

SENTENCIA N° 533 /17

Expte. N° 215/926/2017

En San Miguel de Tucumán, a los 03 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: **“BOTTONE GERARDO s/ Recurso de Apelación – Expediente N° 215/926/2017 y. Expte. N° 6897-376-R-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 107/17?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

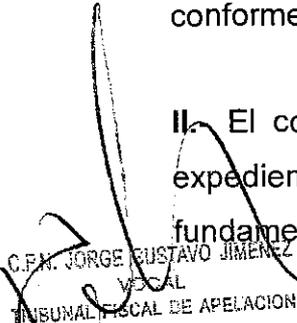
El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I.- A fojas 29 del expediente N° 6897/376/R/2015 el contribuyente GERARDO BOTTONE, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 107/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 23.02.2017 obrante a fs. 26/27 del mismo expediente. En ella se resuelve: RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente BOTTONE GERARDO, CUIT N° 20-08093335-6, con domicilio constituido en Av. Belgrano N° 2401, de esta ciudad, en contra del Acta de Deuda N° A 1602-2016, confeccionada en concepto del Impuesto de Sellos, confirmándose la misma; APLICAR una multa por un monto de \$5.313 (Pesos: Cinco Mil Trescientos Trece con 00/100), equivalente al cien por ciento (100%) del gravamen omitido, consignado en el Acta de deuda N° A 1602-2016, confeccionada en concepto del impuesto de Sellos y graduada en un todo conforme a lo establecido en el artículo 286 del Código tributario Provincial (t.v.).

II. El contribuyente en su Recurso presentado el 28.03.2017 a fs. 29/31 del expediente N° 6897-376-R-2015 expresa que la resolución D 107/17 no contiene fundamento jurídico alguno y que posee un único fin recaudatorio.


Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN


Dr. JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

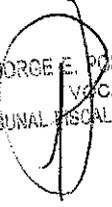

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Manifiesta que lo que DGR pretende cobrar es ostensiblemente inconstitucional, siendo consecuencia de una voracidad recaudadora del fisco provincial, careciendo de sustento legal alguno que le otorgue legitimidad de cobro.

Sostiene la carencia de instrumentalidad sobre la cual se configura el hecho imponible del impuesto de sellos y cita jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de Tucumán al respecto. Considera que el hecho generador del gravamen es la documentación que instrumenta el contrato de contenido económico y que el impuesto de sellos es de naturaleza formal y objetiva.

Afirma que la pretensión del fisco constituye una fragante violación al principio de igualdad ante la Ley consagrado en la Constitución Nacional y sostiene que establecer entre sujetos de la misma categoría (concesionarias de vehículos automotores 0 km) una discriminación arbitraria (exención o imposición de una alícuota del 3%) fundada irrazonablemente en el distinto domicilio de cada uno de ellos resulta improcedente e inconstitucional.

Allega que la pretensión de la DGR constituye la creación de una aduana interior en el país ya que los contribuyentes que adquieran vehículos fuera de la provincia, deberán al momento de inscribir los mismos en los registros provinciales, abonar un adicional que no deberán abonar personas que adquieran vehículos a concesionarias radicadas en la provincia. Afirma que constituye una violación de lo normado por Constitución nacional en su art. 75, inc. 13 y solicita se deje sin efecto la Resolución D 107/17.


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

III.- A fs.33/40 del expediente N° 6897/376/R/2015 la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, 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 la declaración de inconstitucionalidad de una norma, es un acto de suma gravedad institucional que debe ser considerado como última ratio del orden jurídico, por lo que procede en aquellos supuestos donde se advierta una clara, concreta y manifiesta afectación de las garantías consagradas en la Constitución

Nacional.

Advierte que deviene en abstracto el planteo de inconstitucionalidad de los

alícuota aplicable surge de lo establecido por la Ley N° 8467 y sus modificatorias que rige desde el 01/01/2012.

Cita doctrina que avala su postura y manifiesta 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.

Afirma que la naturaleza constitutiva del sistema registral en materia de automotores implica que la inscripción no solo 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.

Agrega que la gravabilidad del formulario F-01 resulta indiscutible puesto que el mismo es un documento que acredita un acto u operación que constituye el derecho de propiedad sobre el vehículo.

Sostiene que el impuesto de sellos es un tributo que grava la circulación económica, transferencias de riqueza por la presunción de que estas revelan cierta capacidad contributiva y que en consecuencia ello nada tiene que ver con la prohibición de crear aduanas internas.

Expresa que las normas constitucionales que considera vulneradas el recurrente prohíben la obstaculización del tránsito de mercaderías, es decir de la entrada, salida y movilización de las mismas, lo cual no ocurre en este caso. Afirma que difiere entonces, de la naturaleza del gravamen cuestionado, donde lo que se graba es la circulación económica.

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 BETTONE GERARDO, en contra de la Resolución N° D 107-17 de fecha 23.02.2017, confirmando la obligación tributaria principal contenida en el Acta de Deuda N° A 1602-2016 en atención a lo considerado.

IV. Que a fojas 10/11 del expediente 215/926/2017 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 379/17, en donde se tienen por radicadas las presentes

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. POSE PONTE
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCALES
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 107-17 de fecha 23.02.2017, resulta ajustada a derecho.

Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, Bottone Gerardo, con fecha 13.02.2015, adquirió en la concesionaria Guido Guidi S.A. (Concesionaria oficial de Volkswagen, sita en Osvaldo Cruz 1777 Capital Federal) un automóvil marca Volkswagen.

Con fecha 24.02.2015, procedió a solicitar su inscripción ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor con asiento en la ciudad de Yerba Buena.

En dicha oportunidad, y en virtud de lo dispuesto por la Resolución General N° D 107/17, 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Prente a ello, con fecha 21.09.2016, el contribuyente fue notificado del Acta de Deuda N° A 1602-2016 por medio del cual el organismo fiscal le determinó una deuda de \$5.313,00 (Pesos cinco mil trescientos trece) 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.

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

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 Bottone Gerardo suscribió en carácter de titular la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 06166298 de fecha 24.02.2015 obrante a fs. 02 del expediente N° 6897-376-R-2015, que constituye materia

Dr. JORGE GUILLERMO JIMENEZ
C.P.A.

Dr. JORGE GUILLERMO JIMENEZ
C.P.A.

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 Yerba Buena, 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...”.*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 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 exigir que no se encuentra previamente gravado.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C. Dr. JORGE GUSTAVO...
VOCA

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)-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.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. POBLETE PONCELA
FISCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

En todo caso, los hechos de este asunto deben ser regidos por la normativa vigente al 24/02/2015, 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 1602-2016 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 incurrida en las previsiones del artículo 286 del CTP, correspondiente a la Solicitud de Inscripción Inicial F.-01 de fecha 24.02.2015.

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 BOTTONE GERARDO en contra de la Resolución N° D 107-17, de fecha 23.02.2017 confirmando la obligación tributaria principal contenida en el Acta de Deuda N° A 1602-2016 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 71-15 ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente. Así voto.-

Dr. ALBERTO LEON
RESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE EL POSE PONESSA
LOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

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 **BOTTONE GERARDO** en contra de la Resolución N° D 107-17, de fecha 23.02.2017 confirmando la obligación tributaria principal contenida en el Acta de Deuda N° A 1602-2016 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 107-17 ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente.
- 3. REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE**, oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

MVI

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

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION