



SENTENCIA N° 528 /17

Expte. N° 337/926/2017

En San Miguel de Tucumán, a los 02 días del mes de Octubre 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: **“ASIS, MARIA RAQUEL s/ Recurso de Apelación – Expediente N° 337/926/2017 y. Expte. N° 36907-376-D-2015 (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 183/17?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I.- A fojas 32/34 del expediente N° 36907-376-D-2015 el contribuyente ASIS, MARIA RAQUEL, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 183/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 18.04.2017 obrante a fs. 29/30 del mismo expediente. En ella se resuelve: RECHAZAR la impugnación efectuada por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 1398-2016, 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 10.05.2017 a fs. 32/34 del expediente N° 36907-376-D-2015 manifiesta que la determinación resulta nula de nulidad absoluta por aplicación del art. 48 inc. 1 de la Ley 4.537. Que el órgano recaudador realizó un sinnúmero de correcciones con el afán de percibir el impuesto de sellos especialmente en la venta de automotores haciendo una distinción entre las operaciones realizadas en la Provincia o fuera de ella, acto

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

que no se encuentra perfeccionado en consonancia con las disposiciones legales que rigen en la materia.

Sostiene que el formulario de inscripción F01 no es un instrumento, por lo cual no constituye materia gravada del impuesto apartándose del art. 235 del CTP dejando a su arbitrio o presunción el hecho imponible estableciendo alícuotas contrarias según la jurisdicción donde se compre el vehículo violando de esta manera el Principio de Legalidad y de Reserva de la Ley.

Por otro lado, plantea la inconstitucionalidad del Decreto 4271/3 ya que el mismo resulta violatorio de los artículos 9 a 12 y 75 inc. 13 de la Constitución Nacional y manifiesta que el mismo no hace más que crear un nuevo hecho imponible distinto al impuesto de sellos consagrado en el art. 235 CTP violando también el principio "No hay Tributo sin Ley" establecido en la CN y en el art. 3 del CTP. Agrega que dicho Decreto obstruye la libre circulación y restringe el derecho de propiedad sin que el particular tenga derecho a acceder a mejores precios. Alega que la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha pronunciado por la inconstitucionalidad de las normas fiscales cuando ellas importaban una violación a la prohibición contenido en la Ley Suprema de crear aduanas interiores o interferir en el comercio interprovincial. Por todo lo expuesto, solicita que se apliquen los precedentes jurisprudenciales y doctrinarios que rigen la materia dejando sin efecto la determinación del acta de deuda y la Resolución N° D183/17.

III.- A fs.37/41 del expediente N° 36907-376-D-2015 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.

Aclara que el hecho imponible del Impuesto es la instrumentalidad de una determinada operación civil o comercial de la que surge un título jurídico, que el gravamen es de naturaleza formal y objetiva y tiene su origen en el instrumento en que se materializan por lo que un contrato que pudiera concertarse de manera verbal no está gravado con el impuesto de sellos. En este orden, afirma que la mayoría de la doctrina establece que son instrumentos aquellos escritos que tienen por fin probar la existencia de un acto jurídico o material con efectos jurídicos ciertos o eventuales como lo es el formulario en cuestión F01.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

A fin de clarificar conceptos, realiza una distinción entre los sistemas de registración "Declarativos" y "Constitutivos". Los sistemas constitutivos son aquellos en donde la inscripción en el registro es un elemento esencial para el nacimiento del derecho, antes de ello no existe un derecho real sino personal. En este orden, el sistema argentino en materia de propiedad del automotor resulta un sistema constitutivo, es decir, que el dominio o propiedad de un automotor nace a partir de la inscripción en el registro respectivo, y recién a partir de ese momento se producen los efectos de la transmisión ente partes. Por lo tanto el formulario de inscripción inicial F01 constituye sin lugar a dudas un instrumento sujeto al impuesto de sellos conforme lo establecido por el art. 235 del Código Tributario Provincial revistiendo los caracteres exteriores de un título jurídico. Al respecto, agrega que la Ley 8.467 establece en su artículo 13 que "...Este impuesto 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 del dominio...".

Respecto al planteo de violación de principios constitucionales, en primer lugar, expresa que en cuanto al principio de Igualdad ante la ley, prácticamente todas las normas generan algún tipo de distinción por lo que dicho principio no es de aplicación absoluta ni resulta discriminatoria la distinción que hace el Impuesto de Sellos respecto de las concesionarias registradas en la Provincia de aquellas que no se encuentran inscriptas en la misma.

Que deviene en abstracto el planteo de inconstitucionalidad de los Decretos 4271/3 y 4568/3 y de la RG 138/04 atento a que quedaron sin efecto a partir de la promulgación de la Ley 8.467 el 01/01/2012.

Que la prohibición de constituir aduanas internas debe ser ponderada dentro de un contexto constitucional y de autonomía provincial. Al respecto, expresa que el Poder Tributario es la potestad que tiene el Estado de gravar, poder que le es otorgado por la propia Constitución Nacional y es ejercido por cada ente de gobierno (Nación, Provincias, Municipalidades) en el territorio de su jurisdicción. Así, corresponde a las provincias sus facultades inherentes a su condición de entes de gobierno respecto a las actividades cumplidas en su ámbito.

Por último, sostiene que el Impuesto de Sellos es un tributo que grava la circulación económica, esto es, las transferencias de riqueza por la presunción de

DR. JOSÉ MARCELO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DR. JOSÉ MARCELO LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DR. JOSÉ MARCELO LEÓN

que éstas revelan cierta capacidad contributiva, en consecuencia, nada tiene que ver esto con la prohibición de crear aduanas internas y de la libre circulación de mercaderías dentro del territorio de las provincias porque difieren de la naturaleza del gravamen cuestionado donde lo que se grava es la inscripción en el registro en virtud del poder tributario que tienen las provincias. En consecuencia, considera la Administración que corresponde desestimar los planteos formulados por el apelante.

IV. Que a fojas 09/10 del expediente 337/926/2017 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 370/17, 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 183-17 de fecha 18.04.2017, resulta ajustada a derecho.

Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos que la contribuyente ASIS, MARIA RAQUEL, con fecha 10.07.2015, adquirió en la concesionaria "AUTOSOL SRL" (San Salvador de Jujuy) un automóvil marca Volkswagen.

Con posterioridad, entre los días 10/07/2015 y 17/07/2015 (fecha en que la encargada interina 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 Seccional N°2 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 aquella se negó.

Frente a ello, con fecha 03.10.2016, el contribuyente fue notificado del Acta de Deuda N° A 1398-2016 por medio del cual el organismo fiscal le determinó una deuda de \$7.047 (Pesos siete mil cuarenta y siete) 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 8.467.

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ



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 contribuyente suscribió en carácter de titular la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 06183623 entre los días 10/07/2015 y 17/07/2015 obrante a fs. 02 del expediente N° 36907-376-D-2015, 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).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUILLERMO JIMENEZ
VOCALES

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 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.

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*

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

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 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 Excm. 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 Excm. Cámara Contenciosos Administrativo; y *Brizzio, Jorge Abel c/ Provincia de Tucumán”,* de la Sala I del

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

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)-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 mes de Julio 2015, 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 1398-2016 que resulta a todas luces, ajustada a derecho y también corresponde la aplicación de la multa determinada conforme lo dispuesto al art. 286 del CTP.

Por lo expuesto, corresponde **1. NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ASIS, MARIA RAQUEL en contra de la Resolución N° D 183-17 confirmandose la misma en todos sus términos. Así voto.


El Dr. José Alberto León dijo:


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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 ASIS, MARIA RAQUEL en contra de la Resolución N° D 183-17, de fecha 18.04.2017 confirmándose la misma en todos sus términos.

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

MSP

HAGASE SABER

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DRA. SILVIA MENEGHELLO
SECRETARIA GENERAL