

SENTENCIA N° 210 /19

Expte. N° 290/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los días del mes de de 2019, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, bajo la Presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (vocal), el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada **AZUBEL LUCAS MARIANO S/ RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 290/926/2018 (Expte DGR N° 18.855/376/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 expresó:

I.- Que el contribuyente AZUBEL LUCAS MARIANO, CUIT N° 20-31001726-5, presentó Recurso de Apelación (fs. 31/34 del Expte. D.G.R. N° 18.855/376/R/2016) contra la Resolución N° M 534/2018 de la Dirección General de Rentas de fecha 15/01/2018 (fs. 29 del Expte. D.G.R. N° 18.855/376/R/2016). En ella se resuelve APLICAR una Sanción de Multa por \$11.700 (Pesos Once Mii Setecientos), equivalente al 100 % (Cien por Ciento) del gravamen omitido, por configuración de la infracción prevista en el artículo 286° inc. 1) del Código Tributario Provincial.

Aduce que el Impuesto de Sellos grava operaciones económicas, resultando el principio de instrumentación un requisito ineludible para determinar la existencia de la obligación tributaria.

Expresa que el Formulario F-01 solo cumple la función de otorgar la propiedad del automotor al adquirente, pero no es un instrumento que revista caracteres exteriores de un título jurídico, ni se puede reclamar mediante el mismo el cumplimiento de obligaciones. Por lo tanto, no puede considerarse objeto del impuesto.

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

Alega que el impuesto que pretende el Fisco imponerle resulta contrario a la C.N. Así, la sanción de multa impuesta sigue la suerte de lo principal, y por lo tanto deviene inconstitucional.

II.- A fs. 01/03 del expediente de cabecera la Dirección General de Rentas contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Expresa que el Acta de Deuda N° A 806-2016 se encuentra firme ya que el contribuyente omitió impugnar la misma en término, de conformidad con lo establecido en el artículo 99° del C.T.P.

Aduce que en su recurso el contribuyente se limita a efectuar consideraciones contra la determinación de deuda practicada, las cuales devienen extemporáneas e improcedentes.

Respecto a las normas que regulan la materia imponible del Impuesto de Sellos, alega que el control de constitucionalidad de las mismas constituye una facultad privativa del Poder Judicial.

III. A fs. 09/10 del Expte. de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 315/18, de fecha 05/07/2018, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia (art. 151° del C.T.P.).

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación de la autoridad de aplicación y con los fundamentos de la resolución atacada, corresponde que en esta oportunidad emita mi opinión.

Si bien en este caso, lo que se discute es la multa aplicada, corresponde en forma previa referirme a la obligación principal materializada en el Acta de Deuda N° A 806-2016, que resulta antecedente y causa de la multa que se aplica a la contribuyente, a través de la Resolución N° M 534/18.

Conforme los antecedentes del caso, el Sr. AZUBEL LUCAS MARIANO, CUIT N° 20-31001726-5, por medio de la solicitud de inscripción inicial F-01 N° 06640932 (fs. 02 del Expte. N° 18.855/376/R/2016), solicitó en carácter de titular la inscripción del automotor dominio AA-085-HZ, marca: JMC, tipo: Camión, modelo: N-900, ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Secc. N° 2 de la Provincia de Tucumán.

En dicha oportunidad, y conforme Resolución N° 138/04 de la Dirección General de Rentas, el mencionado registro le requirió el pago del Impuesto de Sellos

A. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

previsto en el art. 13° inciso 2) apartado f) punto 3) de la Ley N° 8.467, el que se negó a tributar.

Como consecuencia de ello, la DGR le determinó una deuda de \$11.700,00 (Pesos Once Mil Setecientos), en concepto de Impuesto de Sellos (art. 235° del C.T.P. y art. 13° inc. 2) apartado f), punto 3) de la Ley N° 8.467), e instruyó el Sumario N° M 806-2016, por la supuesta configuración de la infracción prevista en el art. 286° inc. 1) del C.T.P.

