

SENTENCIA N° 154/19

Expte. N° 19/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 12 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 **"QUINTEROS CLAUDIA MARIA s/RECURSO DE APELACIÓN"** Expte. N° 19/926/2018 (EXPTE. D.G.R. N° 1424/1214/R/2017).-

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

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

Que el contribuyente QUINTEROS CLAUDIA MARIA CUIT N° 27-20612826-2, deduce Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 675/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 27/1/2017 obrante a fs. 45/47 del Expediente D.G.R. N° 1424/1214/R/2017. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente, en contra del Acta de Deuda N° A 2322-2017, confirmando la misma y RECHAZAR el descargo interpuesto en contra del Sumario instruido N° M 2322-2017, imponiendo la sanción de multa.-

El Contribuyente plantea que el impuesto de sello determinado como consecuencia de la adquisición de un automóvil 0 km fuera de la provincia resulta inconstitucional y violatorio del principio de igualdad ante la ley. Asimismo argumenta que ha sido dejado sin efecto por una reciente ley de la legislatura.

Niega adeudar el impuesto, impugnado la constitucionalidad de las normas que lo establecen. Argumenta que se otorga desigual tratamiento a dos operaciones

idénticas, consistentes en la compra de un vehículo cero kilómetro, con la única distinción de ser contratada dentro o fuera de la Provincia. Indica que ello transgrede el art. 16 de la Constitución Nacional.-

Expresa que la factura de compra no constituye materia imponible en los términos del art. 235 del Código Tributario Provincial. Argumenta que la misma no reviste 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 las facturas de compras no son generadoras -por si mismas- de derechos y obligaciones.-

Sostiene que el hecho generador de la obligación tributaria o hecho imponible es la existencia de un instrumento público o privado que contenga acto o contrato de contenido económico.

Manifiesta que el presente impuesto no es otra que pretender crear aduanas entre las provincias, disfrazándolas de un impuesto de sellos y exigir solo este impuesto a los vehículos 0 kilómetros comprados en otra provincia, viola la igualdad ante la ley en situación igual con otro comprador en un concesionario oficial de esta.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Alega que la D.G.R. intento forzar la ley con el dictado de la Resolución N° 138/04, ya que el legislador no incluyó a las facturas de compra de automotores cero kilómetro como materia imponible del impuesto de sellos. Argumenta el dictado del Decreto N° 4.271/3 y Decreto 4.271/3 (ME), conjuntamente con la Resolución antes mencionada; generaron la violación del principio de legalidad establecido por el art. 3 de la Ley 5.121 y de diversos derechos y garantías consagrados en la Carta Magna.-

Dr. JORGE E. BOSSE BONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Indica que al no existir hecho imponible, tampoco puede aplicarse sanción. Expresa que no existiendo norma valida que fundamente el cobro del tributo, resultan nulas las actuaciones administrativas accesorias.-

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

A fs. 1/10 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del

Código Tributario Provincial, mediante el cual solicita que se desestimen los planteos formulados por el apelante, y se confirme la Resolución N° D 675/17, en lo que respecta a la determinación practicada mediante Acta de Deuda N° A 2322-2017, confeccionada en concepto de impuesto de sellos. Igualmente solicita la confirmación de la multa impuesta. Dándose por reproducidos los agravios en honor a la brevedad administrativa.-

III.- A fs. 12/13 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 685/18, 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 151° 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 N° 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. N° 84/16) se ha consolidado por haber recaído sentencia definitiva firme.-

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 N° 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*".-

La denegatoria del recurso extraordinario federal ha consolidado el criterio jurisprudencial establecido por la Sentencia N° 1137 de fecha 02/12/2016, dictada por la Sala I de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo, y confirmada

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. JOSSE PONES  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.F.H. JORGE ESTAVO MIMENS  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

por la Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán mediante sentencia N° 1715 de fecha 10/11/2017; ambas pertenecientes al proceso mencionado.-

Existen razones de interés público que aconsejan la aplicación de la doctrina judicial establecida en el precedente citado 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 Pública N°82, pg. 439).-

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.-

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*

*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 resultado negativo predecible, 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.-

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 emanada de la DGR el 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 en Sentencia N° 1715 de fecha 10/11/2017 y actualmente se encuentra firme por denegatoria del Recurso Extraordinario Federal.-

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 con el Impuesto

de Sellos al Formulario de Inscripción Inicial F-01. 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 apartado 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" toman como argumento central para declarar la inconstitucionalidad de las normas enunciadas la ausencia de instrumentalidad.

Ello significa la inexistencia 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 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).-

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. 9º, 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. 235º 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”*.-

Las resoluciones citadas analizan si la imposición del gravamen establecido por el art. 13º inciso 2 apartado f) punto 3) de la Ley 8.467 y el art. 1º de la RG 138/04 de la D.G.R., se adecuan al hecho imponible al que refieren. Ello implica establecer si la el Formulario de Inscripción Inicial F-01, encuadra en la definición de la materia imponible del Impuesto de Sellos prevista en el Código Tributario Provincial y la Ley de Coparticipación Federal.-

El art. 236º 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 el hecho generador del gravamen es la referida documentación que instrumenta el contrato de contenido económico.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C. A. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

La doctrina judicial emanada del proceso citado 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 la una de la otra el cumplimiento de las obligaciones propias del acto jurídico concertado entre ellas.-

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 instrumento 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.-

En consecuencia, tomando como fundamento las razones de interés público antes citadas, y en ejercicio de las facultades otorgadas a este Tribunal por el art. 161° del CTP corresponde aplicar al presente caso la doctrina judicial que declara la

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



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.-

Con respecto a la Multa impuesta por el Art. 2 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 válida 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.-

En consecuencia corresponde dejar sin efecto la sanción aplicada por el Art. 2 de la Resolución N° D 675/17 de fecha 29/1/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán.-

Por ello, corresponde HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente QUINTEROS CLAUDIA MARIA CUIT N° 27-20612826-2 en contra

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

de la Resolución N° D 675/17 de fecha 29/11/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia dejar sin efecto la misma en todas sus partes, 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.-

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 N° 642/18; N° 200/18 y N° 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,

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:

1.- **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **QUINTEROS CLAUDIA MARIA CUIT N° 27-20612826-2** en contra de la Resolución N° D 675/17 de fecha 29/11/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** la misma en todas sus partes, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

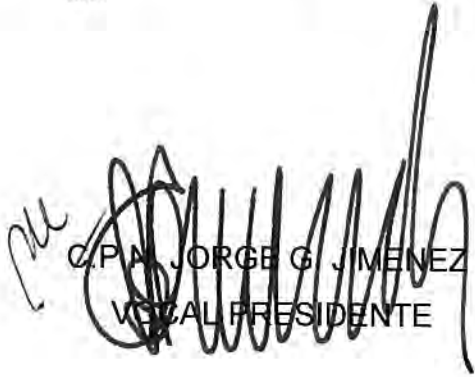
2.- **REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**-

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


C.F.I. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

HÁGASE SABER

MVI

  
C.P.A. JORGE G. JIMÉNEZ  
VOCAL PRESIDENTE

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

  
DR. JOSE ALBERTO LEÓN  
VOCAL

ANTE MI

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