

SENTENCIA N° 601 /17

Expte.N° 383/926/2017

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 Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **SERRANO SUSANA DEL VALLE S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 383/926/2017 (Expte DGR N° 39196/376/R/2014) 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 surge que a fojas 37/39 del Expte. DGR N° 39196/376/R/14 el contribuyente a través de su apoderada, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 210/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 21/04/17 obrante a fs. 34/35. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por la Sra. Romero Serrano Patricia E., en carácter de apoderada de SERRANO SUSANA DEL VALLE, en contra del Acta de Deuda N° A 553-2016, practicada en concepto de Impuesto de Sellos, confirmándose la misma y APLICAR una multa por \$ 6480 (Pesos Seis Mil Cuatrocientos Ochenta) equivalente al cien por ciento (100%) del gravamen omitido, consignado en el Acta de Deuda N° A-553-2016, confeccionada en concepto del Impuesto de Sellos y graduada en un todo conforme a lo establecido en el art. 286 del C.T.P.

En primer lugar, alega el contribuyente que la factura tipo B N° 0001-00003716 de la firma SENNA AUTOMOTORES SA no es materia imponible para la aplicación del Impuesto de Sellos del art. 235 CTP.

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Arguye que la factura de compra de un 0 Km, como es el presente caso, no es un instrumento con los caracteres de un título jurídico por lo tanto no se encuentra alcanzada por las disposiciones del art. 235.

Que la característica esencial de la materia imponible del impuesto de sellos es su instrumentalidad, lo que no ocurre en el caso. En consecuencia, sostiene que la factura por sí sola es insuficiente para tributar el impuesto de sellos, atento que no es un título jurídico.

Agrega que por tal motivo dicho acto administrativo es nulo, por ser erróneos los antecedentes de hecho y derecho que le sirven de causa, careciendo de elementos esenciales que hacen a la existencia del acto administrativo, tal cual lo prevé la ley de procedimiento administrativo N° 4537-Art. 43°.

Por ello considera que resulta nulo de nulidad absoluta, el acto administrativo de determinación de deuda efectuado por Acta por ser falso el derecho en que se funda (art. 235 CTP), tal cual lo dispone el art. 48 Ley 4537.

En segundo lugar afirma que la normativa impugnada también incurre en una clara violación de la prohibición constitucional de instalar aduanas interiores y de la fundamental cláusula comercial de la Constitución Nacional (arts. 9, 10, 11 y 75 inc. 13), citando jurisprudencia en apoyo a lo argumentado.

Finalmente solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se declare la nulidad de la resolución atacada.

II.- Que a fojas 1/5 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Destaca la Autoridad de Aplicación en primer término, que los argumentos usados para fundar el pedido de nulidad, son simplemente una expresión de

DR. JOSÉ ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE A. POSSE PONESSA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ

disconformidad con la metodología aplicada, lo cual es prueba de que en ejercicio de su derecho de defensa pudo impugnar el acto administrativo.

Agrega que resulta evidente la improcedencia de los argumentos expuestos por el contribuyente a los fines de lograr la nulidad, toda vez que la sanción de nulidad, reviste tal gravedad, que se requiere la acreditación efectiva y fehaciente de un vicio de trascendencia tal que haya, a su vez, provocado un menoscabo o lesión cierto en el ejercicio del derecho de defensa de la parte afectada.

Ahora bien, sostiene también que el hecho imponible previsto en la norma tributaria es la instrumentalidad de una determinada operación civil y/o comercial de la que surja un título jurídico. Que el gravamen es de naturaleza formal y objetivo, pues si bien, en general, se aplica en función de actos jurídicos de contenido económico, tiene su origen en el instrumento en que se materializan, de manera que un contrato que pudiera concertarse en forma verbal, no está sujeto al gravamen.

Alega así, que el método seguido por dicha dirección en la determinación de la deuda, se encuentra debidamente amparado en razones de hecho y de derecho, por lo que la misma se refuta plenamente válida.

Afirma que son instrumentos aquellos escritos destinados a verificar hechos jurídicos de connotación económica, es decir, aquellos en los que su redacción tenga por fin probar la existencia de un acto jurídico o material con efectos jurídicos ciertos o eventuales como sería el formulario 01.

Indica que el formulario F-01 que sirve de base para la inscripción inicial del vehículo automotor, constituye sin lugar a dudas un instrumento sujeto al impuesto de Sellos, conforme art. 235 del CTP.

En referencia a la jurisprudencia que cita el contribuyente, manifiesta que si bien su tratamiento tiene vinculación con el caso, no lo es de manera directa, pues el estudio acerca de la constitucionalidad del decreto y lo que se resolvió al respecto en un juicio radicado en el fuero contencioso administrativo, no hace cosa juzgada

en el caso de autos, teniendo en cuenta-sobre todo- el tipo de control de constitucionalidad difuso imperante en nuestro sistema, en donde la declaración tiene efecto inter partes y para el caso concreto.

Con respecto a la violación de la prohibición constitucional de instalar aduanas interiores, expresa que dicha cuestión debe ser ponderada dentro de un contexto constitucional y de autonomía provincial. Que la expresión poder tributario significa la facultad o posibilidad jurídica del estado de exigir contribuciones con respecto a personas o bienes que se haya en su jurisdicción.

Que la cuestión estriba en determinar, si la pretensión de la Provincia de Tucumán de gravar con su impuesto de sellos la inscripción inicial de un automotor ante el Registro Nacional de Propiedad del Automotor, es inconstitucional, si se encuentra o no en pugna con las disposiciones de los arts. 9, 10 y 11 de la Constitución Nacional, lo que claramente debe desestimarse.

Alega que el impuesto de sellos es un tributo que grava la circulación económica, es decir, las transferencias de riqueza por la presunción de que éstas revelan cierta capacidad contributiva, lo que no tiene nada que ver con la prohibición de crear aduanas internas-art. 9 CN- y de la libre circulación de mercaderías, artículos de producción o fabricación nacional o extranjera dentro del territorio de las provincias-art. 10 y 11 CN- y con lo dispuesto en el art. 11: "...y ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio".

Por lo que ninguna de dichas normas gravan al vendedor del automotor, ni a la entrada de la mercadería, sino que lo gravado es la instrumentalidad de una determinada operación civil y/o comercial de la que surge un título jurídico, esto es la solicitud de inscripción inicial F-01 N° 05990713, que configura la materia imponible prevista en el Digesto Tributario y en el art. 4, apartado b, inciso f-3 del decreto N° 2507.

Respecto al descargo efectuado por el contribuyente al Sumario N° M 553-2016 instruido por presunta configuración de la infracción prevista en el art. 286 inc. 1

DR. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE E. ROSSE PONLEON  
FISCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CPN  
JOSE E. ROSSE PONLEON

del CTP, notificado conjuntamente con el Acta de Deuda N° a 553-2016, destaca que conforme lo establecido por el antepenúltimo párrafo del art. 7 de la Ley N° 8873 (B.O. 27/05/16) conforme las modificaciones incorporadas por Ley 9013 (B.O. 24/05/17), el contribuyente queda liberado de sanción por dicha infracción.

Por último considera que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de Apelación interpuesto por la Sra. Serrano Susana del Valle en contra de la Resolución N° D 210-17, en lo que respecta al Acta de Deuda N° A 553-2016 practicada en concepto de Impuesto de Sellos, debiendo confirmarse la misma.

III.- Que a fs. 12/13 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 446/17, 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.- Ingresando al análisis de fondo, surge de la compulsas de los antecedentes obrantes en el expediente, con el escrito recursivo y la respectiva contestación de agravios efectuada por la Autoridad de Aplicación, que la pretensión esgrimida por el contribuyente no puede prosperar por las razones que a continuación se detallan.

Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, el contribuyente por medio de la solicitud de inscripción inicial F – 01 N° 05990713 de fecha 14/08/14 obrante a fojas 2 de marras, suscribió en carácter de titular la inscripción del automotor dominio ODA 788, Marca Toyota tipo SEDAN 4 puertas, Modelo Corolla XEI Pack 1.8 CVT, Marca Motor Toyota, N° Motor 2ZRM223632, marca Chasis Toyota, de uso privado, solicitando su inscripción ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Seccional Tucumán N° 1.

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 inciso 2 apartado f) punto 3) de la Ley 8467, el cual se negó a tributar.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. ROSSI PONESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCA

Frente a ello, el 7/11/16 el contribuyente fue notificado del Acta de Deuda N° A 553-2016 por medio de la cual el organismo fiscal le determinó una deuda de \$6.480 (Pesos Seis Mil Cuatrocientos Ochenta) 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 inciso 2) apartado f) punto 3) de la Ley N° 8.467. En contra de esa determinación de deuda es que el contribuyente dirige su pretensión impugnatoria.

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 que: "...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 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.

Ahora bien, 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSE DE PONESCA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

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. Por lo tanto 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 indiscutible, puesto que el mismo 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.

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 dispone que: *"...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..."*.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE DEL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE DUSTAVO JIMENEZ

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, art. 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 aplicara 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 transcritas, permiten presumir que en el caso analizado no se afecta el principio de legalidad, como se agravia el apelante, en el momento que la facultad de la Provincia para crear el Tributo se encuentra contenida en la Carta Magna Nacional y Provincial, así como el hecho imponible previsto en la norma tributaria, concluyendo que es la instrumentalidad de una determinada operación civil o comercial de la que surja un título jurídico, o sea 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° 05990713 de fecha 14/08/2014, proporcionada por el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Secc. Tucumán N° 1, Provincia de Tucumán, configura la materia imponible descrita por la norma.

En cuanto a la pretendida aplicación jurisprudencial, respecto a la inconstitucionalidad de la normativa aplicable al caso, corresponde en primer lugar 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 los jueces tienen la atribución de control de constitucionalidad por la naturaleza que detentan.

Asimismo, el art. 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”*.

DR. JOSE ALBERTO DE LU  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
TUCUMAN

DR. JORGE G. JOSSE PAZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
TUCUMAN

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA

Cabe dejar aclarado que a la fecha de este pronunciamiento, la norma aplicable a este caso (Ley Provincial N° 8.467) no ha sido declarada inconstitucional por la Corte Suprema de Justicia, por lo que no corresponde a este Tribunal acoger como válidos los argumentos referidos por el apelante respecto a este agravio.

Con relación a la sanción de multa impuesta por el art. 2 de la resolución apelada, corresponde analizarla a la luz de lo dispuesto en el art. 7° inciso e) antepenúltimo párrafo de la Ley 8873 (restablecida su vigencia por la Ley 9013) en cuanto establece que: "...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, data de fecha anterior al 31/05/2015.

Por ello, corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente SUSANA DEL VALLE SERRANO, CUIT N° 27-10706281-0 y DECLARAR que por aplicación del artículo 7° inciso e) antepenúltimo párrafo de la Ley N° 8873 (modificada por Ley Provincial N° 9013), la sanción determinada mediante Resolución N° 210/17 de fecha 21/04/2017, ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente. Así voto.

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,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1. **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente **SERRANO SUSANA DEL VALLE, CUIT N° 27-10706281-0**, en contra de la Resolución N° D 210/17 de fecha 21/04/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia **CONFIRMAR** el Acta de Deuda N° A 553-2016, practicada en concepto del Impuesto de Sellos, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

2. **DECLARAR** que por aplicación del artículo 7° inciso e) antepenúltimo párrafo de la Ley N° 8873 (modificada por Ley Provincial N° 9013), la sanción determinada mediante Resolución N° D 210/17 de fecha 21/04/2017, ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente.

3. **REGISTRESE**, notifíquese, oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHÍVESE**.-

J.M.

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALPRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

C.P. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

Ante mi Lunenburg