/2016, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** el Acta de Deuda N° A 56-2016, practicada en concepto del Impuesto de Sellos, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

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

HAGASE SABER

AL.D.


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


CP.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI


DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA