

SENTENCIA N° 440/18

Expte. N° 562/926/2017

En San Miguel de Tucumán, a los 20 días del mes de Septiembre de 2018, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como "CITRUSVIL S.A. s/RECURSO DE APELACIÓN" Expte. N° 562/926/2017. (EXPTE. D.G.R. N° 1826-376-R-2014);

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que el contribuyente CITRUSVIL S.A., presentó Recurso de Apelación (fs. 52/53) en contra de la Resolución N° D 436/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 09/08/2017 obrante a fs. 49/50. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente, confirmando el Acta de Deuda N° A 1154-2016, practicada en concepto del Impuesto de Sellos.

Se agravia el recurrente por cuanto entiende que no se ha generado el hecho imponible definido por el artículo 235° del CTP.

Expresa que resulta evidente la ausencia de instrumentalidad, o sea la existencia de un instrumento público o privado que contenga acto o contrato de contenido económico, por lo que resulta desacertado sostener que una solicitud de inscripción configure la materia imponible cuando el fin de la misma no es probar la existencia de un acto jurídico con connotación económica, sino un documento que prueba quien es el propietario del vehículo, pues la transmisión de dominio ocurrió con anterioridad.

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Agrega que es por lo expuesto que resulta improcedente la determinación practicada por la D.G.R. , ya que la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 no posee los caracteres de un título jurídico, puesto que no contiene la operación comercial de venta o de transmisión de dominio del vehículo en cuestión.

Vuelve a expresar los argumentos manifestados al formular la impugnación en cuanto a que los decretos 4271/3 ME y 4568/3 ME y la Resolución 138/04 constituyen un avasallamiento a los derechos constitucionales, manifestando que la cuestión ya fue resuelta tanto por las autoridades jurisdiccionales competentes como por el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Tucumán, en los autos Citrusvil S.A. s/Recurso de Apelación (Exptes. T.F. N° 679/926/2017 y DGR 35969-376-R-2011), Sentencia 413/17 de fecha 09/08/2017.

Por último, solicita se apliquen los precedentes jurisprudenciales y doctrinarios que rigen la materia dejando sin efecto la Resolución N° D 436/17, dictada por la D.G.R. en fecha 09/08/2017.

II.- Que a fs. 01/05 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.

Sostiene la Autoridad de Aplicación que procede a gravar con el Impuesto de Sellos la inscripción del automotor en virtud de considerar que se configura la materia imponible prevista en el artículo 235° del CTP.

Afirma, con el apoyo de la mayoría de la doctrina que, son instrumentos aquellos escritos destinados a verificar hechos jurídicos de connotación económica. En otras palabras, aquellos en los que su redacción tenga por fin probar la existencia de un acto jurídico o material con efectos jurídicos ciertos o eventuales como sería el Formulario 01.

Considera que el formulario de solicitud de inscripción inicial F- 01 N° 6074715 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

Dr. JORGE EL POSE POSESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

Dr. JORGE GUSTAVO VIMENEZ
VOGAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

el artículo 235° del CTP, 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.

Cita el artículo 13 de la ley 8467 que establece la aplicación de alicuota del 3% a la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilometro en general.

Afirma que, se distinguen respecto a la registración, los sistemas "declarativos" de los llamados "constitutivos". Los primeros no inscriben "actos" sino "documentos" y su función principal es permitir la oponibilidad del acto frente a terceros con eficacia jurídica. En cambio, en los sistemas de registro "constitutivos" la inscripción en el mismo es un elemento esencial para la constitución del derecho, antes de la registración no existe derecho real. Es el caso del sistema argentino en materia de propiedad automotor.

Entiende que la gravabilidad del formulario F-01 resulta indiscutible puesto que el mismo es un documento que acredita un acto u operación que constituye el derecho de propiedad sobre el vehículo, ello conforme lo establece el régimen legal aplicable a los mismos. En consecuencia no se grava la factura de compra sino la Solicitud de Inscripción Inicial

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° 567/17, 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.- En primer lugar, es preciso determinar la normativa vigente al momento de configurarse la obligación tributaria endilgada por la Autoridad de Aplicación.

Dr. JORGE E. FUSSE POBESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL

En su Recurso de Apelación el contribuyente invoca la inconstitucionalidad del artículo 2 del Decreto 4271/3 y su modificatoria 4563/3 así como de la RG N° 138/04 (DRG) y cita fallos de Cámara y Sentencias de éste Tribunal Fiscal de Apelación referidos a Determinaciones practicadas por la DGR durante la vigencia de los decretos N°4271/3 ME y 4568/3 ME los cuales hoy no se encuentran vigentes, siendo la normativa aplicable en el caso en examen el artículo 13° inciso 2, apartado f), punto 3 de la Ley 8467 (B.O. 30/12/11), con vigencia desde el 01/01/2012, en virtud de haberse configurado la obligación del Impuesto de Sellos en fecha 13/01/14.

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

Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, el contribuyente CITRUSVIL S.A., CUIT N° 30-61945825-3, por medio de la solicitud de inscripción inicial F – 01 N° 6074715, de fecha 13/01/2014 obrante a fojas 02 de marras, suscribió en carácter de titular la inscripción del automotor dominio NJU-075, Marca Volkswagen, Tipo Pick Up, modelo Amarok 2.0L TDI 140cv 4x4 210, solicitando su inscripción ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Sec. N°7, San Miguel de Tucumán-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.

DR. JOSÉ ALBERTO...
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. ROJAS PONCE
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSÉ GUSTAVO JIMENEZ
LOCAL

Frente a ello, con fecha 17/03/2017, el contribuyente fue notificado del Acta de Deuda N° A 1154-2016, por medio de la cual el organismo fiscal le determinó una deuda de \$ 6.150,00 (Pesos seis mil ciento cincuenta con 00/100) 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.

Efectuada por el interesado la correspondiente impugnación, la D.G.R. mediante Resolución N° D 436/17, de fecha 09/08/2017, dispone Rechazar la impugnación en contra del Acta de Deuda N° A 1154-2016, confeccionada en concepto del Impuesto de Sellos, confirmando la misma.

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

Como primera medida, invocaré el artículo 161° del CTP, el que expresa: "El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma".

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ROSSE POZZI
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO GIMENEZ

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 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VICE PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 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,

DR. JOSE ALBERTO LEON
190-100
TRIBUNAL FISCAL DE LA PROVINCIA

DR. JORGE E. ROSSE POISSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE LA PROVINCIA

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

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.

Dr. JOSÉ ALFREDO LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE TUCUMÁN

Dr. JOSÉ E. POSE PONES
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSÉ GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
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

Dr. JOSE ALBERTO TORRES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO RÍMENEZ

reiteradas ocasiones, lo que denota un anterior 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 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 Excm. 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 Excm. Corte Suprema de Justicia de Tucumán en Sentencia N° 1715/2017 de fecha 10/11/2017, siguiendo en su razonamiento un criterio rector que reconoce innumerables precedentes, cuyos fundamentos este Tribunal comparte y aplica al caso sometido a decisión.

Por ello, corresponde HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente CITRUSVIL S.A., CUIT N° 30-61945825-3, en contra de la Resolución N° D 438/17 de la Dirección General de Rentas, fecha 09/08/2017 y en consecuencia dejar sin efecto la misma, 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 Iº a IIIº de la opinión emitida por el Sr. Vocal proponente. Sin embargo, formulo disidencia en relación al encuadre jurídico de la cuestión sometida a decisión y a la conclusión expuesta en el punto IVº de su voto. En consecuencia, procedo a exponer los fundamentos que motivan la resolución que propongo.-

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

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

En su presentación inicial (fs. 32/35 del Expte. D.G.R. N° 1826/376/R/2014), consistente en impugnación opuesta en los términos del art. 98 del Código Tributario Provincia contra el Acta de Deuda N° A 1154-2016, el contribuyente sostuvo la violación del Principio de Legalidad en materia tributaria; según los argumentos y cita de doctrina judicial realizada en dicha pieza procedimental.-

Con cita del precedente 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, se introdujo a debate la legitimidad del 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. En dicho antecedente, como en el presente caso, se cuestionó la constitucionalidad de las normas citadas, argumentando la creación de una nueva figura tributaria por decreto; distinto al impuesto de sellos que establece el art. 235 del Código Tributario. Se indicó que ello resultaba contrario al principio "*Nullum Tributum sine Lege*", consagrado por el artículo 3 del Código Tributario y el segundo párrafo del inciso 2º 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 Art. 12 inc. 1º y Art. 134 inc. 2º del Código Tributario Provincial (fs. 52/53 del Expte.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APLICACION

Dr. JORGE E. POSSE P...
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APLICACION

[Handwritten signature]

D.G.R. N° 1826/376/R/2014) contra de la Resolución N° D 436/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 09/08/2017 obrante a fs. 49/50 de dicho expediente; el contribuyente fundó sus agravios en la inconstitucionalidad de la Ley 8.467 y 8.468. Como sustento del recurso realizó cita de precedentes judiciales de la Excm. Cámara Contencioso Administrativo.-

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

El hecho sindicado como fuente de la situación debatida en estas actuaciones se produjo con el ingreso del Formulario Solicitud de Inscripción Inicial F.01, de fecha 13/01/2014, proporcionado por el Registro Nacional de la Propiedad Automotor - Seccional Tucumán N° 7; suscrito por la recurrente y por la Concesionaria Furth Automotores S.A., en carácter de adquirente y vendedora del vehículo automotor dominio NJU 075 -

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° 4.588 (ME) del 20/12/2004; ambos derogados por Decreto 676/04 (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 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 CITRUSVIL S.A. CUIT N° 30-61945825-3 y FURTH AUTOMOTORES S.A. CUIT N° 30-71014747-3; suscribieron la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 60747/14, durante a fs. 02 del Expte. D.G.R. N°

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

Dr. JORGE E. POSE PONERO
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

Dr. JOSE CRISTIANO JIMENEZ

1826/376/R/2014, en calidad de adquirente y vendedora del vehículo automotor dominio NJU 075, solicitando su inscripción ante el Registro Nacional de Propiedad Automotor, Seccional Tucumán N°7; 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 3) de la Ley 8.467; habiéndose rehusado al pago del tributo.-

En consecuencia, con fecha 23/01/2017, la Autoridad de aplicación emitió el Acta de Deuda N° A 1154-2016, por medio de la cual determino una deuda de \$6.150,00 (Pesos Seis Mil Ciento Cincuenta), en concepto de Impuesto de Sellos, en virtud de lo dispuesto en el 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.-

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Efectuada por el contribuyente la correspondiente impugnación, la D.G.R., emitió la Resolución N° D 436/17, de fecha 09/08/2017, que dispuso Rechazar la impugnación interpuesta en contra del Acta de Deuda N° A 1154-2016, confeccionada en concepto de Impuesto de Sellos, confirmando la misma.-

Contra dicha resolución el contribuyente interpuso el Recurso de Apelación objeto de la presente.-

Dr. JORGE E. PASSE PONESSA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

La cuestión central de la discusión consiste en determinar si la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 6074715, 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: *Excepción los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso o susceptibles de concreción económica e instrumentados y por las operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley*

21.526, que se realizaren en el territorio de la Provincia, se pagará el impuesto establecido en el presente título. Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones celebrados que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el que pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes. También se encuentran sujetos al pago de este impuesto los actos, contratos y operaciones realizados fuera de la jurisdicción de la Provincia, cuando de su texto o como consecuencia de ellos resulte que deben ser negociados, ejecutados, cumplidos en ella o cuando los bienes objeto de las transacciones se encuentren radicados o situados en el territorio provincial...".-

Asimismo, la Ley 8.467, art. 13, inciso 2), apartado f), punto 3), vigente al momento del hecho, establecía "De conformidad con lo dispuesto en el artículo anterior, el impuesto se hará efectivo de acuerdo con las siguientes alícuotas...2) Alícuotas especiales e importes fijos... f) Del tres por ciento (3%)... Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilómetro en general. Este impuesto también se aplicará sobre la documentación de cualquier naturaleza que se presente como título justificativo de la propiedad a los efectos de obtener la matriculación respectiva o la inscripción de la transmisión de dominio".

El acto, contrato u operación que sustenta el presente caso consiste en una compraventa de un automotor cero kilómetro celebrado entre el contribuyente impugnante domiciliado en Ruta 302, Km 7, Cevil Pozo, Provincia de Tucumán; y la firma Furth Automotores S.A., CUIT N° 30-71014747-3, con domicilio en Provincia de Santiago del Estero. Ello surge de la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 6074715 y demás documentación que obra en Expte. D.G.R. N° 1826/376/R/2014.

Dr. JORGE E. BOSSE POINSSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE LA PROVINCIA

Según 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". De acuerdo a 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.-

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"* -

Dr. JOSÉ ALBERTO LIZAN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

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 Furth Automotores S.A. consistía en transferir al contribuyente Citrusvil S.A., la propiedad del automotor cero kilómetro dominio NJU 075. Dicha transferencia de dominio solo pudo realizarse mediante la inscripción del automóvil en el registro correspondiente al domicilio de la apelante: Registro Seccional Tucumán N°7, Provincia de Tucumán. La inscripción reviste carácter constitutivo del derecho de propiedad del 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° 6074715, suscrito por vendedor y comprador, constituye el único documento mediante el cual las partes pudieran cumplimentar el contrato de compraventa del automotor 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.-

Resulta erróneo sostener que la autoridad de aplicación pretende gravar como materia imponible del impuesto la Factura de compra A-0001-00000836. Según se indicó, el único documento que puede ser inscripto en el registro es el

Dr. JOSE A. ...
TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Dr. JORGE E. POSSE ...
TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO ...

Formulario de inscripción Inicial F-01, a 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 referente a la transgresión del principio de instrumentalidad, consistente en que el Formulario de Inscripción Inicial F-01, no reúne los requisitos de instrumento pasible del gravamen; ya que el formulario solo tendría por objeto la inscripción del dominio del automotor, a efectos de acreditar su titularidad.-

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, por medio de dicho formulario.-

En tales condiciones el Formulario de Inscripción Inicial F-01 N° 6074715, resulta ser el único documento que canaliza el cumplimiento de la obligación de transferir la propiedad del automotor del automotor cero kilómetro dominio NJU 075, y reviste los caracteres exteriores de título jurídico que investirá al 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 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 Técnicas Registrales del Registro Nacional de la Propiedad del Automotor (Edic. 1/2014) (Art. 6 del Título 1, Capítulo 1 del Digesto de Normas Técnicas Registrales del Registro Nacional de la Propiedad del Automotor).

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. PASSE POMERAN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. N. JORGE GUSTAVO JIRENEZ
VOCAL

Ello sin perjuicio de que en virtud del art. 11 del Decreto Ley 6.582/58, la operación comercial también configura 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 mediante la inscripción del vehículo en el registro correspondiente al domicilio del comprador; y el bien objeto de la transacción necesariamente debe quedar radicado en esta provincia y registro.-

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 canalizar los efectos de la operación: los cuales deben necesariamente cumplirse en esta jurisdicción; donde debe inscribirse el bien, y donde el mismo quedará radicado a todos sus efectos.-

De acuerdo a lo dicho, corresponde concluir que el Formulario de Inscripción Inicial F-01 N° 6074715 suscrito por Citrusvil S.A. y Furth Automotores 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 quedó determinado 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 instrumentación 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 Furth Automotores S.A., CUIT N° 30-71014747-3, Ingresos Brutos N° 903-95193/2 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. 27º inciso 4º establecida para *Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilómetro en general, celebrados por concesionarios o terminales automotrices inscriptas como*

Dr. JOSE FORTES
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

Dr. JORGE E. ROSE FORTES
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

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 ella en la jurisdicción Tucumán solo para el caso de las citadas terminales automotrices.

Otra cuestión introducida a debate por la recurrente consistente en que la combinación del gravamen establecido por el art. 235 del Código Tributario Provincial, con la alcúptia 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, 12 y 75 inc. 13 CN.-

El sistema federal que 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 luzguen 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 "Rizzotí, Raúl c/ Provincia de San Juan" (Fallos 150:13) que toda e forma tributos en todas sus especies, la elección de hechos imponibles como impones de incidencia tributaria y formalidades de percepción son de resorte exclusivo de las provincias, cuyas

JORGE E. ROSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

C.F.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL

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 "Ferrocarril del Sud c/ Municipalidad de La Plata" (Fallos: 114:282), donde indicó que es esencial a la autonomía de las provincias, la facultad de imponer contribuciones y percibirlas sin intervención alguna de autoridad extraña.-

El impuesto de sellos es un tributo que grava la circulación económica, consistente en transferencias de riquezas por la presunción de que éstas revelan cierta capacidad contributiva. En consecuencia el gravamen aplicado sobre el Formulario de Inscripción Inicial F-01 suscripto 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) kilometros en general, realizados por concesionarios o terminales automotrices inscriptas, como también las del 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 ciudades terminales automotrices, nos encontramos ante una típica actividad de fomento.-

Dr. JOSÉ ALBERTO AZEVEDO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

La actividad de fomento es una técnica de intervención encaminada a proteger o promover aquellas actividades o emprendimientos 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 RAJ 2003; Pg 317) -

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 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 para promover 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 explotación 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 concesiones o terminales automotrices inscriptas como contribuyentes en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Tucumán, sean locales o de Comercio Multilateral. El otorgamiento de dicha exención a los contribuyentes locales lejos de implicar el establecimiento de una aduana interior, signifió 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 suscriptores, sino además bienestar general tenidas en vista

Dr. JOSÉ GUILLERMO LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

al crear la exención, sino también respetar las facultades reservadas de la Provincia en materia de prosperidad y ordenar 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 permite, 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"-

No resultan aplicables la jurisprudencia emanada del precedente "Serrano Gustavo vs. Provincia de Tucumán (D.G.R.) s/Inconstitucionalidad (Expte. N° 358/08). Sentencia N° 636 del 04/10/2014, dictada por Exma. Cámara Contencioso Administrativo Sala I; "Compartes Rocchia S.R.L. vs. Provincia de Tucumán s/Amparo" (Expte. N° 568/08). Sentencia N° 736 del 06/12/2012, dictada por la Excm. Cámara Contencioso Administrativo Sala III; "Brizzio Jorge Abel vs. Provincia de Tucumán (D.G.R.) s/ inconstitucionalidad" (Expte. N° 651/11), Sentencia N° 744 del 28/09/2014, dictada por Exma Cámara Contencioso Administrativo Sala II; y demás antecedentes de dicha Cámara, ya que tales precedentes no comprenden 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 el Superior Tribunal Nacional o Tribunales Provinciales o Jueces Judiciales inferiores; no contemplados como precedentes en materia tributaria.

Dr. JOSÉ ALBERTO TORRES
MOSQUEROS
TRIBUNAL FISCAL DE LA NACIÓN

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

Por otro lado, dichas sentencias no se refieren a las normas aplicables al presente proceso. Como se indicó anteriormente, el caso se encuentra regulado por las leyes N° Ley 8.487 (D.O. 30/12/07) y Ley 8.468 (B.O. 30/12/2011), mientras las resoluciones judiciales mencionadas declararon la inconstitucionalidad del Decreto N° 4.271 (ME) del 30/11/2003; Decreto N° 4.568 (ME) del 20/12/2004; y Resolución General N° 1.08 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" (Fallos: 269:243). Dijo allí que cualesquiera sean las facultades del poder ejecutivo para dejar sin efecto actos contrarios a las leyes, no cabe afirmar que sea en su competencia el declarar la inconstitucionalidad de las leyes. 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.-

En igual sentido se ha pronunciado la Procuración del Tesoro de la Nación, expresando que "No corresponde al Poder Ejecutivo declarar la inconstitucionalidad de leyes nacionales por corresponderle esto al Poder Judicial, pero sí puede en cambio abstenerse de aplicar una ley que considere inconstitucional. Sin embargo, si lo hiciera, deberá ejercerla con suma prudencia y en casos extremos, en sus propios actos, violación constitucional de un modo indudable y manifiesto, en virtud del principio de división de poderes, que hace a

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION

la esencia de nuestro régimen constitucional". (Dictámenes 84:102; 207:37; 239:285 y 250:23)-

El control es concreto, por tanto, la declaración con respecto a la constitucionalidad de una norma se limita a ella y no se extiende a otras. Así se ha resuelto la Corte Suprema de la Nación en el caso "Villaverde, Manuel c/ Prov. de San Juan" (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 dentro de los preceptos legales o reglamentarios se ajustan o no a los principios constitucionales.

Ello implica que la declaración de inconstitucionalidad de una norma se limita al caso particular en la que fue pronunciada y no posee efectos expansivos y generales; concordando con las resoluciones dictadas por el derogado Tribunal Constitucional, anteriormente establecido por los Arts 22 y 134 inciso 1) de la Constitución de la Provincia de Tucumán promulgada en el año 1990, actualmente reformada en este punto.

Respecto de la trascendencia de las resoluciones pronunciadas 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 precente en el sentido de que correspondería aplicar al presente caso la doctrina de la precedente "Bulacio de Terán, María vs. Provincia de Tucumán" (compartido) (Fallos: Nº 67:16. Sentencia Nº 1137 de fecha 02/12/2016, dictada por la Sala III de la Excm. Cámara en lo Contencioso Administrativo, confirmada por sentencia Nº 1715 de fecha 10/11/2017, dictada por la Excm. Corte Suprema de Justicia de Tucumán.-

Dr. JOSE ALBERTO ESTEVEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POBSE POMEYAN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
D.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Entiendo que en el hecho se han alegado los motivos expuestos, consistentes en que el Formulario de Inscripción Inmueble N° M 6374715 reviste el carácter de documento que ampara el cumplimiento de la obligación de transferir la propiedad del automotor cero kilómetro dominio NJU 075, y posee los caracteres exteriores de título jurídico que investira del dominio al adquirente del bien, una vez inscripto; además 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 que el bien objeto de la transacción necesariamente debe quedar ubicado en el territorio provincial; ambas situaciones por el tipo del mencionado formulario, nos otorgan 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 CITRUSVIL S.A. CUIT N° 30-61945825-3, en contra de la Resolución N° D 436/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 09/08/2017, y en consecuencia confirmar la misma, conforme los argumentos expuestos anteriormente.

El señor vocal Dr. José Alberto León, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal proponente, Sr. Dr. Jorge Gustavo Jimenez, vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE G. POSE YONIS
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


SECRETARÍA

1.-NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente CITRUSVIL S.A. CUIT N° 30-61945825-3, en contra de la Resolución N° D 436/17, de fecha 09/08/2017, 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.- REGÍSTRESE. NOTIFIQUESE, oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y archívese.-

HÁGASE SABER

F.S.C.



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



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL



DR. JORGE G. JIMENEZ

ANTE MI



DRA. SILVIA M. MENEGHELTO
SECRETARIA