

SENTENCIA N° 360/17

Expte. N° 619/926/2016

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ⁰¹ días del mes de Agosto 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 **FERRARI SILVIO ANDRES S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 619/926/2016 (Expte DGR N° 19.983/376/R/2012) 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 **FERRARI SILVIO ANDRES, CUIT N° 20-20285044-9**, presentó Recurso de Apelación (fs. 52/55) en contra de la Resolución D 95/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 21/06/2016 obrante a fs. 49/50. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente y confirmar el Acta de Deuda N° A 499-2015, practicada en concepto del Impuesto de Sellos y LIBERAR DE SANCIÓN por las infracciones cometidas por el contribuyente respecto del Sumario N° M 499-2015, conforme a los considerandos que anteceden.

Manifiesta el apelante la inconstitucionalidad del artículo 235° del C.T.P., dado que pretende grabar con el impuesto de sellos una operación no instrumentada.

De forma tal, sostiene que el ente recaudador pretende crear derecho o crear un tipo impositivo nuevo por fuera de la norma legal vigente y agrega que el accionar de la D.G.R. es contrario a derecho y a la jurisprudencia imperante en la materia.

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 619-926-2016
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 1 de 10

Invoca jurisprudencia de la Cámara Contenciosa Administrativo aplicable al caso, al decir, que una factura de compra o una solicitud de inscripción no es instrumento jurídico suficiente para tipificar el hecho imponible del impuesto de sellos.

Cita el fallo "Moeremans Daniel Edgardo c/ Provincia de Tucumán (DGR) s/Inconstitucionalidad- Expte. 08/06".

Entiende que la factura de compra de un vehículo 0Km. no reviste el carácter de instrumento con caracteres exteriores de título jurídico, de manera que a través de la misma no se puede exigir el cumplimiento de obligaciones alcanzadas por disposición del art. 214° (actual 235°) del C.T.P.

Arguye que si la ley tributaria no dispuso que las operaciones efectuadas con facturas deben tributar sellos, es porque no tuvo esa intención de hacerlo y se debe respetar el principio de legalidad consagrado expresamente en el artículo 3° de la Ley 5.121, por lo que el contrato de compraventa del 0Km. es de naturaleza consensual y verbal y se rige por las normas de Código Civil y por lo tanto, al carecer de forma escrita no debe tributar el Impuesto de Sellos.

Entiende que el órgano fiscalizador obra con mala fé, ya que siendo el órgano provincial por excelencia que más entiende en la materia tributaria, pretende desconocer que para que haya hecho imponible en materia de impuesto a los sellos, debe haber un instrumento público o privado, es decir, un papel donde se plasmen dos voluntades, mediante la correspondiente firma de cada una de ellas.

Sostiene que la D.G.R. pretende crear una suerte de aduana paralela interna, generando un trato diferente a los concesionarios locales, respecto de los nacionales, confiscando de tal forma una parte de su patrimonio en base a una causa injusta, como lo es el pretendido impuesto a los sellos, sobre una operación verbal que no es instrumentada.

Concluye que estamos en presencia de un acto nulo, falto de motivación y arbitrario y solicita su revocación y la declaración de nulidad de las actuaciones.

II.- Que a fs. 01/04 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.-

Que esgrime la Autoridad de Aplicación, que el artículo 235º del C.T.P. refleja la potestad que le asiste a la Provincia para legislar y establecer pautas en materia tributaria, y así lo dispone el art. 121º de la Constitución Nacional.-

Manifiesta que 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) kilometro en general. Este impuesto también se aplicara 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 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, 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) 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, 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*

Dr. JOSE FERNANDO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POZZE PONESSE
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

jurisdicción sede en la Provincia o con alta en la jurisdicción de Tucumán solo para el caso de las citadas terminales automotrices...”.-

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...”.-

Expresa que, corresponde aclarar que la firma MAIPU EXCLUSIVOS S.A., CUIT N° 30-69429280-8; Ingresos Brutos N° 904-2405204, 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 que el contribuyente ingrese el impuesto aplicando la alícuota del tres por ciento (3%).

Afirma que el hecho imponible previsto en la norma tributaria es la instrumentalidad de una determinada operación civil y/o comercial de la que surja un título jurídico, por lo que la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N°04485260 de fecha 18/06/2012, proporcionada por el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Seccional Tucumán N° 4, configura la materia imponible prevista en la normativa aplicable.

A fin de clarificar conceptos, distingue los sistemas de registración “declarativos” de los “constitutivos”, los primeros no inscriben actos, sino documentos y su función principal es permitir la oponibilidad del acto frente a terceros con eficacia jurídica, lo que implica que el título de dominio en sentido amplio no depende del registro para su validez, en cambio en los sistemas de registro “constitutivos”, la inscripción en el mismo es un elemento esencial para la constitución del derecho. Antes de la registración no existe derecho real, es el caso del sistema registral argentino en materia de propiedad automotor.

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Aclara que, 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. Y agrega que no se aplica 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 las garantías constitucionales que el presentante cree violadas.

Con respecto al planteo de inconstitucionalidad, esgrime la DGR que 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. 11/12 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 20/17, 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.

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, el contribuyente FERRARI SILVIO ANDRES, CUIT N° 20-20285044-9, por medio de la solicitud de inscripción inicial F – 01 N° 04485260, de fecha 18/06/2012 obrante a fojas 02 de marras, suscribió en carácter de titular la inscripción del automotor dominio LJC 228, Marca Audi, tipo Sedán 5 puertas, modelo A5 Sportback 2.0T FSI, solicitando su inscripción ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Tucumán N° 04.

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 24/06/2015, el contribuyente fue notificado del Acta de Deuda N° A 499-2015 por medio de la cual el organismo fiscal le determinó una deuda de \$ 8.259,59 (Pesos ocho mil doscientos cincuenta y nueve con 59/100) 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.-

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.

DR. JORGE MARTIN LEON
FISCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE F. PASSE PONESSA
FISCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 procedente, en razón de que 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.

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 121° 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 1° 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..."*.-

La Ley N° 8467, vigente desde el 01/01/2012, que rige para la Provincia de Tucumán, 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 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° 04485260, de fecha 18/06/2012, proporcionada por el registro nacional de la propiedad automotor N° 04, de la ciudad de San Miguel de Tucumán, configura la materia imponible descrita 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.

DR. JORGE GUSTAVO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE A. POSSE PONESIA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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 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.-

En conclusión y tomando como base los argumentos expuestos precedentemente, considero que **CORRESPONDE NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente FERRARI SILVIO ANDRES, CUIT N° 20-20285044-9, en contra de la Resolución N° D 95/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 21/06/16, y en consecuencia confirmar el Acta de Deuda N° A 499-2015, practicada en concepto del Impuesto de Sellos. Así voto.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.-

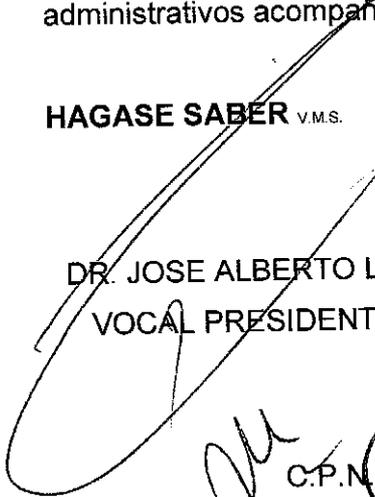
Visto el resultado del presente Acuerdo,
Por ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

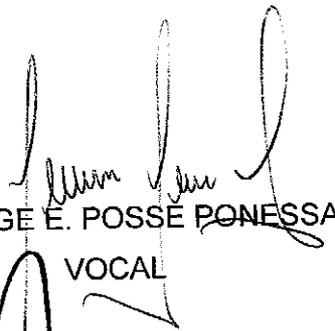
1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **FERRARI SILVIO ANDRES, CUIT N° 20-20285044-9**, en contra de la Resolución N° D 95/16 de fecha 21/06/2016, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** el Acta de Deuda N° A 499-2015, 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 archívese.

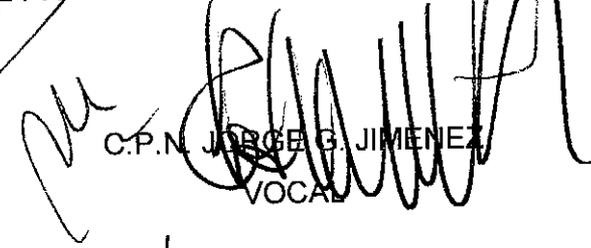
HAGASE SABER v.m.s.



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

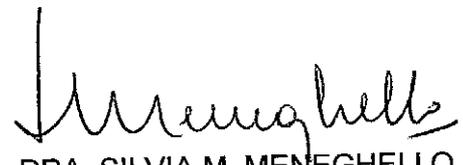


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI



DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA