

SENTENCIA N° 492/18

Expte. N° 249/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 03 días del mes de *Octubre* de 2018, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN** Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y Dr. José Alberto León (Vocal) a fin de resolver la causa caratulada, **PEDRO CESAR LIPRANDI OLIVA S/ RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 249/926/2017 (Expte DGR N°40511/376/R/2014) 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** dijo:

I.- Que el contribuyente **PEDRO CESAR LIPRANDI OLIVA**, CUIT N° 20-30540971-6, presentó Recurso de Apelación (fs.38/46) en contra de la Resolución D 179/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 18/04/2017 obrante a fs. 34/35. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente y confirmar el Acta de Deuda N° A 328-2016, practicada en concepto del Impuesto de Sellos y APLICAR una Sanción de Multa por \$ 3.177,00 (Pesos Tres Mil Ciento Setenta y siete con 00/100) 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.-

Manifiesta el apelante la ilegitimidad, ilegalidad e inconstitucionalidad del tributo y lo considera discriminatorio.-

Sostiene que la postura adoptada por la D.G.R en la resolución que cuestiona, no tiene ningún asidero legal, al asentarse en normas que resultan inconstitucionales. Por lo que entiende el contribuyente que el acto de

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

determinación es nulo de nulidad absoluta por aplicación del art. 48 inc. b) de la Ley 4537 (por violación de la ley aplicable).-

Esgrime que la inconstitucionalidad del tributo se demuestra con lo dispuesto por el art. 235 del C.P.T y con las disposiciones del Régimen Jurídico del Automotor regulado actualmente por el Decreto 1147/1997.-

Afirma que a la luz de las normas indicadas resulta incuestionable que el formulario de Solicitud de Inscripción Inicial F.01 no es instrumento y no constituye norma gravada, es decir que su existencia no configura el hecho imponible descripto por el art. 235 del C.T.P.-

Sostiene que la resolución de la D.G.R se aparta de la norma contenida en el art. 235 del C.P.T. en cuanto al hecho imponible del impuesto y pretende extenderlo a situaciones no previstas expresamente por la Ley.-

Plantea la inconstitucionalidad del art. 13 – inc. 2, apartado f), punto 3 de la Ley 8467, en juego con la exención planteada a través del inc. 54 del art. 278 del Código Tributario Local (Ley 5121) y el art. 1 de la RG 92/89 dictada por la D.G.R.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expresa que tales normas resultan inconstitucionales a la luz de su confrontación con la Constitución Provincial y fundamentalmente por encontrarse en conflicto con las previsiones de los arts. 16 y 75 inc. 13 de la Constitución Nacional.-

Indica que recientemente la CSJN ha dictado una serie de fallos señeros que persiguen limitar los excesos de los fiscos provinciales y menciona alguno de ellos. También hace referencia a jurisprudencia local.-

Respecto de la multa se agravia por la sanción impuesta atento a que toda infracción por omisión de impuestos para poder ser atribuida al infractor, requiere la concurrencia no sólo del elemento objetivo sino también del subjetivo. Sostiene que en el presente caso lucen ausentes ambos elementos.-

Dr. JORGE E. POISSÉ POINSSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CDR. JORGE GUSTAVO BARRONEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Finalmente solicita se apliquen los precedentes jurisprudenciales y doctrinarios y se deje sin efecto la determinación tributaria por Acta de Deuda N° A 328-2016 y la Resolución D 179/17 dictada por la D.G.R.-

II.- Que a fs. 13/18 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 formulario F-01 que sirve de base para la inscripción inicial del vehículo automotor constituye sin lugar a dudas un instrumento sujeto al Impuesto de Sellos conforme lo establece el art. 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 el adquirente la propiedad del bien.-

Indica que la gravabilidad del Formulario F-01 resulta indiscutible puesto que el mismo es un documento que acredita un acto u operación que constituye el derecho de propiedad sobre el vehículo, ello conforme lo establece el régimen legal aplicable a los mismos.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Sostiene la Autoridad de Aplicación que el planteo de inconstitucionalidad de los decretos invocados por el contribuyente no resulta aplicable al caso de autos, teniendo en cuenta el tipo de control de constitucionalidad difuso imperante en nuestro sistema, en donde su declaración tiene efectos entre partes y para el caso concreto.-

Esgrime la Autoridad de Aplicación que el art. 235° del C.T.P. refleja la potestad que le asiste a la Provincia para legislar y establecer pautas en materia tributaria, y así lo dispone el art. 121° de la Constitución Nacional.-

Afirma que de ninguna manera las normas cuestionadas gravan al vendedor del automotor, ni a la entrada de la mercadería, sino que lo gravado es la instrumentalidad de una determinada operación civil y/o comercial de la que surge un título jurídico, esto es la solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 6122120, que

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

Dr. ESTEBAN J. MARTIN  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

configura la materia imponible prevista en el Digesto Tributario y en el art. 4, apartado B, inc.f -3 del Decreto N° 2507.-

Respecto de los agravios formulados contra la multa impuesta en el Sumario N° M 328-2016, expresa la Autoridad de Aplicación que deviene en abstracto expedirse conforme lo establecido en el antepenúltimo párrafo del art. 7 ° de la Ley 8873, con las modificatorias de la Ley 9013.-

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

III.- Que a fs. 24/25 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 473/17 de fecha 07/09/2017, en donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.-

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 exployado 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 art. 13° inciso 2 apartado f) punto 3), de la Ley 8.467 y del art. 1° de la Resolución General N° 138 emanada de la DGR el 21/12/2004, 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 REDRO CESAR LIPRANDI OLIVA, CUIT N° 20-30540971-6, por medio de la solicitud de inscripción inicial F -- 01 N° 6122120 de fecha 02/09/2014 obrante a

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO MIRAMONTE  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

fojas 02 de marras, suscribió en carácter de titular la inscripción del automotor dominio ODA-920, Marca Chevrolet, Tipo Sedan 4 puertas, modelo Classic, solicitando su inscripción ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Seccional Nro. 3 – San Miguel 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, el cual se negó a tributar.

Frente a ello, con fecha 13/05/2016 el contribuyente fue notificado del Acta de Deuda N° A 328-2016, por medio de la cual el organismo fiscal le determinó una deuda de \$ 3.177 (Pesos Tres Mil Ciento Setenta y Siete) en concepto de Impuesto de Sellos, 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 de Sumario N° M 328-2016.

Efectuada por el interesado la correspondiente impugnación y el descargo, la D.G.R. mediante Resolución N° D 179/17 de fecha 18/04/2017, dispone rechazar la impugnación en contra del Acta de Deuda N° A 328-2016 confeccionada en concepto del Impuesto de Sellos, confirmando la misma y rechazar el descargo en contra del Sumario aplicando una multa por la suma de \$3.177 (Pesos Tres mil Ciento Setenta y Siete), equivalente al cien por ciento (100%) del gravamen omitido.

En contra de esa resolución es que el contribuyente dirige su Recurso de Apelación.

Como primera medida, invocaré 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".

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAJAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAJAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 art. 13° 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".

A su vez, el art. 1° de la RG 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 tributarse 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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, ausencia de instrumento público o privado que contenga acto o contrato de contenido económico, tal como dispone el art. 235° de la Ley 5.121 y el art. 9°

inciso b) apartado 2 de la Ley 23.548 del 26/01/1988, a la cual la Provincia adhiere sin limitaciones ni reservas mediante Ley 5.928 (B.O. del 05/07/1988).

La mencionada norma federal expresa en su art. 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 art. 235° del CTP expresa que: "...Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones celebrados, que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el que pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes".

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

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.

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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BORGES PONEBSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

La Sentencia dictada por la Excma. Cámara Contencioso descarta 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, aun 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 sé 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. 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).

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dicho en los términos de la CSJN, 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 art. 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 5.928 (B.O. 05/07/1988).

JORGE E. DUBSE POWESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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 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.

En consecuencia, 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", 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 art. 9° 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 dictando 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 (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 cero kilómetro.

Este Tribunal no puede desconocer, no solo el fallo citado "Bulacio de Teran...", sino innumerables pronunciamientos de la Corte Suprema Provincial y Nacional

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

(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 H. Legislatura provincial con el dictado de la ley N° 9071, dando fin de esa manera, 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 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 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

C.P.N. JORGE JUSTIANO  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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 art. 13° inciso 2 apartado f) punto 3) de la Ley 8.467 y del art. 1° de la Resolución General N° 138 emanada por la DGR el 21/12/2004, declarada por la Sala I de la Excma. Cámara Contencioso Administrativa, en autos caratulados "Bulacio de Terán Maria 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, siguiendo en su razonamiento un criterio rector que reconoce innumerables precedentes, cuyos fundamentos este Tribunal comparte y aplica al caso sometido a decisión.

Con respecto a la Multa impuesta por el Art. 2 de la Resolución apelada, habiendo concluido que el contribuyente con su conducta no infringió el hecho punible que contempla la norma y en aras al principio de accesoriedad, deviene abstracto su tratamiento.- Quedando en consecuencia también sin efecto la multa sancionada por el Art. 2 de la Resolución N° D 179/17 de fecha 18/04/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán.-

Por ello, corresponde **HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente PEDRO CESAR LIPRANDI OLIVA CUIT N° 20-30540971-6 en contra de la Resolución N° D 179/17 de fecha 18/04/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia dejar sin efecto la misma, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.**

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I° a III° de la opinión emitida por el Sr. Vocal proopinante. Sin embargo, formulo disidencia en relación al encuadre jurídico de la cuestión sometida a decisión y a la conclusión expuesta en el punto IV° de su voto. En consecuencia, procedo a exponer los fundamentos que motivan la resolución que propongo.-

II.- Que ingresando al análisis del caso sometido a examen, adelanto mi opinión en el sentido que el recurso no puede prosperar.-

Según se desprende de los antecedentes de autos, el contribuyente PEDRO CESAR LIPRANDI OLIVA, CUIT N° 20-30540971-6 y BORIGEN BETZEL S.R.L. CUIT N° 30-68127321-9; suscribieron la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 6122120 de fecha 02/09/2014 en calidad de adquirente y vendedora del

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

automotor dominio ODA 920. El instrumento obra a fs. 02 del Expte. D.G.R. N° 40511/376/R/2014, y tuvo por objeto la inscripción del rodado ante el Registro Nacional de Propiedad Automotor, Seccional Tucumán N° 3; a efectos de transferir su dominio.-

En oportunidad de su presentación, la autoridad registral solicitó 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 requerimiento se fundó en lo dispuesto por la Resolución General N° 138/04. El contribuyente negó estar alcanzado por la obligación.-

La autoridad de aplicación emitió el Acta de Deuda N° A 328-2016 del 26/04/2016, la que determinó una obligación de \$3.177,00 (Pesos Tres Mil Ciento Setenta y Siete con 00/100), en concepto de Impuesto de Sellos. La determinación se fundó en las disposiciones del art. 235 y concordantes del Código Tributario Provincial, y en lo dispuesto en el art. 13, inciso 2), apartado f), punto 3), de la Ley N° 8.467. Asimismo, dispuso la instrucción del Sumario N° M 328-2016, para verificar la configuración de la infracción prevista en el art. 286 inciso 1) del digesto antes mencionado.-

El contribuyente realizó la impugnación y descargo previstos en el art. 98 y 123 del Código Tributario Provincial (fs. 19/25 del Expte. D.G.R. N° 40511/376/R/2014). -

La D.G.R. emitió la Resolución N° D 179/17, del 18/04/2017, que dispuso: 1) Rechazar la impugnación interpuesta en contra del Acta de Deuda N° 328-2016, confeccionada en concepto de Impuesto de Sellos, confirmando la misma; 2) Rechazar el descargo realizado en el Sumario N° M 328-2016, aplicando una multa por la suma de \$3.177,00 (Pesos Tres Mil Ciento Setenta y Siete con 00/100), equivalente al cien por ciento (100%) del gravamen omitido. (fs. 34/35 del Expte. D.G.R. N° 40511/376/R/2014).-

Contra dicha resolución el contribuyente interpuso el presente Recurso de Apelación en los términos Art. 12 inc. 1° y 2° y Art. 134 inc. 2° del Código Tributario Provincial (fs. 38/46 Expte. D.G.R. N° 40511/376/R/2014). -

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. E.R.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

La cuestión central de la discusión consiste en determinar si la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 6122120, configuraba la materia imponible prevista por el art. 235 del Código Tributario Provincial, a la fecha de producción del hecho sindicado como fuente de la obligación tributaria.-

El mencionado artículo establece "Por todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso o susceptibles de apreciación económica e instrumentados y por las operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21.526, que se realizaren en el territorio de la Provincia, se pagará el impuesto establecido en el presente título. 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. También se encuentran sujetos al pago de este impuesto los actos, contratos y operaciones realizados fuera de la jurisdicción de la Provincia, cuando de su texto o como consecuencia de ellos resulte que deben ser negociados, ejecutados, cumplidos en ella o cuando los bienes objeto de las transacciones se encuentren radicados o situados en el territorio provincial..."-.

Asimismo, la Ley 8.467, art. 13, inciso 2), apartado f), punto 3), vigente al momento del hecho, 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%)...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".-

El acto, contrato u operación que sustenta el presente caso consiste en una compraventa de un automotor cero kilómetro celebrado entre el contribuyente

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAI  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

VOCAI  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 249-926-2017  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 13 de 13