

SENTENCIA N° 222/19

Expte. N° 351/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 21 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 (Vocal), el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como "ROTELLA PABLO SABINO s/RECURSO DE APELACIÓN" Expte. N° 351/926/2018. (EXPTE. D.G.R. N° 8426/376/R/2017);

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 el contribuyente ROTELLA PABLO SABINO, presentó Recurso de Apelación (fs. 01/04 del Expte. de cabecera) contra la Resolución N° D 187/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 04/05/2018 obrante a fs. 26/27. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por el apelante, confirmando el Acta de Deuda N° A 3305-2017 practicada en concepto del Impuesto de Sellos, RECHAZAR el descargo interpuesto en contra del sumario instruido N° M 3305/2017 y APLICAR una Sanción de Multa por \$16.110 (Pesos Dieciséis Mil Ciento Diez) equivalente al 100 % (Cien por Ciento) del gravamen omitido, por configuración de la infracción prevista en el artículo 286° inciso 1) del Código Tributario Provincial.

En forma preliminar corresponde señalar que el recurrente formula su expresión de agravios, ratificando lo ya expuesto al tiempo de la impugnación del Acta de Deuda N° A 3305-2017.

El apelante funda su recurso en las siguientes razones:

-la resolución atacada carecería de fundamentos fácticos y jurídicos que lo respalde, ya que no existiría legalidad en el pretendido hecho imponible del impuesto que se pretende cobrar; -el art. 235 del C.T.P. citado no incluiría la solicitud de inscripción inicial como hecho imponible del impuesto de sellos en la Provincia de Tucumán;

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

- la Corte avala la postura respecto a que el hecho generador de la obligación tributaria es la existencia de un instrumento público o privado y en este caso no habría, conforme jurisprudencia que cita;
- el art. 278 inc. 54 del C.T.P. consagraría un tratamiento extremadamente desigual, creando una suerte de aduana interior con fines económicos en resguardo de las concesionarias locales;
- no existe instrumento pasible de gravar con el impuesto en cuestión;
- no se puede desconocer que en fecha 14/12/2017 se sancionó la Ley 9071 , la que sustituye el art. art. 54 del art. 278 referido a las exenciones del impuesto de sellos y
- solicita se aplique el principio de la ley más benigna siendo de naturaleza penal la materia tributaria.

Por todo lo expuesto, solicita se haga lugar al recurso interpuesto, dejándose sin efecto la multa impuesta.

II. A fojas 07/11 del Expte. de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto (conf. art. 148° del Código Tributario Provincial).

En su responde sostiene:

- 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 procede a gravar con el Impuesto de Sellos la inscripción del automotor en virtud de considerar que se configura la materia imponible prevista en el artículo 235° del CTP;
- con el apoyo de la mayoría de la doctrina que, son instrumentos aquellos escritos destinados a verificar hechos jurídicos de connotación económica. En otras palabras, 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 0; -que se distinguen respecto a la registración, los sistemas "declarativos" de los llamados "constitutivos". Los primeros no inscriben "actos" sino "documentos" y su función principal es permitir la oponibilidad del acto frente a terceros con eficacia jurídica. En cambio, en los sistemas de registro "constitutivos" la inscripción en el mismo es un elemento esencial para la constitución del derecho, antes de la registración no existe derecho real. Es el caso del sistema argentino en materia de propiedad automotor. –

JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

-que conducta objeto de sanción, en el caso la omisión de cumplir con el ingreso del tributo, es una conducta disvaliosa, cuya configuración y encuadre en el tipo penal del art. 286 inc. 1, hacen pasible de las consecuencias allí previstas a quien realice dicha conducta y

-no resulta aplicable el beneficio de la retroactividad de la norma penal más benigna, ya que no ha habido modificación del tipo penal, no se ha suprimido una infracción o modificado la pena correspondiente.

Por todo lo expuesto, la D.G.R. considera que el planteo del contribuyente debe ser rechazado.

III. A fs. 17/18 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 411/18, que declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

IV. Que ingresando al análisis del caso sometido a examen, adelanto mi opinión en el sentido que le asiste razón al apelante.

Al analizar los argumentos vertidos por las partes en sus escritos defensivos, se advierte que resulta aplicable el criterio explayado en el 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, la cual declara la inconstitucionalidad del artículo 13° inciso 2 apartado f) punto 3), de la Ley 8.467 y del artículo 1° de la Resolución General N° 138 emanada de la DGR el 21/12/2004, ordenando a la demandada abstenerse de gravar la operación de compra automotor realizada por la actora con el Impuesto de Sellos. Dicha Sentencia fue confirmada por la Excma. Corte Suprema de Justicia en Sentencia N° 1715 de fecha 10/11/2017.

Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, el contribuyente ROTELLA PABLO SABINO, CUIT N° 20-29391163-1, por medio de la solicitud de inscripción inicial F – 01 N° 00065737 (fs. 03 del Expte. D.G.R. N° 8426/376/R/17), solicitó en carácter de titular del automotor dominio AB 038 CE, marca Volkswagen, Tipo Pick Up, Modelo Amarok DC 2.0L TDI 180 CV 4x2 697, su inscripción ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor –Seccional Tucumán N° 6.

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

D. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

previsto en el art. 13, inciso 2, apartado f), punto 3), de la Ley 8467, el que se negó a tributar.

Frente a ello, con fecha 17/01/18, el contribuyente fue notificado del Acta de Deuda N° A 3305-2017, por medio de la cual el organismo fiscal le determinó una deuda de \$16.110 (Pesos Dieciséis Mil Ciento Diez) 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. Asimismo, también es notificado de la instrucción del sumario N° M 3305/2017.

Efectuada, por el interesado, la correspondiente impugnación y el descargo, la D.G.R. mediante Resolución N° D 187/18 de fecha 04/05/18 dispone, rechazar la impugnación en contra del Acta de Deuda N° A 3305/2017 confeccionada en concepto de impuesto de sellos, confirmando la misma y rechazar el descargo en contra del sumario, aplicando una multa por la suma de \$16.110 (Pesos Dieciséis Mil Ciento Diez) equivalente al 100% del gravamen omitido.

Contra esa Resolución el contribuyente dirige su recurso de apelación.

El artículo 161° del CTP, el que 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 referirme a la inconstitucionalidad del art. 13 inc. 2 apart. f), punto 3 de la Ley 8467 y del art. 1 de la Resolución General 138/04 (DGR). 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 Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán en Sentencia N° 1715 del 10/11/17.

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

La DGR invoca ambas normas (Ley 8.467 y RG N° 138/04), declaradas inconstitucionales, para gravar los Formularios 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.

G.P.N. 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.

Resulta claro entonces que 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 Excm. Cámara Contencioso Administrativo, descarta el argumento de la demandada, según el cual el Formulario 01 presenta los caracteres de un contrato válido y resulta así apto como instrumento pasible del impuesto de sellos. Ya que aún, 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 CSJN, 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 a que alude el art. 235 del C.T.P y el art. 9, inc b) apart. 2 segundo párrafo de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (Ley 23.548 B.O 26/01/1988) a la que se adhiere la Provincia sin limitaciones ni reservas mediante Ley 5.928 (B.O. 05/07/1988).

La Honorable Legislatura de Tucumán, frente al tratamiento de la Ley 9.071, resaltó la existencia de fallos de la Corte Suprema de Justicia que declaran la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ROSSE PONSESA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUILLERMO MENENDEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

inconstitucionalidad del cobro del Impuesto de Sellos, a los vehículos de extraña jurisdicción, brindando a los tucumanos la posibilidad de acceder a mejores precios de vehículos en virtud de la competencia y del armónico funcionamiento de la ley de la oferta y demanda.

Es así que la Ley 9.071 de fecha 20/12/2017, en su art. 2° sustituye el inciso 54 del art. 278° de la Ley 5.121 por el siguiente: "Se encuentran también exentos del Impuesto de Sellos los siguientes actos y operaciones, además de aquellos que lo estén por leyes especiales (...) inc. 54 "(...) Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilómetro en general". De modo equipara las operaciones realizadas en concesionarios de jurisdicciones que no se encuentren inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos con las que sí lo están y elimina la aduana interna que se había generado y que se encuentra expresamente prohibida por el art. 9° de la C. N.

Si bien la norma no tiene efecto retroactivo y no se aplica al presente caso, frente a las sentencias que vino dictando tanto el fuero Contencioso Administrativo como las Cámaras de Documentos y Locaciones y el Máximo Tribunal de la Provincia, resulta lógico que el Poder Legislativo haya plasmado mediante ley (aún cuando su técnica legislativa pueda merecer algún reparo), la expresa ampliación de la exención impositiva a todas las operaciones que tenga por objeto la transmisión de vehículos 0 km.

Este Tribunal no puede desconocer, no sólo el fallo citado "Bulacio de Terán (...)", sino innumerables pronunciamientos de la Corte Suprema Provincial y Nacional (alguno de ellos citados en esta resolución) sobre los requisitos indispensables que debe contener toda escritura, papel o documento para que pueda ser considerado instrumento a los fines del Impuesto de Sellos.

Estimo que dicho reconocimiento fue plasmado por la H. Legislatura Provincial en la Ley N° 9071. Dando fin de ese modo, a la problemática generada sobre la cuestión sometida a examen.

El art. 161 del CTP, autoriza a este Tribunal a aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación y de la Corte Suprema de la Provincia en cuanto declaran la inconstitucionalidad de una norma tributaria. En este sentido, considero que el termino jurisprudencia se refiere al criterio sobre un problema jurídico que viene siendo establecido por sentencias previas, como acontece en la especie. Tanto la Corte Provincial como Nacional ya se han pronunciado sobre este tema en

Dr. JOSE ALBERTO LEONARDO
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE SIBERTE JURENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

reiteradas ocasiones, lo que denota un criterio uniforme y definitivo que no puede ser soslayado por este Tribunal.

Es más, el voto del Dr. Gandur en el fallo citado, expresa en forma contundente: "Comparto íntegramente lo dicho en el voto del señor Vocal preopinante, doctor René Mario Goane, permitiéndome añadir que la temática ha sido objeto de pronunciamiento adverso a la argumentación recursiva, desde larga data". Es decir, el "criterio" determinante para declarar la inconstitucionalidad del art. 13° inciso 2 apartado f) punto 3) de la Ley 8.467 y del artículo 1° de la Resolución General N° 138 (DGR) el 21/12/2004, no obedece a un nuevo razonamiento o un reexamen de una cuestión dudosa, sino a la reafirmación de un discernimiento uniforme -que reitero-, no puede ser desconocido.

Es por lo expuesto, que corresponde declarar al Formulario 01 carente de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones allí 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° D 187/18, 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 Cod. Civ y Com. 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
VOCAL

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

C.D.N. JORGE GONZALEZ MENEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
PRESIDENTE

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 estimo que si no hay obligación tributaria exigible (Formulario 01 como pasible del Impuesto de Sellos), la multa impuesta no puede ser exigida, tal como lo pretende la DGR. Circunstancia que torna abstracto el tratamiento de los agravios planteados.

Por ello, corresponde HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente ROTELLA PABLO SABINO, CUIT N° 20-29391163-1, contra la Resolución N° D 187/18 de la Dirección General de Rentas, dictada en fecha 04/05/18 y en consecuencia dejar sin efecto íntegramente la misma, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.

El Vocal CPN 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 preopinante.

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 Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo, confirmada por la Excma. 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.

El interés público es un concepto analógico 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.

Dt. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dt. JORGE E. POBBE FONSECA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.M. JOSE AUSTINIO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por ello, corresponde HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente PABLO SABINO ROTELLA CUIT N° 20-29391163-1, en contra de la Resolución N° D 187/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 04/05/2018, y en consecuencia dejar sin efecto íntegramente la misma, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.-

El Vocal Dr. José Alberto León, dijo:

Que compartiendo los fundamentos esgrimidos por el vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, voto en igual sentido.

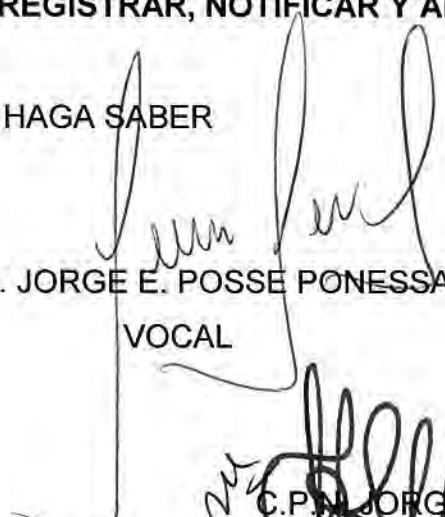
Visto el resultado del presente Acuerdo, Por ello,


**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

1.- HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **ROTELLA PABLO SABINO N° 20-29391163-1**, contra la Resolución N° D 187/18 de fecha 04/05/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.

SE HAGA SABER


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


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


Dr. JAVIER CRISTÓBAL MUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL

ANTE MI