

SENTENCIA N° 559/17

Expte. N° 575/926/2016

En San Miguel de Tucumán, a los 23 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: **“ROMANO VICTOR HUGO s/ Recurso de Apelación – Expediente N° 575/926/2016, Expte. N° 363/926/2016 y Expte. N° 43241-376-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 54/16?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

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

I.- A fojas 39/43 del expediente N° 363/926/2016 el contribuyente Romano Víctor Hugo, en su carácter de titular, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 54/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 22.04.2016 obrante a fs. 36/37 del expediente N° 43241-376-R-2012. En ella se resuelve: **“RECHAZAR** la impugnación interpuesta por el Sr. ROMANO VICTOR HUGO, C.U.I.T. N° 20-10708224-8, con domicilio constituido en Pasaje Marti N° 531, Barrio Egeo, de esta ciudad, impugnando el Acta de Deuda N° A 532-2015, practicada en concepto del Impuesto de Sellos, confirmándose la misma” y **HACER LUGAR** al descargo interpuesto en contra del Sumario instruido N° M 532-2015 por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 286 inciso 1. del Código Tributario Provincial”.

II.- El contribuyente en su Recurso presentado el 19.05.2016 a fs. 39/43 del expediente N° 363/926/2016 niega adeudar impuesto alguno y menos la suma que refleja el Acta de Deuda N° A 532-2015, a la vez que plantea la **inconstitucionalidad** del artículo 13, inciso 2), apartado f, punto 3 de la Ley N°

Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

Dr. JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

8467 y modificatorias, y en consecuencia cualquier multa que se pretenda imponer con fundamento en la mencionada norma.

Considera que la inconstitucionalidad pretendida se encuentra configurada desde el momento en que se establece el nacimiento del hecho imponible según la condición que reviste frente al Fisco local el vendedor del bien registral.

Expone que surgiría prístina la creación de una aduana interior por parte de esta Provincia. Al respecto, señala que la jurisprudencia de la CSJN ha sido concordante y consecuente en orden a descalificar aquellas conductas que tiendan a establecer gravámenes o patentes sobre bienes, géneros, mercaderías o productos procedentes de otra provincia, por la mera causa de introducción en su territorio.

Por otra parte, manifiesta que el formulario F-01 no instrumentaría ninguna operación comercial de la cual surja título jurídico alguno, susceptible de ser alcanzado por el impuesto de Sellos, tal cual lo normado en el artículo 235º del C.T.P. Menciona fallos de la Cámara Contencioso Administrativo que fundamentan su postura.

Destaca que dicho formulario constituye una solicitud personal de quien ya celebró contrato de compraventa de automotor y sólo se encuentra cumpliendo con la norma federal que obliga al mismo a inscribirlo y con ello obtener la titularidad frente a terceros del mencionado bien mueble.

Finalmente solicita se declare la nulidad del sumario instruido y del Acta de Deuda y en consecuencia se ordene el archivo de las actuaciones, todo ello por resultar nula e inconstitucional la imposición del gravamen de sellos, por el hecho de haber adquirido un vehículo 0 km. en concesionaria oficial con sede fuera de la Provincia de Tucumán.

III.- A fs.1/4 del expediente N° 575/926/2016 la Dirección General de Rentas, a través de su Director General, contesta traslado del recurso interpuesto, conforme lo establecido en el artículo 148º 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° 5660943 de fecha 30/11/2012, surge que el Sr. Romano Víctor Hugo suscribió en carácter de titular,

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

DR. JORGE ELÍAS POSE PONCE  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

DR. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCALES

la inscripción del dominio LWT277, marca Volkswagen, Tipo Pick Up, Modelo Amarok 2.0 I tdi 180 cv 805, Marca Motor Volkswagen, N° de motor CNE018393, de uso privado, 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.

Cita normativa que avala su postura y aclara que a los efectos de configurar el hecho imponible, la firma "Cerro Auto S.A.", parte vendedora, no registra alta con jurisdicción sede en la Provincia de Tucumán, por lo que conforme a las normas aludidas, sostiene que corresponde al accionante ingresar el impuesto aplicando la alícuota del 30 o/oo, resultando inconducentes los argumentos planteados en la demanda.

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 F-01 N° 5660943 de fecha 30.11.2012, configura la materia imponible prevista en la normativa y no el contrato de compraventa del vehículo.

Por último, respecto al planteo de inconstitucionalidad señala que no es el ámbito administrativo el adecuado para su planteo y tratamiento, debiendo la presentante ocurrir por ante la autoridad y mediante la acción jurisdiccional competente.

Por todo lo expuesto entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el Sr. ROMANO VICTOR HUGO confirmándose la Resolución N° D 54-2016, y así lo deja expresamente solicitado.

**IV.** Que a fojas 11/12 del expediente 575/926/2016 obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 1225/16, 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 54-16 de fecha 22.04.2016, resulta ajustada a derecho.

Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, el contribuyente ROMANO VICTOR HUGO, con fecha 23.11.2012, adquirió en la concesionaria

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE ELIOS ROSER FORLISSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE DOMESTICO GOMEZ  
VOCAL

Cerro Auto S.A. (Concesionaria oficial de Volkswagen sita en calle Río de Janeiro N° 1143, Villa Allende, Provincia de Córdoba) un vehículo automotor marca Volkswagen.

Con fecha 30.11.2012, 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 07.09.2015, el contribuyente fue notificado del Acta de Deuda N° A 532-2015 por medio del cual el organismo fiscal le determinó una deuda de \$4.782,01 (Pesos cuatro mil setecientos ochenta y dos con 01/100) 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 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 el apelante Romano Víctor Hugo suscribió en carácter de titular la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 5660943 de fecha 30.11.2012 obrante a fs. 02 del expediente N° 43241-376-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*

DE DONDE AL DEFENSOR FISCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JONAS ZEPEDA PONESSA  
JUDICIAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Handwritten signature

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.

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

Dr. JORGE GONZALEZ FONSECA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GONZALEZ FONSECA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL

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.”*

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

*Dr. JORGE JUSTINO JAMILL*  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
*Dr. JORGE JUSTINO JAMILL*  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
*Dr. JORGE JUSTINO JAMILL*  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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 los hechos de este asunto deben ser regidos por la normativa vigente al 30/11/2012, 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 532-2015 que resulta a todas luces, ajustada a derecho.

Por lo expuesto, corresponde 1. NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ROMANO VICTOR HUGO en contra de la Resolución N° D 54-16, de fecha 22.04.2016 confirmando la obligación tributaria principal contenida en el Acta de Deuda N° A 532-2015 en atención a lo considerado. 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 ROMANO VICTOR HUGO en contra de la Resolución N° D 54-16, de fecha 22.04.2016 confirmando la obligación tributaria principal contenida en el Acta de Deuda N° A 532-2015 en atención a lo considerado.

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

ABF

**HAGASE SABER**

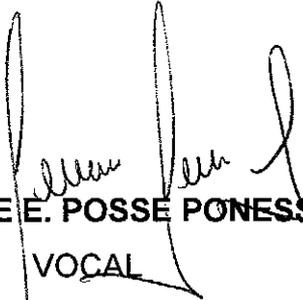
**DR. JOSE ALBERTO LEON**

VOCAL PRESIDENTE

**C.P.N. JORGE G. JIMENEZ**

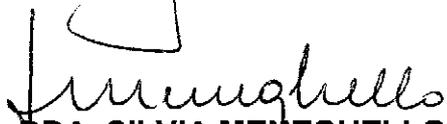
VOCAL

Dr. Jorge G. Posse Ponessa  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MI



DRA. SILVIA MENEGHELLO  
SECRETARIA GENERAL