

SENTENCIA N° 409 /17

Expte. N° 245/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ⁰⁹ 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 **ZOTTOLI, VICENTE CARMELO S/ RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 245/926/2017 (Expte DGR N°1695/1214/R/2015) 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 **ZOTTOLI, VICENTE CARMELO CUIT N° 20-17239840-6**, presentó Recurso de Apelación (fs.35/45) en contra de la Resolución D 121/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 13/03/2017 obrante a fs. 29/30. En ella se resuelve **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por el contribuyente y confirmar el Acta de Deuda N° A 1475-2016, practicada en concepto del Impuesto de Sellos y **APLICAR** una Sanción de Multa por \$ 13.065,00 (Pesos Trece Mil sesenta y cinco) equivalente al 100 % (Cien por Ciento) del gravamen omitido, por configuración de la infracción prevista en el artículo 286° inc. 1) del Código Tributario Provincial.-

Expresa que la sentencia apelada empleando argumentos minios e irritantes al derecho, desconoce la gravedad institucional en que incurriera el P.E al romper con el principio de legalidad tributaria.-

Cuestiona el esfuerzo que realiza el fallo en crisis al intentar conferir legitimidad a un tributo que no tiene dónde gravar, ya que lo que pretende gravar el fisco con el

tributo es la solicitud de inscripción inicial (F 0.1) en el RNPA, asignándole a dicho instrumento el carácter de "Acto que tiene por objeto la transmisión de la propiedad de automotores "0 KM".-

Manifiesta el apelante, la ilegitimidad, ilegalidad e inconstitucionalidad del tributo, siendo además el mismo discriminatorio.-

Cita Jurisprudencia y solicita se apliquen los precedentes jurisprudenciales y doctrinarios.- Pide se deje sin efecto la determinación tributaria por Acta de Deuda N° A1475-2016 y la Resolución D 121/17 dictada por la D.G.R.-

II.- Que a fs. 01/06 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.-

Expresa que la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 6495063 de fecha 04/09/2015 que rola a fs. 03, de la cual surge que el contribuyente Vicente Carmelo Zottoli suscribió en carácter de titular la inscripción del dominio automotor PCA 789, configura la materia imponible prevista en el Artículo 235 C.T.P.-

Esgrime la Autoridad de Aplicación, que el artículo 235° 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. 121° de la Constitución Nacional.-

La Autoridad de Aplicación expresa que la Ley 8468 (B.O 30/12/2011), modificó el Art. 278 del Código Tributario Provincial incorporando el inc. 54 el que establece:
"Se encuentran también exentos del impuesto de sellos los siguientes actos y operaciones, además de aquellos que lo estén por leyes especiales:- 54 . Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad 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

Dr. JORGE E. JOSÉ PONERÍA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
C.P.A. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCAL

sede en la Provincia, o con alta en la Jurisdicción Tucumán sólo para el caso de las citadas terminales automotrices” –

Expresa que en lo que respecta a la pretendida inconstitucionalidad de los decretos N° 4271/3 ME y 4568/3 ME, deviene en abstracto el planteo en razón de que conforme surge del Acto Administrativo cuestionado, la alícuota aplicada fue conforme a lo establecido en el Art. 13 inc. 2), apartado f), punto 3 de la Ley N° 8467 y sus modificatorias y al C.T.P.-

Afirma 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, configura la materia imponible prevista en la normativa aplicable.-

Afirma el Organismo Recaudador, que el mencionado formulario F-01 que sirve de base para la inscripción inicial del vehículo automotor constituye sin lugar a dudas un instrumento sujeto al impuesto de Sellos conforme lo establece el artículo 235 del Código Tributario Provincial, resultando ser un documento del que surge el perfeccionamiento de un contrato u operación celebrado entre las partes, que reviste los caracteres exteriores de un título jurídico, y cuya inscripción otorga al adquirente la propiedad del bien.-

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.-

Indica que las normas constitucionales citadas, garantizan la libre circulación de mercaderías, artículos de producción o fabricación nacional o extranjera en el territorio nacional, prohíben a las provincias la creación de aduanas internas que graven dicha circulación o tránsito de bienes.- Por lo que sostiene que difiere de la naturaleza del gravamen cuestionado, donde lo que se grava es la circulación económica- inscripción en un registro-, en virtud del poder tributario que detentan

las Provincias, en razón de las potestades no delegadas a la Nación, por la Constitución Nacional.-

Por último, en cuanto a la Sanción de Multa impuesta por la supuesta infracción constatada por la Autoridad de Aplicación, sostiene que corresponde confirmar la misma, teniendo en cuenta que se materializó la acción punible, por la falta de ingreso del Impuesto de sellos, configurándose la infracción prevista en el artículo 286° inciso 1) del C.T.P.-

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

III.- Que a fs. 17/18 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 238/17 de fecha 13/06/2017, en donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose 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 VICENTE CARMELO ZOTTOLI, CUIT N° 20-17239840-6, por medio de la solicitud de inscripción inicial F – 01 N°6495063, de fecha 04/09/2015 obrante a fojas 03 del Expte. D.G.R, suscribió en carácter de titular la inscripción del automotor PCA 789, Marca TOYOTA Tipo Pick Up, modelo HILUX 4x2 Doble Cabina SRV 3.0, solicitando su inscripción ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Seccional Concepción de Tucumán.-

En dicha oportunidad, y en virtud de lo dispuesto por la Resolución General N° 198/04, el mencionado Registro le requirió a la 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, y ante su insistencia el Encargado del Registro del Automotor Seccional Concepción procedió a inscribir el dominio PCA 789 informando de tal incumplimiento en fecha 07/09/2015 a la Autoridad de Aplicación dando inicio a las Actuaciones Administrativas N° 1695/1214/R/2015.-

Frente a ello, con fecha 27/09/2016, el contribuyente fue notificado del Acta de Deuda N° A 1475-2016 por medio de la cual el organismo fiscal le determinó una deuda de \$ 13.065 (Pesos Trece mil sesenta y cinco); 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 de esa determinación de deuda es que el contribuyente dirige su pretensión impugnatoria.-

Por Resolución D 121/17 del 13/03/2017 la D.G.R rechaza la impugnación interpuesta en contra del Acta de Deuda A 1475-2016 y rechaza el descargo interpuesto en contra del Sumario Instruido N° M-1475-2016 por la infracción contemplada en el Art. 286 inc. 1) C.T.P y aplicar al contribuyente una multa por la suma de \$ 13.065.-

Contra dicha resolución el contribuyente esgrime Recurso de Apelación a fs. 35/45.-

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.-

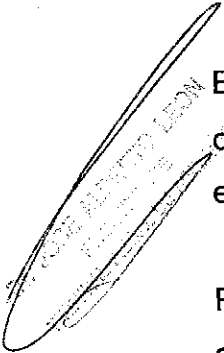
El art. 1 del Régimen Jurídico del Automotor expresa: "...la transmisión del dominio de los automotores sólo producirá efectos entre las partes y con relación a terceros, desde la fecha de su inscripción en el Registro Nacional de Propiedad Automotor..." El art. 2 agrega: "...La inscripción de buena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

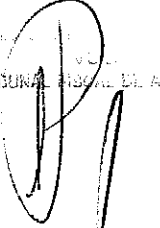
Son instrumentos alcanzados por el Impuesto de Sellos, aquellos escritos destinados a verificar hechos jurídicos de connotación económica. En otras palabras, aquellos que tengan por fin probar la existencia de un acto jurídico o material con efectos jurídicos ciertos o eventuales.-

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.-



El formulario F-01 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 235º 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 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 Nº 8467, vigente desde el 01/01/2012, en donde expresa en el capítulo correspondiente al Impuesto de Sellos, artículo Nº 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 Nº 6495063, de fecha 04/09/2015, proporcionada por el

Dr. JORGE E. F. POSE POMEÑA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DR. JORGE E. F. POSE POMEÑA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Registro Nacional de la Propiedad Automotor Seccional Concepción, 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.-

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”*.-

Lo cierto es que los antecedentes jurisprudenciales citados por el recurrente en oportunidad de esgrimir impugnación al Acta de Deuda se refieren a sentencias dictadas por Excm. Cámara Contencioso Administrativo y no por la Corte Suprema de Justicia de la Provincia.- Asimismo, la jurisprudencia enunciada por el apelante en dicha oportunidad, 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.-

Los hechos de este asunto deben ser regidos por la normativa vigente, ello es, por las previsiones de la Ley N° 8.467, la que a la fecha de este pronunciamiento no ha sido declarada inconstitucional por la Corte Suprema de Justicia, por lo que no corresponde a este Tribunal acoger como válidos, los argumentos referidos por el apelante, con respecto a este agravio.-

Con Respecto a la Sanción de Multa impuesta por el artículo N° 2 de la Resolución apelada, por \$ 13.065 (Pesos Trece sesenta y cinco) equivalente al

100 % (Cien por Ciento) del gravamen omitido, por configuración de la infracción prevista en el artículo 286º inc. 1) del Código Tributario Provincial, cabe resaltar preliminarmente que la apelante no expresó agravios en su recurso con respecto a la Multa impuesta, no obstante ello, corresponde hacer el siguiente análisis.-

Prescribe el artículo mencionado: *"...Se considerará infracción y serán pasibles de multas equivalentes al cien por ciento (100%) del tributo que corresponda abonar en cada caso: 1) Los contribuyentes y/o responsables que omitan total o parcialmente el pago del Impuesto de Sellos..."*.-

Atento a lo enunciado anteriormente, la infracción de la contribuyente se configura en el momento que no obló el Impuesto de Sellos correspondiente al instrumento pasible del gravamen, o sea la solicitud de inscripción inicial F-01 N° 6495063, de fecha 04/09/2015, en donde quedó acreditado la falta de pago.-

Que es función de la D.G.R., confirmar la existencia de una acción u omisión que importe violación de normas tributarias de índole sustancial o formal y que esta conducta del contribuyente constituya infracción punible en la medida del artículo N° 286º inciso 1) del C.T.P., correspondiendo que la Autoridad de Aplicación acredite los extremos necesarios para confirmar que el imputado a intentado evadir el Tributo en cuestión.-

Por ello, es necesario comprobar en primer lugar el aspecto objetivo del hecho punible, el cual reside en éste caso en omitir el ingreso correspondiente al Impuesto de Sellos, en los términos del artículo 235º del Código Tributario Provincial.-

En los presentes actuados, se encuentra fuera de controversia que el contribuyente no ingresó al Fisco los montos correspondientes al Impuesto de Sellos por la solicitud de inscripción inicial F - 01 N° 6495063, de fecha 04/09/2015, por lo que el elemento objetivo para acreditar la imputabilidad del apelante, se encuentra acreditado.-

Cabe aclarar, que existe un reconocimiento expreso por parte del contribuyente en su Recurso de Apelación, con respecto al no ingreso del Tributo, ya que considera que su cobro es improcedente por parte de la D.G.R.-

Ahora bien y luego del análisis objetivo del hecho, cuya demostración incumbe al ente fiscal, se debe acreditar la imputabilidad del autor a fin de ser viable la calificación legal atribuida al contribuyente.-

En el presente caso, el apelante fue puesto en conocimiento por parte del Registro Automotor Seccional Concepción de esta provincia, que debía abonar al momento de la presentación del trámite, el 3% del valor del automotor, en concepto del Impuesto de Sellos, conforme las normativas vigentes. Al negarse el apelante a pagar el tributo correspondiente, efectuó el trámite de inscripción inicial del vehículo automotor por insistencia (fojas 01).-

Que la D.G.R. inició correctamente el Sumario al apelante encuadrando su conducta en las disposiciones del artículo 286 inciso 1), ya que el marco de legalidad que otorga el C.T.P., establece que la conducta punible es la omisión total o parcial del pago del Impuesto de Sellos, conforme el Derecho Positivo aplicable a los casos en donde la norma autoriza al Organismo a utilizar las herramientas necesarias para sancionar a los contribuyentes, que con su conducta, afecten al bien jurídico protegido.-

Corresponde aclarar, que el autor del ilícito imputado será aquel sujeto que tenga el dominio del hecho. Es decir, quien maneje la acción. Teniendo tal poder de decisión que podrá decidir entre consumir o desistir pues, al fin y al cabo, es quien opera la cadena causal.-

El apelante optó por efectuar la inscripción inicial por medio de insistencia, negándose a pagar el Impuesto correspondiente, por lo que conocía de antemano su obligación tributaria y no obstante ello no ingresó los importes correspondientes, sin aportar ningún tipo de prueba que permita desacreditar la imputación efectuada.-

LA CAROLINA JOSSE PERAZZA
SECRETARÍA LOCAL DE APELACION
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE CRISTIANO JUÁNEZ
SECRETARÍA LOCAL

En conclusión, hay un elemento concreto que es trascendental para confirmar lo actuado por la D.G.R., que es el reconocimiento del contribuyente de la materialidad de la acción, sin la prueba de elemento alguno que neutralice la consideración negativa y deliberada de su conducta, por lo que al producirse el no ingreso del Impuesto de Sellos, concurren los presupuestos mencionados en el artículo 286º inciso 1), considerando acreditado el elemento subjetivo necesario para confirmar la sanción impuesta por la D.G.R.-

Por ello, corresponde NO HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por la contribuyente ZOTTOLI VICENTE CARMELO, CUIT N° 20-17239840-6, 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 **ZOTTOLI VICENTE CARMELO, CUIT N° 20-17239840-6**, en contra de la Resolución N° 121/17 de fecha 13/03/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** el Acta de Deuda N° A 1475-2016, practicada en concepto del Impuesto de Sellos, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

DR. JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ

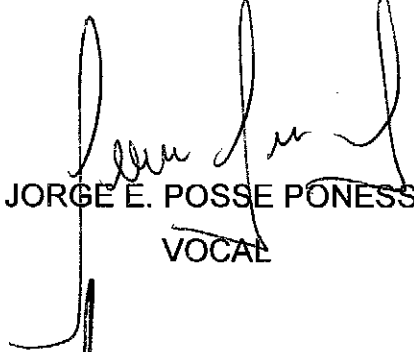
2.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **ZOTTOLI VICENTE CARMELO, CUIT N° 20-17239840-6**, en contra de la Resolución N° D 121/17 de fecha 13/03/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Sumario N° M 1475-2016 y en consecuencia **CONFIRMAR** la Sanción de Multa por \$ 13.065 (Pesos Trece Mil sesenta y cinco) equivalente al 100 % (Cien por Ciento) del gravamen omitido, por configuración de la infracción prevista en el artículo 286° inciso 1) del Código Tributario Provincial, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

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

HAGASE SABER

L.M.A



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


C.F.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMÓN
PROSECUTOR FISCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN