

SENTENCIA Nro. 341 /18

Expte. N° 547/926/2017 (2877/376/R/2013-DGR)

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 27 días del mes de Julio de 2018, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa; y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como "AISLACIONES Y SERVICIOS S.R.L./ RECURSO DE APELACION - EXPEDIENTE N° 547/926/2017 (2877/376/R/2013-DGR)" y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.

Seguidamente los Sres. Vocales se plantean las siguientes cuestiones:

¿Es ajustada a derecho la Resolución N° D 479/17? ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?

El Dr. José Alberto León dijo:

I- Que a fs. 1/6 del expediente N° 547/926/2017 el contribuyente AISLACIONES Y SERVICIOS S.R.L., interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 479/17 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, de fecha 24.08.2017 obrante a fs. 51/52 del expte. N° 2877/376/R/2013. En ella se resuelve "RECHAZAR la impugnación interpuesta por la firma AISLACIONES Y SERVICIOS S.R.L., C.U.I.T. N° 30-71008989-9, con domicilio constituido en Pasaje 2 de Abril N° 380, Piso: 5°, Oficina: 26 (C.P. 4000) Tucumán, en contra del Acta de Deuda N° A 1616-2016, practicada en concepto del Impuesto de Sellos, confirmandose la misma."

JORGE E. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Que en cuanto a la oportunidad de presentación del Recurso de Apelación se observa que el mismo fue presentado en tiempo y forma.

En su Recurso de Apelación, el contribuyente plantea nulidades de carácter administrativo procesal, ya que entiende que el Acta de Deuda posee vicios (insubsanables) de tal magnitud que controvierten la presunta deuda y la nulificarían en su totalidad. En este sentido, expone que el acta de deuda cuestionada no sería la consecuencia de un procedimiento de determinación de oficio y la misma carecería de dictamen jurídico previo.

Sostiene la ausencia de instrumento configurador del hecho imponible del impuesto de sellos, expresando que el artículo 235 del CTP no incluye la solicitud de inscripción inicial como hecho imponible del impuesto de sellos en la Provincia de Tucumán.

Asimismo sostiene que la Ley 5636, la cual considera aplicable, al establecer la alícuota respecto de los formularios F-01, desnaturaliza el concepto de instrumento autorizado por la ley de coparticipación federal.

Bajo el subpunto "Afectación al principio de legalidad" explica que dicho principio se halla alterado puesto que no surge de autos que exista instrumento alguno sujeto al pago del impuesto de sellos. Asimismo considera vulnerado dicho patrimonio, dado a que considera que el impuesto fue establecido mediante el Decreto 4271/3 (ME).

Bajo el punto "Afectación de la prohibición constitucional de prohibir aduanas interiores" considera que la normativa en la cual se fundamenta la determinación sería contraria a la prohibición de establecer aduanas interiores y por lo tanto inconstitucional.

Sostiene que se afecta el principio de igualdad al tratarse de diferente manera a las concesionarias situadas en las distintas provincias, afectándose así el principio de igualdad en el pago de los impuestos y cargas públicas.

Dr. JORGE E. PASSE FONSESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
JOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por último plantea que las acciones de la DGR para reclamar el impuesto se encontrarían prescriptas, atento a que habría transcurrido el plazo de 2 años previsto en el Código Civil y Comercial.

Concluye su presentación haciendo reserva del caso federal y efectuando su petitorio.

II. - La Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta el traslado del recurso.

Respecto de la nulidad invocada por el recurrente, en el que sostiene que se habría vulnerado el debido proceso administrativo, cabe señalar que dicho argumento constituye simplemente una expresión de disconformidad con la metodología aplicada, lo cual es prueba de que en ejercicio de su derecho de defensa pudo impugnar el acto administrativo.

Sostiene que el formulario F-01 que sirve de base para la inscripción inicial del vehículo automotor y constituye sin lugar a dudas un instrumento sujeto al impuesto de sellos conforme lo establece el artículo 235 del Código Tributario Provincial, resultando ser un documento del que surge el perfeccionamiento de un contrato u operación celebrado entre las partes, que reviste los caracteres exteriores de un título jurídico, y cuya inscripción otorga al adquirente la propiedad del bien.

Al respecto cita el art. 278 inc. 54 del Código Tributario Provincial y el art. 13 inciso 2 apartado f de la Ley 8467, afirmando que lo que se grava con el impuesto de sellos son actos o contratos que tengan los caracteres exteriores de un título jurídico, por lo que la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 04962277 de fecha 14/01/2013 que rola a fs. 02 de autos, configura la materia imponible prevista en la normativa aplicable.

En cuanto al planteo de inconstitucionalidad, la DGR aclara que el mismo debe realizarse ante autoridades jurisdiccionales competentes.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Por lo dicho considera que debe rechazarse el planteo realizado por el recurrente.

III.- A fojas 39/40 del Expte. N° 547/926/2017 obra Sentencia Interlocutoria N° 115/18 de fecha 13/04/2018, mediante la cual se declara la cuestión de puro derecho y se dispone autos para sentencia.

VI.- Entrando al trámite de la cuestión sometida a debate, corresponde resolver si la Resolución D 479-17, resulta ajustada a derecho.

Con respecto al planteo de prescripción de la acción de esta DGR para reclamar el impuesto de Sellos incluido en Acta de Deuda N° A 1616-16, que teniendo en consideración lo establecido en el artículo 4023 del Código civil vigente al momento de configurarse el hecho imponible, y de conformidad al artículo 2537 del Código Civil y Comercial de la Nación, y 54 del Código Tributario Provincial, la acción de la DGR para reclamar el periodo 01/2013 (formulado F-01 de fecha 14/01/2013) no se encuentra prescripta, al no haber transcurrido el plazo de ley por lo que corresponde rechazar las manifestaciones vertidas por el recurrente.

Respecto a las argumentaciones de que el Acto impugnado debe ser declarado nulo, cuadra afirmar que el mismo constituye un acto administrativo plenamente eficaz, que cumple acabadamente los preceptos legales y doctrinarios exigidos al respecto, dictado de conformidad a lo establecido por el art. 43 de la Ley N° 4.537 (t.v.) y que satisface todos y cada uno de los requisitos esenciales exigidos en la norma.

En efecto, tanto el Acta de Deuda como la Resolución apelada satisfacen el requisito de motivación del acto administrativo, cual es la explicitación de la causa, o sea las razones y circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a dictar el acto y que se encuentran contenidas en los considerandos.

JORGE E. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Que la Procuración del Tesoro de la Nación, en sus dictámenes tiene dicho: "La motivación – in aliunde o contextual – responde al principio de la unidad del expediente y se puede encontrar en los informes y antecedentes con fuerza de convicción que obre en las actuaciones administrativas" (Dictámenes 199:427; 209:248); "Las constancias del expediente – en tanto no se demuestre su falsedad-, tiene plena aptitud convictiva en el procedimiento administrativo. En su conjunto, constituyen el elemento causa del acto y representan – en situaciones de imperfecciones técnicas de los actos-, la satisfacción in aliunde del requisito de la debida motivación; ello proporciona adecuado contexto al objeto del acto y posibilita su correcta intelección." (Dictámenes 144:148; 156:467; 199:427; 209:248; 236:91).

De la misma forma: "No puede plantearse la falta de motivación del acto cuando de la Resolución surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir, la descripción de los hechos que dan origen al ajuste Fiscal, la conducta que se le imputa al contribuyente y la normativa aplicable al caso según el criterio del juzgador. Según doctrina de esta Sala el acto puede afirmarse que se encuentra fundado en las circunstancias de hecho y de derecho que el juez administrativo invoca y, como reiteradamente tiene dicho este tribunal, solo la ausencia de este requisito del acto administrativo ameritaría su nulidad cuando el derecho de defensa en juicio se encontrare fatalmente afectado, pero no así, cuando tal elemento está presente a pesar de su discutible corrección" ("O'Reilly Juan Felipe", Expediente N° 22.345-I, 03.08.05, T.F.N. Sala B, 03/08/05)".

El Tribunal Fiscal ya ha dicho que "El ataque al derecho de defensa no puede convertir sin más en ilegítimo el acto. Si bien los vicios relativos al procedimiento como la fundamentación del acto determinativo, sin duda lo maculam, no acarrean a pesar de ello su nulidad, toda vez que la actora ha podido alegar y probar en la instancia posterior, en resguardo de su derecho de defensa" TFN- Sala B (8284) "Velocidad Tiempo Cero", Expte. N° 21.916-I, 5.7.04.

Dr. JORGE EL ROSSES PONESS  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VICEPRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

En conclusión, el Acta de Deuda cumple con todos los requisitos normados por el art. 102 del Código Tributario Provincial, encontrándose debidamente fundamentada, dado que en la misma se aplica suficientemente, entre otros aspectos, la documentación tenida en cuenta, el origen de las bases imponibles, como se obtuvieron las mismas, habiéndose citado las normas legales tenidas en cuenta.

Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, el contribuyente AISLACIONES Y SERVICIOS S.R.L., con fecha 02 de Enero de 2013, adquirió en la concesionaria Lo Bruno Automotores S.A. (sita en calle Sáez Peña 1380 esq. Av. Aguirre, Santiago del Estero) un automóvil marca FORD.

Con fecha 14/01/2014, procedió a solicitar su inscripción ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Seccional Yerba Buena, Provincia de Tucumán.

En dicha oportunidad, y en virtud de lo dispuesto por la Resolución General N° 138/04, el mencionado Registro le requirió al contribuyente el pago del Impuesto de Sellos previsto en el art. 13, inciso 2, apartado f), punto 3), de la Ley 8467, a lo que aquél se negó.

Frente a ello, con fecha 20/10/2016, el contribuyente fue notificado del Acta de Deuda N° A 1616-2016 por medio de la cual el organismo fiscal le determinó una deuda de \$2.160,00 (Pesos Dos Mil Ciento Sesenta) 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.

Finalmente, con fecha 29/08/2017 el contribuyente fue notificado de la Resolución N° D 479/17 por medio de la cual el organismo fiscal rechaza la impugnación efectuada y confirma el Acta de Deuda N° A 1616-2016.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En contra de esa determinación de deuda es que el contribuyente dirige su pretensión impugnatoria.

Pues bien, analizados los argumentos esgrimidos por el apelante en su recurso de apelación adelanto mi opinión en el sentido de que el remedio intentado no puede prosperar en esta instancia, ya que los fundamentos propuestos por el contribuyente se apoyan exclusivamente en la pretensión de obtener la declaración de inconstitucionalidad de ciertas normas locales, lo que excede la competencia de este Tribunal.

El art. 161 del CTP es claro al disponer que *"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 el caso, como ya dijimos, el apelante —como base exclusiva de su recurso— pretende obtener la declaración de inconstitucionalidad de las normas que, a su entender, regulan el caso, todo lo que impide (conforme lo dispuesto por el art. 161 del CTP arriba citado) que este Tribunal pueda expedirse sobre el punto.

Con respecto a la existencia de antecedentes jurisprudenciales que hayan declarado la inconstitucionalidad de las normas en juego (lo que podría habilitar su aplicación por este Tribunal) debo destacar que los precedentes existentes específicamente sobre esta materia (particularmente el pronunciamiento recaído *in re* Bulacio de Terán María vs. Provincia de Tucumán s/ amparo) no cuentan a la fecha de este pronunciamiento con sentencia firme y pasada en autoridad de cosa juzgada sobre el fondo de la cuestión; todo lo que, a mi juicio, me impide expedirme sobre la cuestión.

Dr. JORGE E. POSSE  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSÉ ARBERTO LEÓN  
V. C. C. J.  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Por las consideraciones que anteceden propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: 1. NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente AISLACIONES Y SERVICIOS S.R.L. en contra de la Resolución N° D 479/17, dictada con fecha 24/08/2017 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y por lo tanto confirmar la misma. 2. REGISTRESE, NOTIFIQUESE y ARCHIVESE.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, dijo: Compartiendo los fundamentos y conclusiones del Vocal Preopinante Dr. José Alberto León, me adhiero en todos sus términos.-

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, dijo:

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I° a III° de la opinión emitida por el Sr. Vocal preopinante, sin embargo, disiento con aquel respecto al encuadre jurídico brindado a la cuestión sometida a análisis, como así también sobre la conclusión expuesta en el punto IV° de su Considerando. Como consecuencia de ello, formulo disidencia respecto del voto propuesto por aquel, por los fundamentos que explayaré a continuación:

II.- En primer término e ingresando al análisis del caso sub examine, adelanto mi opinión en el sentido que asiste razón al apelante.

Ahora bien, sobre los argumentos vertidos por las partes en sus respectivas presentaciones, se advierte que resulta aplicable al presente caso, el criterio explayado en el fallo "Bulacio de Terán María vs. Provincia de Tucumán s/Amparo", sentencia N° 1.137 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 a) apartado f) punto 3), de la Ley 8.467 y del artículo 1° de la Resolución General N° 138 emanada de la D.G.R. el 21/12/2004, ordenando a la demandada abstenerse de gravar la operación

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



de compra automotor realizada por la actora con el Impuesto de Sellos. Dicha Sentencia fue confirmada por la Excma. Corte Suprema de Justicia, mediante Sentencia N° 1.715 de fecha 10/11/2017.

Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, el contribuyente AISLAGIONES Y SERVICIOS S.R.L., CUIT N° 30-71008989-9, por medio de la solicitud de inscripción inicial F-01 N° 04962277, obrante a fojas 02 de marras, solicitó en carácter de titular del automotor dominio MBD292, Marca: Ford, Tipo: Sedán 3 Puertas, Modelo: Ka Pulse 1.6L 2013, su inscripción ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Seccional Yerba Buena - Tucumán.

En dicha oportunidad, y en virtud de lo dispuesto por Resolución General N° 138/04 de la Dirección General de Rentas, el mencionado Registro le requirió al contribuyente el pago del Impuesto de Sellos previsto en el art. 13, inciso 2, apartado f), punto 3), de la Ley 8.467, el cual se negó a tributar.

Frente a ello, con fecha 20/10/16, el contribuyente fue notificado del Acta de Deuda N° A 1616-2016, por medio de la cual el organismo fiscal le determinó una deuda de \$ 2.160 (Pesos Dos Mil Ciento Sesenta con 00/100) en concepto de Impuesto de Sellos; ello, en virtud de lo dispuesto en el art. 235 y concordantes del C.T.P., y en lo dispuesto en el art. 13, inciso 2), apartado f), punto 3), de la Ley N° 8.467.

Efectuada por el interesado la correspondiente impugnación, la D.G.R. mediante Resolución N° D 479/17 de fecha 24/08/17, dispuso Rechazar la impugnación en contra del Acta de Deuda N° A 1616-2016 practicada en concepto del Impuesto de Sellos, confirmando la misma en todos sus términos.

En contra de esa Resolución es que el contribuyente dirige su recurso de apelación.

Dr. JORGE E. POSE PONES  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ALBERTO FORT  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. GUSTAVO GARCIA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Como primera medida, invocaré el artículo 161º 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".

Teniendo en cuenta que ambas normas, tanto la Ley 8.467 como de la RG N° 138/04 son declaradas inconstitucionales en los fallos citados, y resultan invocadas por la D.G.R. para gravar con el Impuesto de Sellos a los Formularios 01 que inscriben a los automotores en los registros respectivos, el análisis que se debe efectuar, recae necesariamente en la naturaleza jurídica del Formulario 01, para lo cual se seguirán los lineamientos adoptados por el Máximo Tribunal Provincial y Nacional.

El artículo 13º inciso 2 apartado f) punto 3) de la Ley 8.467 (norma aplicable al caso de autos) establece: "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%)... "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".

Dr. JORGE E. POSSE POHESCA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ALBERTO LEA  
VOCALE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

A su vez, el artículo 1º de la RG N° 138/04 de la D.G.R. designa a los Registros Seccionales de la Propiedad del Automotor ubicados en la provincia de Tucumán, Agentes de Percepción del Impuesto de Sellos que corresponde tributarlos por los contratos de compraventa de vehículos automotores, como así también 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 que se pretenden para su inscripción 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 el fallo "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, es decir, la ausencia de instrumento público o privado que contenga acto o contrato de contenido económico, tal como dispone el artículo 235° de la Ley 5.121 y el artículo 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 mencionada norma federal expresa en su artículo 9°, segundo párrafo apartado 2, inciso b) que "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 artículo 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".

La cuestión se resume en indagar si las disposiciones antedichas, en cuanto ordenan la imposición del gravamen en los términos transcritos se adecuan al hecho imponible al que refieren, esto es, si la inscripción de un vehículo

Dr. JORGE E. POSSE  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

mediante el Formulario 01, encuadra en la definición del hecho imponible del Impuesto a los Sellos prevista en el artículo 235° de la Ley 5.121.

El artículo 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.

No quedan dudas 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.

La Sentencia dictada por la Excmo. Cámara Contencioso desarta el argumento de la demandada según el cual el Formulario 01 presenta las caracteres de un contrato válido y resulta apto para ser considerado como instrumento pasible del gravamen de sellos, toda vez que, aún cuando sea real que la inscripción de un rodado en el Registro Nacional de Propiedad del Automotor es constitutiva del derecho de dominio del adquirente, el formulario antes señalado sólo cumple la función de propiciar el perfeccionamiento de aquel derecho real en cabeza del comprador, más no ostenta exigibilidad, es decir, no se presenta como un instrumento que *per se* brinde la posibilidad de reclamar el cumplimiento del negocio.

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 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 dispuso la Corte Suprema de Justicia de la Nación (cfr.

Dr. JORGE E. POSSE FIORESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. ESTEBAN J. JONES

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).

Dicho en los términos de la C.S.J.N., el formulario en cuestión se presenta carente de autosuficiencia a los fines de exigir el cumplimiento de la obligación; ergo, no puede ser considerado como instrumento válido a los fines del impuesto de sellos en los términos a los que alude el artículo 235° del C.T.P y del artículo 9°, segundo párrafo del apartado 2 inciso b) de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (Ley 23.548 B.O 26/01/1988) a la cual adhiere la provincia sin limitaciones ni reservas mediante Ley 5.028 (B.O. 05/07/1988).

Es por lo antedicho que cabe declarar al Formulario 01 carente de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones en ella plasmadas, en consecuencia, no puede ser considerado como documento pasible de soportar el gravamen de sellos.

La doctrina enseña que constituye una característica fundamental del Impuesto de Sellos el principio de la instrumentación, por el cual, no se configura el hecho imponible si los actos o contratos no están formalizados en instrumentos públicos o privados (García Vizcaino Catalina, Derecho Tributario).

A mayor abundamiento, en la Sesión Ordinaria del 14/12/17 de la Honorable Legislatura de Tucumán, frente al tratamiento de la Ley 9.071, los legisladores resaltaron la existencia de fallos de la Corte Suprema de Justicia que declaran la Inconstitucionalidad del cobro de un Impuesto de Sellos a los vehículos de extraña jurisdicción, brindando a los tucumenes 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.

Dr. JORGE E. POSSE BONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. GUSTAVO J. MESA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN



En consecuencia, la Ley 9.071 de fecha 20/12/2017, en su artículo 2º sustituye el inciso 54 del artículo 278º 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", equiparando de esta manera las operaciones realizadas en concesionarios de jurisdicciones que no se encuentren inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos con las que si lo están, eliminando de ésta manera la aduana interna que se había generado y que se encuentra expresamente prohibida por el artículo 9º de la Constitución Nacional.

Si bien la norma no tiene efecto retroactivo y no se aplica al presente caso, resulta clarificador que, ante las sentencias que ha venido distando tanto el fuero Contencioso Administrativo, como las Cámaras de Documentos y Locaciones y el Máximo Tribunal de la Provincia, el Poder Legislativo haya plasmado mediante Ley (aun 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 cero kilómetro.

Este Tribunal no puede desconocer, no solo el fallo citado "Bulacio de Terán...", sino los 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. Entiendo que dicho reconocimiento ya ha sido declarado por la Honorable Legislatura Provincial con el dictado de la ley N° 9.071, dando fin de esa manera, a la problemática generada sobre la cuestión sometida a examen.

El art. 161º del C.T.P., 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 rama tributaria. En este sentido,

Dr. JORGE E. ROSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

considero que el término 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 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 contundentemente: "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 la declaración de 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 por la D.G.R. 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.

En definitiva y en base al análisis y los antecedentes expuestos, hay un elemento concreto que es trascendental para resolver en materia del Impuesto de Sellos, cual es, 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 por la D.G.R. el 21/12/2004, declarada por la Sala I de la Excm. 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 Excm. Corte Suprema de Justicia de Tucumán en Sentencia N° 1.715/2017 de fecha 10/11/2017, siguiendo en su razonamiento un criterio rector que reconoce innumerables precedentes, cuyos fundamentos este Tribunal comparte y aplica al caso sometido a decisión.

Por ello, corresponde HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente AISLACIONES Y SERVICIOS S.R.L., CUIT N° 30-71008989-9,

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
San Martín 262, 3° Piso, Block 3

Expte. 547024-2017  
San Martín de Tucumán

en contra de la Resolución N° D 479/17 de la Dirección General de Rentas, dictada en fecha 24/08/17 y en consecuencia dejar sin efecto íntegramente la misma, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.

En mérito a ello, y visto el resultado del presente acuerdo,

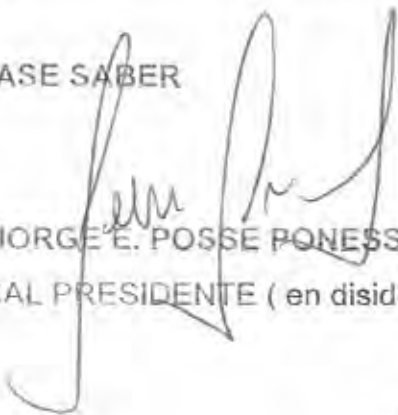
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

**1. NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente AISLACIONES Y SERVICIOS S.R.L. en contra de la Resolución N° D-479/17, dictada con fecha 24/08/2017 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y por lo tanto confirmar la misma.


**2. REGISTRESE, NOTIFIQUESE y ARCHIVESE.**

A.P.M.

HAGASE SABER

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL PRESIDENTE ( en disidencia)

  
C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

ANTE MI

  
DRA. SILVIA M. MENEGHELLO  
SECRETARIA