

SENTENCIA N° 496/17

Expte. N° 172/926/2017

En San Miguel de Tucumán, a los...11...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: **"MARIA AURORA VELIZ s/ Recurso de Apelación – Expediente N° 172/926/2017 y. Expte. N° 38354-376-R-2014 (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 41/17?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I.- A fojas 26/28 del expediente N° 38354-376-R-2014 el contribuyente MARIA AURORA VELIZ, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 41/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 13.02.2017 obrante a fs. 23/24 del mismo expediente. En ella se resuelve: RECHAZAR la impugnación efectuada por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 324-2016, confeccionada en concepto del Impuesto de Sellos, confirmándose la misma; y APLICAR una multa en virtud de que su conducta encuadra en el supuesto de hecho tipificado por el artículo 286 inc. 1 del Código Tributario Provincial.

II.- El contribuyente en su Recurso presentado el 10.03.2017 a fs. 26/28 del expediente N° 38354-376-R-2014 expresa que la deuda pretendida resulta nula de nulidad absoluta por cuanto el art. 2 el Decreto 4271/3 (ME) ha tenido la vocación de creación de una nueva figura tributaria distinta al impuesto de sellos que consagra el C.T.P violándose el principio "nullum tributum sine lege".

Manifiesta que si bien es cierto que la ley 8.467 en su art. 13 inc. 2) apartado f) punto 3 establece la aplicación del impuesto de sellos a una alícuota del 3% a los

J. 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

actos de transmisión de la propiedad de automotores 0 Km., resulta evidente que lo que se ha pretendido es evadir el principio de reserva desde el punto de vista del órgano emisor de la norma ya que la fijación de la alícuota se había realizado a partir de un Decreto del Poder Ejecutivo que solo pasó a normatizarse en una Ley.

Agrega que se están estableciendo "aduanas provinciales" a través de la incorporación del inc. 54 del art. 278 del C.T.P en el que se realiza una distinción en función del domicilio de la concesionaria vendedora eximiendo del pago del Impuesto a aquellos sujetos que compren sus vehículos en concesionarias de la Provincia lo que se encuentra vedado por los art. 9, 10 y 11 de la Constitución Nacional.

Que tampoco se respeta la igualdad a la que se refiere el art. 16 de la CN al tratar de modo distinto a las concesionarias foráneas y cita jurisprudencia de la CSJN.

Alega que es clara la ausencia de instrumentalidad del impuesto por cuanto en los documentos que utiliza la norma como supuestos para la configuración del hecho imponible no existe un instrumento público o privado que contenga acto o contrato de contenido económico ya que ni la Factura de compra ni el Formulario de inscripción revisten los caracteres exteriores de un título jurídico. Que el contrato de compraventa de un automóvil se realiza de manera verbal y carece de forma escrita por lo que no debe tributar el impuesto de sellos. Esto es así ya que de acuerdo a lo establecido por la Ley de Coparticipación Federal, el impuesto de Sellos recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, resultando dicha norma vulnerada en el acto que ataca.

Cita jurisprudencia de la Corte de la Provincia donde se deja en claro la importancia del Principio de Instrumentalidad; "sin instrumento no hay acto o contrato gravable, puesto que el impuesto de sellos es de naturaleza formal y objetiva".

Finalmente, solicita la nulidad del Acta de Deuda N° A 324-2016 por cuanto no existe un instrumento que dé lugar al hecho imponible al mismo tiempo que plantea la Inconstitucionalidad de la norma a fin de evitar el proceso de judicialización y mayores costos.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE BOSSA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

III.- A fs.31/34 del expediente N° 38354/376/R/2014 la Dirección General de Rentas, a través de su Director General, contesta traslado del recurso interpuesto, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Remite en primer al lugar al art. 235 del Código Tributario Provincial el cual refleja la potestad que le asiste a la Provincia para legislar y establecer pautas en materia tributaria como lo dispone el art. 121 de la CN.

Agrega que la Ley 8.464 modifico el art. 278 del CTP incorporando el inc. 54 el cual establece que *“Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) Km 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 de Tucumán solo para el caso de las citadas automotrices”*.

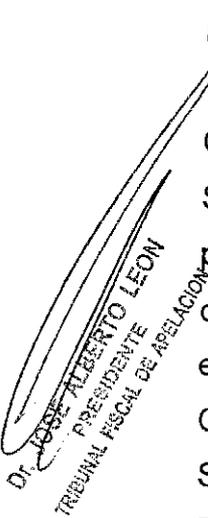
Que la Ley N° 8467 que rige desde el 01.01.2012 fija la alícuota del Impuesto de Sellos en el 3% para los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 Km en general y recaerá sobre la documentación de cualquier naturaleza que se presente como título justificativo de la propiedad a los efectos de obtener la matriculación o inscripción de la transmisión de dominio. Que siendo esto así, el contribuyente adquirió su vehículo en la firma “Cerro Auto S.A” CUIT N° 30-71119327-4 la cual no registra alta con jurisdicción sede en la Provincia de Tucumán por lo que corresponde el Impuesto reclamado. Agrega que el impuesto grava los actos o contratos que tengan los caracteres exteriores

de un título jurídico por lo que el Formulario de Inscripción Inicial F01 configura la materia imponible prevista en la normativa.

Manifiesta que no es el contrato de compraventa lo que se encuentra gravado sino el instrumento mediante el cual aquel se presenta, por lo tanto no se aplica el impuesto a una venta sino a una transmisión de dominio por lo cual no se vulneran las garantías constitucionales que el contribuyente cree violadas.

Por todos los argumentos esgrimidos la autoridad de aplicación resuelve rechazar el Recurso de apelación interpuesto.

IV. Que a fojas 10/11 del expediente 172/926/2017 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 378/17, en donde se tienen por radicadas las presentes

  
DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

  
JORGE E. FOSSE PONESSE  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

  
DR. JORGE OCTAVIO SIMEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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 41-17 de fecha 13.02.2017, resulta ajustada a derecho.

Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos que la contribuyente VELIZ, MARIA AURORA, con fecha 22.07.2014, adquirió en la concesionaria "CERRO AUTO S.A." (Río de Janeiro 1143, Villa Allende- Córdoba) un automóvil marca Volkswagen.

Con posterioridad, entre los días 22/07/2014 y 21/08/2014 (fecha en que el encargado suplente del Registro Nacional de Propiedad del automotor remitió copia de Formulario F01 a la DGR), procedió a solicitar su inscripción ante el Registro Nacional de Propiedad Automotor N°3 con asiento en la ciudad de San Miguel de Tucumán.

En dicha oportunidad, y en virtud de lo dispuesto por la Resolución General N° 198/04, 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 aquella se negó.

Frente a ello, con fecha 29.04.2016, el contribuyente fue notificado del Acta de Deuda N° A 324-2016 por medio del cual el organismo fiscal le determinó una deuda de \$9.236,34 (Pesos nueve mil doscientos treinta y seis con 34/100) 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 y de la multa impuesta por el organismo es que el contribuyente dirige su pretensión impugnatoria.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL

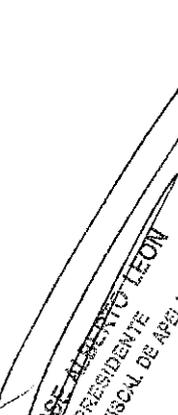
expresamente se hayan reservado por actos especiales al tiempo de su incorporación”, resultando ser la norma vigente y aplicable al caso que nos ocupa. De las presentes actuaciones surge que la contribuyente VELIZ, MARIA AURORA suscribió en carácter de titular la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 06021187 entre los días 22/07/2014 y 21/08/2014 obrante a fs. 02 del expediente N° 38354-376-R-2014, que constituye la materia imponible prevista en el artículo 235° del CTP.

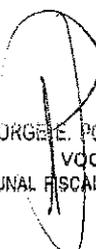
El mencionado artículo 235° del CTP, dispone: *“Por todos los actos, contratos, y operaciones de carácter oneroso o susceptibles de apreciación económica e instrumentados y por las operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen intereses, efectuadas por entidades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

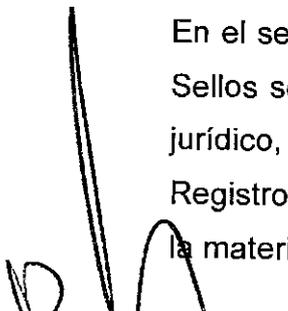
*Se entenderá por instrumento toda escritura papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones celebrados, que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el que pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento 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 Registro Nacional de la Propiedad Automotor Seccional Tucumán N° 3, configura la materia imponible prevista en la normativa citada.

  
DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

  
C. J. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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. 1º 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. 2º 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 235º del C.T.P.

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
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).

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA

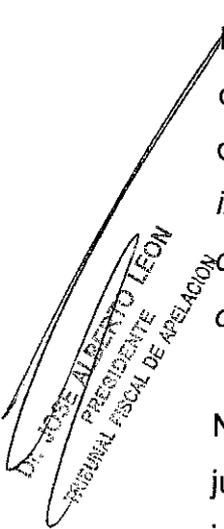
el inciso 54) que establece: *"Se encuentran exentos del Impuesto de Sellos los siguientes actos y operaciones... Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilómetro en general, celebrados por concesionarios o terminales automotrices inscriptas como contribuyentes 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."*

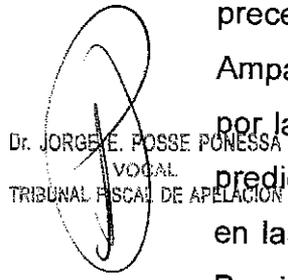
Esto último no hace más que confirmar lo expuesto respecto de la gravabilidad de la operación que origina las presentes actuaciones, por cuanto no se podría eximir lo que no se encuentra previamente gravado.

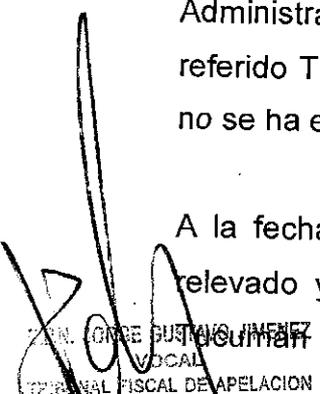
Por otro lado, la declaración de inconstitucionalidad de normas locales excede la competencia de este Tribunal Fiscal, ya que el art. 161° del C.T.P. es claro al disponer que *"El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la 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.

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

  
Dr. JORGE ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

  
Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

Los hechos de este asunto deben ser regidos por la normativa vigente, 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 324-2016 que resulta a todas luces, ajustada a derecho.

Por otro lado, con respecto a la sanción de multa aplicada y a la luz de la normativa vigente, se advierten procedentes las previsiones contenidas en el artículo 7, 9° párrafo de la Ley N° 8873 restablecida en su vigencia por Ley N° 9013 (B.O. 24/05/17) que expresa: "...Quedan liberadas de sanción las infracciones previstas en la Ley N° 5121 (t.c. 2009) y sus modificatorias, cometidas hasta el 31 de Mayo de 2015 inclusive y eximidas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones...".

Las constancias de autos corroboran la declarada aplicación al caso de la precitada norma, en la medida que la infracción objeto del presente recurso es anterior al 31.05.2015, por tratarse de omisión de pago del Impuesto de Sellos, conducta incurso en las previsiones del artículo 286 del CTP, correspondiente a la Solicitud de Inscripción Inicial F.-01 de la cual, si bien no se tiene fecha exacta, fue entre los días 22/07/2014 y 21/08/2014.

Siendo ello así, concluyo que se ha tornado abstracto emitir pronunciamiento respecto de la sanción de multa impuesta al contribuyente por la DGR.

Por lo expuesto, corresponde **1. NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente VELIZ, MARIA AURORA en contra de la Resolución N° D 41-17, de fecha 13.02.2017 confirmando la obligación tributaria principal contenida en el Acta de Deuda N° A 324-2016 en atención a lo considerado. **2. DECLARAR ABSTRACTA** la cuestión planteada por el

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA

contribuyente respecto de la sanción de multa ya que como consecuencia que la Ley N° 9013 restableció la vigencia de la Ley N° 8873, por aplicación del artículo 1° inciso 6) apartado c) de la primera de las normas citadas, la sanción determinada mediante Resolución N° D 41-17 ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada 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.

**El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:**

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 VELIZ, MARIA AURORA en contra de la Resolución N° D 41-17, de fecha 13.02.2017 confirmando la obligación tributaria principal contenida en el Acta de Deuda N° A 324-2016 en atención a lo considerado.
- 2. DECLARAR ABSTRACTA** la cuestión planteada por el contribuyente respecto de la sanción de multa ya que como consecuencia que la Ley N° 9013 restableció la vigencia de la Ley N° 8873, por aplicación del artículo 1° inciso 6) apartado c) de la primera de las normas citadas, la sanción determinada mediante Resolución N° D 41-17 ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente.
- 3. REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE,** oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

MSP

**HAGASE SABER**

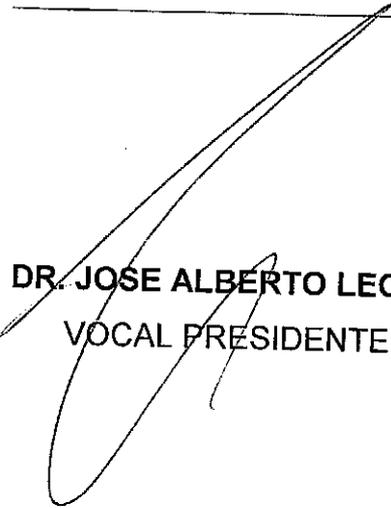
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

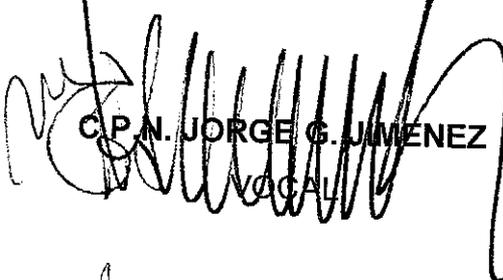
VOCAL

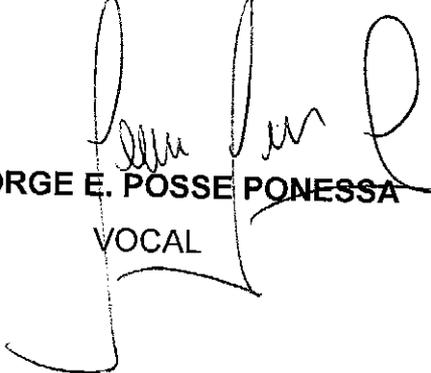
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

  
**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

DR. JORGE ALBERTO LEON  
C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
DRA. SILVIA MENEGHELLO