

SENTENCIA N° 498 /17

Expte. N° 544/926/2016

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: **“GANADERA DEL NORDESTE S.R.L. s/ Recurso de Apelación – Expediente N° 544/926/2016 y. Expte. N° 10924-376-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 71/15?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I.- A fojas 41/44 del expediente N° 10924-376-R-2012 el contribuyente Ganadera del Nordeste S.R.L., a través de su apoderado, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 71/15 de la Dirección General de Rentas de fecha 21.08.2015 obrante a fs. 38/39 del mismo expediente. En ella se resuelve: RECHAZAR la impugnación efectuada por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 409-2015, confeccionada en concepto del Impuesto de Sellos, confirmándose la misma; RECHAZAR el descargo efectuado por el contribuyente en contra del Sumario N° A 409-2015 instruido a raíz de que la conducta desplegada encuadra en el artículo 286 inc. 1 del Código Tributario Provincial y APLICAR una multa conforme lo previsto en el art. 286 del Código Tributario Provincial”.

II.- El contribuyente en su Recurso presentado el 04.09.2015 a fs. 41/44 del expediente N° 10924-376-R-2012 expresa que de acuerdo a lo establecido por la Ley de Coparticipación Federal, el impuesto de Sellos recaerá sobre actos,

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

contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, resultando dicha norma vulnerada en el acto que ataca.

Manifiesta que la factura de compraventa del vehículo no reviste los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de obligaciones sin necesidad de otro documento.

Sostiene que el cobro de dicho tributo supone una suerte de barrera aduanera en nuestra provincia violentando el art. 9 de la Constitución Nacional. Considera que pretender aplicar un tributo, creado mediante decreto, a una situación no contemplada por el Código Tributario Provincial resulta inconstitucional y de nulidad absoluta. A los fines de fundamentar su postura, cita fallo de la Cámara en lo Contencioso Administrativo correspondiente a la causa "Transporte Rocchia SRL c/ Provincia de Tucumán".

Por lo expuesto, solicita se declare la nulidad e inconstitucionalidad del art. 2 del Decreto 4271/3 y se rechace la pretensión del fisco de cobrar el impuesto.

Por otra parte, impugna la instrucción del Sumario que impone la multa por ser improcedente al no existir omisión de ingresar el impuesto por no configurarse el hecho imponible del mismo. Por ello, solicita se dicte el sobreseimiento por la presunta infracción de autos.

III.- A fs.1/4 del expediente N° 544/926/2016 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.

Manifiesta, que el recurso de apelación fue presentado en tiempo y forma por lo que resulta procedente su tratamiento.

Sostiene que de la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 04703777 de fecha 11.04.2012, surge que la firma suscribió en carácter de titular, la inscripción del dominio KYV-176, marca Toyota, Tipo Sedan 4 puertas, Modelo Corolla XEi 1.8 MT, Marca Motor Toyota, N° de Motor 2ZRN064355, configurándose la materia imponible prevista en el artículo 235° del C.T.P.

Advierte que la norma referida refleja la potestad que le asiste a la Provincia para legislar y establecer pautas en materia tributaria, y así lo dispone el artículo 121° de la Constitución Nacional.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL

Cita normativa que avala su postura y manifiesta que lo expresado deja en evidencia la carencia de fundamento en la pretensión de inconstitucionalidad y nulidad por parte del apelante.

A los efectos de configurar el hecho imponible, afirma que no es la factura el instrumento alcanzado por el gravamen en cuestión atento a que la misma no presenta los caracteres de un instrumento dotado de eficacia para transmitir la propiedad de un automotor.

Agrega que el Impuesto de Sellos grava los actos o contratos que tengan los caracteres exteriores de un título jurídico, por lo que la Solicitud de Inscripción Inicial, configura la materia imponible prevista en la normativa y no el contrato de compraventa del vehículo.

Sostiene que conforme lo expresado precedentemente, la firma Ganadera del Nordeste S.R.L. es el obligado a oblar el tributo determinado, resultando inconducentes los argumentos esgrimidos.

En relación a la sanción de multa aplicada por la configuración de la infracción prevista en el art. 286 inciso 1 del CTP, destaca que conforme lo establecido por el penúltimo párrafo del art. 7 de la Ley N° 8873, el contribuyente queda eximido de sanción por dicha infracción.

Por todo lo expuesto entiende que corresponde RECHAZAR el Recurso de Apelación interpuesto por GANADERA DEL NORDESTE S.R.L., en contra de la Resolución N° D 71-15 de fecha 21.08.2015 en relación al capital reclamado en la misma, debiendo confirmarse en su totalidad y DECLARAR ABSTRACTO el Recurso de Apelación interpuesto en relación con la multa aplicada, y así lo deja expresamente solicitado.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

**IV.** Que a fojas 11/12 del expediente 544/926/2016 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 1229/16, 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 71-15 de fecha 21.08.2015, resulta ajustada a derecho.

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, la firma GANADERA DEL NORDESTE SRL., con fecha 13.03.2012, adquirió en la concesionaria Autolux S.A. (Concesionaria oficial de Toyota, sita en Av. Paraguay y esq. Av. Bélgica de la Ciudad de Salta) un automóvil marca Toyota.

Con fecha 11.04.2012, procedió a solicitar su inscripción ante el Registro Nacional de la 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° 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 18.05.2015, el contribuyente fue notificado del Acta de Deuda N° A 409-2015 por medio del cual el organismo fiscal le determinó una deuda de \$3.415,50 (Pesos tres mil cuatrocientos quince 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 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 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 Ganadera del Nordeste S.R.L. suscribió en carácter de titular la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 04703777 de fecha 11.04.2012 obrante a fs. 03 del expediente N° 10924-376-R-2012, que constituye materia imponible prevista en el artículo 235° del CTP.

DR. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. POSESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.A. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL

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 Vizcaino, 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.

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*

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

*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.

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 I), 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."*

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

CPA. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL

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. 161º 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 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)-

DR. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

DR. JORGE A. POSSE POWERS  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

C.P.A. JORGE GUSTAVO MELENDEZ  
VOCAL

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 11/04/2012, 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 409-2015 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 fecha 11.04.2012.

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 GANADERA DEL NORDESTE SRL en contra de la Resolución N° D 71-15, de fecha 21.08.2015 confirmando la obligación tributaria principal contenida en el Acta de Deuda N° A 409-2015 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

Dr. JOSE ALBERTO LESO  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO CHIMENEZ  
VOCAL

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 71-15 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:**

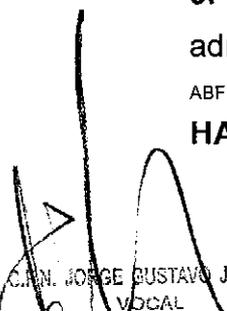
**1. NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente GANADERA DEL NORDESTE SRL en contra de la Resolución N° D 71-15, de fecha 21.08.2015 confirmando la obligación tributaria principal contenida en el Acta de Deuda N° A 409-2015 en atención a lo considerado.

**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 71-15 ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente.

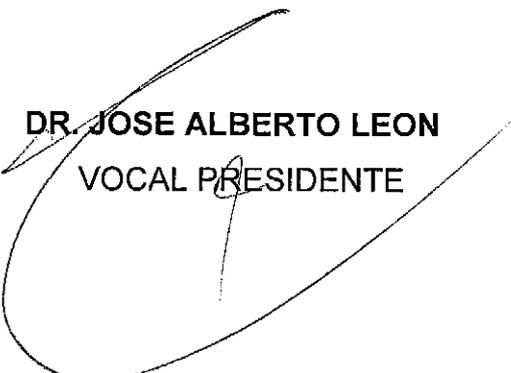
**3. REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE,** oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

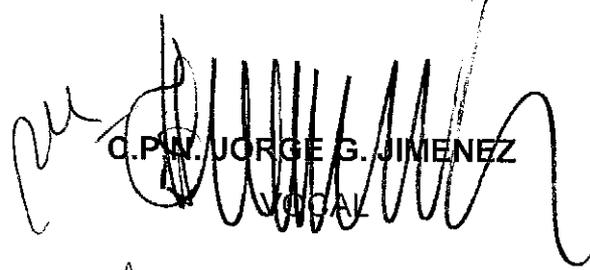
ABF

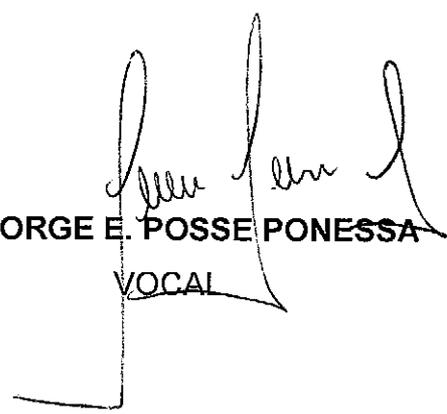
**HAGASE SABER**



C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL

  
**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL PRESIDENTE

  
**C.P.M. JORGE G. JIMENEZ**  
VOCAL

  
**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL

**ANTE MI**

  
**DRA. SILVIA MENEGHELLO**  
SECRETARIA GENERAL

