

SENTENCIA N° 446/18

Expte. N° 682/926/2017

En San Miguel de Tucumán, a los 21 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 "CAZON PATRICIA CAROLINA s/RECURSO DE APELACIÓN" Expte. N° 682/926/2017 (EXPTE. D.G.R. N° 40.329/376/R/2016);

Se practica el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación. Da como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa en segundo término CPN Jorge Gustavo Jimenez y como tercer Vocal Dr. José Alberto León -

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que el contribuyente CAZON PATRICIA CAROLINA, CUIT N° 27-14791754-1, presentó Recurso de Apelación (fs. 36/38 del Expte. 40.329/376/R/2016) en contra de la Resolución N° D 596/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 18/10/2017 obrante a fs. 32/34 del mismo. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por el contribuyente, en contra del Acta de Deuda N° A. 1561-2017, practicada en concepto de impuesto de Sellos, confirmándose la misma; y APLICAR una multa por un monto de Pesos Siete Mil Quinientos Sesenta (\$7.560), equivalente al cien por ciento (100%) del gravamen omitido.

Inicia su argumentación el recurrente, manifestando que la DGR determina un saldo deudor en el impuesto de Sellos, como resultado de una aplicación errónea de la norma que entiende aplicable y por violar esa disposición normas Constitucionales al crear barreras aduaneras internas. Considera que los decretos 4270/3, 4271/3, 4568/3 y la Resolución General 138/04 y actual Ley 8.468 violan el principio de legalidad y reserva tributaria

JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE ESTEBAN POSSE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Sostiene en idéntico sentido, que la decisión adoptada por la Dirección General de Rentas, no tiene fundamento legal, ya que el acto de determinación es nulo de nulidad absoluta por aplicación del art. 48 inc. 1° de la Ley 4.537

Expresa que el formulario de solicitud de inscripción inicial F 01 no es instrumento y no constituye materia gravada, es decir no se adecua a lo preceptuado en el art. 235 de C.T.P.

Aduce que las normas aplicadas por la autoridad –DGR– se asientan en normas absolutamente inconstitucionales, y solicita que así sean declaradas.

Sostiene que el Fisco provincial se aparta de lo dispuesto en el art. 235 C.T.P. (hecho imponible) extendiéndolo a situaciones no previstas expresamente por la ley, adoptando un aparente doble estándar tributario, con el distingo de haber comprado un automóvil en agencias de Tucumán o fuera de la provincia, en franca violación del principio de legalidad y reserva de la ley en materia tributaria.

Infiere que la discriminación en la que se incurre, deja de lado el federalismo que posibilita el desarrollo y autonomía de los gobiernos locales, atentando así con la unión nacional y que se está en presencia de barreras aduaneras interiores que imponen tributos a la mera circulación territorial.

Finalmente y abordando la perspectiva constitucional, manifiesta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, si bien avaló un reconocimiento amplio de la potestad tributaria de las provincias, también se ha pronunciado por la inconstitucionalidad de las normas fiscales cuando ellas importen una violación a la prohibición de crear aduanas interiores o interferir en el comercio interprovincial.

Concluye el apelante su presentación, solicitando se deje sin efecto la determinación tributaria por Acta de Deuda N° A 1561-2017 y la Resolución N° D 596/17 dictada por la Dirección General de Rentas el 18/10/2017.

JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

M. JORGE E. ROSSETTI
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL

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 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. En tal sentido, afirma que son instrumentos todos aquellos escritos destinados a verificar hechos jurídicos de connotación económica, es decir, aquellos cuyo fin sea probar la existencia de un acto jurídico, como sería el formulario F-01.-

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. 235° del Código Tributario Provincial, resultando ser un documento del que surge el perfeccionamiento de un contrato u operación celebrado entre las partes, que reviste los caracteres exteriores de un título jurídico.-

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 lesión al principio de legalidad esgrimido por el contribuyente, manifiesta que al momento de la realización del hecho imponible, no se encontraban vigentes los decretos 4.271/3 (ME) y 4.588/3 (ME), si no las Leyes 8.467 y 8.468 que son las que se tuvieron en cuenta para practicar la determinación y que como consecuencia de ello, no existe lesión alguna al principio de legalidad.

JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

Expone, a la vez, que los argumentos usados por el recurrente para fundar su pedido de nulidad, son una simple expresión de disconformidad con la metodología aplicada. Explica en idéntico sentido, que resulta evidente la improcedencia de los argumentos utilizados para lograr la nulidad del Acta de Deuda n° A 1561-2017, toda vez que los mismos son insuficientes para tal fin, en virtud de la presunción de legitimidad que otorga el art. 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo de la Provincia.

Respecto al planteo de inconstitucionalidad interpuesto por el impugnante, afirma que el ámbito administrativo no es el adecuado para su planteo y tratamiento, debiendo el mismo tramitarse por ante la autoridad jurisdiccional competente, citando doctrina y jurisprudencia que considera aplicable.

Finalmente, concluye su presentación ofreciendo prueba instrumental y, previa reserva del Caso Federal, peticiona en dicte sentencia confirmando la Resolución apelada por el impugnante.

III.- Que a fs. 12/13 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 674/17, 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 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, en virtud de haberse configurado la obligación del Impuesto de Sellos en fecha 27/09/16.-

Ahora bien, al analizar los argumentos vertidos por las partes en sus escritos defensivos, se advierte que resulta aplicable el criterio exployado en el fallo

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APLICACIÓN

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APLICACIÓN

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APLICACIÓN

"Bulacio de Terán María vs. Provincia de Tucumán s/Amparo", sentencia N° 1137 de la Sala I de la Excm. 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 Excm. Corte Suprema de Justicia en Sentencia N° 1715 de fecha 10/11/2017.-

Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, la contribuyente CAZON PATRICIA CAROLINA, CUIT N° 27-14791754-1 por medio de solicitud de inscripción inicial F-01 N° 06585310, de fecha 03/10/16 obrante a fojas 04 de Expte. N° 40.329/376/R/2016, suscribió en carácter de titular la inscripción del automotor dominio AA520UB, Marca Toyota, Tipo Sedán 5 puertas, modelo ETIOS CROSS 1.5 6 M/T 5P, solicitando su inscripción ante el Registro Nacional de la Propiedad Automotor Sec. 5 de la Provincia de Tucumán.-

En dicha oportunidad, y en virtud de lo dispuesto por la Resolución General N° 138/04, 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 de Acta de Deuda N° A 1561-2017 en fecha 13/07/17, por medio de la cual el organismo fiscal determinó una deuda de \$ 7.560,00 (Pesos Siete Mil Quinientos Sesenta con 00/100) en concepto de Impuesto de Sellos; ello, en virtud de lo dispuesto en el art. 235 y concordantes del CTP, y en lo dispuesto en el art. 13, inciso 2), apartado f), punto 3), de la Ley N° 8.467, como así también de la instrucción del Sumario N° M 1561-2017, por supuesta configuración de la infracción prevista en el art. 286 inc. 1 del C.T.P.-

Efectuada por el interesado la correspondiente impugnación y el descargo, la D.G.R. mediante Resolución N° D 596/17, de fecha 18/10/2017, dispuso Rechazar la impugnación en contra del Acta de Deuda N° A 1561-2017, confeccionada en concepto del Impuesto de Sellos, confirmando la misma.

JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

OSCAR F. FORTI
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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, 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

JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JOSE ALBERTO LEON
VOCALES

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 Maria 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 1° 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 -

Dr. JOSE ALBERTO LIZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE ENRIQUE PONCE
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 Excmo. 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).-

Dr. JOSE ALBERTO
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

DR. JOSÉ ROSSO
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

DR. JOSÉ GUSTAVO JIMÉNEZ

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 de ésta manera la aduana interna que se había generado y que se encuentra expresamente prohibida por el artículo 9º de la Constitución Nacional.-

JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

M. JORGE A. POBLETE POBLETE
PROFESIONISTA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE EDUARDO FONSECA
PRONUNCIANTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

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 13º inciso 2 apartado f) punto 3) de la Ley 8.467 y del artículo 1º 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 CAZON PATRICIA CAROLINA, CUIT N° 27-14791754-1, en contra de la Resolución N° D 596/17 de la Dirección General de Rentas, fecha 18/10/17 y en consecuencia dejar sin efecto la misma, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.-

El Sr. Vocal C.P.N. Jorge G. Jimenez dijo

JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE G. JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

JORGE G. JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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. 21/22 del Expte. D.G.R. N° 40.329/376/R/2016), consistente en impugnación y defensa opuestas en los términos del art. 98 y 123 del Código Tributario Provincia contra el Acta de Deuda N° A 1561-2017 y Sumario N° M 1561-2017, el contribuyente sostuvo la violación del Principio de Legalidad en materia tributaria; según los argumentos y cita de doctrina judicial realizada en dicha pieza procedimental.-

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.-

A su turno, al deducir el presente Recurso de Apelación en los términos Art. 12 inc. 1° y 2° y Art. 134 inc. 2° del Código Tributario Provincial (fs. 36/38 del Expte. D.G.R. N° 40.329/376/R/2016) contra de la Resolución N° D 596/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 18/10/2017 obrante a fs. 32/34 de dicho expediente; el contribuyente fundó sus agravios en la inconstitucionalidad de las normas antes mencionadas y de la Ley 3 467 y B 468. Como sustento del recurso realizó cita de precedentes judiciales de la Excmo. 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

Dr. JORGE E. POSE
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

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 03/10/2016, proporcionado por el Registro Nacional de la Propiedad Automotor – Seccional Tucumán N° 5; suscrito por la recurrente y por la Concesionaria Autolux S.A., en carácter de adquirente y vendedora del vehículo automotor dominio AA 520 UB -

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 576/3 (ME) del 09/04/2017.-

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 CAZON PATRICIA CAROLINA, CUIT N° 27-14791754-1 y AUTOLUX S.A., CUIT N° 30-70711134-4; suscribieron la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 06585310, obrante a fs. 04 del Expte. D.G.R. N° 40.329/376/R/2016, en calidad de adquirente y vendedora del vehículo automotor dominio AA 520 UB, solicitando su inscripción ante el Registro Nacional de Propiedad Automotor, Seccional Tucumán N°5; 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 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEGA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA

En consecuencia, con fecha 19/06/2017, la Autoridad de aplicación emitió el Acta de Deuda N° A 1561-2017, por medio de la cual determino una deuda de \$7.560,00 (Pesos Siete Mil Quinientos Sesenta con 00/100), 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 1561-2017, 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 596/17, de fecha 18/10/2017, que dispuso Rechazar la impugnación interpuesta en contra del Acta de Deuda N° A 1561-2017, confeccionada en concepto de Impuesto de Sellos, confirmando la misma y Rechazar el descargo interpuesto contra el Sumario instruido N° M 1561-2017, aplicando una multa por la suma de \$7.560,00 (Pesos Siete Mil Quinientos Sesenta con 00/100), 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° 06585310, 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 impliquen relaciones exteriores de un título jurídico*

Dr. JOSE ALBERTO
MORALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

Dr. JORGE ESTEBAN FORN
MORALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

Dr. CARLOS GUSTAVO JIMÉNEZ
MORALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

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 Santo Domingo N° 2050, Yerba Buena, Provincia de Tucumán; y la firma Autolux S.A. CUIT N° 30-70711134-4, con domicilio en Provincia de Jujuy; según surge de la Solicitud de Inscripción Inicial F-01 N° 06585310 y demás documentación que obra en Expte. D.G.R. N° 40.329/376/R/2016.-

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 -

Dr. JOSE ABENIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSSE RONDEL
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JUAN CARLOS VENEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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

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

La transferencia de la propiedad del automotor requiere de la inscripción del mismo en el registro, por lo que dicho acto tiene carácter constitutivo. Ello está expresamente dispuesto por el art. 2 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JURCE E. JOSSE PORRÉS
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JURCE GUSTAVO JIMENEZ

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 Autolux S.A. consistía en transferir al contribuyente Cazon Patricia Carolina, la propiedad del automotor cero kilómetro dominio AA 520 UB. Dicha transferencia de dominio solo podía realizarse mediante la inscripción del automóvil en el registro correspondiente al domicilio de la apelante, Registro Seccional Tucumán N°5, 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° 06585310, 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-0047-00000302. 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

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE AP.
TUCUMÁN

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 agravo referente a la transgresión del principio de instrumentalidad, consistente en que el Formulario de Inscripción Inicial F-01, no reúne los requisitos de instrumento pasible del gravamen. 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 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° 06585310, resulta ser el único documento que canaliza el cumplimiento de la obligación de transferir la propiedad del automotor del automotor cero kilómetro dominio AA 520 UB, y reviste los caracteres exteriores de título jurídico que investirá al adquirente del dominio del bien, una vez inscripto.-

La exigibilidad del Formulario de Inscripción Inicial F-01 es tal, que en caso que el vendedor se negara a entregarlo o suscribirlo; tales conductas podrá ser demandadas en calidad de cumplimiento de contrato. Ello así por cuanto sin las mencionadas prestaciones no podrá 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, de acuerdo al art. 1° del Decreto Ley 6.582/58, la operación comercial también configura materia imponible, en los términos del art. 235 tercer

Dr. JOSE WALTER LEDO
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APRECIACIÓN

Dr. JOSE PORRERA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APRECIACIÓN

Dr. JOSE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES

párrafo del Código Tributario Provincial. Elio 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; y el bien objeto de la transacción necesariamente debe quedar radicado en esta provincia y registro.-

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

De acuerdo a lo dicho, corresponde concluir que el Formulario de Inscripción Inicial F-01 N° 06585310 suscito por Gazon Patricia Carolina, y Autolux S.A., configura la materia imponible establecida por el art. 235 del Código Tributario Provincial.-

Al momento de producirse el hecho imponible, el contenido de la obligación tributaria quedó determinado de acuerdo al art. 13, inciso 2), apartado f), punto 3) de la Ley 8.467, en el tres por ciento (3%) de "los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilómetro en general. Este impuesto también se aplicará sobre la 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 Autolux S.A., CUIT N° 30-70711134-4, Convenio Multilateral N° 901-621827-J, 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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APPELACION

Dr. FERNANDEZ FORTES
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APPELACION

Dr. ALBERTO JIMENEZ

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. 2º 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. 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 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.-

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

De igual forma, el mencionado Tribunal expresó en "Rizzoti, Raúl c/ Provincia de San Juan" (Fallos: 150:419), que la creación de tributos en todas sus especies, la elección de hechos imposables como hipótesis de incidencia tributaria y formalidades de percepción son del resorte exclusivo de las provincias, cuyas facultades son amplias y discrecionales, de modo tal que el criterio de oportunidad o de acierto con que la ejerzan no es cuestión revisable por cualquier otro poder.-

Asimismo, el Superior Tribunal ha vinculado esencialmente la potestad tributaria provincial a su autonomía. Dicha doctrina puede verse en el precedente "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 percíbilas sin intervención alguna de autoridad extraña.-

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

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LLERENA
LOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN

Dr. JORGE A. POSE FOMBRINI
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN

Dr. JORGE GUSTAVO BENEZ
LOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN

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 explotación de sus ríos, por leyes protectoras de estos fines, y con sus recursos propios..."

Una de las principales herramientas en materia de fomento está constituida por las exenciones impositivas. En tal sentido, la ley la Ley 8.468, modificatoria del Art. 278 inc. 54 del Código Tributario Provincial, procedió a acordar la exención del impuesto de sellos a las 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 a crear la exención, sino también desconocer las facultades reservadas de la Provincia en materia de prosperidad y cercenar su autonomía.-

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

DR. JORGE E. POSSE PONDERA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

DR. ESTAVO JIMENEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

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".-

No resulta aplicable la jurisprudencia emanada del precedente "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; "Fontan Carmen c/ Provincia de Tucumán - D.G.R. -s/ Inconstitucionalidad (Expte. N° 214/12), Sentencia N° 1031 del 28/12/2016, dictada por la Exma. Cámara Contencioso Administrativo Sala II; "Transportes Rocchia S.R.L. vs. Provincia de Tucumán s/Amparo" (Expte. N° 568/08), Sentencia N° 736 del 06/12/2012, dictada por la Exma. Cámara Contencioso Administrativo Sala III; y demás antecedentes elaborados por el 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, tales sentencias no se refieren a las normas aplicables al presente proceso. Como se indicó anteriormente, el caso se encuentra regulado por las

Dr. JOSÉ MARTÍN ELIZABETH
TRIBUNAL FISCAL DE ADEUANAS

Dr. JORGE JOSSE FORNARI
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE ADEUANAS

Dr. JOSÉ GUILLERMO FERRARI
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE ADEUANAS

leyes Nº 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 Nº 4.271 (ME) del 30/11/2004; Decreto Nº 4.568 (ME) del 20/12/2004; y Resolución General Nº 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).-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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 -

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, actualmente reformada en este punto -

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 "Bañante, Alberto A. c/ Junta Nacional de Carnes" (Fallos: 286:325).

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 Excmá. Cámara en lo Contencioso Administrativo, confirmada por sentencia N° 1715 de fecha 10/11/2017, dictada por la Excmá. Corte Suprema de Justicia de Tucumán.-

Dr. JOSE ALBERTO LECH
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

Entiendo que los argumentos antes expresados, otorgan razones de convicción que impiden la aplicación del art. 163 del Código Tributario Provincial. Tales argumentos son: A) El Formulario de inscripción inicial F-01 N° 06585310 reviste el carácter de documento que canaliza el cumplimiento de la obligación de

DR. JOSÉ GUSTAVO...
SECRETARÍA DE ASESORIA

[Handwritten signature]

transferir la propiedad del automotor cero kilómetro dominio AA 520 UB, 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.-

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 CAZON PATRICIA CAROLINA, CUIT N° 27-14791754-1, en contra de la Resolución N° D 596/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 18/10/2017, 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 proponente, G.P.M. Jorge Gustavo Jiménez, vota en idéntico sentido.-

Visto el resultado del presente Acuerdo,

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

REGUELVE:

JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

1.-NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente CAZON PATRICIA CAROLINA, CUIT N° 27-14791754-1, en contra de la Resolución N° D 596/17, de fecha 18/10/2017, emida por la Dirección General de

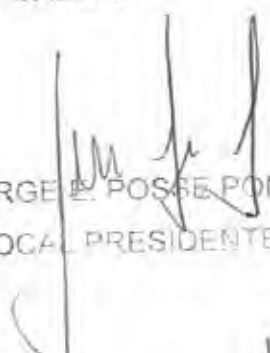
G.P.M. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCAL

Rentas de la Provincia de Tucumán y en consecuencia CONFIRMAR la misma,
por los motivos expuestos en los fundamentos precedentes.-

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR, DEVOLVER los antecedentes administrativos
acompañados y ARCHIVAR.-

HACER SABER

F.S.C.


DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL PRESIDENTE (en disidencia)

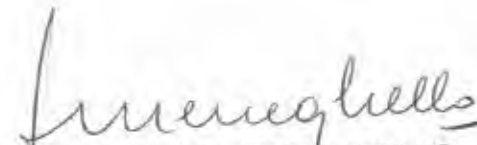

DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL


C.P.N. JOSE G. JIMENEZ

VOCAL

ANTE MI


DRA. SILVIA M. MENEGHELLO

SECRETARIA