

SENTENCIA N° 400 /18

Expte. N° 571/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ³¹ días del mes de ^{Agosto} 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) y para tratar el expediente caratulado como **"NORES, MARIA DEL MILAGRO s/ Recurso de Apelación"**. Expediente N° 571/926/2017 (Expte. DGR N° 49721/376/R/2015) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge E. Posse Ponessa.-

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que la contribuyente **MARIA DEL MILAGRO NORES, CUIT N° 27-24802475-0**, presentó Recurso de Apelación a fs.30/32 del Expediente DGR N° 49721/376/R/2015, en contra de la Resolución D 381/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 20/07/2017 obrante a fs. 26/27. En ella se resuelve **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por la contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 1373-2016 confeccionada en concepto del Impuesto de Sellos; y rechazar el descargo interpuesto en contra del Sumario instruido N° M 1373-2016 por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el art. 286 inc. 1 del Cod. Tributario Provincial y en consecuencia aplicar una multa de \$ 4.296,36 (Pesos cuatro mil doscientos noventa y seis c/36/100.-

Expresa que la determinación de oficio es arbitraria, ilegal, ilegítima e inconstitucional.-

Manifiesta la apelante que la Resolución atacada como la multa fijada evidencian un desequilibrio irrazonable y arbitrario a favor del fisco en desmedro de los derechos y garantías constitucionales del contribuyente.-

Sostiene la recurrente que los Decretos N° 2307, N° 4271/3 (ME) y N° 4568 (ME), así como las leyes N° 8.467 y N° 8468 resultan inconstitucionales.-

Expresa que las disposiciones locales impugnadas alteran significativamente el derecho a la libre circulación y restringen el derecho de propiedad, así como también implican el virtual establecimiento de una aduana interior, prácticas prohibidas a las provincias por la Constitución Nacional.-

Entiende que corresponde aplicar al caso los precedentes jurisprudenciales sobre la inconstitucionalidad de las normas que gravan la compra de los vehículos 0 Km. fuera de la provincia, en tanto que la normativa tributaria referida no tiene otra finalidad que desalentar la adquisición de vehículos 0 Km. en otras provincias, lesionando así gravemente las disposiciones de la Constitución Nacional.-

Solicita se apliquen los precedentes jurisprudenciales y doctrinarios, se haga lugar al recurso de apelación en contra de la Resolución N° D-381-17 y se deje sin efecto la misma.-

II.- Que a fs. 1/6 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.-

Esgrime la D.G.R, que el artículo 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.-

Destaca que a los efectos de configurar el hecho imponible, corresponde aclarar que la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 06437294 que rola a fs. 02 de estos autos, de los cuales surge que Nores María del Milagro suscribió en carácter de titular la inscripción del dominio PFJ101, configura la materia imponible en el art. 235 del C.T.P

La Autoridad de Aplicación expresa que la Ley 8468 (B.O 30/12/2011), modificó el Art. 278 del Código Tributario Provincial incorporando el inc. 54 el que establece: *"Se encuentran también exentos del impuesto de sellos los siguientes actos y operaciones, además de aquellos que lo estén por leyes especiales:.- 54 . Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad automotores 0 (cero) kilometro en general, celebrados por concesionarios o terminales automotrices inscriptas como contribuyentes en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Tucumán, sean locales o de Convenio Multilateral, con jurisdicción sede en la Provincia, o con alta en la Jurisdicción Tucumán sólo para el caso de las citadas terminales automotrices"* -

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JOSÉ ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Indica que a los efectos de configurar el hecho imponible, corresponde aclarar que la firma ESPASA, CUIT N° 30-65927696-4, Ingresos Brutos CM N° 921-021860-1 parte vendedora, no registra alta con jurisdicción sede en la Provincia de Tucumán, por lo que entiende que en mérito a las normas que cita corresponde que el contribuyente ingrese el impuesto aplicando la alícuota del 3% (tres por ciento).-

Afirma la Autoridad de Aplicación 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° 06437294 de fecha 06/10/2015 que rola a fs. 02, proporcionada por el Registro de la Propiedad Automotor Seccional Yerba Buena- Tucumán, configura la materia imponible prevista en la normativa aplicable.-

Expresa el Organismo Recaudador, que el mencionado 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 artículo 235 del Código Tributario Provincial, resultando ser un documento del que surge el perfeccionamiento de un contrato u operación celebrado entre las partes, que reviste los caracteres exteriores de un título jurídico, y cuya inscripción otorga al adquirente la propiedad del bien.-

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

III.- Que a fs. 12/13 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 579/17 de fecha 27/10/2017, 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 explayado en el fallo "Bulacio de Terán María vs. Provincia de Tucumán s/Amparo" Expte. Nro. 84/16, 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 artículo 13° inciso 2 apartado f) punto 3), de la Ley 8.467 y del artículo 1° de la Resolución General N° 138 emanada de la DGR el 21/12/2004, ordenando a la demandada abstenerse

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE PUNZOS
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

de gravar la operación de compra automotor realizada por la actora con el Impuesto de Sellos. Dicha Sentencia fue confirmada por la Excm. Corte Suprema de Justicia en Sentencia N° 1715 de fecha 10/11/2017.

Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, la contribuyente NORES MARIA DEL MILAGRO, CUIT N° 27-24802475-0, por medio de la solicitud de inscripción inicial F – 01 N° 06437294, de fecha 06/10/2015 obrante a fojas 02 de marras, suscribió en carácter de titular la inscripción del automotor dominio PFJ-101, Marca Volkswagen, Tipo Sedan 5 puertas, modelo Move Up 1.0MP, solicitando su inscripción ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Seccional Yerba Buena -Tucumán.

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

Frente a ello, con fecha 08/09/2016, la contribuyente fue notificada del Acta de Deuda N° A 1373-2016, por medio de la cual el organismo fiscal le determinó una deuda de \$ 4.296,36 (Pesos cuatro mil doscientos noventa y seis c/36/100) en concepto de Impuesto de Sellos; ello, en virtud de lo dispuesto en el art. 235 y concordantes del CTP, y en lo dispuesto en el art. 13, inciso 2), apartado f), punto 3), de la Ley N° 8.467. Asimismo, también es notificada de la Instrucción de Sumario N° M 1373-2016.

Efectuada por el interesado la correspondiente impugnación y el descargo, la D.G.R. mediante Resolución N° D 381/17, de fecha 20/07/2017, dispone Rechazar la impugnación en contra del Acta de Deuda N° A 1373-2016, confeccionada en concepto del Impuesto de Sellos, confirmando la misma y Rechazar el descargo en contra del Sumario N° M 1373/2016, aplicando una multa por la suma de \$4.296,36 (Pesos: Cuatro Mil Doscientos Noventa y Seis c/36/100), 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

JORGE D. ROSSE PONS
PRESIDENTE
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 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 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, 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ROSE
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

El artículo 236° del C.T.P. dispone que el impuesto debe abonarse por la mera instrumentación o existencia material del acto, contrato u operación, con abstracción de su validez y eficacia jurídica o verificación de sus efectos.

No quedan dudas entonces, que el hecho imponible del Impuesto de Sellos es la instrumentación de una determinada operación comercial de la que surja un título jurídico apto para exigir el cumplimiento de las obligaciones, sin necesidad de recurrir a otro documento, es decir el hecho generador del gravamen es la referida documentación que instrumenta el contrato de contenido económico.

La Sentencia dictada por la Excm. 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, 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

JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

JOSE POSE
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

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).

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

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

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

JOSE ALBERTO LEON
FISCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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.

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

JURISDICCIONALES
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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 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, declarada por la Sala I de la Excma. Cámara Contencioso Administrativa, en autos caratulados "Bulacio de Terán María vs. Provincia de Tucumán s/ Amparo", de fecha 02/12/2016 y confirmada por la 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 la 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 381/17 de fecha 20/07/2017, 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 NORES MARIA DEL MILAGRO, CUIT N° 27-24802475-0, en contra de la Resolución N° D 381/17 de la Dirección General de Rentas, fecha 20/07/2017 y en consecuencia **DEJAR SIN EFECTO** el Acta de Deuda N° A1373-2016 confeccionada en concepto de Impuesto de Sellos así como también el

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

JORGE E. MOGENSEN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Sumario N° M1373-2016, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.

El Sr. Vocal C.P.N. **Jorge Gustavo Jimenez** dijo:

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. 18/19 del Expte. 4.9721/376/R/2015), consistente en la impugnación y defensa opuestas en los términos del art. 98 y 123 del Código Tributario Provincial; contra el Acta de Deuda N° A 1373-2016 y Sumario N° M 1373-216; el contribuyente sostuvo la violación del Principio de Legalidad en materia tributaria.-

Argumentó que el art. 2° del Decreto 4.271/3 (ME) del 30/11/2004 y el art. 1° la Resolución General N° 138/04 (DGR) del 21/12/2004 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 consagra el art. 235 del Código Tributario. Sostuvo 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. 30/32 del Expte. 4.9721/376/R/2015) contra de la Resolución N° D 381/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 20/07/2017 obrante a fs. 26/27 de dicho expediente; el contribuyente varió parcialmente los fundamentos de la inconstitucionalidad. En sus agravios sostuvo que si bien los decretos impugnados en un primer momento fueron derogados, dichas disposiciones fueron replicadas por dos nuevas leyes modificatorias N° 8.467 y 8.468.-

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

JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

de Apelaciones. En esta punto debe tenerse en cuenta que el nacimiento de la obligación tributaria se verifica al producirse las situaciones que, de acuerdo a las leyes, dan origen a las mismas; 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 de la Solicitud de Inscripción Inicial F.01, de fecha 06/10/2015, proporcionada por el Registro Nacional de la Propiedad Automotor – Seccional Yerba Buena; suscrito por la recurrente y por la Concesionaria Espasa S.A., en carácter de adquirente y vendedoras del vehículo automotor dominio PFJ101.-

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

Respecto a la cuestión de fondo, según se desprende de los antecedentes de autos, el contribuyente NORES, MARIA DEL MILAGRO, CUIT N° 27-24802475-0 y ESPASA S.A., CUIT N° 30-65927696-4; suscribieron la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 06437294, obrante a fs. 02 del del Expte. 4.9721/376/R/2015, en calidad de adquirente y vendedora del vehículo automotor dominio PFJ-101, solicitando su inscripción ante el Registro Nacional de Propiedad Automotor, Seccional Yerba Buena, Tucumán; a efectos de transferir su dominio.-

En dicha oportunidad, y en virtud de lo dispuesto en 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 39 de la Ley 8.467; habiéndose rehusado al pago del tributo.-

Frente a ello, con fecha 08/09/2016, el contribuyente fue notificado del Acta de Deuda N° A 1373-2016, por medio de la cual el organismo fiscal le determino un deuda de \$ 4.296,36 (Pesos Cuatro Mil Doscientos Noventa y Seis con 36/100), en concepto de Impuesto de Sellos, en virtud de los dispuesto en el art. 235 y concordantes del Código Tributario Provincial, y en lo dispuesto en el art. 13,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. PONCE RONCERA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

inciso 2), apartado f), punto 3), de la Ley N° 8.467. Asimismo, fue notificada de la instrucción del Sumario N° M 1371-2016.-

Efectuada por el contribuyente la correspondiente impugnación y descargo, la D.G.R., emitió la resolución N° D 381/17, de fecha 20/07/17, que dispuso Rechazar la impugnación interpuesta en contra del Acta de Deuda N° A 1373-2016, confeccionada en concepto de Impuesto de Sellos, confirmando la misma; y Rechazar el descargo interpuesto contra el Sumario instruido N° M 1371-2016, aplicando una multa por la suma de \$4.296,36 (Pesos Cuatro Mil Doscientos Noventa y Seis con 36/100), equivalente al cien por ciento (100%) del gravamen omitido.-

En contra de esa resolución el contribuyente interpuso el Recurso de Apelación objeto de la presente.-

La cuestión central de la discusión consiste en determinar si la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 06437294, 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)*

DR. JORGE E. POZZI
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DR. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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 impugnante domiciliado en Country San Pablo Macro Lote 3; San Pablo; Tucumán; y la firma Espasa S.A. CUIT N° 30-65927696-1, con domicilio en Ciudad Autónoma de Buenos Aires; según surge de la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 06437294 que rola a fs. 02 del Expte. 4.9721/376/R/2015.-

Según la definición legal de 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"*. De acuerdo a la esta definición legal, se 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 y correspectivas 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 de transferir la propiedad del vehículo posee características particulares y distintivas, derivadas de su régimen específico.-

Dr. JOSÉ ALBERTO LEV...
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

J. JORGE...
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

[Handwritten signature]

La transferencia de la propiedad del automotor requiere de la inscripción del mismo en el registro, por lo que dicho acto tiene carácter constitutivo. Ello está expresamente dispuesto por el art. 1 del Decreto Ley 6.582/58 que establece "*La transmisión del dominio de los automotores deberá formalizarse por instrumento público o privado y 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 surge igualmente del art. 2 de la norma mencionada, 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*".-

Por otro lado, la solicitud de inscripción solo puede realizarse mediante los formularios provistos por el registro. Así lo establece el art. 13 del Decreto Ley 6.582/58: "*Los pedidos de inscripción o anotación en el Registro, y en general los trámites que se realicen ante él, solo podrán efectuarse mediante la utilización de las solicitudes tipo que determine el Organismo de Aplicación, el que fijará su contenido y demás requisitos de validez...*".-

Asimismo, resulta obligatoria la inscripción del automotor en el domicilio del adquirente; según se encuentra normado por el art. 11 del Decreto Ley 6.582/58:

"El automotor tendrá como lugar de radicación, para todos sus efectos, el del domicilio del titular del dominio o el de su guarda habitual. Tales circunstancias se acreditarán mediante los recaudos que establezca la autoridad de aplicación".-

De lo dicho hasta aquí podemos concluir que la obligación principal de la firma vendedora Espasa S.A. consistía en transferir la propiedad al contribuyente Nores, María del Milagro, del automotor cero kilómetro dominio PFJ-101. Dicha transferencia de dominio solo podía realizarse mediante la inscripción del automóvil en el registro correspondiente al domicilio de la apelante, Registro Seccional Yerba Buena, Provincia de Tucumán. Dicha inscripción reviste carácter constitutivo del derecho de propiedad de la contribuyente sobre el vehículo, y solo pudo ser realizada por medio del Formulario de Inscripción Inicial F-01, provisto por el mencionado registro.-

En tales condiciones, el Formulario de Inscripción Inicial F-01 N° 06437294, suscrito por vendedor y comprador, constituye el único documento mediante el cual las partes pudieron cumplimentar el contrato de compraventa del automotor

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ROSSETTI
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

cero kilómetro antes mencionado, ya que ningún otro instrumento podría ser inscripto en el registro correspondiente con el efecto de transferir la propiedad del vehículo, efecto y obligación primaria buscada por los contratantes.-

Yerra la recurrente en su agravio al sostener que *"la factura de compra de un vehículo 0 (cero) kilometro no constituye un instrumento con caracteres exteriores de título jurídico con el que se pueda exigir el cumplimiento de obligaciones y que, por ende, se encuentre aprehendida en la disposición contenida en el actual artículo 235 del Código Tributario"*. Según se indicó, el único documento que puede ser inscripto en el registro es el Formulario de Inscripción Inicial F-01; y no la factura de compra. Por otro lado, la entrega de la factura es objeto de una obligación del vendedor, diversa y accesoria a la transferencia de la propiedad, y se encuentra establecida por los arts. 1137 y 1145 Código Civil y Comercial.-

Tampoco resulta atendible el agravio consistente en que *"Si lo pretendido por la demandada es gravar la inscripción en los registros locales de vehículos automotores adquiridos en otras provincias, debe observarse que dicho asentamiento es al efecto de acreditar la titularidad del dominio de un bien registrable regido por normas nacionales y que tiene por finalidad dar publicidad de ello frente a terceros, lo que tampoco está previsto en la ley tributaria como hecho imponible del impuesto de sellos, el cual está dado por la instrumentación de una determinada operación comercial de la que surja un título jurídico"*.-

Según se indicó, el Formulario de Inscripción Inicial F-01 suscrito por vendedor y comprador, tiene por finalidad el cumplimiento de la obligación principal del contrato consistente en la transferencia del dominio del automotor cero kilómetro. Dicha transferencia solo se concretará con efectos entre partes y respecto de terceros, al momento de operarse la inscripción registral del formulario.-

En tales condiciones el Formulario de Inscripción Inicial F-01 N° 06437294 resulta ser el único documento que canaliza el cumplimiento de la obligación de transferir la propiedad del automotor del automotor cero kilómetro dominio PFJ-101, y que reviste los caracteres exteriores de título jurídico que investirá la adquirente del dominio del bien, una vez inscripto.-

La exigibilidad del Formulario de Inscripción Inicial F-01, como instrumento que implica el cumplimiento de la obligación principal del vendedor es tal, que en caso de que éste último se negara a entregarlo o suscribirlo; dicha entrega o suscripción podrá ser demandada en calidad de cumplimiento de contrato, ya que

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
JUEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE PONES
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

[Handwritten signature]

sin las mencionadas prestaciones no podrá transferirse del dominio del automotor. Es menester señalar que los mencionados formularios solo son entregados por el RNPA a los Concesionarios o Industria Terminal, de acuerdo al Art. 6 del Título 1, Capítulo 1 del Digesto de Normas Técnico Registrales del Registro Nacional de la Propiedad del Automotor (<http://www.dnrpa.gov.ar>).

Ello sin perjuicio de que en virtud del art. 11 del Decreto Ley 6.582/58, la operación comercial configura también materia imponible, en los términos del art. 235 tercer párrafo del Código Tributario Provincial, por cuanto la misma debe ser ejecutada y cumplida en la Provincia, y el bien objeto de la transacción necesariamente debe estar radicado en el territorio provincial.

En tal situación, se encuentra doblemente cumplido el requisito de aplicabilidad del impuesto de sellos establecido por el art. 9, inciso b), acápite 2º, de la Ley 23.548; por cuanto el impuesto recae sobre una operación onerosa, y el Formulario de Inscripción Inicial F-01 reviste los caracteres instrumentales exigidos por la norma; además de tratarse de una operación cuyos efectos deben necesariamente cumplirse en esta jurisdicción, donde debe inscribirse el bien, y donde quedara radicado el mismo, a todos sus efectos.

De acuerdo a lo dicho, y a los efectos de configurar el hecho imponible, corresponde destacar que el Formulario de Inscripción Inicial F-01 N° 06437294 suscrito por Nores, Maria del Milagro y Espasa S.A., configura la materia imponible establecida por el art. 235 del Código Tributario Provincial.

Al momento de producirse el hecho imponible, el contenido de la obligación tributaria se cristalizó de acuerdo al art. 13, inciso 2), apartado f), punto 3) de la Ley 8.467, en el tres por ciento (3%) de *"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"*.

De igual modo, es menester aclarar que la firma Espasa S.A., CUIT N° 30-65927696-4, Ingresos Brutos CM N° 921-021860-1 parte vendedora, no registra alta con jurisdicción en sede de la Provincia de Tucumán, por lo que no se le aplicaba la exención del art. 278 inciso 54, establecida para *"Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilometro en general, celebrados por concesionarios o terminales automotrices"*.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

JORGE E. POSE
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

inscritas como contribuyentes en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Tucumán, sean locales o de Convenio Multilateral, con jurisdicción sede en la Provincia, o con alta en la Jurisdicción Tucumán solo para el caso de las citadas terminales automotrices".-

La recurrente expone el agravio consistente en que la combinación del gravamen establecido por el art. 235 del Código Tributario Provincial, con la alícuota impuesta por la Ley 8.467 y la exención establecida por la Ley 8.468, modificatoria del Art. 278 inc. 54 del Código Tributario Provincial; implicarían el establecimiento una aduana interior, violatoria de los arts. 9, 10, 11 y 75 inc. 13 CN.-

El sistema federal argentino adoptado en el art. 1 de la Constitución Nacional supone la coexistencia de distintos órdenes de gobierno con potestades institucionales, políticas, administrativas, tributarias propias y concurrentes, que se rigen por el principio sentado en el art. 121 en virtud del cual, las provincias conservan todo el poder no delegado a la nación por medio de dicha constitución. De esta manera, las provincias delegaron a la nación las competencias tributarias que se encuentra expresadas en los arts. 4, 75 inc. 1, 2, 3, entre otros de la constitución nacional, siendo tales potestades expresas y limitadas pero por el art. 31 son supremas respecto a los órdenes provinciales.-

En esta línea la doctrina de la Corte Suprema de la Nación ha afirmado que no es objetable la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos locales, y en general todas las que juzguen conducentes a sus bienes y prosperidad, sin más limitaciones que las emanadas del art. 108 –actual 126– de la constitución. Así lo indicó el Superior Tribunal de la Nación *in re* "Resogli, Luis c/ Provincia de Corrientes" (Fallos: 7:373).-

De igual forma, el mencionado Tribunal expresó en "Rizzoti, Raúl c/ Provincia de San Juan" (Fallos: 150:419), que la creación de tributos en todas sus especies, la elección de hechos imposables como hipótesis de incidencia tributaria y formalidades de percepción son del resorte exclusivo de las provincias, cuyas facultades son amplias y discrecionales, de modo tal que el criterio de oportunidad o de acierto con que la ejerzan no es cuestión revisable por cualquier otro poder.- Asimismo, el Superior Tribunal ha vinculado esencialmente la potestad tributaria provincial a su autonomía. Dicha doctrina puede verse en el precedente "Ferrocaril del Sud c/ Municipalidad de La Plata" (Fallos: 114:282), donde indicó

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. FOSSEL
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

que es esencial a la autonomía de las provincias, la facultad de imponer contribuciones y percibir las sin intervención alguna de autoridad extraña.-

El impuesto de sellos es un tributo que grava la circulación económica, consistentes en transferencias de riquezas por la presunción de que estas revelan cierta capacidad contributiva. En consecuencia el gravamen impuesto sobre el Formulario de Inscripción Inicial F-01, suscrito por vendedor y comprador y que tiene por finalidad el cumplimiento de la obligación principal del contrato de compraventa de un automóvil, consistente en la transferencia del dominio del mismo; no tiene relación alguna con la creación de aduanas internas.-

El tributo mencionado implica el legítimo ejercicio de la potestad tributaria provincial, que no grava el ingreso o circulación de la mercadería, sino la instrumentalidad de la operación comercial, de la que surge el título jurídico que otorgará al adquirente –una vez inscripto- el carácter de propietario del automotor cero kilómetro.-

Respecto de la exención establecida por la Ley 8.468, modificatoria del Art. 278 inc. 54 del Código Tributario Provincial, que exime del pago del impuesto de sellos a los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilometro en general, celebrados por concesionarios o terminales automotrices inscriptas como contribuyentes en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Tucumán, sean locales o de Convenio Multilateral, con jurisdicción sede en la Provincia, o con alta en la Jurisdicción Tucumán solo para el caso de las citadas terminales automotrices; nos encontramos ante una típica actividad de fomento.-

La actividad de fomento es una técnica de intervención encaminada a proteger o promover aquellas actividades o establecimientos particulares, que satisfacen necesidades públicas o se estimen de utilidad general, sin usar coacción ni crear servicios públicos. Se trata de una actividad técnica de la administración que regula los derechos constitucionales mediante normas jurídicas ordenadas a promover, facilitar, incitar y proteger las actividades de los particulares en aspectos materiales e inclusive culturales. (Rodríguez, María José; "El Fomento como forma de Intervención Administrativa", en "Servicio Público; Policía y Fomento"; Ediciones RAP; 2003; Pg.682).-

La actividad de fomento es una potestad concurrente entre la Nación y las Provincias; y se encuentra establecida por el art. 75 inc. 18 C.N. para la primera y

Dr. EDUARDO LEÓN
JESUS
TRIBUNAL FISCAL DE AFECCIÓN TUCUMÁN

Dr. JORGE E. ROSSE PORTILLO
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE AFECCIÓN TUCUMÁN

Handwritten signature

en el art. 125 C.N. para las segundas. La última de las normas citadas establece: *"Las provincias pueden celebrar tratados parciales para fines de administración de justicia, de intereses económicos y trabajos de utilidad común, con conocimiento del Congreso Federal; y promover su industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad provincial, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de sus ríos, por leyes protectoras de estos fines, y con sus recursos propios..."*.-

Una de las principales herramientas en materia de fomento está constituida por las exenciones impositivas. En tal sentido, la ley la Ley 8.468, modificatoria del Art. 278 inc. 54 del Código Tributario Provincial, procedió a acordar la exención del impuesto de sellos a las concesionarios o terminales automotrices inscriptas como contribuyentes en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Tucumán, sean locales o de Convenio Multilateral. El otorgamiento de dicha exención a los contribuyentes locales, lejos de implicar el establecimiento de una aduana interior, significó el legítimo ejercicio de las potestades de fomento emanadas del art. 125 C.N., con fundamento en su autonomía, consagrada en el art. 121 C.N.-

Pretender limitar dichas potestades de fomento implicaría no solo la desnaturalización de las superiores finalidades bienestar general tenidas en vista al crear la exención; sino también desconocer las facultades reservadas de la Provincia en materia de prosperidad y cercenar su autonomía.-

En forma concordante ha decidido la Corte Suprema de Justicia de la Nación *in re* "Astilleros Regnicoli S.A.I.C. c/ Administración Nacional de Aduanas" (Fallos: 296:253), donde dijo: "Las normas impositivas no deben entenderse con el alcance más restringido que el texto admita, sino en forma tal que el propósito de la ley se cumpla de acuerdo con los principios de una razonable y discreta interpretación, de donde resulta que las exenciones tributarias pueden resultar del indudable propósito de la norma y de su necesaria implicancia... Aunque las exenciones tributarias son de interpretación estricta, debe aplicarse el criterio de considerar la voluntad del legislador, en orden a la finalidad perseguida al dictarse las normas cuestionadas".-

Respecto de la pretensión de la recurrente, consistente en la aplicación de la jurisprudencia emanada de precedentes: "Moeremans Daniel Edgardo vs.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VICEFISCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Provincia de Tucumán - (D.G.R.) s/ Inconstitucionalidad" (Expte. N° 08/06); Sentencia N° 209 del 31/03/2011, dictada por la Exma. Cámara Contencioso Administrativo Sala II; "Transportes Rocchia S.R.L. vs. Provincia de Tucumán s/Amparo" (Expte. N° 568/08); Sentencia N° del 06/12/2012, dictada por la Exma. Cámara Contencioso Administrativo Sala III; y "Serrano Gustavo vs. Provincia De Tucumán (D.G.R.) s/Inconstitucionalidad (Expte. N° 358/08). Sentencia N° 636 del 09/10/2014, dictada por Exma. Cámara Contencioso Administrativo Sala II; corresponde señalar que tales precedentes no cumplen con los requisitos enumerados por el art. 161 del Código Tributario Provincial.-

La mencionada norma establece como principio que el Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma. -

Los precedentes citados por la recurrente no fueron dictados por los Superiores Tribunales Nacional y Provincial, sino por órganos Judiciales inferiores, no contemplados como presupuestos de aplicabilidad.-

Por otro lado, las sentencias cuya aplicación se solicita, no se refieren a las normas aplicables al presente proceso. Como se indicó anteriormente, el caso se encuentra regulado por las leyes N° Ley 8.467 (B.O. 30/12/2011) y 8.468 (B.O. 30/12/2011); mientras las resoluciones judiciales citadas declararon la inconstitucionalidad del Decreto N° 4.271 (ME) del 30/11/2004; Decreto N° 4.568 (ME) del 20/12/2004; y Resolución General N° 138 del 21/12/2004 de la DGR.-

Sin perjuicio de lo expuesto, respecto de la pretensión de inconstitucionalidad de normas legales que rigen el caso, corresponde señalar que el sistema de control de constitucionalidad nacional y provincial tiene carácter judicial, difuso, concreto y excepcional.-

En cuanto al órgano que lo ejerce, el sistema es judicial y difuso, porque todos los jueces pueden llevarlo a cabo, sin perjuicio de llegar a la Corte Suprema como tribunal último por vía del recurso extraordinario legislado en el art. 14 de la ley 48. Por vía de principio, sólo el poder judicial tiene a su cargo el control. Así lo decidió la Corte Suprema de la Nación en el caso "Ingenio y Refinería San Martín del Tabacal S.A. c/Provincia de Salta", del 08/11/1967 (Fallos: 269:243). Dijo allí que cualesquiera sean las facultades del poder ejecutivo para dejar sin efecto actos contrarios a las leyes, no cabe admitir que sea de su competencia el

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

declarar la inconstitucionalidad de éstas, porque el poder judicial es, en última instancia, el único habilitado para juzgar la validez de las normas dictadas por el órgano legislativo. Esto resulta imperativo -según la Corte- tanto para el estado federal como para las provincias.-

El control es concreto, por cuanto la resolución respecto a la constitucionalidad de una norma se limita al caso en el cual fue resuelta. Así se ha resuelto la Corte Suprema de la Nación en el caso "Gutiérrez, Manuel c/ Prov. de San Juan" del 26/04/1939 (Fallos: 183:319). Allí se expuso que los tribunales no deciden, en general, la conformidad o disconformidad de las leyes o decretos con la Constitución, sino que, dejando a salvo la independencia y autoridad de los otros poderes, resuelven si en un caso concreto y definido, los preceptos legales o reglamentarios se ajustan o no a los principios constitucionales.-

Respecto de la trascendencia y gravedad implicadas en la declaración de inconstitucionalidad de una norma legal, se ha dicho que "La declaración de inconstitucionalidad de una ley o de alguna de sus partes es un acto de suma gravedad institucional, que debe ser considerada "ultima ratio" del orden jurídico. Ello fue decidido por el superior Tribunal Nacional in re "Bonfante, Alberto A. c/ Junta Nacional de Carnes" (Fallos: 288:325).-

Disiento con la opinión del vocal preopinante en el sentido de que correspondería aplicar al presente caso la doctrina del precedente "Bulacio de Terán, María vs. Provincia de Tucumán s/Amparo (Expte. N° 86/16, Sentencia N°1137 de fecha 02/12/2016, dictada por la Sala I de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo, confirmada por sentencia N° 1715 de fecha 10/11/2017, dictada por la Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán.-

Entiendo que atento a los argumentos antes expuestos; consistentes en que el Formulario de Inscripción Inicial F-01 N° 06437294 reviste el carácter de documento que canaliza el cumplimiento de la obligación de transferir la propiedad del automotor del automotor cero kilómetro dominio PFJ-101, y que reviste los caracteres exteriores de título jurídico que investirá la adquirente del dominio del bien, una vez inscripto; y que en virtud del art. 11 del Decreto Ley 6.582/58, la operación comercial configura también materia imponible, en los términos del art. 235 tercer párrafo Código Tributario Provincial, por cuanto la misma debe ser ejecutada y cumplida en la Provincia, y el bien objeto de la transacción necesariamente debe estar radicado en el territorio provincial; aportan

DI. JOSE ALBERTO LECHE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DI. JORGE E. POZZE MOYER
FISCAL GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

nuevos argumentos y razones de convicción que impiden la aplicación del art. 160 del Código Tributario Provincial.-

En función de las consideraciones expuestas, no corresponde aplicar la excepcional facultad otorgada a este Tribunal por el art. 160 del Código Tributario Provincia, ya que la declaración de inconstitucionalidad de las leyes que rigen el caso resulta una facultad principalmente judicial, de carácter difuso, concreto y excepcional; por lo que no se encuentran configurados los presupuestos para su aplicación al presente caso.-

Por ello, corresponde **NO HACER LUGAR**, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente NORES, MARIA DEL MILAGRO, CUIT N° 27-24802475-0, en contra de la Resolución N° D 381/17 de la Dirección General de Rentas, fecha 20/07/2017 y en consecuencia confirmar la misma, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.-

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, vota en idéntico sentido.-

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1.-NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente NORES, MARIA DEL MILAGRO, CUIT N° 27-24802475-0, en contra de la Resolución N° D 381/17 de fecha 20/07/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

2.- REGÍSTRÉSE, NOTIFIQUESE, oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y archívese.-

HÁGASE SABER

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

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

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

24

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI


DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA