

SENTENCIA N° 596 /17

Expte. N° 331/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 31 días del mes de Octubre de 2017, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **EL LIMON S.R.L. s/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 331/926/2017 (Expte DGR N° 11848/376/R/2016) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.-

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que el contribuyente EL LIMON S.R.L., CUIT N° 30-70919136-1, mediante apoderado legal, presentó Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 215/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 25/04/2017 obrante a fs. 68/69 del Expediente de la D.G.R. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por el Dr. Nicolás Rougés, en carácter de apoderado de la firma EL LIMON S.R.L., en contra del Acta de Deuda N° A 556-2016 practicada en concepto del impuesto de Sellos, confirmándose la misma y RECHAZAR el descargo interpuesto en contra del Sumario instruido N° M 566/2016, por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 286 inc. 1 del Código Tributario Provincial (t.v.) y en consecuencia APLICAR al contribuyente una multa por un monto de \$ 10.143,89.- (Pesos diez mil ciento cuarenta y tres con 89/100) equivalente al cien por ciento (100%) del gravamen omitido.

Aduce el apelante que lo que pretende gravar el Fisco con el tributo, es la solicitud de inscripción inicial (F 01) en el RNPA, asignándole a dicho instrumento el carácter de "Acto que tiene por objeto la transmisión de la propiedad de

Expte. 331-926-2017

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ

automotores". Que de la letra de la ley no surge de manera alguna que dicho instrumento quede contemplado como hecho imponible en el impuesto de sellos, lo cual surge del art. 235 del C.T.P.

Afirma que el principio de instrumentación resulta vital en el impuesto de sellos, por lo cual no puede configurarse el hecho imponible si los actos o contratos no están formalizados en los instrumentos que requiere la ley a tales efectos.

Aduce que se intenta por vías reglamentarias, totalmente ilegítimas gravar la operación, lo que implica una violación del principio de legalidad tributaria. En este sentido sostiene que el Decreto N° 4271/3 (ME) y sus modificatorios, aplicable al caso, resulta ilegal, arbitrario e inconstitucional.

Por otra parte, sostiene que estos Decretos violan el principio de igualdad ante la ley, consagrado en el art. 16 de la Constitución Nacional. Que en este caso, al efectuarse la compra de un ómnibus destinado al transporte público de pasajeros, y no existiendo concesionaria en la Provincia que provea dichos vehículos, se genera una situación de desigualdad.

Esgrime que al gravar con un impuesto provincial toda operación concertada fuera de la jurisdicción de la Provincia, se configura una aduana interna violatoria de los arts. 9, 10 y 11 de la C.N.

Advierte la inexistencia de infracción punible, y como consecuencia lógica de los argumentos expuestos precedentemente, solicita se revoque la multa aplicada en la resolución atacada.

Pide se haga lugar a la apelación interpuesta revocándose la resolución recurrida.

Que a fs. 01/06 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contestan traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.-

Expte. 331-926-2017

Que esgrime la Autoridad de Aplicación, que el artículo 235° del C.T.P. es el que refleja la potestad que le asiste a la Provincia para legislar y establecer pautas en materia tributaria, y así lo dispone el art. 121° de la Constitución Nacional.

Afirma el Organismo Recaudador, que la Ley N° 8468, modificó el artículo N° 278° del CTP, incorporando el inciso 54) el cual expresa: "...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..."-.

Asimismo, la Ley N° 8467 que rige desde el 01/01/2012, en el capítulo dedicado al Impuesto de Sellos, fija la alícuota del tres por ciento (3%) para "...Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilometro en general. Este impuesto también se aplicara 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 de dominio; en este caso el tributo abonado cubre el que pueda corresponder sobre la instrumentación del acto..." (Art. 13 inciso 2. Apartado f).-.

En este sentido, considera que lo que se grava con el impuesto de Sellos son actos o contratos que tengan los caracteres exteriores de un título jurídico, por lo que la solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 6608016, proporcionada por el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Seccional Yerba Buena, configura la materia imponible prevista en la normativa aplicable.-

Afirma en este orden de ideas, que el apoyo de la mayoría de la doctrina es que **son instrumentos aquellos escritos destinados a verificar hechos jurídicos de connotación económica. En otras palabras, aquellos que su redacción tenga por fin probar la existencia de un acto jurídico o material con efectos jurídicos ciertos o eventuales.-**

Por lo tanto es el instrumento mediante el cual se presenta ante el registro, lo que se encuentra gravado con el hecho imponible.-

Por último, respecto al planteo de inconstitucionalidad corresponde su rechazo, ya que lo planteado excede el marco del procedimiento administrativo, debiendo efectuar su planteo por ante las autoridades jurisdiccionales competentes.-

Por todo lo expuesto la D.G.R. considera que el planteo del contribuyente debe ser rechazado.

III.- Que a fs. 17/18 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 387/17, en donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.-

IV.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, cabe resolver si la Resolución N° D 215/17 se encuentra ajustada a derecho.

Según se desprende de las constancias de autos, en fecha 11.03.2016 el encargado del Registro Nacional del Automotor – Seccional Yerba Buena – Tucumán, comunicó a la D.G.R. la inscripción de una unidad 0 Km. sin que el titular del dominio (el apelante) haya tributado el impuesto de sellos (fs. 01).

A su vez obra a fs. 03 de autos, certificado mediante el cual el recurrente se niega a abonar el sellado requiriendo la inscripción por insistencia, solicitud de inscripción inicial (fs. 02) de fecha 24.02.2016 y factura de compra del vehículo adquirido de fecha 16.09.2015, extendida por AutoBus S.A.

IV. Entrando al tratamiento de los agravios expuestos corresponde recordar 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.-

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..."-.

La inscripción en el registro es el modo de adquirir el dominio. La propiedad del automotor sólo se adquiere cuando se realiza en el registro la inscripción inicial o una transferencia de dominio. En nuestro sistema registral del automotor no se inscriben títulos sino acuerdos transmisivos. Los títulos los otorga el registro.-

El gravamen es de naturaleza formal y objetiva, pues si bien, se aplica en función de actos jurídicos de contenido económico, tiene su origen en el instrumento en que se materializan.-

Son instrumentos alcanzados por el Impuesto de Sellos, aquellos escritos destinados a verificar hechos jurídicos de connotación económica. En otras palabras, 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. Es decir, no se está aplicando el impuesto de Sellos a una venta, sino a una transmisión de dominio según el Régimen Jurídico del Automotor, trayendo aparejada la justa aplicación de las presunciones invocadas.-

La gravabilidad del formulario F-01 resulta procedente, en razón de que es un documento que acredita un acto u operación que constituye el derecho de propiedad sobre el vehículo, ello conforme lo establece el régimen legal aplicable a los mismos.-

Expte. 331-926-2017

Por lo tanto, el formulario F-01 sirve de base para la inscripción inicial del vehículo automotor y constituye un instrumento sujeto al impuesto de sellos conforme lo establece el artículo 235° del Código Tributario Provincial.

Con respecto al agravio expuesto por el apelante, de la afectación del principio de legalidad y de reserva de Ley por parte de la Autoridad de Aplicación, por pretender gravar con el Impuesto de Sellos el formulario de Inscripción del vehículo Automotor, cabe expresar que la potestad de la Provincia de Tucumán para legislar en materia tributaria reside en el artículo 121° de la Constitución Nacional que expresa: "...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..."-.

Asimismo el artículo 1° de la Constitución de Tucumán, dice: "...La Provincia de Tucumán, parte integrante de la Nación Argentina, con los límites que por derecho le corresponden, en uso de la soberanía no delegada, organiza su gobierno de acuerdo con los principios, declaraciones y garantías de la Constitución Nacional..."-.

En igual sentido, el Art. 67 de la Carta Magna Provincial, establece que: "Corresponde al Poder Legislativo: 2°) Establecer los impuestos y contribuciones necesarios para los gastos del servicio público, debiendo estas cargas ser uniformes en toda la Provincia..."-.

Que rige para la Provincia de Tucumán la Ley N° 8467, vigente desde el 01/01/2012, en donde expresa en el capítulo correspondiente al Impuesto de Sellos, artículo N° 13° inciso 2, apartado f, la alícuota del 3 % para: "...Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilometro en general. Este impuesto también se aplicará sobre la documentación de cualquier naturaleza que se presenten como título justificativo de la propiedad a los efectos de obtener la matriculación respectiva o inscripción de la transmisión de dominio; en este caso el tributo abonado cubre el que pueda corresponder sobre la instrumentación del caso..."-.

La inteligencia de las normas transcriptas, permiten presumir que en el caso analizado no se afecta el principio de legalidad y reserva de ley, como se agravia el apelante, ya que la facultad de la Provincia para crear el Tributo, se encuentra contenida en la Carta Magna Nacional y Provincial.

El hecho imponible previsto en la norma tributaria, es la instrumentalidad de una determinada operación civil o comercial de la que surja un título jurídico. 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 N° 6608016 de fecha 24/02/2016, proporcionada por el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor Seccional Yerba Buena - Tucumán, configura la materia imponible descripta por la norma.-

En lo que respecta a los planteos de inconstitucionalidad referidos en el recurso de apelación, corresponde dejar sentado que conforme al principio republicano de gobierno de nuestro país, el control de constitucionalidad de las normas es facultad exclusiva y excluyente del Poder Judicial, por lo que solo los jueces tienen la atribución de control de constitucionalidad por la naturaleza que detentan.

Sin perjuicio de ello, el artículo N° 161° del CTP 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".-

En este sentido, cabe dejar aclarado que a la fecha de este pronunciamiento, la norma aplicable a este caso (ley 8.467) no ha sido declarada inconstitucional por la Corte Suprema de Justicia de la provincia, por lo que no corresponde a este Tribunal pronunciarse sobre la cuestión.

Por último, la multa aplicada resulta procedente en razón de que la omisión de pago se concretó en los hechos, es decir, se encuentra consumada y la conducta que se tipifica en el art. 286 inc. 1° del C.T.P., perfectamente exteriorizada. En

Expte. 331-026-2017

DR. JOSÉ GUSTAVO JIMÉNEZ

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. PORSE MANESSA
JOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

este caso concreto, se penaliza la falta de ingreso del impuesto de sellos, materializándose la evasión impositiva.

En conclusión y tomando como base los argumentos expuestos precedentemente, considero que **CORRESPONDE NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **EL LIMON S.R.L.**, CUIT N° 30-70919136-1, en contra de la Resolución N° D 215/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 25.04.2017, confirmándose la misma en todas sus partes.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa**, vota en idéntico sentido.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa**, vota en igual sentido.-

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **EL LIMON S.R.L.**, CUIT N° 30-70919136-1, en contra de la Resolución N° D 215/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 25.04.2017, confirmándose la misma en todas sus partes.

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

HAGASE SABER

S.G.

Expte/331-926-2017

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA