

SENTENCIA N° 572 /18

Expte. N° 516/926/2017

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**, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, el Dr. José Alberto León (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **SARMIENTO JOSE ANTONIO S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 516/926/2017 (Expte. DGR N° 494/1214/R/2016) y;

Se procede al sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación de la causa, dando como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa quien será el Vocal Preopinante.

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

**I.- SARMIENTO JOSE ANTONIO, CUIT N° 20-33137886-1**, presenta Recurso de Apelación (fs.42/59) en contra de la Resolución N° D 378/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 14/07/2017 (fs. 39/40). En ella se resuelve *"RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente y confirmar el Acta de Deuda N° A 615-2016, practicada en concepto del Impuesto de Sellos y APLICAR una Sanción de Multa por \$ 9.534,00 (Pesos Nueve Mil Quinientos Treinta y Cuatro) equivalente al 100 % (Cien por Ciento) del gravamen omitido, por configuración de la infracción prevista en el artículo 286° inciso 1) del Código Tributario Provincial"*.

El recurrente sostiene que:

El formulario de inscripción inicial de un vehículo adquirido en otra provincia no es una operación económica susceptible de ser gravada con el Impuesto de Sellos. No reviste los caracteres exteriores de un título instrumentado a través del que se pueda exigir el cumplimiento de una obligación. Cita Jurisprudencia.-

-La compra venta en otras provincias de vehículos automotores no se encuentra alcanzada por el Impuesto de Sellos. Resulta contraria a derecho la interpretación de la DGR referida a que existe hecho imponible. Cita jurisprudencia.

-Plantea la inconstitucionalidad del gravamen y de la pretensión del Fisco. Solicita el archivo de las actuaciones.

II.- A fs. 01/05 del expediente N° 516/926/2017, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso.

Sostiene que:

-El artículo 235° del C.T.P., y la ley N° 8467 son las normas que otorgan la potestad a la Provincia para legislar y establecer pautas en materia tributaria. Así lo dispone el art. 121° de la Constitución Nacional.

-Lo que se grava con el impuesto de Sellos son actos o contratos que tengan los caracteres exteriores de un título jurídico. La solicitud de Inscripción Inicial, configura la materia imponible prevista en la normativa aplicable.

-La mayoría de la doctrina sostiene que son instrumentos aquellos escritos destinados a verificar hechos jurídicos de connotación económica. Aquellos que su redacción tenga por fin probar la existencia de un acto jurídico o material con efectos jurídicos ciertos o eventuales. Tal el instrumento que se presenta ante el registro. Por lo tanto se encuentra gravado con el hecho imponible.

- El planteo del contribuyente debe ser rechazado.

III.- A fs. 15/16 del expediente de cabecera, está agregada la Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 633/17. Allí se declara la cuestión de puro derecho, y se llaman autos para sentencia conforme lo dispuesto en el artículo 151° del C.T.P.

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

Resulta aplicable al caso el criterio expuesto en los autos "*Bulacio de Terán María vs. Provincia de Tucumán s/Amparo*", sentencia N° 1137 de la Sala I de la Excma.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Cámara en lo Contencioso Administrativo del 02/12/2016. Ella 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 de la DGR del 21/12/2004, ordenando a la demandada se abstenga de gravar con el impuesto de sellos la operación de compra automotor realizada por la actora. 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 SARMIENTO JOSE ANTONIO, CUIT N° 20-33137886-1, a través de la solicitud de inscripción inicial F – 01 N° 06564270, de fecha 07/03/2016 ( fs. 2), suscribió la inscripción del automotor dominio PPG 773, Marca TOYOTA, Tipo Sedan 4 puertas, modelo COROLLA MY16 XEI MT, solicitando su inscripción ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Sec. Concepción-Tucumán.

En dicha oportunidad, y en virtud de lo dispuesto por la Resolución General N° 138/04, el Registro requirió el pago del Impuesto de Sellos previsto en el art. 13, inciso 2, apartado f), punto 3), de la Ley 8467. El contribuyente negó que corresponda tributar. Como consecuencia fue notificado del Acta de Deuda N° A 615-2016 fechada el 19/08/2016 por la que el organismo fiscal le determinó una deuda de \$ 9.534,00 (Pesos Nueve Mil Quinientos Treinta y Cuatro con 00/100) en concepto de Impuesto de Sellos. Ello en virtud de lo dispuesto en el art. 235 y concordantes del CTP, y art. 13, inciso 2), apartado f), punto 3), de la Ley N° 8.467. Asimismo ordena instruir un sumario por la supuesta configuración de la infracción prevista en el artículo N° 286 inciso 1) del C.T.P.

A fojas 39/40 está agregada la Resolución de la DGR N° D 378/17 que confirma el Acta de Deuda impugnada e impone la sanción de multa por \$ 9.534,00 (Pesos Nueve Mil Quinientos Treinta y Cuatro) equivalente al 100 % (Cien por Ciento) del gravamen omitido, por configurar su conducta en el artículo 286° inciso 1) del Código Tributario Provincial.-

V.- El artículo 161° del CTP, expresa: "El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
FISCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE BUSTAVO JIMENEZ  
FISCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma”.

Tanto la Ley 8.467 como la RG N° 138/04 son declaradas inconstitucionales en los fallos citados. Pese a ello son invocadas por la D.G.R. para gravar con el Impuesto de Sellos los Formularios 01 que inscriben a los automotores en los registros respectivos. Entonces el análisis que corresponde efectuar recae en la naturaleza jurídica del Formulario 01. Para ello seguiré los lineamientos adoptados por el Máximo Tribunal Provincial y Nacional.-

El artículo 13° inciso 2 apartado f) punto 3) de la Ley 8.467 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...”.-

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 Agentes de Percepción del Impuesto de Sellos que corresponde tributar por los contratos de compraventa de vehículos automotores. También por la documentación de cualquier naturaleza que se presente como título justificativo de la propiedad. El pago del impuesto resulta necesario para obtener la matriculación del automotor o la inscripción de la transmisión de dominio.

Tanto la Sala I de la Cámara Contencioso Administrativo como la Corte Suprema de Justicia de la provincia de Tucumán en los autos caratulados: “*Bulacio de Terán María vs. Provincia de Tucumán s/ Amparo*” toman como argumento central para declarar la inconstitucionalidad de las normas la ausencia de instrumentalidad, es decir, de instrumento público o privado que contenga acto o contrato de contenido económico como dispone el artículo 235° de la Ley N° 5.121 y el artículo 9° inciso b) apartado 2 de la Ley Nacional N° 23.548 del

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
Dr. ALBERTO LEON  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

26/01/1988, a la cual la Provincia adhiere sin limitaciones ni reservas mediante Ley N° 5.928 (B.O. del 05/07/1988).-

La norma federal expresa en su artículo 9°, segundo párrafo apartado 2, inciso b) *"...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 *"...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 pues en indagar si las disposiciones transcritas se adecuan al hecho imponible al que refieren. Es decir 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 artículo N° 235° de la Ley N° 5.121.

El artículo N° 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 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 que el hecho generador del gravamen es la documentación que instrumenta el contrato de contenido económico.-

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
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

La Sentencia dictada por la Excm. Cámara Contencioso Administrativo descarta el argumento de la DGR 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. 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 01 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, con lo dispuesto en el Código Fiscal de la provincia y en la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos. Ambos 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. Así lo ha dispuesto 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 (Sentencias N°370 del 25/5/2010 y N° 1044 del 28/12/2011).

En los términos de la CSJN, el formulario 01 se presenta carente de autosuficiencia para exigir el cumplimiento de la obligación. Por lo tanto no puede ser considerado instrumento válido a los fines del impuesto de sellos en los términos del artículo 235° del C.T.P y 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 que adhiere la provincia sin limitaciones ni reservas mediante Ley 5.928 (B.O. 05/07/1988).-

Es por ello que corresponde 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO MENEMZ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

imponible si los actos o contratos no están formalizados en instrumentos públicos o privados (García Vizcaino Catalina, Derecho Tributario).-

Para reforzar lo dicho, en la Sesión Ordinaria del 14/12/17 de la Honorable Legislatura de Tucumán, en ocasión del 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 del Impuesto de Sellos a los vehículos de extraña jurisdicción, brindando a los tucumanos la posibilidad de acceder a mejores precios de vehículos en virtud de la competencia y del armónico funcionamiento de la ley de la oferta y demanda. De allí que la Ley 9.071 promulgada el 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...". Se equiparan 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 la aduana interna generada y que está expresamente prohibida por el artículo 9° de la Constitución Nacional.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Si bien la ley 9071 carece de efecto retroactivo y de aplicación a este caso, resulta claro que, ante las sentencias dictadas tanto en el fuero Contencioso Administrativo, en las Cámaras de Documentos y Locaciones y en el Máximo Tribunal de la provincia, el Poder Legislativo ha plasmado mediante ley (aún cuando su técnica legislativa pueda merecer algún reparo) la expresa ampliación de la exención impositiva a todas las operaciones que tengan por objeto la transmisión de vehículos cero kilómetro.-

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

No puedo desconocer, no solo el fallo "Bulacio de Teran", sino también innumerables pronunciamientos de la Corte Suprema Provincial y Nacional (alguno de ellos citados en esta resolución) que expresan los requisitos indispensables que debe contener toda escritura, papel o documento para que pueda ser considerado instrumento a los fines del Impuesto de Sellos. Dicho reconocimiento ha sido declarado por la H. Legislatura provincial con el dictado de

Dr. CARLOS GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 se plasma en sentencias previas como acontece en el caso particular. Tanto la Corte Provincial como Nacional se han pronunciado sobre este tema en reiteradas ocasiones, lo que denota un criterio uniforme y definitivo que no puede soslayarse por este Tribunal.-

El voto del Dr. Gandur en el fallo citado ( "Bulacio de Terán") expresa: *"...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" 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 de la DGR ( 21/12/2004) no obedece a un nuevo razonamiento o reexamen de una cuestión dudosa, sino a la reafirmación de un criterio uniforme que, reitero, no puede ser desconocido.-

En base al análisis y los antecedentes expuestos, hay un elemento concreto determinante para resolver en materia del Impuesto de Sellos y 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 (DGR - 21/12/2004) declarada por la Sala I de la Excma. Cámara Contencioso Administrativa, en autos caratulados "Bulacio de Terán María vs. Provincia de Tucumán s/ Amparo" del 02/12/2016 y confirmada por la Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán en Sentencia N° 1715/2017 del 10/11/2017.

Por ello, corresponde **HACER LUGAR**, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente **SARMIENTO JOSE ANTONIO**, CUIT N° 20-33137886-1, en contra de la Resolución N° D 378/17 de la Dirección General de Rentas de

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JOSÉ GUILLERMO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



fecha 14/07/2017 y en consecuencia dejarla sin efecto, conforme los argumentos expuestos. 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 preopinante. Sin embargo, formulo disidencia en relación al encuadre jurídico de la cuestión y a la conclusión que arriba y que está expuesta en los puntos IV° y V° de su voto. En consecuencia, procedo a exponer los fundamentos que motivan la resolución que propongo.

II.- Ingresando al análisis del caso, adelanto mi opinión en el sentido que el recurso no puede prosperar.

Como cuestión liminar, corresponde determinar la normativa vigente al momento en que se configura la obligación tributaria determinada por la Autoridad de Aplicación.

En sus agravios, y con extensa cita de precedentes jurisprudenciales, 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 2° del artículo 101 y el artículo 24. Ambos de la Constitución de la Provincia.-

Corresponde establecer entonces 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.-

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

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 516-926-2017  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 9 de 24

El nacimiento de la obligación tributaria se verifica al producirse las situaciones que, de acuerdo a las leyes, poseen tal efecto. 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 07/03/2016. El instrumento fue presentado ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor – Seccional Concepción, suscrito por la recurrente y por la Concesionaria Auto Prana S.A., en carácter de adquirente y vendedora del vehículo automotor dominio PPG 773.

Las normas que rigen el caso materia de 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° 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. Estos últimos invocados por el recurrente.

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, surge de los antecedentes que el contribuyente SARMIENTO JOSE ANTONIO CUIT N° 20-33137886-1 y AUTO PRANA S.A. CUIT N° 30-71220327-3 suscribieron la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 06564270 en fecha 07/03/2016 en calidad de adquirente y vendedora del automotor dominio PPG 773. El instrumento obra a fs. 03 del Expte. D.G.R. N° 494/1214/R/2016, y tuvo por objeto la inscripción del rodado ante el Registro Nacional de Propiedad Automotor, Seccional Concepción; 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.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

La autoridad de aplicación emitió el Acta de Deuda N° A 615-2016 del 20/05/2016, en la que determinó una obligación de \$9.534,00 (Pesos Nueve Mil Quinientos Treinta 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 615-2016, para verificar la configuración de la infracción prevista en el art. 286 inciso 1) del digesto antes mencionado (fs. 09/10 Expte. D.G.R. N° 494/1214/R/2016).

El contribuyente impugnó e hizo el descargo previsto en el art. 98 y 123 del Código Tributario Provincial (fs. 17/25 del Expte. tramitado ante la Autoridad de Aplicación).

La D.G.R. emitió la Resolución N° D 378/17, del 14/07/2017, que dispuso: 1) Rechazar la impugnación interpuesta en contra del Acta de Deuda N° A 615-2016, confeccionada en concepto de Impuesto de Sellos, confirmando la misma; 2) Rechazar el descargo realizado en el Sumario N° M 615-2016, y aplicar una multa por la suma de \$9.534,00 (Pesos Nueve Mil Quinientos Treinta y Cuatro con 00/100), equivalente al cien por ciento (100%) del gravamen omitido. (fs. 39/40 del Expte. D.G.R. N° 494/1214/R/2016).-

Contra dicha resolución el contribuyente interpuso 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. 42/59 del Expte. tramitado ante la Autoridad de Aplicación).

La cuestión central de la discusión consiste en determinar si la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 06564270, configura 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...”.

La Ley 8.467, art. 13, inciso 2), apartado f), punto 3), vigente al momento del hecho, 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”.

El acto, contrato u operación que sustenta el presente caso consiste en la compraventa de un automotor cero kilómetro celebrada entre el contribuyente domiciliado en calle Diego de Villarroel 611, Concepción, Provincia de Tucumán; y Auto Prana S.A., con domicilio en Ciudad de Buenos Aires; según surge de la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 06564270 y demás documentación que obra en el expediente tramitado ante la Autoridad de Aplicación.

De acuerdo a la definición legal establecida por el art. 1123 Código Civil y Comercial, “Hay compraventa si una de las partes se obliga a transferir la propiedad de una cosa y la otra a pagar un precio en dinero”. El presente caso

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

trata de un contrato bilateral en los términos del art. 966 Código Civil y Comercial, ya que las partes se obligan recíprocamente la una hacia la otra.-

De la tipificación legal del contrato surge que existen dos obligaciones principales asumidas por los contratantes: transferir la propiedad de la cosa y pagar el precio.

La obligación principal del vendedor se encuentra establecida por el art. 1137 Código Civil y Comercial, que establece: "El vendedor debe transferir al comprador la propiedad de la cosa vendida. También está obligado a poner a disposición del comprador los instrumentos requeridos por los usos o las particularidades de la venta, y a prestar toda cooperación que le sea exigible para que la transferencia dominial se concrete".

La obligación principal del comprador está prevista en el art. 1141 del Código Civil y Comercial, en los siguientes términos: "Son obligaciones del comprador: a) pagar el precio en el lugar y tiempo convenidos. Si nada se pacta, se entiende que la venta es de contado..."-.

En materia de automotores la obligación principal del vendedor -transferir la propiedad del vehículo- posee características particulares y distintivas derivadas de su régimen específico.-

La transferencia de la propiedad del automotor requiere de su inscripción en el registro, por lo que dicho acto tiene carácter constitutivo. Ello está normado por el art. 1 del Decreto Ley 6.582/58 al disponer que la transmisión del dominio de los automotores "solo producirá efectos entre las partes y con relación a terceros desde la fecha de su inscripción en el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor". El carácter constitutivo de la inscripción también surge del art. 2 de la mencionada norma, que establece: "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".

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. PAYSSE DOMESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO MIREZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION