SENTENCIA N° 140 /19

Expte. Nº 103/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 8 días del mes de Marzo de 2019, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como "**ABASTECEDORA DEL NORTE S.R.L. s/RECURSO DE APELACIÓN" Expte. Nº 103/926/2017 (EXPTE. D.G.R. Nº 55194/376/R/2015).-**

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

I.- Que el contribuyente ABASTECEDORA DEL NORTE S.R.L. CUIT N° 30-70234741-2, deduce Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 362/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 29/12/2016 obrante a fs. 30/31 del Expediente D.G.R. Nº 55194/376/R/2015. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente, en contra del Acta de Deuda Nº A 1584-2016, intimando a su cumplimiento y RECHAZAR el descargo interpuesto en contra del Sumario instruido Nº M 1584-2016, imponiendo la sanción de multa.-

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

El contribuyente niega adeudar el impuesto, impugnando la constitucionalidad de las normas que lo establecen.-

Expresa las normas en las que la autoridad de aplicación fundamenta la determinación del tributo, no se ajustan a la materia imponible que habilita la aplicación del impuesto de sellos.-

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

Argumenta que tanto en la ley 8.467 como en los decretos modificados por aquella, se verifica una evidente ausencia del principio de instrumentalidad. Indica que no existe un instrumento público o privado que contenga acto o contrato de contenido económico.-

Expresa que resulta totalmente desacertado sostener que una solicitud de inscripción configure la materia imponible del impuesto; ya que su finalidad no es probar la existencia de un acto jurídico con connotación económica.-

Considera improcedente la determinación de impuesto de sellos efectuada por la D.G.R., ya que la solicitud de inscripción inicial F-01 no posee los caracteres exteriores de un título jurídico con el que pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento. Sostiene que el formulario solo constituye un documento con fines de acreditar la titularidad del dominio del automóvil y dar publicidad ante terceros.-

Argumenta que corresponde realizar el análisis de constitucionalidad de las normas en las que la Autoridad de Aplicación fundamenta la determinación del impuesto. Indica que en reiteradas oportunidades la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo –en todas sus composiciones- ha declarado la inconstitucionalidad de los decretos y leyes referidas.-

Cita los precedentes que considera aplicables al caso, expresando que las sentencias recaídas en los procesos citados se encuentran firmes y han pasado en autoridad de cosa juzgada.-

II.- A fs. 1/5 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.-

Concluye solicitando que se desestimen los planteos formulados por el apelante, de acuerdo a los argumentos que se tienen por íntegramente reproducidos en honor a la brevedad administrativa. Requiere se confirme la Resolución N° D 362/16, en lo que respecta a la determinación practicada

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

mediante Acta de Deuda Nº A 1584-2016, confeccionada en concepto de impuesto de sellos. Igualmente solicita la confirmación de la multa impuesta como consecuencia de la instrucción del sumario Nº M 1584-2016.-

III.- A fs. 09/10 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal Nº 415/17, donde se declara la cuestión de puro derecho. En consecuencia, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151º del C.T.P.-

IV.- Sin perjuicio de la posición sostenida previamente por esta vocalía en casos análogos, existen nuevos elementos de juicio que me llevan a un reexamen de la cuestión debatida.-

Según surge del informe evacuado por la Fiscalía de Estado de la Provincia, en el expediente Nº 88/926/2017 que tramita ante este Tribunal; la doctrina judicial emanada del precedente "Bulacio de Terán, María vs. Provincia de Tucumán s/Amparo" (Expte. Nº 84/16) se ha consolidado por haber recaído sentencia definitiva firme.-

Dr. JOSE ALBERTO TULEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El órgano asesor del Poder Ejecutivo informa que el proceso mencionado se encuentra con sentencia de fondo firme que resuelve "*Declarar la inconstitucionalidad del art. 13 inciso 2 apartado f) de la Ley 8.467 y del artículo 1 de la Resolución General Nº 138 emanada de la DGR el 21/12/2004 y ordenar a la demandada abstenerse de gravar la operación de compra automotor realizada por la actora con el impuesto de sellos. Se aclara que el mencionado fallo fue recurrido con sendos Recursos de Casación y REF, con resultado negativo en ambos*".-

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

La denegatoria del recurso extraordinario federal ha consolidado el criterio jurisprudencial establecido por la Sentencia Nº 1137 de fecha 02/12/2016, dictada por la Sala I de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo, y confirmada por la Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán mediante sentencia Nº 1715 de fecha 10/11/2017; ambas pertenecientes al proceso citado.-

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

Existen razones de interés público que aconsejan la aplicación de la doctrina judicial establecida en el mencionado precedente a casos similares.-

El interés público es un concepto análogo que se aplica a diversos campos de la actuación pública e implica una guía o criterio para la adopción de decisiones tendientes a la consecución del bienestar general.-

En este sentido la doctrina ha señalado que "*la noción de interés público sirve, de una parte, para definir el ámbito de aplicación del Derecho público, y de otra, constituye una norma que la Administración debe respetar, tanto en su aspecto negativo (la Administración no debe perseguir otro objetivo que el interés general) como en su aspecto positivo (la Administración sólo puede actuar para alcanzar el interés general). Las dos funciones que el juez atribuye al interés público son netamente distintas pero plenamente coherentes la una con la otra: a) Ahí donde existe un interés público existe materia para la actuación administrativa; b) Lo que la Administración hace no debe contradecir las exigencias del interés público. Ambas proposiciones se complementan para orientar la acción administrativa*". (Sainz Moreno, Fernando; "*Sobre el interés público y la legalidad administrativa*", Revista de Administración Publica Nº82, pg. 439).-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Posee particular relevancia para el interés público el adecuado funcionamiento y complementación de los poderes públicos, especialmente en lo que refiere a la coordinación entre el ejercicio de las facultades materialmente jurisdiccionales por parte de tribunales administrativos y su posterior control judicial.-

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

En materia de interpretación constitucional, tal coordinación encuentra sustento normativo en el art. 3 de la Constitución de la Provincia de Tucumán y el art. 161 del CTP. La primera norma establece: "*Los poderes que esta Constitución establece, no pueden adoptar disposiciones en su contra...*". La segunda norma reza "*El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas*

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

Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma".-

Resulta igualmente relevante para el interés público el evitar perjuicios a la hacienda pública. La aplicación de un criterio contrario al sostenido por el Superior Tribunal de Justicia, implicaría que el contribuyente ocurra ante el órgano judicial, con la consecuente revocación de la resolución administrativa. El proceso judicial, -a diferencia del procedimiento administrativo- conlleva la imposición de costas a la parte vencida. En consecuencia, a fin de prevenir el perjuicio fiscal derivado de procesos judiciales con un predecible resultado negativo, corresponde subsanar el litigio en sede administrativa; mediante la aplicación del criterio jurisprudencial establecido por la Corte.-

Por lo dicho, es menester aplicar la doctrina judicial consolidada en la materia objeto del presente recurso. Lo contrario implicaría un dispendio de actividad procedimental y jurisdiccional, que no se condice con un elemental criterio de prudencia jurídica, ni con el interés público antes mencionado.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Como consecuencia de lo expuesto, adelanto que se hará lugar al recurso deducido por el contribuyente.-

Del análisis del fallo "Bulacio de Terán María vs. Provincia de Tucumán s/Amparo", Sentencia N° 1137 de la Sala I de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo de fecha 02/12/2016; surge que se declara la inconstitucionalidad del art. 13° inciso 2 apartado f) punto 3), de la Ley 8.467 y del art. 1° de la Resolución General N° 138 D.G.R. del 21/12/2004. Asimismo se ordena a la demandada abstenerse de gravar la operación de compra automotor realizada por la actora con el Impuesto de Sellos. Según se dijo, dicha Sentencia fue confirmada por la Excma. Corte Suprema de Justicia mediante Sentencia N° 1715 de fecha 10/11/2017, que actualmente se encuentra firme por denegatoria del Recurso Extraordinario Federal.-

Dr. [illegible] PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Corresponde señalar que tanto la Ley 8.467 como de la RG N° 138/04 son invocadas por la D.G.R. como fundamento normativo para gravar al Formulario de

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Inscripción Inicial F-01 con el Impuesto de Sellos. En consecuencia, el análisis que se debe efectuar recae necesariamente en la naturaleza jurídica del citado formulario; aplicando los lineamientos adoptados por el Superior Tribunal Provincial.-

El art. 13° inciso 2 aparatado f) punto 3) de la Ley 8.467 vigente al momento de la inscripción del formulario establecía: "*De conformidad con lo dispuesto en el artículo anterior, el impuesto se hará efectivo de acuerdo con las siguientes alícuotas: 2) Alícuotas especiales e importes fijos:.. f) Del tres por ciento (3%)... 3) 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 de dominio*".-

A su turno, el art. 1° de la RG 138/04 de la D.G.R. designaba a los Registros Seccionales de la Propiedad del Automotor ubicados en la Provincia de Tucumán como Agentes de Percepción del Impuesto de Sellos. Tal función se aplicaba a los contratos de compraventa de vehículos automotores, como así también sobre la documentación de cualquier naturaleza que se presentara como título justificativo de la propiedad a los efectos de obtener la matriculación respectiva o la inscripción de la transmisión de dominio en los citados registros.-

Tanto la Sala I de la Cámara Contencioso Administrativo como la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán en la causa "Bulacio de Terán María vs. Provincia de Tucumán s/ Amparo", examinan la constitucionalidad de las normas citadas. El eje de análisis consiste en la adecuación al principio de instrumentalidad. Ello implica verificar si el instrumento reviste el carácter de instrumento público o privado que contenga acto o contrato de contenido económico. Tal requisito se encuentra establecido por el art. 235° de la Ley 5.121 y por el art. 9° inciso b) apartado 2 de la Ley 23.548 del 26/01/1988, a la cual la Provincia adhiere sin limitaciones ni reservas mediante Ley 5.928 (B.O. del 05/07/1988).-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

La norma federal regula el Régimen de Coparticipación Federal, y contiene las obligaciones y limitaciones asumidas por la Provincia para la aplicación de determinados gravámenes. Respecto del impuesto de sellos, el art. 9°, segundo párrafo apartado 2, inciso b) expresa: "*Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes*".-

Por su parte el art. 235° del CTP expresa que: "...*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*".-

Dr. JOSE ALBERTO LEDESMA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El art. 236° del C.T.P. dispone que el impuesto de sellos debe abonarse por la mera instrumentación o existencia material del acto, contrato u operación; con abstracción de su validez y eficacia jurídica o verificación de sus efectos.-

No existen dudas de que el hecho imponible del Impuesto es la instrumentación de una determinada operación comercial de la que surja un título jurídico apto para exigir el cumplimiento de las obligaciones, sin necesidad de recurrir a otro documento. Es decir que el hecho generador del gravamen es la referida documentación que instrumenta el contrato de contenido económico.-

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

La doctrina judicial antes citada establece que el Formulario de Inscripción Inicial F-01 carece del requisito de instrumentalidad imprescindible para la aplicación del tributo. Indica que aunque dicho formulario posibilite la constitución del derecho de propiedad a favor del comprador; no constituye por sí solo un instrumento en virtud del cual las partes puedan reclamarse el cumplimiento de las obligaciones propias del acto jurídico concertado entre ellas.-

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

Por ello concluye que el establecimiento del impuesto de sellos en los términos y con los alcances descriptos en artículo 13 inciso 2° apartado f) de la Ley 8.467 y en la RG N° 138/04 de la DGR, no se ciñe a los conceptos de instrumentalidad y autosuficiencia que inflexiblemente debe ostentar el documento objeto del tributo en cuestión. En consecuencia declara que las normas se presentan manifiestamente arbitrarias y contrarias a lo establecido en el artículo 235 de la Ley 5.121 y en el artículo 9 inciso b) apartado 2 de la Ley 23.548.-

En forma concordante se ha pronunciado el Superior Tribunal de la Nación, que ha decidido: "*Que cabe concluir que los documentos de que se trata en el sub examine carecen de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones en ellas plasmadas. En efecto basta con observar que con la sola exhibición de cada uno de aquellos instrumentos resulta imposible tener por aceptada la oferta y, por ende, configurado el contrato respectivo. En consecuencia, la determinación impositiva practicada por el Fisco local se halla en contradicción tanto con lo dispuesto en el Código Fiscal de la provincia, como en la ley de coparticipación federal de impuestos, que exigen que el instrumento gravado revista los caracteres de un título jurídico con el que se pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones "sin necesidad de otro documento" (arg. de Fallos: 327: 1051, 1083; 1108; 329:2231; 330:2617 y 331:2685)*". C.S.J.N in re "Grainco Pampa S.A. c/ Provincia de la Pampa (Dirección General de Rentas) s/Demanda Contencioso Administrativa"; Fallos 338:203.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por lo dicho, tomando como fundamento las razones de interés público antes citadas, y en ejercicio de las facultades otorgadas a Tribunal por el art. 161° del CTP; corresponde aplicar al presente caso la doctrina judicial que declara la inconstitucionalidad del art. 13° inciso 2 apartado f) punto 3) de la Ley 8.467 y del art. 1°de la Resolución General N° 138 DGR del 21/12/2004, dictada por la Sala I de la Excma. Cámara Contencioso Administrativa, en autos caratulados "Bulacio de Terán María vs. Provincia de Tucumán s/ Amparo", de fecha 02/12/2016 y confirmada por la Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán en Sentencia N° 1715/2017 de fecha 10/11/2017.-

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

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

Con respecto a la Multa impuesta por el Art. 3 de la Resolución apelada, entendemos que debe ser dejada sin efecto. Según surge de los considerandos previos, el contribuyente no se encontraba obligado al pago del tributo.-

El art. 286 inc. 1 del CTP establece la sanción de multa a los contribuyentes y/o responsables que omitan total o parcialmente el pago del impuesto de sellos. La aplicación de la doctrina judicial citada implica la declaración de inconstitucionalidad de las normas que establecen la obligación tributaria en cabeza del contribuyente y su consecuente inexigibilidad. -

El art. 726 del Código Civil y Comercial expresa *"No hay obligación sin causa, es decir, sin que derive de algún hecho idóneo para producirla, de conformidad con el ordenamiento jurídico"*. A su turno el art. 43° de la Ley 4.537 establece: "*Son requisitos esenciales del acto administrativo:...2° Que tenga sustento en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa*".-

No existiendo norma valida que imponga la obligación al pago del tributo, tampoco existe causa jurídica para imponer una sanción por la omisión de su ingreso. De igual modo, el acto administrativo que impusiera una sanción sin causa, debe ser revocado.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En consecuencia debemos dejar sin efecto la sanción aplicada por el Art. 3 de la Resolución N° D 362/16 de fecha 29/12/2016, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán.-

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

Por ello, corresponde HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente ABASTECEDORA DEL NORTE S.R.L. CUIT N° 30-70234741-2 en contra de la Resolución Nº D 362/16 de fecha 29/12/2016, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia dejar sin efecto los Artículos 1º 2º y 3º de la misma, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.-

El señor vocal Dr. José Alberto León, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal preopinante, vota en igual sentido.-

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

El señor vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, dijo: que adhiere al relato de los hechos, así como a la conclusión a que arriba el vocal preopinante, destacando que en numerosos antecedentes tales como en Sentencias Nº 642/18; Nº 200/18 y Nº 550/18 –entre otros- esta vocalía ya venía aplicando la doctrina del fallo "Bulacio de Terán María vs. Provincia de Tucumán s/Amparo", (Sentencia N° 1137 de la Sala I de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo de fecha 02/12/2016, confirmada por la Excma. Corte Suprema de Justicia en Sentencia N° 1715 de fecha 10/11/2017).-

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:

1.- **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ABASTECEDORA DEL NORTE S.R.L. CUIT N° 30-70234741-2 en contra de la Resolución Nº D 362/16 de fecha 29/12/2016, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia DEJAR SIN EFECTO los Artículos 1º, 2º y 3º de misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

2.- **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.-

HÁGASE SABER

FSC

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL