

SENTENCIA N° 555 /18

Expte. N° 30/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia 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** 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, **GOMEZ RAQUEL BEATRIZ S/ RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 30/926/2018 (Expte DGR N° 40925-376-R-2017) y;

Se practica el sorteo, dando como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.-

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que la contribuyente **RAQUEL BEATRIZ GOMEZ, CUIT N° 27-14201979-0**, presentó Recurso de Apelación (fs.1/5) en contra de la Resolución D N°64/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 26/01/2018 obrante a fs. 30/31. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente y confirmar el Acta de Deuda N° A 2437-2017, practicada en concepto del Impuesto de Sellos, RECHAZAR el descargo interpuesto en contra del Sumario Instruido N° M 2437-2017 y APLICAR una Sanción de Multa por \$ 8.064,00 (Pesos Ocho Mil Sesenta y Cuatro) 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 que la DGR de manera ilegítima y temeraria pretende extender el ámbito de aplicación del impuesto de sellos sobre una mera transferencia de dominio, la cual prescinde justamente del hecho imponible en materia de impuesto de sellos.

Sostiene que, de la letra de la ley no surge de manera alguna que los instrumentos de inscripción queden contemplados como hechos imponibles en el impuesto de sellos.

Agrega que, el mencionado artículo define en su segundo párrafo qué se entenderá por instrumento susceptible de ser alcanzado por el tributo, no incluyendo solicitudes en cuestión. Por lo tanto, no pueden tomarse o tenerse en cuenta a los fines de aplicar el impuesto, ya que interpretando lo contrario, debería suponerse sin fundamento alguno que toda compraventa (aún sin instrumento) debería tributar sellos cuando aquel no es el espíritu de la ley.

Se agravia de la ilegalidad, arbitrariedad e inconstitucionalidad de los decretos a los cuales hace referencia la resolución que apela, por cuanto es la propia ley tributaria la que define en su art. 3, el hecho de que sólo la Ley puede crear, modificar o suprimir tributos, definir el hecho imponible, fijar alícuota del tributo y la base de cálculo e indicar el sujeto pasivo, lo cual es gravemente vulnerado por los decretos en cuestión, atento a que los mismos definen un nuevo sujeto pasivo del tributo.

Seguidamente, expone que en numerosos casos la DGR baja la alícuota del 3% al 1%, lo cual cercena el derecho constitucional a la igualdad. Sin que el presente agravio pueda interpretarse como un consentimiento a la pretensión de cobro de la DGR, el hecho de que la misma aplique alícuotas distintas para casos de transferencias de dominio implica un menoscabo al derecho a la igualdad de esa parte.

Por último, explica que los art. 9, 10 y 11 de la Constitución Nacional, de manera clara y concisa prohíben las aduanas internas dentro del territorio argentino. En efecto, al gravar con un impuesto provincial toda operación concertada fuera de la jurisdicción de la provincia, cuando a su vez se establece una exención si la misma operación fuera concertada mediante los mismo medios en el territorio de la provincia, no puede encuadrarse de otra manera que como una aduana interna, con todas las violaciones constitucionales que ello implica.

Finalmente, siendo legítimos y ajustados a derecho los fundamentos expuestos, solicita se haga lugar a los mismos y se rechace en consecuencia el sumario N°448/16, ello fundamentado en el principio por el cual lo accesorio sigue la suerte de lo principal.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

II.- Que a fs. 8/11 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 entonces la instrumentalidad de una determinada operación civil y/o comercial de la que surge un título jurídico. Para ello la doctrina sostiene que *"...constituye una característica fundamental del Impuesto de Sellos el principio de la instrumentación, por el cual no puede configurarse el hecho imponible si los actos o contratos no están formalizados en instrumentos públicos o privados"* (García Vizcaíno, Catalina "DERECHO TRIBUTARIO" Tomo III, Parte Especial, El Derecho Tributario Vigente, Editorial Depalma).

Expresa que en tal sentido, puede afirmar 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° 00356074 de fecha 30/06/2017, proporcionada por el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Seccional San Miguel de Tucumán N° 1, configura la materia imponible prevista en la normativa aplicable.

Sostiene que el Régimen Jurídico del Automotor, texto ordenado por Decreto N° 1114/97, con las modificaciones posteriores introducidas por las leyes N° 25.232; N° 25.345 y N° 25.677, en su artículo 2, dispone: *"La inscripción de buena fe de un automotor en el registro confiere al titular de la misma la propiedad del vehículo y el poder de repeler cualquier acción de reivindicación, si el automotor no hubiese sido hurtado o robado"*. Con ello descartamos, una vez más, los argumentos de la impugnante que intentan desvirtuar erróneamente lo determinado en el Acta de Deuda N° A 2437-2017, desde el punto de vista que la Solicitud de Inscripción Inicial tiene por fin inmediato establecer un derecho en cabeza del titular del vehículo.

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE W. POSSE POMEESA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En cuanto al reclamo de inconstitucionalidad, señala que no es el ámbito administrativo el adecuado para el planteo y tratamiento. El ejercicio del control de constitucionalidad de las normas recae en el Poder Judicial.

Seguidamente, en cuanto al planteo de violación al principio de igualdad ante la ley, sostiene que prácticamente todas las normas generan distinciones de alguna naturaleza con lo cual, se debe admitir que el principio de igualdad ante la ley, no es de aplicación absoluta, lo que no implica que sea discriminatorio el hecho de privilegiar las operaciones realizadas por concesionarias y terminales automotrices registradas como contribuyentes de Ingresos Brutos en la Provincia de aquellas que no están registradas de ese modo, ya que por una cuestión de política fiscal se está tratando de modo diferente a sujetos que se encuentran en diferentes situaciones, cuyo mérito o conveniencia no puede ser analizada por el Tribunal, so pena de incurrir en una extralimitación de competencias vedada por el ordenamiento jurídico.

Luego expone que el Impuesto de Sellos es un tributo que grava la circulación económica, esto es, las transferencias de riqueza por la presunción de que éstas revelan cierta capacidad contributiva. En consecuencia, ello nada tiene que ver con la prohibición de crear aduanas internas – art. 9 CN –, y de la libre circulación de mercaderías, artículos de producción o fabricación nacional o extranjera dentro del territorio de las provincias – art. 10 y 11 CN –, y con lo dispuesto por último, muy claramente, en el art. 11: *“y ningún otro derecho podrá imponérsele en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio”*.

Expresa seguidamente que las normas citadas garantizan la libre circulación de mercaderías, artículos de producción o fabricación nacional o extranjera en el territorio nacional, y prohíben a las provincias la creación de aduanas internas que graven dicha circulación o tránsito de bienes. Difiere entonces, de la naturaleza del gravamen cuestionado, donde lo que se grava es la circulación económica – inscripción en un registro - en virtud del poder tributario que detentan las provincias, en razón de las potestades no delegadas a la Nación, por la Constitución Nacional. Así las normas que considera vulnerada el impugnante,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

prohíben la obstaculización del tránsito de mercaderías, es decir de la entrada, salida y movilización de las mismas, lo cual no ocurre en la especie.

Manifiesta que respecto a la multa impuesta en virtud del Sumario N° M 2437-2017, instruido por esta Autoridad de Aplicación por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 286 inciso 1. Del Código Tributario Provincial (t. v.), conforme lo expuesto y a los antecedentes obrantes en el expediente de marras, se verifica que su conducta encuadra en la normativa citada.

Finalmente expresa que la acción punible se materializó, la omisión de pago se concretó en los hechos, es decir, se encuentra consumada y la conducta que se tipifica, perfectamente exteriorizada. En el caso concreto, se penaliza la falta de ingreso del Impuesto de Sellos, materializándose la infracción impositiva.

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

III.- Que a fs. 15/16 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 201/18 de fecha 17/05/2018, 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 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 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO MENENDEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, la contribuyente GOMEZ RAQUEL BEATRIZ, CUIT N° 27-14201979-0, por medio de la Solicitud de Inscripción Inicial F – 01 N° 00356074 de fecha 30/06/2017 obrante a fojas 02 de marras, suscribió en carácter de titular la inscripción del automotor dominio AB466IX, Marca TOYOTA, Tipo Sedan 5 Puertas, Modelo Etios XLS 1.5 6M/T, solicitando su inscripción ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Seccional N° 1 – 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 12/10/2017 el contribuyente fue notificado del Acta de Deuda N° A 2437-2017, por medio de la cual el organismo fiscal le determinó una deuda de \$ 8.064 (Pesos Ocho Mil Sesenta y Cuatro) 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 2437-2017.

Efectuada por el interesado la correspondiente impugnación y el descargo, la D.G.R. mediante Resolución N° D 64/18 de fecha 26/01/2018, dispone rechazar la impugnación en contra del Acta de Deuda N° A 2437-2017 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 \$ 8.064 (Pesos Ocho Mil Sesenta y Cuatro), 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

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

C.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

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 art. 13° inciso 2 aparatado 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.

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,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.M. JORGE CUSTAVO JIMENEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. PONS RONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 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).

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).

Es por lo antedicho que cabe declarar al Formulario 01 carente de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones en ella

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 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 (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.

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. POSSY JONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

C.R.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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 64/18 de fecha 26/01/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán.-

Por ello, corresponde **HACER LUGAR**, al recurso de apelación interpuesto por la contribuyente **GOMEZ RAQUEL BEATRIZ CUIT N° 27-14201979-0** en contra de la Resolución N° D 64/18 de fecha 26/01/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** el Acta de Deuda N° A 2437-2017 confeccionada en concepto de Impuesto de Sellos así como el Sumario N° M 2437-2017, 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.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POBSE POMBOSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

En sus agravios, el contribuyente indicó 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. Expresó que con el pretexto de la fijación de una alícuota del impuesto de sellos, se creó, por decreto, una nueva figura tributaria. Expuso que el hecho imponible es distinto al impuesto de sellos que establece el art. 235 del Código Tributario, por lo que se transgredió el principio "Nullum Tributum sine Lege", consagrado por el artículo 3 del Código Tributario y el segundo párrafo del inciso 2º del artículo 101 y el artículo 24, ambos de la Constitución de la Provincia. Cuestiono asimismo la constitucionalidad de la Ley 8.467 y 8.468.-

En consecuencia corresponde establecer las normas jurídicas que rigen el presente caso, 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.-

El nacimiento de la obligación tributaria se verifica al producirse las situaciones que, de acuerdo a las leyes, poseen tal efecto genético. Ello surge del 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 30/06/2017. El instrumento fue presentado ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor – Seccional Tucumán N° 1, suscrito por la recurrente y por la Concesionaria Treos Norte S.A., en carácter de adquirente y vendedora del vehículo automotor dominio AB 466 IX.-

En tales circunstancias, las normas que rigen el caso en recurso son las leyes N° Ley 8.467 (B.O. 30/12/2011) y 8.468 (B.O. 30/12/2011); y no los Decretos N°

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

4.271 (ME) del 30/11/2004, y N° 4.568 (ME) del 20/12/2004; ambos derogados por Decreto 676/3 (ME) del 09/04/2012.-

En consecuencia corresponde desestimar la existencia de agravio al Principio de Legalidad en materia Tributaria, consagrado por el artículo 3 del Código Tributario y por el artículo 101 inciso 2° segundo párrafo de la Constitución de la Provincia.-

Respecto a la cuestión de fondo, se desprende de los antecedentes que el contribuyente GOMEZ RAQUEL BEATRIZ CUIT N° 27-14201979-0 y TREOS NORTE S.A. CUIT N° 30-66184016-8 suscribieron la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 00356074 de fecha 30/06/2017 en calidad de adquirente y vendedora del automotor dominio AB 466 IX. El instrumento obra a fs. 02 del Expte. D.G.R. N° 40.925/376/R/2017, y tuvo por objeto la inscripción del rodado ante el Registro Nacional de Propiedad Automotor, Seccional Tucumán N° 1; 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, de acuerdo a lo establecido 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 2437-2017 del 31/10/2017, en la que determino una obligación de \$8.064,00 (Pesos Ocho Mil Sesenta y Cuatro 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 2437-2017, para verificar la configuración de la infracción prevista en el art. 286 inciso 1) del digesto antes mencionado (fs. 14/15 Expte. D.G.R. N° 40.925/376/R/2017).-

El contribuyente realizó la impugnación y descargo previstos en el art. 98 y 123 del Código Tributario Provincial (fs. 19/24 del Expte. tramitado ante la Autoridad de Aplicación). -

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION