


SENTENCIA N° 413 /17

Expte. N° 679/926/2016

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los^{OR}..... 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, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado **CITRUSVIL S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 679/926/2016 y Nro. 35969/376/R/2011 (DGR) y;**

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

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:



I. Que a fojas 48/49 el Doctor. Leandro Stok, apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 106/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 06/07/2016 obrante a fs. 45/46 mediante la cual resuelve **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por el Doctor Leandro Stok contra el Acta de Deuda N° A 956-2012 confeccionada en concepto del Impuesto de sellos confirmándose la misma.

II. Manifiesta el apelante que resulta improcedente la determinación del impuesto de sellos en virtud de inexistencia de materia imponible del Decreto N° 4271/3 ya que se debe tener en cuenta la regulación del art. 235 del C.T.P respecto de la verificación del hecho imponible. En el citado Decreto resulta evidente la ausencia de un instrumento público o privado que contenga acto o contrato de contenido económico ya que el formulario de Inscripción F01 sobre el cual recae el impuesto solo acredita la titularidad de un bien registrable y su publicidad frente a terceros y no un hecho jurídico de connotación económica como lo tiene definido el art. 235 del C.T.P por lo cual no se configura el hecho imponible.

Por otra parte, plantea la inconstitucionalidad del art. 2 del Dcto. 4271/3 ME y sus modificatorias y del art. 1 de la RG 138/04 de la DGR manifestando que éstos han tenido la vocación de crear una nueva figura tributaria diferente al impuesto de sellos del art. 234 del C.T.P violando el principio "Nullum Tributum Sine Lege", razones por las cuales, solicita el apelante, se revoque la Resolución N° D 106/16 y se archiven las actuaciones.

III. Que a fojas 53/56 del Expte. N° 35969/376/R/2011 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Afirma que el formulario de inscripción F01 constituye un instrumento sujeto al Impuesto de Sellos conforme lo establece el art. 235 del C.T.P resultando ser un documento del que surge el perfeccionamiento de un contrato u operación celebrado entre partes que reviste los caracteres exteriores de un título jurídico y cuya inscripción otorga al adquirente la propiedad del bien.

Agrega que el Régimen Jurídico del automotor establece que la inscripción de un automotor confiere al titular la propiedad del vehículo y el poder de repeler cualquier acción, lo que confirma la existencia de la materia imponible.

Que el gravamen es de naturaleza formal y objetiva y tiene su origen en el instrumento en que se materializa. En este sentido, sostiene que son instrumentos aquellos escritos destinados a verificar hechos jurídicos de connotación económica, 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 se presenta lo que se encuentra gravado como hecho imponible.

Respecto del planteo de inconstitucionalidad manifiesta la DGR que no es de su competencia expedirse sobre un planteo de esa envergadura.

En consecuencia concluye que corresponde rechazar el Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N° D 106-16, debiendo confirmarse en su totalidad la determinación impositiva

IV: A fojas 11/12 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, en donde se tienen por radicadas las presentes actuaciones; se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 106-16 de fecha 06/07/16, resulta ajustada a derecho

Según se desprende de las constancias de autos, en fecha 27.12.2011 el encargado del Registro Nacional del Automotor – seccional Tucumán N° 7, comunicó a la DGR la inscripción de una unidad 0 km. sin que el titular del dominio (el apelante) haya tributado el impuesto de sellos conforme a la normativa vigente.

A su vez, obra a fs. 02 de autos, certificado mediante el cual el recurrente se niega a abonar el sellado requiriendo la inscripción, obrando a fs. 6 la solicitud de inscripción inicial de fecha 16.12.2011 y factura de compra del vehículo dominio KRH 153 de fecha 31.10.2011, extendida por Espasa S.A.

Primeramente, corresponde determinar la normativa vigente al momento de configurarse la obligación e infracción endilgada por la autoridad de aplicación, ya que dicho extremo resultará trascendental para la resolución del presente caso.

El Art. 8 de la Ley Impositiva N° 5.636 dispone que “de conformidad con lo preceptuado por el artículo 235 del C.T.P, la alícuota general del impuesto es del cero por mil hasta el treinta por mil. A su vez, el art. 10 de dicha norma expresa que: “El Poder Ejecutivo queda facultado a fijar, con carácter objetivo, las alícuotas para los actos, contratos, operaciones y obligaciones alcanzadas por el impuesto”.

En Virtud de esta delegación, el Poder Ejecutivo dictó 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. 234 del C.T.P se hará efectivo de acuerdo con las siguientes alícuotas e importes fijos:... Del treinta por mil (30%o): Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 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..."

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 kilómetros 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".-

El Decreto N° 4271/3 (ME)-2004 fue posteriormente modificado por el Decreto N° 4568/3 (ME)-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 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..."-

La nueva Ley Impositiva N° 8.467 (B.O. 30/12/11) con vigencia desde el 01/01/2012 deroga la anterior Ley N° 5.636, y en su art. 13, punto 2) inciso f), fija la alícuota del tres por ciento (3%) para "... 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 de dominio; en este

JORGE E. BOCCI FONSECA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JUAN CARLOS JIMENEZ

caso el tributo abonado cubre el que pueda corresponder sobre la instrumentación de acto...”

Luego la ley N° 8.468 (B.O. 30/12/11) con vigencia desde el 01/01/12, modificó el artículo N° 278 del C.T.P, 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 solo para el caso de las citadas terminales automotrices...”.-

De la reseña efectuada surge claramente que las leyes N° 8.467 y N° 8.468, no resultan aplicables al presente caso, ya que las mismas tuvieron vigencia a partir del 01/01/2012, habiéndose configurado la obligación de impuesto de sellos determinada por la DGR en fecha 16/12/2011, conforme surge de las constancias de estas actuaciones.


Delimitada así la normativa aplicable, corresponde resolver la cuestión traída a conocimiento del Tribunal, bajo la órbita de vigencia del Decreto N° 4271/3 (ME)-2004, modificado por el Decreto N° 4568/3 (ME)-2004 y la Resolución General de la DGR N° 138/04.

En este contexto, cabe traer a colación lo dispuesto por el art. 161 del C.T.P que dispone: “El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de dicha norma”.-

Con acuerdo al precepto normativo referenciado, debe destacar que la Excma. Corte Suprema de Justicia, ha tenido ya oportunidad de expedirse con relación al examen de constitucionalidad de los decretos arriba mencionados, constituyendo dicho precedente jurisprudencial un imperativo legal para este Tribunal Fiscal en



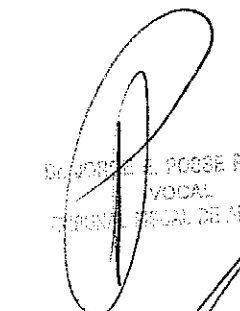
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN



TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

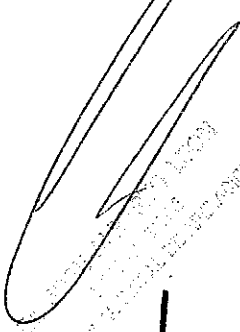
cuanto a su consideración, ello en aras de lograr uniformidad de criterios con referencia a los fallos dictados por el Supremo Tribunal Local.

En los autos caratulados "PROVINCIA DE TUCUMAN -D.G.R.- c/ FIGUEROA ELENA DEL CARMEN s/ EJECUCION FISCAL" Expte. N° D1214/13, el Máximo Tribunal local expresó: "... Al respecto se advierte que la Ley N° 5.636 en su artículo 10 delega únicamente la facultad de fijar con carácter objetivo las alícuotas respectivas para los actos, contratos y operaciones alcanzadas por el impuesto. Tal delegación es puramente operativa y materia propia de reglamentación ejecutiva, pero no altera el principio de legalidad tributaria que rige en la materia. Este principio exige al legislador tipificar el hecho imponible, el cual debe ser previamente definido con precisión por la ley, no pudiendo ser objeto de una interpretación extensiva, sino restrictiva atento la exigencia constitucional de reservar al Poder Legislativo con exclusividad la potestad de crear, modificar o derogar tributos.



DR. JOSÉ E. POSSE PONCEBA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Así lo establece con claridad la Constitución Provincial que dispone, al referirse a las atribuciones del Poder Ejecutivo, que este podrá participar en la formación de las leyes con arreglo a la Constitución pero agrega que, en ningún caso y bajo pena de nulidad absoluta e insanable, podrá emitir disposiciones de carácter legislativo. Esta interdicción es más extrema cuando regula la excepcional facultad de dictar decretos de necesidad y urgencia, dado que prohíbe al Poder Ejecutivo utilizar este expediente cuando se trate de normas que regulen la materia tributaria (artículo 101 inciso 2°).



Determinado el parámetro interpretativo precedente y analizando el agravio concreto que pretende sostener la constitucionalidad del decreto 4.271/3 y la Resolución General N° 138/04 del 21.12.2004 (DGR), se advierte que el mismo no debe prosperar. Las referidas normas reglamentarias, en consonancia con el Decreto N° 4.568/3 del 20.12.2004, terminan gravando indirectamente la inscripción de los vehículos automotores adquiridos en otras provincias, en un ejercicio exorbitante de las competencias funcionales del Poder Ejecutivo. Este

tipo de gravamen solo puede ser establecido y tipificado por ley. En consecuencia la decisión de la Excma. Cámara deviene ajustada a Derecho, al razonar que, so pretexto de fijar una alícuota del impuesto de sellos, la autoridad de aplicación ha terminado creando una nueva figura tributaria. Por su parte el recurrente no ha logrado rebatir los argumentos del fallo ni la idea dirimente que forma la base lógica de la decisión en crisis, expresando un mero disenso, lo que es insuficiente para tener por fundado el recurso, lo que sella de manera desfavorable su suerte. En virtud de lo expuesto corresponde que esta Corte, en el marco de las facultades conferidas por el art. 762 del CPCCT, rechace el recurso intentado por la ejecutante en contra de la sentencia N° 15 de fecha 03 de marzo de 2015 (fojas 137/140), expedida por la Excma. Cámara Civil en Documentos y Locaciones (Sala I), confirmando íntegramente la misma”

En lo que se refiere a las normas tributarias que convalidaron los decretos de referencia, la Excma. Corte Suprema de Justicia, en el mismo fallo, expresó: *“En este contexto el artículo 58 de la Ley N° 8.467 que dispone “Convalidar y ratificar, a la fecha de su dictado, los decretos emitidos por el poder Ejecutivo con fundamento en el ejercicio de las facultades delegadas de la Ley N°. 5.636 (texto consolidado por Ley N° 8.240) y su modificatoria”, debe ser interpretado en armonía con el artículo 101 de la Constitución Provincial y con el artículo 3 del Código tributario (Ley 5.121), que reservan con exclusividad al Poder Legislativo la facultad de crear, modificar o suprimir tributos y definir el hecho imponible. Por otro lado la convalidación y ratificación a la que se refiere la ley N° 8.240 está estrictamente delimitada al ejercicio de las facultades delegadas por la Ley N° 5.636 que se refieren únicamente a la determinación de alícuotas”.*

Por otra parte, cabe precisar además que existen numerosos antecedentes jurisdiccionales de la Excma. Cámara contencioso administrativa: “Transportes Rocchia SRL vs. Provincia de Tucumán s/ Amparo”, “Serrano Gustavo c/ Provincia de Tucumán –DGR- s/ inconstitucionalidad”, entre muchos otros, en los cuales se ha declarado la inconstitucionalidad del Decreto N° 4271/3 (ME)-2004-, modificado por el Decreto N° 4568/3 (ME)-2004- y la Resolución general de la

DGR N° 138/04, encontrándose dichos pronunciamientos firmes y por ende, consentidos por la provincia de Tucumán.

Lo mismo cabe decir para el fuero de Cobros y Apremios donde se ejecutan este tipo de impuestos (sellos sobre la adquisición de automotores 0 Km). En estos procesos la Excm. Cámara de Documentos y Locaciones- Sala 1ª, entre otros, en los autos: "Provincia de Tucumán – DGR- c/ Erimbaue Ezequiel s/ Ejecución Fiscal" Expte. N° A917/15, mediante sentencia de fecha 26/04/2017, ha declarado la inconstitucionalidad del Régimen normativo que sustenta la pretensión de la DGR en el presente caso. Dicho acto se encuentra firme y consentido por los apoderados de la Autoridad de Aplicación.

Conforme a lo reseñado, puede inferirse claramente que el régimen normativo establecido por el Decreto N° 4.271/3 (ME)-2004-, modificado por el Decreto N° 4.568/3 (ME)-2004- Y la RG de la DGR N° 138/04, ha sido declarado inconstitucional, por el fuero contencioso Administrativo, el fuero Civil en Documentos y Locaciones mediante sentencias que han quedado firmes y consentidas, todo lo cual, ha venido a ser confirmado por la Excm. Corte Suprema de Justicia en el caso "Figuroa..." citado en esta Resolución, el cual también se encuentra firme y consentido por los apoderados de la DGR.

De acuerdo a lo expuesto y en ejercicio de la facultad otorgada por el art. 161 del CTP, corresponde hacer lugar al recurso de apelación esgrimido por CITRUSVIL S.A., en contra de la Resolución N° D 106/16 dejándose la misma íntegramente sin efecto, por resultar inconstitucional el régimen normativo aplicable al caso, esto es el Decreto N° 4271/3, modificado por el Decreto N° 4568/3 y la RG 138/04, conforme a los antecedentes jurisprudenciales reseñados precedentemente. Así voto.

El Dr. José Alberto León dijo:

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

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

En merito a ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1) **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente CITRUSVIL S.A. CUIT N° 30-61945825-3 en contra de la Resolución DGR N° D 106/06 de fecha 06/07/16, dejándose la misma íntegramente sin efecto por resultar inconstitucional el régimen normativo aplicable al caso, Decreto N° 4.271/3 (ME)-2004-, modificado por el Decreto N° 4.568/3 (ME)-2004- y la RG 138/04, conforme los antecedentes jurisprudenciales reseñados precedentemente.

2) **REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE**, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVASE**.

HAGASE SABER

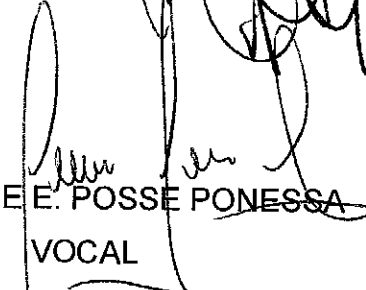
M.S.P



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL




DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI



SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA GENERAL



Dr. JAVIER CRISTÓBAL ANUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION