

SENTENCIA N° 442/18

Expte. N° 684/926/2017

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 "AGROQUIMICA ALBERDI S.R.L. s/RECURSO DE APELACIÓN" Expte. N° 684/926/2017 (EXPTE. D.G.R. N° 401/1217/D/2.016);

El sorteo 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 AGROQUIMICA ALBERDI S.R.L., CUIT N° 33-70737941-9, presentó Recurso de Apelación (fs. 38/39 del Expte. 401/1217/F/2.016) en contra de la Resolución N° D 515/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 12/09/17 obrante a fs. 29/30 del mismo. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente, en contra del Acta de Deuda N° A 1093-2017, practicada en concepto de Impuesto de Sellos, confirmándose la misma, y RECHAZAR el descargo interpuesto en contra del Sumario instruido N° M 1093-2017, aplicando en consecuencia una multa por un monto de \$17.226,00 (Pesos Diecisiete Mil Doscientos Veintiséis con 00/100).

Inicia su argumentación el recurrente a través de un planteo de prescripción. Sostiene que el plazo para la aplicación de la multa es de 2 (dos) años y que, teniendo en cuenta que la factura que se pretende ejecutar es del 10/02/16, la facultad para realizarla prescribió el 10/02/17.

En cuanto al recurso en particular, sostiene que el Impuesto de Sellos resulta inconstitucional y violatorio del principio de igualdad ante la ley.

Afirma que es inconstitucional en primer lugar porque parte de lo dispuesto por un Decreto dictado en contra de los postulados de la Carta Magna, y en segundo lugar, porque no se puede por un mismo acto cobrar el impuesto de sellos en el caso de los vehículos adquiridos en agencias fuera de la provincia y cuando se los adquiere dentro de la provincia no requerir su percepción.

Alega que no se puede considerar instrumento a las facturas de compra, a tenor de lo dispuesto en la norma tributaria, pues no revisten los caracteres de un título jurídico con el que pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con la prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.

Sostiene que la D.G.R. pretendió forzar la ley con el dictado de la Resolución N° 138/04, ya que si el legislador hubiera querido que las facturas de compra de automotores resulten alcanzadas por el impuesto, lo hubiera dicho expresamente. Así, no habiendo el legislador incluido la factura de compra dentro de los instrumentos enunciados en el art. 235 y sgtes del C.T.P, no puede la autoridad de aplicación de la DGR pretender percibir este emolumento.

Considera que constituye una flagrante violación al Principio de Legalidad el dictado de los Decretos N° 4271/3, N° 4568/3 y de la Resolución N° 138/04 de la D.G.R., por ser contrarios al espíritu de la legislación tributaria y a derechos y garantías consagrados en la Carta Magna, invoca, a la vez, la inconstitucionalidad del art. 2° del Dcto. 4.271/3 y sus posteriores modificatorias y del art. 1° de la Resolución N° 138/04.

Arguye que el Impuesto de Sellos no es otra cosa que pretender crear una aduana interna entre las provincias, exigiendo solo este impuesto a los vehículos comprados en otras provincias, violando la situación de igualdad con otro comprador en un concesionario oficial de esta.

D. JORGE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

D. JORGE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

D. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Finaliza su exposición el apelante citando Jurisprudencia que considera aplicable y, previo ofrecimiento de Prueba instrumental, peticiona se haga lugar al recurso de apelación interpuesto.

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 148º del Código Tributario Provincial.

En su escrito de responde, la D.G.R. inicia su argumentación refiriendo que, respecto al planteo de prescripción, el mismo no puede prosperar toda vez que el gravamen se refiere al Formulario 01 y no a la factura de venta como erróneamente manifiesta el apelante. En consecuencia si el formulario se produjo en el período 10/2016, el mismo tiene como fecha de prescripción el período 10/2018, no encontrándose prescripto a la fecha.

Sostiene además que el hecho imponible previsto en la norma tributaria es la instrumentalidad de una determinada operación civil y/o comercial de la que surja un título jurídico. Según lo expuesto, el gravamen es de naturaleza formal y objetivo, pues si bien en general, se aplica en función de actos jurídicos de contenido económico, tiene su origen en el instrumento en que se materializan, de manera que un contrato que pudiera concertarse en forma verbal, no está sujeto al gravamen.

Expresa que la naturaleza constitutiva del sistema registral en materia de automotores implica que la inscripción no solo hace oponible el dominio frente a terceros, sino que es a partir de la registración cuando se producen efectos, incluso entre las partes.

Afirma que el Formulario F-01 que sirve de base para la inscripción inicial del vehículo automotor, constituye sin lugar a dudas un instrumento sujeto al Impuesto de Sellos conforme lo establece el art. 235º 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.-

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

SECRETARÍA DE ASESORIA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

SECRETARÍA DE ASESORIA  
VOCALES

Infiere que la gravabilidad del Formulario F-01 resulta indiscutible, puesto que el mismo es un documento que acredita un acto u operación que constituye el derecho de propiedad sobre el vehículo.

Respecto al planteo de inconstitucionalidad de los decretos N° 4270/3, N° 4568/3, de la Resolución General N° 138/04 y del art. 2° del Dcto. N° 4271/3 interpuesto por el impugnante, manifiesta que los mismos se encuentran derogados y que en el presente caso la alícuota aplicable se encuentra regulada por Ley 8.467 (art. 13°, punto 2 "f"). Además considera que corresponde su rechazo in limine, toda vez que no es competencia de este organismo la declaración de inconstitucionalidad de una Ley.

Por otra parte y en relación a la prohibición de constituir aduanas internas, considera que la cuestión debe ser ponderada dentro de un contexto constitucional y de autonomía Provincial. El Impuesto de Sellos es un tributo que grava la circulación económica, es decir, las transferencias de riqueza por la presunción de que éstas revelan cierta capacidad contributiva. En consecuencia, ello nada tiene que ver con la prohibición de crear aduanas internas y de la libre circulación de mercaderías, artículos de producción o fabricación nacional o extranjera dentro del territorio de las provincias.

Expone finalmente, en cuanto a la pretendida lesión al principio de igualdad, que prácticamente todas las normas generan distinciones de alguna naturaleza, con lo cual, se debe admitir que el principio de igualdad ante la ley, no es de aplicación absoluta.

Por último, concluye su presentación ofreciendo prueba instrumental y, previa reserva del Caso Federal, peticona se dicte sentencia confirmando la Resolución apelada en lo que respecta al Impuesto determinado mediante Acta de Deuda N° 1.093-2017.

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
JUDICIAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JURADO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JURADO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

III.- Que a fs. 15/16 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 20/18, por la cual se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.-

IV.- En forma previa es preciso determinar la normativa vigente al momento de configurarse la obligación tributaria endilgada por la Autoridad de Aplicación.-

En su Recurso de Apelación el contribuyente sostiene la existencia de afectación al principio de legalidad por parte del Decreto N° 4.271/3, el cual hoy no se encuentra vigente, siendo la normativa aplicable en el caso en examen el artículo 13°, inciso 2, apartado f), punto 3), de la Ley 8.467 (B.O. 30/12/11), con vigencia desde el 01/01/2012.

Ahora bien, adentrándonos en el análisis de los argumentos vertidos por las partes en sus escritos defensivos, se advierte que resulta aplicable al presente caso, el criterio exployado en el fallo "Bulacio de Terán María vs. Provincia de Tucumán s/Amparo", sentencia N° 1.137 de la Sala I de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo de fecha 02/12/2016, la cual declara la inconstitucionalidad del artículo 13° inciso 2 apartado f) punto 3), de la Ley 8.467 y del artículo 1° de la Resolución General N° 138 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° 1.715 de fecha 10/11/2017.-

Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, el contribuyente AGROQUIMICA ALBERDI S.R.L., CUIT N° 33-70737941-9 por medio de solicitud de inscripción inicial F-01 N° 06933166 obrante a fojas 03 de Expte. N° 401/1217/D/2.016, suscribió en carácter de titular la inscripción del automotor dominio AA631IS, marca: Toyota, tipo: PickUp, modelo: Hilux 4x4 D/C DX 2.4 TDI 6 M/T, solicitando su inscripción ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Secc. J. B .Alberdi de la Provincia de Tucumán.-

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En dicha oportunidad, y en virtud de lo dispuesto por Resolución N° 138/04 de la Dirección General de Rentas, el mencionado Registro requirió al contribuyente el pago del Impuesto de Sellos previsto en el art. 13, inciso 2, apartado f), punto 3), de la Ley 8.467, el cual se negó a tributar.-

Frente a ello, el contribuyente fue notificado en fecha 15/06/17 de Acta de Deuda N° A 1093-2017, por medio de la cual el organismo fiscal determinó una deuda de \$17.226,00 (Pesos Diecisiete Mil Doscientos Veintiséis con 56/100) 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, como así también de la instrucción del Sumario N° M 1093-2017, por supuesta configuración de la infracción prevista en el art. 286 inc. 1 del C.T.P.-

Efectuados la correspondiente impugnación y respectivo descargo por parte del contribuyente, la D.G.R. mediante Resolución N° D 515/17, de fecha 12/09/17, dispuso RECHAZAR la impugnación en contra del Acta de Deuda N° A 1093-2017, confeccionada en concepto del Impuesto de Sellos, confirmando la misma y RECHAZAR el descargo interpuesto en contra del Sumario instruido N° M 1093-2017, aplicando una multa por un monto de Pesos Diecisiete Mil Doscientos Veintiséis con 56/100 (\$17.226,00), equivalente al 100% (cien por ciento) 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 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 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

Dr. JORGE ALBERTO LEGÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DR. JOSÉ E. PÓDICE PÓDICE

PR. FISCAL

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DR. JORGE ALBERTO LEGÓN

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, como Agentes de Percepción del Impuesto de Sellos que corresponde tributarse por los contratos de compraventa de vehículos automotores, como así también sobre la documentación de cualquier naturaleza que se presente como título justificativo de la propiedad a los efectos de obtener la matriculación respectiva o la inscripción de la transmisión de dominio que se pretenden para su inscripción en los citados registros.-

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).-

DR. JOSE ALBERTO...  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION...

LA JIRAR...  
TUCUMÁN...  
DR. JOSE ANTONIO JIMENEZ

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 Excma. Cámara Contencioso descarta el argumento de la demandada según el cual el Formulario 01 presenta las caracteres de un contrato válido y resulta apto para ser considerado como instrumento pasible del

Dr. JORGE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. ROSA FONSECA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ



gravamen de sellos, toda vez que, aun cuando sea real que la inscripción de un rodado en el Registro Nacional de Propiedad del Automotor es constitutiva del derecho de dominio del adquirente, el formulario antes señalado sólo cumple la función de propiciar el perfeccionamiento de aquel derecho real en cabeza del comprador, más no ostenta exigibilidad, es decir, no se presenta como un instrumento que, per sé, brinde la posibilidad de reclamar el cumplimiento del negocio.-

En consecuencia, la determinación impositiva practicada por el Fisco local se halla en contradicción, tanto con lo dispuesto en el Código Fiscal de la provincia, como en la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, que exigen que el instrumento revista los caracteres de un título jurídico con el que se pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones, sin necesidad de otro documento, tal como lo dispuso la Corte Suprema de Justicia de la Nación (cfr. Fallos: 327:1051, 1083 y 1108;329:2231, 330:2617:331:2685; y 338:203) y la Corte Suprema de Justicia de Tucumán (cfr. Sentencias N°370 del 25/5/2010 y N° 1044 del 28/12/2011).-

Dicho en los términos de la C.S.J.N., 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).-

Dr. JOSÉ ALBERTO  
VEZCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

Dr. JORGE E. P. P. P.  
TRIBUNAL FISCAL

A mayor abundamiento, en la Sesión Ordinaria del 14/12/17 de la Honorable Legislatura de Tucumán, frente al tratamiento de la Ley 9.071, los legisladores resaltaron la existencia de fallos de la Corte Suprema de Justicia que declaran la inconstitucionalidad del cobro de un Impuesto de Sellos a los vehículos de extraña jurisdicción, brindando a los tucumanos la posibilidad de acceder a mejores precios de vehículos en virtud de la competencia y del armónico funcionamiento de la ley de la oferta y demanda.-

En consecuencia, la Ley 9.071 de fecha 20/12/2017, en su artículo 2° sustituye el inciso 54 del artículo 278° de la Ley 5.121 por el siguiente: "Se encuentran también exentos del Impuesto de Sellos los siguientes actos y operaciones, además de aquellos que lo estén por leyes especiales... inc. 54 "...Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilómetro en general", equiparando de esta manera las operaciones realizadas en concesionarios de jurisdicciones que no se encuentren inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos con las que si lo están, eliminando de ésta manera la aduana interna que se había generado y que se encuentra expresamente prohibida por el artículo 9° de la Constitución Nacional.-

Si bien la norma no tiene efecto retroactivo y no se aplica al presente caso, resulta clarificador que, ante las sentencias que ha venido dictando tanto el fuero Contencioso Administrativo como las Cámaras de Documentos y Locaciones y el Máximo Tribunal de la Provincia, el Poder Legislativo haya plasmado mediante Ley (aun cuando su técnica legislativa pueda merecer algún reparo) la expresa ampliación de la exención impositiva a todas las operaciones que tenga por objeto la transmisión de vehículos cero kilómetro.-

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

de la ley N° 9.071, dando fin de esa manera, a la problemática generada sobre la cuestión sometida a examen.-

El art. 161 del 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 así también la Nacional, ya se han pronunciado sobre este tema en reiteradas ocasiones, lo que denota un criterio uniforme y definitivo que no puede ser soslayado por este Tribunal.-

Es más, el voto del Dr. Gandur en el fallo citado, expresa contundentemente: *"Comparto íntegramente lo dicho en el voto del señor Vocal preopinante, doctor René Mario Goane, permitiéndome añadir que la temática ha sido objeto de pronunciamiento adverso a la argumentación recursiva, desde larga data"*. Es decir, el "criterio" determinante para la declaración de inconstitucionalidad del artículo 13° inciso 2 apartado f) punto 3) de la Ley 8.467 y del artículo 1° de la Resolución General N° 138 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° 138/04 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.-

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación Tucumán

Dr. JORGE E. HERNÁNDEZ  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación Tucumán

Por ello, corresponde HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente AGROQUIMICA ALBERDI S.R.L., CUIT N° 33-70737941-9, en contra de la Resolución N° D 515/17 de la Dirección General de Rentas, de fecha 12/09/17 y en consecuencia dejar sin efecto la misma, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.-

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I° a III° de la opinión emitida por el Sr. Vocal preopinante. Sin embargo, formulo disidencia en relación al encuadre jurídico de la cuestión sometida a decisión y a la conclusión expuesta en el punto IV° de su voto. En consecuencia, procedo a exponer los fundamentos que motivan la resolución que propongo.-

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

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

En sus agravios, el contribuyente indicó que el sistema creado por el Decreto 4.271/3 (ME) del 30/11/2004 complementado por el Decreto N° 4.568 (ME) del 20/12/2004; y Resolución General N° 138 del 21/12/2004 de la DGR, resultan inconstitucionales. Expresó que con el pretexto de la fijación de una alícuota del impuesto de sellos, se creó, por decreto, una nueva figura tributaria. Expuso que el hecho imponible es distinto al impuesto de sellos que establece el art. 235 del Código Tributario, por lo que se transgredió el principio "Nullum Tributum sine Lege", consagrado por el artículo 3 del Código Tributario y el segundo párrafo del inciso 2° del artículo 101 y el artículo 24, ambos de la Constitución de la Provincia. Cuestiono asimismo la constitucionalidad de la Ley 8.467 y 8.468.-

En consecuencia corresponde establecer las normas jurídicas que rigen el presente caso, de acuerdo a lo establecido por el art. 18 del Código Tributario

Provincial y art. 29 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal Fiscal de Apelaciones.-

El nacimiento de la obligación tributaria se verifica al producirse las situaciones que, de acuerdo a las leyes, poseen tal efecto genético. Ello surge del art. 41 del Código Tributario Provincial.-

El hecho sindicado como fuente de la situación debatida en estas actuaciones se produjo con el ingreso del Formulario Solicitud de Inscripción Inicial F.01, de fecha 19/10/2016. El instrumento fue presentado ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor – Seccional AlberdÍ, Tucumán; suscrito por la recurrente y por la Concesionaria Del Parque S.A., en carácter de adquirente y vendedora del vehículo automotor dominio AA 631 IS.-

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

En segundo término corresponde pronunciarse respecto del agravio consistente en la prescripción de la acción para aplicar la multa. El contribuyente sostiene que el plazo para la aplicación de la multa es de dos años, por lo que la misma se encontraría prescrita. Argumenta que la factura que se pretende gravar es del 10/02/2016, por lo que habría prescrito el 10/02/2017.-

Corresponde señalar que el plazo de prescripción para la aplicación de la multa comienza a correr el 1° de enero siguiente al año en que haya tenido lugar la violación de los deberes formales o materiales legalmente considerada como hecho u omisión punible, según el art. 56 del Código Tributario Provincial. Por otro lado -según se expondrá infra- el plazo de prescripción comienza a correr a partir

DR. EDUARDO LEÓN  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

DR. EDUARDO LEÓN  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

de la negativa de pago del tributo, acontecida al momento de presentación del Formulario Solicitud de Inscripción Inicial F.01 en el registro de la propiedad automotor. No tiene incidencia en el cómputo de dicho plazo la fecha de emisión de la factura de venta del vehículo.-

En consecuencia, el plazo de prescripción no se encuentra cumplido, por lo que debe desestimarse el agravio.-

Respecto a la cuestión de fondo, se desprende de los antecedentes que el contribuyente AGROQUIMICA ALBERDI S.R.L. CUIT N° 33-70737941-9 y DEL PARQUE S.A. CUIT N° 30-70812499-7 suscribieron la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 06933166 de fecha 19/10/2016 en calidad de adquirente y vendedora del automotor dominio AA 631 IS. El instrumento obra a fs. 03 del Expte. D.G.R. N° 401/1217/D/2016, y tuvo por objeto la inscripción del rodado ante el Registro Nacional de Propiedad Automotor, Seccional Juan B. Alberdi, Tucumán; a efectos de transferir su dominio.-

En oportunidad de su presentación, la autoridad registral solicitó al contribuyente el pago del Impuesto de Sellos previsto en el art. 13, inciso 2, apartado f), punto 3) de la Ley 8.467, de acuerdo a lo establecido por la Resolución General N° 138/04. El contribuyente negó estar alcanzado por la obligación.-

La autoridad de aplicación emitió el Acta de Deuda N° A 1093-2017 del 10/05/2017, en la que determino una obligación de \$17.226,00 (Pesos Diecisiete Mil Doscientos Veintiséis con 00/100), en concepto de Impuesto de Sellos. La determinación se fundó en las disposiciones del art. 235 y concordantes del Código Tributario Provincial, y en lo dispuesto en el art. 13, inciso 2), apartado f), punto 3), de la Ley N° 8.467. Asimismo, dispuso la instrucción del Sumario N° M 1093-2017, para verificar la configuración de la infracción prevista en el art. 286 inciso 1) del digesto antes mencionado (fs. 13/14 Expte. D.G.R. N° 401/1217/D/2016).-

El contribuyente realizo la impugnación y descargo previstos en el art. 98 y 123 del Código Tributario Provincial (fs. 18 del Expte. D.G.R. N° 401/1217/D/2016). -

JOSE MARTIN LEON  
FISCAL  
REGISTRAL DE APELACION

LUIS E. PONS  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

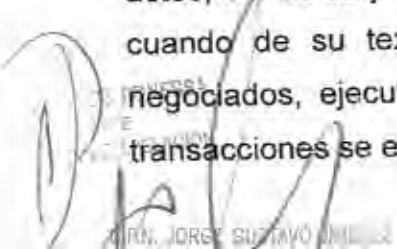
La D.G.R. emitió la Resolución N° D 515/17, del 12/09/2017, que dispuso: 1) Rechazar la impugnación interpuesta en contra del Acta de Deuda N° 1093-2017, confeccionada en concepto de Impuesto de Sellos, confirmando la misma; 2) Rechazar el descargo realizado en el Sumario N° M 1093-2017, aplicando una multa por la suma de \$17.226,00 (Pesos Diecisiete Mil Doscientos Veintiséis con 00/100), equivalente al cien por ciento (100%) del gravamen omitido. (fs. 29/30 del Expte. D.G.R. N° 401/1217/D/2016).-

Contra dicha resolución el contribuyente interpuso el presente Recurso de Apelación en los términos Art. 12 inc. 1° y 2° y Art. 134 inc. 2° del Código Tributario Provincial (fs. 38/39 Expte. D.G.R. N° 401/1217/D/2016).-

La cuestión central de la discusión consiste en determinar si la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 06933166, 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..."-

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN



DR. JORGE GUSTAVO...

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 la compraventa de un automotor cero kilómetro celebrado entre el contribuyente domiciliado en calle Lidoro Quinteros 222, Juan B. Alberdi; Provincia de Tucumán; y Del Parque S.A. CUIT N° 30-70812499-7, con domicilio en Provincia de Catamarca; según surge de la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 06933166 y demás documentación que obra en el expediente tramitado ante la autoridad de aplicación.-

De acuerdo a la definición legal establecida por el art. 1123 Código Civil y Comercial, "Hay compraventa si una de las partes se obliga a transferir la propiedad de una cosa y la otra a pagar un precio en dinero". Consecuentemente, nos encontramos ante 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

Dr. JORGE GUSTAVO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE GUSTAVO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Dr. JORGE GUSTAVO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN



particularidades de la venta, y a prestar toda cooperación que le sea exigible para que la transferencia dominial se concrete".-

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

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

La transferencia de la propiedad del automotor requiere de su inscripción en el registro, por lo que dicho acto tiene carácter constitutivo. Ello está expresamente dispuesto por el art. 1 del Decreto Ley 6.582/58 que establece que la transmisión del dominio de los automotores "solo producirá efectos entre las partes y con relación a terceros desde la fecha de su inscripción en el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor". El carácter constitutivo de la inscripción también surge del art. 2 de la mencionada norma, que establece: "La inscripción de buena fe de un automotor en el registro confiere al titular de la misma la propiedad del vehículo y el poder de repeler cualquier acción de reivindicación, si el automotor no hubiese sido hurtado o robado".-

Por otro lado, la solicitud de inscripción solo puede realizarse mediante los formularios provistos por el registro. El art. 13 del Decreto Ley 6.582/58: indica: "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..."-.

De acuerdo a lo establecido por el art. 11 del Decreto Ley 6.582/58, resulta obligatoria la inscripción del automotor en el domicilio del adquirente. La norma establece: "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 Del Parque S.A. consistía en transferir al contribuyente Agroquímica Alberdi S.R.L., la propiedad del automotor cero kilómetro dominio AA 631 IS. Dicha transferencia solo podía realizarse mediante la inscripción del automóvil en el registro correspondiente al domicilio de la apelante, Registro Seccional Juan B. Alberdi, Provincia de Tucumán. La inscripción revestía 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° 06933166, suscrito por vendedor y comprador, constituye el único documento mediante el cual las partes pudieron cumplimentar el contrato de compraventa del automotor cero kilómetro antes mencionado. Ningún otro instrumento podría ser inscripto en el registro correspondiente con el efecto de transferir la propiedad del vehículo; efecto y obligación primaria buscados por los contratantes.-

Resulta erróneo sostener que la autoridad de aplicación pretende gravar como materia imponible del impuesto la Factura de compra A-0006-00000076. 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 referente a la transgresión del principio de instrumentalidad. Dicho agravio sostiene que el Formulario de Inscripción Inicial F-01 no reúne los requisitos de instrumento pasible del gravamen. Se argumenta 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, que consiste en la transferencia del dominio del automotor cero kilómetro. La 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° 06933166, es el único documento que canaliza el cumplimiento de la obligación de transferir la propiedad del automotor dominio AA 631 IS. Este instrumento 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 es tal, que en caso que el vendedor se negara a entregarlo o suscribirlo, tales conductas podrán ser demandadas en calidad de cumplimiento de contrato. Ello así por cuanto sin las mencionadas prestaciones no podría transferirse del dominio del automotor; obligación que caracteriza al contrato. 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>)-

Por otro lado, la operación comercial objeto del presente también configura materia imponible de acuerdo al art. 235 tercer párrafo del Código Tributario Provincial. Ello es así 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. De igual modo, el bien objeto de la transacción necesariamente debe quedar radicado en esta provincia. Ello resulta obligatorio según el art. 11 del Decreto Ley 6.582/58.-

Dr. JORGE E. POZZI  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

Dr. JORGE JUSTINO ARENAL

El requisito de aplicabilidad del impuesto de sellos establecido por el art. 9, inciso b), acápite 2º, de la Ley 23.548 se encuentra doblemente cumplido. En primer lugar por cuanto el tributo recae sobre una operación onerosa documentada por el

Formulario de Inscripción Inicial F-01, que reviste los caracteres instrumentales exigidos por la norma. En segundo lugar por cuanto el formulario canaliza 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.-

Corresponde concluir que el Formulario de Inscripción Inicial F-01 N° 06933166 suscito por Agroquímica Alberdi S.R.L. y Del Parque 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 por el art. 13, inciso 2), apartado f), punto 3) de la Ley 8.467. La norma establecía una alícuota del tres por ciento (3%) para los actos que tenían por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilómetro en general. Este impuesto también se aplicaba sobre la documentación de cualquier naturaleza que se presentaba 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 Del Parque S.A. CUIT N° 30-70812499-7, Ingresos Brutos N° 46133, parte vendedora, no registraba alta con jurisdicción 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 tenían 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, fueran 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.-

Otro agravio expuesto por el contribuyente consiste 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

DR. JESSE ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. ...  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

establecimiento una aduana interior violatoria de los arts. 9, 10, 11, 12 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. El mismo se rige 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 expresadas, entre otros, en los arts. 4, 75 inc. 1, 2, 3, de la constitución nacional. Tales potestades se caracterizan por ser expresas y limitadas.-

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 imponible 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.-

El Superior Tribunal de la Nación 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 percibir las 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. El gravamen aplicado 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. No grava el ingreso o circulación de la mercadería, sino la instrumentalidad de la operación comercial. Del formulario surge el título jurídico que otorgará al adquirente –una vez inscripto- el carácter de propietario del automotor cero kilómetro.-

La Ley 8.468, modificatoria del Art. 278 inc. 54 del Código Tributario Provincial, eximía del pago del impuesto de sellos a los actos que tenían 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. El contenido de la norma consistía en una típica actividad de fomento.-

El 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).-

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

JORGE SUBITO JIMENEZ  
VOCAL

La mencionada actividad 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 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, acordó la exención del impuesto de sellos a las concesionarias 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 la autonomía provincial consagrada en el art. 121 C.N.-

Limitar las 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

Dr. José Alberto León  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

Dr. Jorge E. Ponce  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

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 resulta aplicable la jurisprudencia emanada del precedente "Transportes 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; "Moeremans Daniel Edgardo vs. 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; "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 I; y demás antecedentes elaborados por ese Tribunal; ya 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 no fueron dictados por el Superior Tribunal Nacional o Provincial, sino por órganos Judiciales inferiores; no contemplados como presupuesto de aplicabilidad.-

Por otro lado, las sentencias mencionadas no se refieren a las normas aplicables al presente proceso. Como se dijo, este 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 mencionadas 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", (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 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.-

En igual sentido se ha pronunciado la Procuración del Tesoro de la Nación. El órgano asesor sostuvo: "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 tal facultad sólo podrá ejercerla con suma prudencia y en casos extremos, en que aparezca la violación constitucional de un modo indudable y manifiesto, en virtud del principio de división de poderes, que hace a la esencia de nuestro régimen constitucional". (Dictámenes 84:102; 207:37; 239:285 y 250:29).-

El control es concreto, por cuanto la resolución respecto a la constitucionalidad de una norma se limita al caso en el cual fue pronunciada. Así lo ha decidido la Corte Suprema de la Nación en el caso "Gutiérrez, Manuel c/ Prov. de San Juan" (Fallos: 183:319). Allí 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.-

Dr. JORGE E. RIVERO  
FISCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

Dr. JORGE E. RIVERO  
FISCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

Dr. JORGE RIVERO JIMÉNEZ  
FISCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

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; como ocurría con las sentencias 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.-

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 los argumentos antes expuestos otorgan razones de convicción que impiden la aplicación del art. 160 del Código Tributario Provincial. Tales argumentos son: A) El Formulario de Inscripción Inicial F-01 N° 06933166 reviste el carácter de documento que canaliza el cumplimiento de la obligación de transferir la propiedad del automotor cero kilómetro dominio AA 631 IS, y posee los caracteres exteriores de título jurídico que investirá del dominio al adquirente del bien, una vez inscripto. B) 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 quedar radicado en el territorio provincial; ambas situaciones por medio del mencionado formulario.-

Dr. JORGE ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. PIÑESE PINOSSI  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Dr. N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

En función de las consideraciones expuestas, no corresponde aplicar la excepcional facultad otorgada a este Tribunal por la norma citada; 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 AGROQUIMICA ALBERDI S.R.L. CUIT N° 33-70737941-9, en contra de la Resolución N° D 515/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 12/09/2017, 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:**

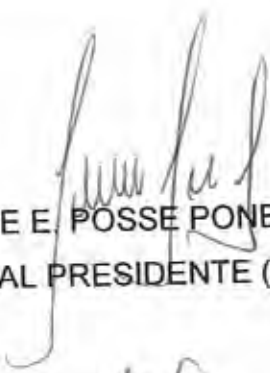
1.-NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente AGROQUIMICA ALBERDI S.R.L. CUIT N° 33-70737941-9, en contra de la Resolución N° D 515/17, de fecha 12/09/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia CONFIRMAR la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.-

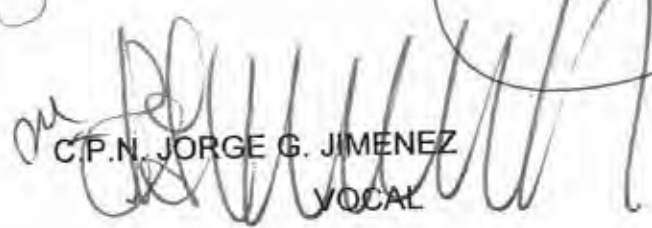
Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

HÁGER SABER  
F.S.C.

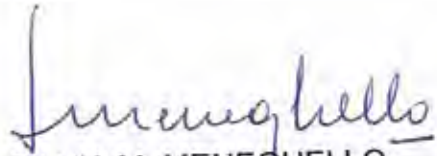
Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

  
C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

ANTE MI

  
DRA. SILVIA M. MENEGHELLO  
SECRETARIA