

SENTENCIA N° 443 /18

Expte. N° 336/926/2017

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 "**CHIAPPINI LUIS GUILLERMO s/RECURSO DE APELACIÓN**" Expte. N° 336/926/2017. (EXPTE. D.G.R. N° 56749-376-R-2015);

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 **LUIS GUILLERMO CHIAPPINI**, presentó Recurso de Apelación (fs. 44/66) en contra de la Resolución D 201/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 20/04/2017 obrante a fs. 41/42. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente, confirmando el Acta de Deuda N° A 1395-2016, practicada en concepto del Impuesto de Sellos y APLICAR una Sanción de Multa por \$ 6.623,16 (Pesos seis mil seiscientos veintitrés con 16/100) equivalente al 100 % (Cien por Ciento) del gravamen omitido, por configuración de la infracción prevista en el artículo 286° inciso 1) del Código Tributario Provincial.

Plantea el recurrente la nulidad del Acto Administrativo de Determinación de Oficio e instrucción de sumario, como así también de la Resolución que recurre por no cumplir con la finalidad para la que fue previsto.

Manifiesta que el acto cuestionado carece de motivación o que tiene una fundamentación solo aparente al determinar Impuesto de Sellos sin tener en cuenta que el instrumento intervenido no se encuentra alcanzado por dicho impuesto.

Entiende que resulta inconstitucional que se pretenda gravar a las compraventas de automotores efectuadas fuera de la provincia de Tucumán ya que ello sería equiparable a admitir la creación de una verdadera traba aduanera dentro de la provincia de Tucumán que grave el comercio interjurisdiccional, lo cual está

vedado por los artículos 9,10 y 11 de la CN que prohíben la existencia de aduanas interiores.

Manifiesta que la determinación practicada y el Sumario instruido violentan el principio de Legalidad consagrado por el artículo 3 de la Ley 5.121. Asimismo se violentan el artículo 101 inc) 2, segundo párrafo de la Constitución Provincial y el artículo 24° de la misma, y los artículos 9, 11, 14 y 17 de la CN, tornando a dichos actos Nulos de Nulidad Absoluta.

Expresa que el Formulario 01 no reviste la calidad de instrumento atento a que no instrumentaría ninguna operación comercial de la cual surja título jurídico tal cual lo establecería el artículo 235° del CTP,

Cita extensa jurisprudencia que respaldaría sus argumentos de defensa y plantea la inconstitucionalidad de los artículos 286° inciso 1 y artículo 13 de la Ley 8467.

Por último, solicita se deje sin efecto la Resolución recurrida, absteniéndose de practicar la percepción prevista por el artículo 13 inciso 2) apartado f) punto 3 de la Ley N° 8.467 y se disponga el archivo de las actuaciones, liberándolo de toda sanción a su respecto.

II.- Que a fs. 01/06 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que las provincias poseen autonomía a los fines de legislar y establecer pautas en materia tributaria, por lo que el gobierno nacional no puede avanzar sobre las mismas, debiendo ajustarse a las leyes dictadas por las provincias dentro de su territorio; y cita jurisprudencia que respalda sus dichos.

Expresa que, el gravamen es de naturaleza formal y objetivo, teniendo origen en el instrumento en que se materializan, de manera que un contrato que pudiera concertarse en forma verbal, no está sujeto al gravamen.

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.

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.

Agrega que, basta leer el formulario F 01 para comprobar que existe en el mismo la identificación del titular adquirente (comprador), los datos del automotor (objeto), fecha, precio pagado, y datos del concesionario (vendedor), y el instrumento presentado en el Registro respectivo se encuentra debidamente firmado por el comprador y el vendedor, siendo la finalidad de dicho instrumento la inscripción registral, la cual, según la ley, convierte al adquirente en titular del bien en cuestión.

Que esgrime la Autoridad de Aplicación, que el artículo 235º del C.T.P. refleja la potestad que le asiste a la Provincia para legislar y establecer pautas en materia tributaria, y así lo dispone el art. 121º de la Constitución Nacional.

Expresa que, prácticamente todas las normas generan distinciones de alguna naturaleza con lo cual se debe admitir que el principio de igualdad ante la Ley no es de aplicación absoluta, lo que no implica que sea discriminatorio el hecho de privilegiar las operaciones realizadas por concesionarias y terminales automotrices registradas como contribuyentes de Ingresos Brutos en la provincia de aquellas que no están registradas de éste modo, ya que por una cuestión de política fiscal se está tratando de modo diferente a sujetos que se encuentran en diferentes situaciones.

Alude, en referencia a la violación de la prohibición de constituir aduanas internas, que tal cuestión debe ser ponderada dentro de un contexto constitucional y de autonomía provincial.

Las normas que se pretende sean declaradas inconstitucionales no gravan al vendedor del automotor, ni a la entrada de la mercadería, sino que, lo gravado es la instrumentalidad de una determinada operación civil y/o comercial de la que surge un título jurídico.

Esgrime que queda demostrado que la colisión con la normativa constitucional que menciona el apelante, es sólo aparente, ya que en el hecho imponible del impuesto no se incluye ningún aspecto que tenga que ver con la entrada, salida y circulación de mercaderías.

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

III.- Que a fs. 13/14 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 527/17, 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.- Que ingresando al análisis del caso sometido a examen, adelanto mi opinión en el sentido que le asiste razón al apelante.

Al analizar los argumentos vertidos por las partes en sus escritos defensivos, se advierte que resulta aplicable el criterio exployado 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 LUIS GUILLERMO CHIAPPINI, CUIT N° 20-25923046-3, por medio de la solicitud de inscripción inicial F – 01 N° 06658103, de fecha 16/11/2015 obrante a fojas 02 de marras, suscribió en carácter de titular la inscripción del automotor dominio PID-805, Marca Volkswagen, Tipo Sedan 5 puertas, modelo Suran 1.6 SD 156, solicitando su inscripción ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Secc. Yerba Buena-Tucumán.

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

Frente a ello, con fecha 30/09/2016, el contribuyente fue notificado del Acta de Deuda N° A 1395-2016, por medio de la cual el organismo fiscal le determinó una deuda de \$ 6.623,16 (Pesos Seis Mil Seiscientos veintitrés con 16/100) en concepto de Impuesto de Sellos; ello, en virtud de lo dispuesto en el art. 235 y concordantes del CTP, y en lo dispuesto en el art. 13, inciso 2), apartado f), punto

3), de la Ley N° 8.467. Asimismo, también es notificado de la Instrucción de Sumario N° M 1395-2016.

Efectuada por el interesado la correspondiente impugnación y el descargo, la D.G.R. mediante Resolución N° D 201/17, de fecha 20/04/2017, dispone Rechazar la impugnación en contra del Acta de Deuda N° A 1395-2016, confeccionada en concepto del Impuesto de Sellos, confirmando la misma y rechazar el descargo en contra del Sumario N° M 1395-2016, aplicando una multa por la suma de \$6.623,16 (Pesos Seis Mil Seiscientos veintitrés con 16/100), equivalente al cien por ciento (100%) del gravamen omitido.

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

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

Teniendo en cuenta que ambas normas, tanto la Ley 8.467 como de la RG N° 138/04 son declaradas inconstitucionales en los fallos citados, y resultan invocadas por la D.G.R. para gravar con el Impuesto de Sellos a los Formularios 01 que inscriben a los automotores en los registros respectivos, el análisis que se debe efectuar recae necesariamente en la naturaleza jurídica del Formulario 01 para lo cual, se seguirán los lineamientos adoptados por el Máximo Tribunal Provincial y Nacional.

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

A su vez, el artículo 1° de la RG 138/04 de la D.G.R. designa a los Registros Seccionales de la Propiedad del Automotor ubicados en la provincia de Tucumán

OF. ASISTENTE LEGAL  
TUCUMÁN



JORGE GUSTAVO JIMENEZ

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 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.

TRIBUNAL FISCAL DE APELACION TUCUMAN

DR. JUAN E. JARA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION TUCUMAN

DR. JESUS CRISTO VILLALBA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION TUCUMAN

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 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, 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.

En consecuencia, la Ley 9.071 de fecha 20/12/2017, en su artículo 2º sustituye el inciso 54 del artículo 278º 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 la aduana interna que se había generado y que se encuentra expresamente prohibida por el artículo 9º de la Constitución Nacional.

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

Este Tribunal no puede desconocer, no solo el fallo citado "Bulacio de Teran...", sino innumerables pronunciamientos de la Corte Suprema Provincial y Nacional



(alguno de ellos citados en esta resolución) sobre los requisitos indispensables que debe contener toda escritura, papel o documento para que pueda ser considerado instrumento a los fines del Impuesto de Sellos. Entiendo que dicho reconocimiento ya ha sido declarado por la H. Legislatura provincial con el dictado de la ley N° 9071, dando fin de esa manera, a la problemática generada sobre la cuestión sometida a examen.

El art. 161 del CTP, autoriza a este Tribunal a aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de la Nación y de la Corte Suprema de la Provincia en cuanto declaran la inconstitucionalidad de una norma tributaria. En este sentido, considero que el término jurisprudencia se refiere al criterio sobre un problema jurídico que viene siendo establecido por sentencias previas, como acontece en la especie. Tanto la Corte Provincial como Nacional ya se han pronunciado sobre este tema en reiteradas ocasiones, lo que denota un criterio uniforme y definitivo que no puede ser soslayado por este Tribunal.

Es más, el voto del Dr. Gandur en el fallo citado, expresa contundentemente: *"Comparto íntegramente lo dicho en el voto del señor Vocal preopinante, doctor René Mario Goane, permitiéndome añadir que la temática ha sido objeto de pronunciamiento adverso a la argumentación recursiva, desde larga data"*. Es decir, el "criterio" determinante para la declaración de inconstitucionalidad del artículo 13° inciso 2 apartado f) punto 3) de la Ley 8.467 y del artículo 1° de la Resolución General N° 138 emanada por la DGR el 21/12/2004, no obedece a un nuevo razonamiento o un reexamen de una cuestión dudosa, sino a la reafirmación de un discernimiento uniforme, que reitero, no puede ser desconocido.

En definitiva y en base al análisis y los antecedentes expuestos, hay un elemento concreto que es trascendental para resolver en materia del Impuesto de Sellos, cual es, la inconstitucionalidad del artículo 13° inciso 2 apartado f) punto 3) de la Ley 8.467 y del artículo 1° de la Resolución General N° 138 emanada por la DGR el 21/12/2004, declarada por la Sala I de la Excma. Cámara Contencioso Administrativa, en autos caratulados "Bulacio de Terán María vs. Provincia de Tucumán s/ Amparo", de fecha 02/12/2016 y confirmada por la Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán en Sentencia N° 1715/2017 de fecha 10/11/2017, siguiendo en su razonamiento un criterio rector que reconoce

innumerables precedentes, cuyos fundamentos este Tribunal comparte y aplica al caso sometido a decisión.

Por ello, corresponde HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente LUIS GUILLERMO CHIAPPINI, CUIT N° 20-25923046-3, en contra de la Resolución N° D 201/17 de la Dirección General de Rentas, fecha 20/04/2017 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 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 su presentación inicial (fs. 18/33 del Expte. D.G.R. N° 56749/376/R/2015), consistente en impugnación y defensa opuestas en los términos del art. 98 y 123 del Código Tributario Provincial; contra el Acta de Deuda N° A 1395-2017 y Sumario N° M 1395-2017; el contribuyente sostuvo la violación del Principio de Legalidad en materia tributaria; según los argumentos y la doctrina judicial citada en su presentación.-

Sostuvo 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, ya que so pretexto de la fijación de una alícuota del impuesto de sellos, por decreto se creó una nueva figura tributaria, un hecho imponible distinto al impuesto de sellos que establece el art. 235 del Código Tributario. 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 2° del artículo 101 y el artículo 24, ambos de la Constitución de la Provincia. Expuso asimismo que la Ley Impositiva

8467 solamente innovó en dar forma legal a la normativa inconstitucional antes mencionada.-

A su turno, al deducir el presente Recurso de Apelación en los términos del Art. 12 inc. 1º y 2º y Art. 134 inc. 2º del Código Tributario Provincial (fs. 44/66 del Expte. D.G.R. N° 56749/376/R/2015) contra de la Resolución N° D 201/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 20/04/2017 obrante a fs. 41/42 de dicho expediente; el contribuyente fundó nuevamente sus agravios en la inconstitucionalidad de los decretos y resolución antes citados, así como de las Leyes 8.467 y 8.468. Como sustento del recurso citó de precedentes judiciales de la Excma. 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 13/11/2015, proporcionado por el Registro Nacional de la Propiedad Automotor – Seccional Yerba Buena; suscrito por la recurrente y por la Concesionaria Dietrich S.A., en carácter de adquirente y vendedora del vehículo automotor dominio PID 805.-

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 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 CHIAPPINI LUIS GUILLERMO, CUIT N° 20-25923046-3 y DIETRICH S.A., CUIT N° 30-54184930-7; suscribieron la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 06658103, obrante a fs. 02 del Expte. D.G.R. N°

CA. JINTE 15/02/2017 (507)  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

L. JINTE 15/02/2017 (507)  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

56749/376/R/2015, en calidad de adquirente y vendedora del vehículo automotor dominio PID 805, solicitando su inscripción ante el Registro Nacional de Propiedad Automotor, Seccional Yerba Buena; 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 02/09/2016, la Autoridad de aplicación emitió el Acta de Deuda N° A 1395-2016, por medio de la cual determino una deuda de \$ 6.623,16 (Pesos Seis Mil Seiscientos Veintitrés con 16/100), 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. Asimismo, dispuso la instrucción del Sumario N° M 1395-2016, para verificar la configuración de la infracción prevista en el art. 286 inciso 1) del digesto antes mencionado.-

Efectuada por el contribuyente la correspondiente impugnación y descargo, la D.G.R., emitió la Resolución N° D 201/17, de fecha 20/04/2017, que dispuso Rechazar la impugnación interpuesta en contra del Acta de Deuda N° A 1395-2016, confeccionada en concepto de Impuesto de Sellos, confirmando la misma y Rechazar el descargo interpuesto contra el Sumario instruido N° M 1395-2016, aplicando una multa por la suma de \$ 6.623,16 (Pesos Seis Mil Seiscientos Veintitrés con 16/100), equivalente al cien por ciento (100%) del gravamen omitido.-

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

La cuestión central de la discusión consiste en determinar si la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 06658103, configuraba la materia imponible prevista por el art. 235 del Código Tributario Provincial, a la fecha de producción del hecho sindicado como fuente de la obligación tributaria.-

El mencionado artículo establece "*Por todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso o susceptibles de apreciación económica e instrumentados y por las operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21.526, que se realizaren en el territorio de la Provincia, se pagará el impuesto*

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

Asimismo, la Ley 8.467, art. 13, inciso 2), apartado f), punto 3), vigente al momento del hecho, establecía "De conformidad con lo dispuesto en el artículo anterior, el impuesto se hará efectivo de acuerdo con las siguientes alícuotas...2) 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 calle San Martín N° 2965, Duplex N° 2, San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán; y la firma Dietrich S.A., CUIT N° 30-54184930-7 con domicilio en Ciudad Autónoma de Buenos Aires; Provincia de Buenos Aires; según surge de la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 06658103 y demás documentación que obra en Expte. D.G.R. N° 56749/376/R/2015.-

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 correspondientes 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"*.-

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 Dietrich S.A. consistía en transferir la propiedad al contribuyente Chiappini Luis Guillermo, del automotor cero kilómetro dominio PID 805. Dicha transferencia de dominio solo podía realizarse mediante la inscripción del automóvil en el registro correspondiente al domicilio de la apelante, Registro Seccional Yerba Buena, Provincia de Tucumán. 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° 06658103, 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, 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 B-0046-00009184. 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 que afirma la transgresión del principio de instrumentalidad, y que sostiene que el Formulario de Inscripción Inicial F-01, no reúne los requisitos de instrumento pasible del gravamen. Expresa que solo se trataría de un formulario que tiene 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° 06658103, resulta ser el único documento que canaliza el cumplimiento de la obligación de transferir la propiedad del automotor del automotor cero kilómetro dominio PID 805, y que reviste los caracteres exteriores de título jurídico que investirá la adquirente del dominio del bien, una vez inscripto.-

La exigibilidad del Formulario de Inscripción Inicial F-01, como instrumento que implica el cumplimiento de la obligación principal del vendedor es tal, que en caso de que éste último se negara a entregarlo o suscribirlo; dicha entrega o suscripción podrá ser demandada en calidad de cumplimiento de contrato, ya que sin las mencionadas prestaciones no podrá transferirse del dominio del automotor. Es menester señalar que los mencionados formularios solo son entregados por el RNPA a los Concesionarios o Industria Terminal, de acuerdo al Art. 6 del Título 1, Capítulo 1 del Digesto de Normas Técnico Registrales del Registro Nacional de la Propiedad del Automotor (<http://www.dnrpa.gov.ar>).-

Ello sin perjuicio de que en virtud del art. 11 del Decreto Ley 6.582/58, la operación comercial 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 quedara radicado a todos sus efectos.-

De acuerdo a lo dicho, corresponde destacar que el Formulario de Inscripción Inicial F-01 N° 06658103 suscrito por Dietrich S.A. y Chiappini Luis Guillermo, 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 documentación de cualquier naturaleza que se presente como título justificativo de la propiedad a los efectos de obtener la matriculación respectiva o la inscripción de la transmisión de dominio"*.-

De igual modo, es menester aclarar que la Dietrich S.A., CUIT N° 30-54184930-7, Ingresos Brutos N° 901-269935-5, parte vendedora, no registra alta con jurisdicción en sede de la Provincia de Tucumán; por lo que no se le aplicaba la exención del art. 278 inciso 54, establecida para *"Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilometro en general, celebrados por concesionarios o terminales automotrices 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"*.-

Otra cuestión introducida como agravio por la recurrente consistente en que la combinación del gravamen establecido por el art. 235 del Código Tributario Provincial, con la alícuota impuesta por la Ley 8.467 y la exención establecida por la Ley 8.468, modificatoria del Art. 278 inc. 54 del Código Tributario Provincial; implicarían el establecimiento una aduana interior, violatoria de los arts. 9, 10, 11, 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, que se rigen por el principio sentado en el art. 121 en virtud del cual, las provincias conservan todo el poder no delegado a la nación por medio de dicha constitución. De esta manera, las provincias delegaron a la nación las competencias tributarias que se encuentra expresadas en los arts. 4, 75 inc. 1, 2, 3, entre otros de la constitución nacional, siendo tales potestades expresas y limitadas pero por el art. 31 son supremas respecto a los órdenes provinciales.-

En esta línea la doctrina de la Corte Suprema de la Nación ha afirmado que no es objetable la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de

impuestos locales, y en general todas las que juzguen conducentes a sus bienes y prosperidad, sin más limitaciones que las emanadas del art. 108 –actual 126– de la constitución. Así lo indicó el Superior Tribunal de la Nación *in re* “Resogli, Luis c/ Provincia de Corrientes” (Fallos: 7:373).-

De igual forma, el mencionado Tribunal expresó en “Rizzoti, Raúl c/ Provincia de San Juan” (Fallos: 150:419), que la creación de tributos en todas sus especies, la elección de hechos 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.- 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 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. En consecuencia el gravamen impuesto sobre el Formulario de Inscripción Inicial F-01, suscrito por vendedor y comprador y que tiene por finalidad el cumplimiento de la obligación principal del contrato de compraventa de un automóvil, consistente en la transferencia del dominio del mismo; no tiene relación alguna con la creación de aduanas internas.-

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

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

el caso de las citadas terminales automotrices; nos encontramos ante una típica actividad de fomento.-

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

La actividad de fomento es una potestad concurrente entre la Nación y las Provincias; y se encuentra establecida por el art. 75 inc. 18 C.N. para la primera y en el art. 125 C.N. para las segundas. La última de las normas citadas establece: *"Las provincias pueden celebrar tratados parciales para fines de administración de justicia, de intereses económicos y trabajos de utilidad común, con conocimiento del Congreso Federal; y promover su industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad provincial, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de sus ríos, por leyes protectoras de estos fines, y con sus recursos propios..."*.-

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

Pretender limitar dichas potestades de fomento implicaría no solo la desnaturalización de las superiores finalidades bienestar general tenidas en vista

al crear la exención; sino también desconocer las facultades reservadas de la Provincia en materia de prosperidad y cercenar su autonomía.-

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

Respecto de la pretensión de la parte recurrente, consistente en la aplicación de la jurisprudencia emanada del precedente "Transportes Rocchia S.R.L. vs. Provincia de Tucumán s/Amparo" (Expte. N° 568/08), Sentencia N° del 06/12/2012, dictada por la Excma. Cámara Contencioso Administrativo Sala III; corresponde señalar que tal precedente 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. -

El precedente citado por la recurrente no fue dictado por el Superior Tribunal Nacional o Provincial, sino por un órgano Judicial inferior; no contemplado como presupuesto de aplicabilidad.-

Por otro lado, la sentencia cuya aplicación se solicita, no se refiere a las normas aplicables al presente proceso. Como se indicó anteriormente, el caso se encuentra regulado por las leyes N° Ley 8.467 (B.O. 30/12/2011) y 8.468 (B.O. 30/12/2011); mientras las resolución judicial citada declaró 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, 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 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 resuelta. Así se ha resuelto la Corte Suprema de la Nación en el caso "Gutiérrez, 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 definido, los preceptos legales o reglamentarios se ajustan o no a los principios constitucionales.-

Respecto de la trascendencia y gravedad implicadas en la declaración de inconstitucionalidad de una norma legal, se ha dicho que "La declaración de inconstitucionalidad de una ley o de alguna de sus partes es un acto de suma

gravedad institucional, que debe ser considerada "ultima ratio" del orden jurídico. Ello fue decidido por el superior Tribunal Nacional in re "Bonfante, Alberto A. c/ Junta Nacional de Carnes" (Fallos: 288:325).-

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

Entiendo que atento a los argumentos antes expuestos; consistentes en que el Formulario de Inscripción Inicial F-01 N° 06658103 reviste el carácter de documento que canaliza el cumplimiento de la obligación de transferir la propiedad del automotor cero kilómetro dominio PID 805, y posee los caracteres exteriores de título jurídico que investirá 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 radicado en el territorio provincial; ambas situaciones por medio 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 CHIAPPINI LUIS GUILLERMO, CUIT N° 20-25923046-3, en contra de la Resolución N° D 201/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 20/04/2017, 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,

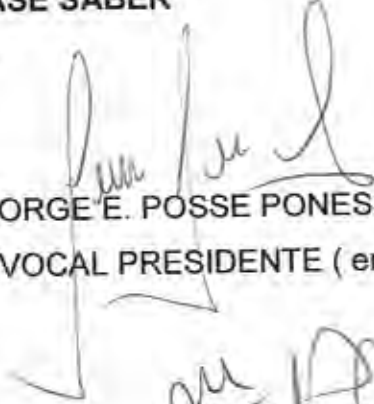
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
RESUELVE:**

**1.-NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente CHIAPPINI LUIS GUILLERMO, CUIT N° 20-25923046-3, en contra de la Resolución N° D 201/17, de fecha 20/04/2017, 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, NOTIFÍQUESE,** oportunamente, devuélvanse 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

  
C.P.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

ANTE MI

  
DRA. SILVIA M. MENEGHELLO