

SENTENCIA N° 157 /19

Expte. N° 88/926/2017

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 **"MARIA JESUS S.R.L. s/RECURSO DE APELACIÓN"** Expte. N° 88/926/2017 (EXPTE. D.G.R. N° 425/1271/D/2015).-

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:

I.- Que el contribuyente MARIA JESUS S.R.L. CUIT N° 30-70948200-5, por medio de su representante estatutario presenta Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 386/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 29/12/2016 obrante a fs. 45/46 del Expediente D.G.R. N° 425/1271/D/2015. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente, en contra del Acta de Deuda N° A 1509-2016; intimando su cumplimiento y RECHAZAR el descargo interpuesto en contra del Sumario instruido N° 1509-2016, imponiendo la sanción de multa.-

El contribuyente sostiene que se ha transgredido el principio de legalidad tributaria consagrado por el Art. 3 del Código Tributaria Provincial. Expone que el Poder Ejecutivo ha creado por decreto un impuesto que solo podía ser creado por ley.-

Expresa que la D.G.R pretende gravar la compra de un vehículo automotor cero kilómetro realizada en otra jurisdicción, lo que no configura el hecho imponible establecido por art. 235 del Código Tributario Provincial.-

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

Manifiesta que se ha transgredido el requisito de instrumentalidad, ya que la factura de compra no contiene los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual se pueda exigir el cumplimiento de obligaciones. Por tal razón sostiene que la determinación de oficio realizada es arbitraria, ilegítima e inconstitucional.-

Afirma que las disposiciones locales impugnadas alteran significativamente el derecho a la libre circulación de bienes; constituyen aduanas internas y afectan la Igualdad ante la Ley y el Principio de Territorialidad. Argumenta que ello implica una grave violación de la Constitución Nacional. (Arts. 9, 10; 14; 16; 75 inc. 13 y 126 CN).-

Realiza extensa cita de precedentes jurisprudenciales que entiende aplicables al caso. Expresa que los fallos transcriptos declaran la inconstitucionalidad de las normas que gravan la compra de vehículos cero kilómetro realizadas fuera de la provincia. -

Concluye solicitando se declare la inconstitucionalidad de las normas que fundan la resolución apelada; se deje sin efecto el impuesto determinado y se revoque la multa impuesta.-

II.- A fs. 1/6 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.-

Solicita se desestimen los planteos formulados por el apelante, de acuerdo a los argumentos que se tienen por íntegramente reproducidos por razones de brevedad y economía procedimental (art. 3º inc. d) Ley 4.537). Requiere se confirme la Resolución Nº D 386/16, en lo que respecta a la determinación practicada mediante Acta de Deuda Nº A 1509-2016, confeccionada en concepto de impuesto de sellos. Igualmente solicita la confirmación de la multa impuesta como consecuencia de la instrucción del sumario Nº M 1509-2016.-

III.- A fs. 15/16 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal Nº 418/17, donde se declara la cuestión de puro derecho.-

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

IV.- A fs. 19/22 de las presentes actuaciones, se encuentra glosada la Sentencia Interlocutoria N° 825/19, por la que este Tribunal hace uso de las facultades conferidas por el art. 153 C.T.P. Dicha resolución dispuso la medida para mejor proveer producida a fs. 25/26 de autos.-

V.- 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.-

La medida para mejor proveer ordenada por este Tribunal dispuso librar oficio a la Fiscalía de Estado de la Provincia, a fin de que informe el estado procesal en que se encuentran los autos "Bulacio de Terán, María vs. Provincia de Tucumán s/Amparo" (Expte. N° 84/16), radicado ante la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo Sala I.-

El órgano asesor del Poder Ejecutivo informa que el citado proceso 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 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 por el precedente citado a casos similares.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 N°82, pg. 439).-

Resulta de particular relevancia para el interés público el adecuado funcionamiento y complementación de los poderes públicos. En este caso la coordinación debe verificarse entre el ejercicio de competencias 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"*.-

Reviste igual importancia para el interés público el evitar perjuicios a la hacienda pública. La aplicación de un criterio contrario al sostenido por el Superior

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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.-

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.-

Corresponde señalar que tanto la Ley 8.467 como de la R.G. N° 138/04 son invocadas por la D.G.R. como fundamento normativo para gravar al Formulario de Inscripción Inicial F-01 con el Impuesto de Sellos. En consecuencia, el análisis a realizar recae necesariamente sobre la naturaleza jurídica del citado formulario; a la luz de los lineamientos adoptados por el Superior Tribunal Provincial.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 R.G. 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 su adecuación al principio de instrumentalidad. Ello implica verificar si el formulario reviste el carácter de instrumento público o privado que documente un 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).-

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*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 C.T.P. 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”.-

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 instrumentación, que materializa el contrato de contenido económico.-

La doctrina judicial 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.-

Por ello concluye que la imposición del tributo en los términos y con los alcances descriptos en artículo 13 inciso 2° apartado f) de la Ley 8.467 y en la R.G. N° 138/04 de la D.G.R., no se ciñe a los requisitos de instrumentalidad y autosuficiencia que inflexiblemente debe ostentar el documento objeto del tributo en cuestión. En consecuencia declara que las normas se presentan

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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.-

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 C.T.P.; 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 D.G.R. 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 la Resolución apelada, entendemos que la misma debe ser dejada sin efecto. Según se indicó en los considerandos precedentes, 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 debemos dejar sin efecto la sanción aplicada por la Resolución N° D 386/16 de fecha 29/12/2016, 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 MARIA JESUS S.R.L. CUIT N° 30-70948200-5 en contra de la Resolución N° D 386/16 de fecha 29/12/2016, 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

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

02/12/2016, confirmada por la Excm. 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 MARIA JESUS S.R.L. CUIT N° 30-70948200-5 en contra de la Resolución N° D 386/16 de fecha 29/12/2016, 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.-

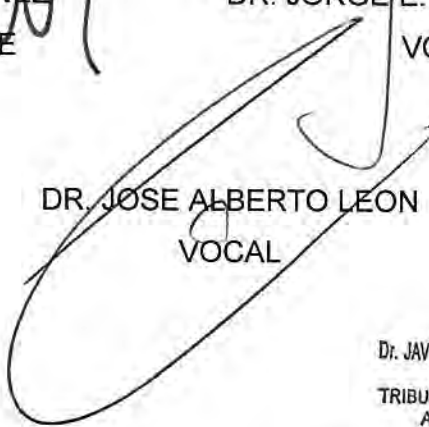
2.- **REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**-

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

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI