

SENTENCIA N° 546 /18

Expte. N° 342/926/2017

En San Miguel de Tucumán, a los 05 días del mes de Octubre 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, el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como "**SOCIEDAD AGUAS DEL TUCUMAN S.A.P.E.M. s/RECURSO DE APELACIÓN**" Expte. N° 342/926/2017 (EXPTE. D.G.R. N° 14.935/376/R/2015);

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 SOCIEDAD AGUAS DEL TUCUMAN S.A.P.E.M., CUIT N° 30-70861788-8, a través de su apoderada general para juicios, Dra. María Valeria Abdo, presentó Recurso de Apelación (fs. 36/39 del Expte. 14.935/376/R/2015) en contra de la Resolución N° D 308/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 31/05/2017 obrante a fs. 32/33 del mismo. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente, en contra del Acta de Deuda N° A 1028-2016, practicada en concepto de Impuesto de Sellos, confirmándose la misma; y DECLARAR ABSTRACTO el pronunciamiento respecto del descargo interpuesto en contra del Sumario N° M 1028-2016.

Inicia su presentación la recurrente, manifestando que la resolución que dispuso el rechazo a los planteos de nulidad e impugnación por ella planteados, no se encuentra debidamente fundamentada, haciendo solo referencia en forma vaga y literaria a su pedido de nulidad, sin aportar los argumentos que justifiquen el

decisorio.

JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE-PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. 342.926.2017  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 1 de 27

En idéntico sentido, cita como segundo agravio la falta de igualdad ante la ley, violatoria del art. 16 de la C.N., toda vez que, considera, las personas que optan por comprar un vehículo fuera de la Provincia de Tucumán, se ven perjudicadas con el pretense pago del Impuesto de Sellos a la transferencia de automotores, en un 3% sobre el valor del vehículo. Manifiesta que la creación de un nuevo tributo debe ser efectuada por ley y no puede dejarse nunca que se haga mediante legislación delegada y menos todavía a la potestad reglamentaria.

Entiende que el fundamento del Ejecutivo Provincial es la necesidad de promover las compras en Tucumán, pero que la misma altera la libre circulación y restringe el derecho de propiedad, constituyendo una suerte de barrera aduanera de afectación indiscutible a los consumidores, encareciendo un vehículo que se podría adquirir más barato en una concesionaria foránea o en una concesionaria local no oficial.

Considera que la Ley 8.467, a través de su art. 13, inc. 2), apartado f), punto 3) fija, sin más justificativo que el desarrollo económico provincial, un nuevo tipo tributario en función del domicilio de la concesionaria vendedora, con la exención para tal tributo a las concesionarias con sede tributaria en la Provincia de Tucumán (art. 278 inc. 54). Concluye en que es visible y grosera la afectación del principio de igualdad ante la Ley consagrada por el art. 16 de la C.N.

Alega que existe en autos una total ausencia de instrumentalidad, es decir de un "instrumento público o privado que contenga acto o contrato de contenido económico" en los documentos que la norma utiliza como supuestos configurativos del hecho imponible, ya que la factura de compra de un vehículo cero kilómetro, no tiene los caracteres exteriores de un título jurídico que permita entender por comprendidas las operaciones de oferta y aceptación contractual.

Aduce que el rechazo infundado de la impugnación realizada le produce un gravamen irreparable en los derechos constitucionalmente amparados de principio de igualdad ante la ley y derecho a la propiedad.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. JOSSE PONSESA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Concluye el recurrente su presentación solicitando se tenga por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación interpuesto en contra de la multa establecida mediante Sumario Expte. N° 14.935/376/R/2015, revocándose el mismo por contrario imperio y formulando finalmente expresa reserva de Caso Federal (art. 14 de Ley 48).-

II.- Que a fs. 08/11 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.

Manifiesta 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.

Sostiene que el gravamen es de naturaleza formal y objetivo, pues si bien en general, se aplica en función de actos jurídicos de contenido económico, tiene su origen en el instrumento en que se materializan, de manera que un contrato que pudiera concertarse en forma verbal, no está sujeto al gravamen.

Afirma que son instrumentos, aquellos escritos destinados a verificar hechos jurídicos de connotación económica, es decir, 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 F-01.

Explica que en los sistemas de registros "constitutivos", la inscripción en el mismo es un elemento esencial para la constitución o nacimiento del derecho. Antes de la registración no existe derecho real, sino simplemente personal. El dominio de un automotor nace, afirma, a partir de la inscripción en el Registro respectivo y que recién a partir de ese momento se producen los efectos de la transmisión entre las partes.

Expresa que la naturaleza constitutiva del sistema registral en materia de automotores implica que la inscripción no solo hace oponible el dominio frente a

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



terceros, sino que es a partir de la registración cuando se producen efectos, incluso entre las partes.

Alega 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.-

Infiere 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.

A la vez, en relación al agravio formulado por la apelante respecto a los argumentos usados para fundar el rechazo al pedido de nulidad, reitera que el mismo es una simple expresión de disconformidad para con aquellos. Sostiene que la sanción de nulidad reviste tal gravedad, que se requiere la acreditación efectiva y fehaciente de un vicio de trascendencia tal que haya, a su vez, provocado un menoscabo o lesión ciertos en el ejercicio del derecho de defensa de la parte afectada. Que en consecuencia, siendo insuficientes los argumentos utilizados a los fines de lograr la sanción de nulidad del acto administrativo, el cual se presume legítimo (art. 47 Ley de Procedimientos Administrativos Tucumán), entiende que corresponde rechazar el planteo pretendido por el impugnante.

Por otra parte, respecto al agravio sostenido por el apelante en relación a que un nuevo tributo debería ser creado por ley y no podría dejarse que se haga mediante legislación delegada, sostiene que tal argumento debe ser rechazado, toda vez que en el presente caso la alícuota aplicable se encuentra regulada por la Ley 8.467, art. 13, Punto 2) f).

En cuanto al planteo de inconstitucionalidad esgrimido por el recurrente, señala que el ámbito administrativo no es el adecuado para su tratamiento, debiendo el presentante ocurrir por ante la autoridad y mediante la acción jurisdiccional

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE F. PONSE BONESA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JINEZ  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

competente. Así, el ejercicio del control de inconstitucionalidad de las normas recae en el Poder Judicial. Afirma que la Doctrina sostiene que cuando se cuestiona la constitucionalidad de normas que reglamentan la materia tributaria, su análisis excede este marco, por cuanto implica el análisis de cuestiones sustanciales que exorbitan el examen de estos autos, que se meritúa desde un aspecto solo formal.

Finalmente y con respecto a la multa por la instrucción del Sumario N° M 1028-2016, por supuesta configuración de la infracción prevista en el art. 286 inc. 1 del Código Tributario Provincial, entiende que su tratamiento deviene en abstracto en virtud de lo dispuesto por el art. 7° de Ley 8.873, con las modificaciones incorporadas por Ley 9.013.

Concluye su presentación ofreciendo prueba instrumental y, previa reserva del Caso Federal, peticona se dicte Sentencia confirmando la resolución apelada en lo que respecta al impuesto determinado mediante Acta de Deuda N° 1028-2016 y se declare abstracto el tratamiento de las defensas planteadas en contra de la multa aplicada mediante Resolución N° M 1028-2016.

III.- Que a fs. 18/19 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 493/17, por la cual 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.- Ahora bien, adentrándonos en el análisis y consideración de los argumentos vertidos por las partes en sus respectivos 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° 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 2 apartado f) punto 3), de la Ley 8.467 y del artículo 1° de la Resolución General N° 138/04 emanada de la D.G.R. 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

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCALE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. JOSSE POMESKA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE OSORIO JIMÉNEZ  
VOCALE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Sentencia fue confirmada por la Excm. Corte Suprema de Justicia en Sentencia N° 1.715 de fecha 10/11/2017.-

Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, el contribuyente SOCIEDAD AGUAS DEL TUCUMAN S.A.P.E.M., CUIT N° 30-70861788-8 por medio de Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 6158739, de fecha 20/03/15 obrante a fojas 02 de Expte. N° 14.935/376/R/2015, suscribió en carácter de titular la inscripción del automotor dominio OSC750, Marca: Volkswagen, Tipo: Pick-Up, Modelo: Amarok 2.0 TDI 140 CV 4x2, solicitando su inscripción ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Secc. 1 de la Provincia de Tucumán.-

En dicha oportunidad, y en virtud de lo dispuesto por la Resolución General N° 138/04 de la Dirección General de Rentas, el mencionado Registro 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, en fecha 26/01/17, el contribuyente fue notificado del Acta de Deuda N° A 1028-2016, por medio de la cual, el organismo fiscal determinó una deuda de \$8.835 (Pesos Ocho Mil Ochocientos Treinta y Cinco con 00/100) 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; en idéntico sentido, se lo notificó también de la instrucción del Sumario N° M 1028-2016, por supuesta configuración de la infracción prevista en el art. 286 inc. 1 del C.T.P.-

Efectuados por el interesado la correspondiente impugnación y el respectivo descargo, la D.G.R. mediante Resolución N° D 308/17, de fecha 31/05/17, dispuso Rechazar la impugnación en contra del Acta de Deuda N° A 1028-2016, confeccionada en concepto del Impuesto de Sellos, confirmando la misma, y Declarar Abstracto el pronunciamiento respecto del descargo presentado en contra del Sumario N° M 1028-2016.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE CUSTIN JIMENEZ  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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”.-

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 F-01, para lo cual se seguirán los lineamientos adoptados por el Máximo Tribunal Provincial y Nacional.-

El artículo 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 artículo 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, como 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  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE BONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
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 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 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 F-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.-

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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 Excma. Cámara Contencioso descarta el argumento de la demandada según el cual el Formulario 01 presenta los 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 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).-

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 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 5.928 (B.O. 05/07/1988).-

DR. JOSE ALBERTO LEON  
FISCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. POSSE PONSASSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE BRYANO AMEN  
FISCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Es por lo antedicho que cabe declarar al Formulario F-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 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 artículo 2° sustituye el inciso 54 del artículo 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 artículo 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 Teran...", 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. Entiendo que dicho reconocimiento ya ha sido declarado por la H. 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. 161° 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 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 así también la 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° 138/04 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 APELACION

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

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



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° 138/04 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.-

Por ello, corresponde HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente SOCIEDAD AGUAS DEL TUCUMAN S.A.P.E.M., CUIT N° 30-70861788-8, en contra de la Resolución N° D 308/17 de la Dirección General de Rentas, y en consecuencia dejar sin efecto el Acta de Deuda N° A 1028-2016, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.-

El señor vocal **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 preopinante. 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.-

Como cuestión liminar, corresponde determinar la normativa vigente al momento de configurarse la obligación tributaria determinada por la Autoridad de Aplicación.-

En su presentación inicial (fs. 19/21 del Expte. D.G.R. N° 14.935/376/R/2015), consistente en impugnación y defensa opuestas en los términos del art. 98 y 123

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

del Código Tributario Provincial; contra el Acta de Deuda N° A 1028-2016 y Sumario N° M 1028-2016; el contribuyente sostuvo la violación del Principio de Legalidad en materia tributaria; según los argumentos y la doctrina judicial citada en su presentación.-

Sostuvo que el sistema creado por el Decreto 4.271/3 (ME) del 30/11/2004 complementado por el Decreto N° 4.568 (ME) del 20/12/2004; y Resolución General N° 138 del 21/12/2004 de la DGR, resultan inconstitucionales, ya que so pretexto de la fijación de una alícuota del impuesto de sellos, por decreto se creó una nueva figura tributaria, un hecho imponible distinto al impuesto de sellos que establece el art. 235 del Código Tributario. Indicó que ello resultaba contrario al principio "*Nullum Tributum sine Lege*", consagrado por el artículo 3 del Código Tributario y el segundo párrafo del inciso 2° del artículo 101 y el artículo 24, ambos de la Constitución de la Provincia.-

A su turno, al deducir el presente Recurso de Apelación en los términos del Art. 12 inc. 1° y 2° y Art. 134 inc. 2° del Código Tributario Provincial (fs. 36/39 del Expte. D.G.R. N° 14.935/376/R/2015) contra de la Resolución N° D 308/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 31/05/2017 obrante a fs. 32/33 de dicho expediente; el contribuyente fundó nuevamente sus agravios en la inconstitucionalidad de los decretos y resolución antes citados, así como de las Leyes 8.467 y 8.468. Como sustento del recurso citó de precedentes judiciales de la Excma. Cámara Contencioso Administrativo.-

Corresponde en consecuencia establecer las normas jurídicas que rigen el caso de estas actuaciones, de acuerdo a lo establecido por el art. 18 del Código Tributario Provincial y art. 29 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal Fiscal de Apelaciones. En este punto debe tenerse en cuenta que el nacimiento de la obligación tributaria se verifica al producirse las situaciones que, de acuerdo a las leyes, poseen tal efecto genético; según lo establece el art. 41 del Código Tributario Provincial.-

El hecho sindicado como fuente de la situación debatida en estas actuaciones se produjo con el ingreso del Formulario Solicitud de Inscripción Inicial F.01, de fecha

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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