

SENTENCIA N° 468 /17

Expte. N° 764/926/2016

En San Miguel de Tucumán, a los 06 días del mes de Septiembre de 2017 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**CITRUSVIL S.R.L. s/ Recurso de Apelación – Expediente N° 764/926/2016 y. Expte. N° 3935-376-R-2012 (D.G.R.)**".

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

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° D 219/16?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

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

I.- A fojas 99/100 del expediente N° 3935-376-R-2012 Leandro Stok, en su carácter de apoderado de Citrusvil S.A., interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 219/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 05.09.2016 obrante a fs. 96/97 del mismo expediente. En ella se resuelve: "RECHAZAR la impugnación interpuesta por el Sr. Leandro Stok, en carácter de apoderado de CITRUSVIL S.A, C.U.I.T. N° 30-61945825-3, con domicilio constituido en calle 25 de Mayo N° 433 de esta ciudad, en contra del Acta de Deuda N° A 119-2015, confeccionada en concepto del Impuesto de Sellos, confirmándose la misma" y **DECLARAR ABSTRACTO** el pronunciamiento respecto del descargo presentado en contra del sumario N° M 119-2015, instruido por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 286 inciso 1) del Código Tributario Provincial".

II.- Manifiesta el recurrente la improcedencia de los argumentos expresados en la resolución ut- supra mencionada, toda vez que existiría ausencia de materia imponible, ya que si se tendría en cuenta lo establecido por el artículo 235 del

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Código Tributario Provincial no existiría en la ley 8467 la efectiva existencia del hecho imponible tal cual lo tiene definido el mencionado artículo.

Sostiene que habría en dicha Ley ausencia de la llamada instrumentalidad pública o privada que contenga acto o contrato de contenido económico ya que la inscripción de los vehículos automotores en los Registros Provinciales y que fueron adquiridos en otras provincias, serían solo a los fines de acreditar la titularidad del dominio de un bien registrable, mientras lo normado en el artículo 235 consistiría en la instrumentalidad de una determinada operación comercial de la que surgiría un título jurídico.

Concluye que resultaría improcedente la determinación del concepto del impuesto de Sellos efectuada por la D.G.R., en consecuencia serían improcedentes los argumentos de la Resolución en crisis, en virtud de que la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 no posee los caracteres de título jurídico, puesto que no contiene la operación comercial de venta o de transmisión de dominio del vehículo en cuestión, afirma que solo constituye un documento para acreditar la titularidad del dominio del automotor y dar publicidad frente a terceros.

Asimismo invoca la inconstitucionalidad del artículo 2 del Decreto Ley 4217/3 del 30/11/2004 y sus modificatorias y del artículo 1 de la Resolución General 138/04 del 21/12/2004.

Solicita se revoque la Resolución N° D 219-16 se deje sin efecto la misma y se archiven las actuaciones.

III.- La Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta el traslado del recurso.

Sostiene que el acto criticado explicitó los antecedentes de hecho, manifestando que de la solicitud de Inscripción inicial F-01 N° 04641805 de fecha 31/01/2012 surge que la firma Citrusvil S.A. suscribió en carácter de titular la inscripción del dominio KXC 236, configurando así la materia imponible prevista en el artículo 235 del Código Tributario Provincial.

Cita doctrina que 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. HORACIO E. BOSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Afirma que BM CENTRO S.A.; CUIT 30-61945825-3, 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 3%.

Por lo dicho considera que debe rechazarse el planteo realizado por el recurrente.

IV. Que a fojas 9/10 del expediente 764/926/2016 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 1312/16, 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 219-16 de fecha 05.09.2016, resulta ajustada a derecho.

Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, la firma Citrusvil S.A., con fecha 4 de Enero de 2012, adquirió en la concesionaria BM Centro S.A. (Concesionaria oficial de BMW, sita en Av. Paseo Colón N° 1047 de la Ciudad de Buenos Aires) un automóvil marca BMW.

Con fecha 27/01/2012, procedió a solicitar su inscripción ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor N°7 con asiento en la ciudad de San Miguel de Tucumán.

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, inc. 2, apartado f), punto 3), de la Ley 8467, a lo que aquel se negó.

Frente a ello, con fecha 03/06/2015, el contribuyente fue notificado del Acta de Deuda N° A 119-2015 por medio del cual el organismo fiscal le determinó una deuda de \$10.948,50 (Pesos diez mil novecientos cuarenta y ocho con 50/100) 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, inc 2), apartado f), punto 3 de la ley 8467.

En contra de esa determinación de deuda es que el contribuyente dirige su pretensión impugnatoria.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL

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 hayan reservado por actos especiales al tiempo de su incorporación”*, resultando ser la norma vigente y aplicable al caso que nos ocupa. De las presentes actuaciones surge que la firma Citrusvil S.R.L. suscribió en carácter de titular la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 04641805 de fecha 27.01.2012 obrante a fs. 06 del expediente N° 3935-376-R-2012, que constituye materia imponible prevista en el artículo 235° del CTP.

El mencionado artículo 235° del CTP, dispone: *“Por todos los actos, contratos, y operaciones de carácter oneroso o susceptibles de apreciación económica e instrumentados y por las operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen intereses, efectuadas por entidades financieras regidas por la ley 21526, que se realizaren en el territorio de la Provincia, se pagará el impuesto establecido en el presente título.*

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. En virtud de ello 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”* (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 proporcionada por el

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

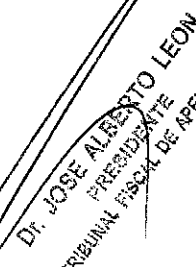
Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA

Registro Nacional de la Propiedad Automotor Seccional Tucumán N° 7, configura la materia imponible prevista en la normativa citada.

Asimismo corresponde recordar que la naturaleza constitutiva del sistema registral en materia de automotores implica que la inscripción no sólo 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..."*.

Cabe resaltar que son instrumentos alcanzados por el Impuesto de Sellos, aquellos escritos destinados a verificar hechos jurídicos de connotación económica, es decir, 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. En consecuencia, se aplica el Impuesto de Sellos a la transmisión de dominio del automotor, con lo cual la gravabilidad del formulario F-01 resulta indiscutible, por ser un documento que acredita un acto que constituye el derecho de propiedad sobre el vehículo conforme lo establece el artículo 235° del C.T.P.




Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

La determinación practicada por la DGR encuentra su fundamento en las previsiones de la Ley N° 8467 que en su Art. 13, inciso 2, apartado 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 del dominio; en este caso el tributo abonado cubre el que pueda corresponder sobre la instrumentación del acto."* (Vigencia desde el 01/01/2012 en adelante).



Dr. JORGE BUSTANO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

A su vez, la Ley N° 8468 (B.O. 30/12/11) con vigencia también a partir del 01.01.2012, modificó mediante su inciso l), el artículo 278 del CTP, incorporando el inciso 54) que establece: *“Se encuentran exentos del Impuesto de Sellos los siguientes actos y operaciones... 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.”*

Esto último no hace más que confirmar lo expuesto respecto de la gravabilidad de la operación que origina las presentes actuaciones, por cuanto no se podría eximir lo que no se encuentra previamente gravado.

Por otro lado, la declaración de inconstitucionalidad de normas locales excede la competencia de este Tribunal Fiscal, ya que el art. 161° del C.T.P. 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”*.

No obstante lo expuesto, con respecto a la existencia de antecedentes jurisprudenciales que hayan declarado la inconstitucionalidad de las normas en juego (lo que podría habilitar la aplicación por este Tribunal) cabe destacar que el precedente *“Transporte Rocchia S.R.L. vs. Provincia de Tucumán- DGR s/ Amparo”* invocado por el apelante en su recurso refiere a una sentencia dictada por la Sala III de la Excma. Cámara Contencioso Administrativo; lo mismo puede predicarse respecto de los otros antecedentes existentes en la materia recaídos en las causas *“Serrano, Gustavo c/ Provincia de Tucumán”* y *“Fontán Carmen c/ Provincia de Tucumán”* de la Sala II de la Excma Cámara Contenciosos Administrativo; y *“Brizzio, Jorge Abel c/ Provincia de Tucumán”*, de la Sala I del referido Tribunal, en los cuales la Corte Suprema de Justicia de la Provincia aun no se ha expedido sobre inconstitucionalidad de la norma.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

A la fecha de este pronunciamiento, el único precedente del Máximo Tribunal relevado y que sería relativo a esta materia es el recaído in re "Provincia de Tucumán DGR c/ Figueroa, Elena del Carmen s/Ejecución Fiscal" (sentencia de fecha 13/06/2014) mas dicho precedente 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 caso, en el que la norma que lo regula es la Ley N° 8467.

En este último sentido, debo destacar que equivoca el apelante al solicitar en este caso la declaración de inconstitucionalidad del art. 2 del Decreto 4271/3 (ME)-2004 del 30/12/2004 (que incorporaron al Decreto N° 2507/3 los artículos que reglamentaron la gravabilidad de este tipo de actos), por cuanto a la fecha de verificación de los hechos dicha norma ya se encontraba derogada por el Decreto N° 676/3 (ME), de fecha 09/04/2012.

En todo caso, los hechos de este asunto deben ser regidos por la normativa vigente al 17/09/2012, ello es, por las previsiones de la Ley N° 8467, las que a la fecha de este pronunciamiento no han sido declaradas inconstitucionales por el Máximo Tribunal.

Por las consideraciones que anteceden el contribuyente se encuentra obligado a ingresar el tributo determinado en el Acta de Deuda N° A 119-2015 que resulta a todas luces, ajustada a derecho.

Por lo expuesto corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente CITRUSVIL S.A. en contra de la Resolución N° D 219-16 de fecha 05/09/2016 confirmando la obligación tributaria principal contenida en el Acta de Deuda N° A 119-2015 en atención a lo considerado

El Dr. José Alberto León dijo:

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

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.
Visto el resultado del precedente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:

- 1. NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente CITRUSVIL S.A. en contra de la Resolución N° D 219-16 de fecha 05/09/2016 confirmando la obligación tributaria principal contenida en el Acta de Deuda N° A 119-2015 en atención a lo considerado
- 2. REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE,** oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

ABF

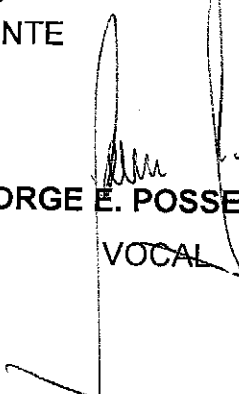
HAGASE SABER



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI



DRA. SILVIA MENEGHELLO
SECRETARIA GENERAL

SECRETARIA GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION TUCUMAN