Se notificó al contribuyente del Acta de Deuda N° A 806-2016, la que no fue impugnada. Por lo tanto quedó firme y consentida conforme art. 99° C.T.P.

En fecha 15/01/2018 la D.G.R. emite la Resolución N° M 534/18 que aplica al Sr. AZUBEL una multa de \$11.700,00 (Pesos Once Mil Setecientos con 00/100), equivalente al cien por ciento (100%) del monto del impuesto omitido, en razón que su conducta encuadraba en las causales previstas en el art. 286° inciso 1) del C.T.P., y es contra esa resolución que el contribuyente dirige su Recurso de Apelación.

El art. 161° del C.T.P. expresa: "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 Impuesto de Sellos resulta trascendental hacer referencia a la inconstitucionalidad del art. 13° inciso 2) apartado f) punto 3) de la Ley N° 8.467 y del art. 1° de la Resolución General 138/04 (D.G.R.). Estas normas son declaradas inconstitucionales por la Sala I de la Cámara Contencioso Administrativo en el juicio: "Bulacio de Terán María vs. Provincia de Tucumán s/ Amparo" (02/12/16), confirmada por la Excmo. Corte Suprema de Justicia de Tucumán en Sentencia N° 1.715 del 10/11/17.

Adelanto que comparto sus fundamentos y estimo que corresponde resolver este caso conforme sus lineamientos.

La D.G.R. invoca ambas normas (Ley N° 8.467 y R.G. N° 138/04) -declaradas inconstitucionales-, para gravar los Formularios F-01 (utilizados para inscribir los automotores en los registros correspondientes), con el Impuesto de Sellos. En consecuencia, el análisis recae necesariamente en la naturaleza jurídica de dicho

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

El art. 236° del C.T.P. dispone que el impuesto 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.

El hecho imponible del Impuesto de Sellos 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. En consecuencia, lo gravado es la escritura que exterioriza el contrato y no el acto jurídico que documenta.

La sentencia dictada por la Excmo. Cámara Contencioso Administrativo, descarta el argumento de la demandada, según el cual el Formulario F-01 presenta los caracteres de un contrato válido y resulta así apto como instrumento pasible del Impuesto de Sellos. Ya que aun cuando la inscripción de un rodado en el Registro Nacional de Propiedad del Automotor es constitutivo del derecho de dominio del adquirente, el formulario sólo cumple la función de perfeccionar aquel derecho real en cabeza del comprador, pero no resulta exigible.

En consecuencia, la determinación impositiva que practica el Fisco Local se halla en contradicción, con el Código Fiscal de la Provincia y con la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, que exigen que el instrumento revista los caracteres de un título jurídico con el que se pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones, sin necesidad de otro documento, tal como lo sostuvo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (cfr. Fallos: 327:1051, 1083 y 1108:329:2231, 330:2617:331:2685; y 338:203) y la Corte Suprema de Justicia de Tucumán (cfr. Sentencias N° 370 del 25/5/2010 y N° 1044 del 28/12/2011).

Para la CS.JN entonces, el formulario en cuestión carece de autosuficiencia para exigir el cumplimiento de la obligación; por lo tanto, no puede ser considerado como instrumento válido a los fines del Impuesto de Sellos, en los términos que alude el art. 235° del C.T.P y el art. 9° inciso b) apartado 2) segundo párrafo, de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (Ley N° 23.548 B.O 26/01/1988) a la que se adhiere la Provincia sin limitaciones ni reservas mediante Ley N° 5.928 (B.O. 05/07/1988).

Por lo expuesto corresponde declarar al Formulario F-01 carente de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones allí


Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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

plasmadas. En consecuencia, no puede ser considerado como documento pasible de soportar el gravamen de sellos.

Respecto a la multa aplicada en la Resolución N° M 534/18 -lo que en este caso se discute-, resulta ser accesoria de la obligación principal que tipifica el art. 235° del CTP. En virtud de ello, rige el principio conocido que "lo accesorio sigue la suerte de lo principal", de modo que por "efecto de la interdependencia de las obligaciones", al no configurarse la infracción, la multa no tiene razón de ser.

El art. 856° del Código Civil y Comercial define lo que se entiende por obligaciones principales y accesorias: "*Obligaciones principales son aquellas cuya existencia, régimen jurídico, eficacia y desarrollo funcional son autónomos e independientes de cualquier otro vínculo obligacional. Los derechos y obligaciones son accesorios a una obligación principal cuando dependen de ella en cualquiera de los aspectos precedentemente indicados, o cuando resultan esenciales para satisfacer el interés del acreedor*".

Por su parte el art. 726° de la misma norma establece que: "*No hay obligación sin causa, es decir, sin que derive de algún hecho idóneo para producirla, de conformidad con el ordenamiento jurídico*".

En este sentido la Sala I de la Cámara Civil en Documentos y Locaciones sostuvo: "*Al momento de adquirir el vehículo.... M.E.G.S. tenía como domicilio la localidad de.... por lo que fue dado de alta el... en la Provincia de Salta por el Registro Automotor de la localidad de..., tal como surge de las propias constancias del expediente administrativo. Ello implica que para entonces no estaba obligado a cumplir con lo normado en el art. 292 del Cód. Trib. y por tanto, que debe prosperar la excepción planteada en tanto que la multa ejecutada por D.G.R. no le puede ser exigida a ella, en razón de ser inexistente la obligación tributaria que la actora invoca como incumplida y causa de la sanción que pretende ejecutar. En resumidas cuentas: si no había obligación tributaria a cumplir, no puede pretenderse sancionar un incumplimiento inexistente ni por ende ejecutar la sanción por esta vía, pues es un principio básico del derecho que no hay obligación sin causa (arts. 499 del viejo Cód. Civ. y 726 del nuevo Cód. Civ. y Com.)" (Sentencia N° 64 del 11/03/16).*

En consecuencia y conforme los argumentos expuestos, al no haber obligación tributaria exigible (Formulario F-01 como pasible del Impuesto de Sellos), la multa

impuesta no puede ser exigida, tal como lo pretende la D.G.R. Circunstancia que torna abstracto el tratamiento de los agravios planteados.

Por ello, corresponde HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por AZUBEL LUCAS MARIANO, CUIT N° 20-31001726-5, contra la Resolución N° M 534/18 de la Dirección General de Rentas, de fecha 15/01/2018, y en consecuencia dejar sin efecto el art. 1° de la misma. Así voto.

El Señor vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, dijo:

I.- Sin perjuicio de la posición sostenida previamente por esta vocalía en casos análogos, existen nuevos elementos de juicio que me llevan a compartir la opinión emitida por el Sr. Vocal proponente.

II.- 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° 86/16) 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 emanado de la Sentencia N° 1137 de fecha 02/12/2016, dictada por la Sala I de la Excm. Cámara en lo Contencioso Administrativo, confirmada por la Excm. Corte Suprema de Justicia de Tucumán mediante sentencia N° 1715 de fecha 10/11/2017; ambas dictadas en el citado proceso.

Sin perjuicio de la opinión previamente vertida por el suscrito en casos relativos a la materia en debate, existen razones de interés público que aconsejan la aplicación de la mencionada doctrina judicial a casos similares.

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

El interés público es un concepto analítico 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 consecuencia, corresponde 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.

Por ello, corresponde HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente AZUBEL LUCAS MARIANO GUIT N° 20-31001726-5, en contra de la Resolución N° M 534/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 15/01/2018, y en consecuencia dejar sin efecto íntegramente la misma, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.-

El Señor vocal Dr. José Alberto León, dijo:

Que compartiendo los fundamentos del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, vota en igual sentido.

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

Visto el resultado del presente recurso,

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:

1.- HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por AZUBEL LUCAS MARIANO, CUIT N° 20-31001726-5, contra la Resolución N° M 534/18, de fecha 15/01/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia DEJAR SIN EFECTO el art. 1° de la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR y volver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

HACER SABER

DR. JORGE EMPOSSE PONESSA
VOCAL

DR. JORGE C. JIMENEZ
PRESIDENTE

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA

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