

De lo dicho hasta aquí podemos concluir que la obligación principal de la firma vendedora Autofrance S.A. consistía en transferir al contribuyente Aislantes Tecnopor S.R.L., la propiedad del automotor cero kilómetro dominio NPZ 013. Dicha transferencia solo podía realizarse mediante la inscripción del automóvil en el registro correspondiente al domicilio de la apelante, Registro Seccional Tucumán N° 6, Provincia de Tucumán. La inscripción revestía carácter constitutivo del derecho de propiedad del contribuyente sobre el vehículo, y solo pudo ser realizada por medio del Formulario de Inscripción Inicial F-01, provisto por el mencionado registro.-

En tales condiciones, el Formulario de Inscripción Inicial F-01 N° 05679542, suscrito por vendedor y comprador, constituye el único documento mediante el cual las partes pudieron cumplimentar el contrato de compraventa del automotor cero kilómetro antes mencionado. Ningún otro instrumento podría ser inscripto en el registro correspondiente con el efecto de transferir la propiedad del vehículo; efecto y obligación primaria buscados por los contratantes.-

Resulta erróneo sostener que la autoridad de aplicación pretende gravar como materia imponible del impuesto la Factura de compra A-0009-00000643. Según se indicó, el único documento que puede ser inscripto en el registro es el Formulario de Inscripción Inicial F-01; y no la factura de compra. Por otro lado, la entrega de la factura es objeto de una obligación del vendedor, diversa y accesoria a la transferencia de la propiedad, y se encuentra establecida por los arts. 1137 y 1145 Código Civil y Comercial.-

Tampoco resulta atendible el agravio referente a la transgresión del principio de instrumentalidad. Dicho agravio sostiene que el Formulario de Inscripción Inicial F-01 no reúne los requisitos de instrumento pasible del gravamen. Se argumenta que el formulario solo tendría por objeto la inscripción del dominio del automotor, a efectos de acreditar su titularidad.-

Según se indicó, el Formulario de Inscripción Inicial F-01, suscrito por vendedor y comprador, tiene por finalidad el cumplimiento de la obligación principal del contrato, que consiste en la transferencia del dominio del automotor cero

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. PEREZ POZZA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
Dr. JORGE PEREZ POZZA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

kilómetro. La transferencia solo se concretará, con efectos entre partes y respecto de terceros, al momento de operarse la inscripción registral; por medio de dicho formulario.-

En tales condiciones el Formulario de Inscripción Inicial F-01 N° 05679542, es el único documento que canaliza el cumplimiento de la obligación de transferir la propiedad del automotor dominio NPZ 013. Este instrumento reviste los caracteres exteriores de título jurídico que investirá al adquirente del dominio del bien, una vez inscripto.-

La exigibilidad del Formulario de Inscripción Inicial F-01 es tal, que en caso que el vendedor se negara a entregarlo o suscribirlo, tales conductas podrán ser demandadas en calidad de cumplimiento de contrato. Ello así por cuanto sin las mencionadas prestaciones no podría transferirse del dominio del automotor; obligación que caracteriza al contrato. Es menester señalar que los mencionados formularios solo son entregados por el RNPA a los Concesionarios o Industria Terminal, de acuerdo al Art. 6 del Título 1, Capítulo 1 del Digesto de Normas Técnico Registrales del Registro Nacional de la Propiedad del Automotor (<http://www.dnrpa.gov.ar>).-

Por otro lado, la operación comercial objeto del presente también configura materia imponible de acuerdo al art. 235 tercer párrafo del Código Tributario Provincial. Ello es así por cuanto la misma debe ser ejecutada y cumplida en la Provincia, mediante la inscripción del vehículo en el registro correspondiente al domicilio del comprador. De igual modo, el bien objeto de la transacción necesariamente debe quedar radicado en esta provincia. Ello resulta obligatorio según el art. 11 del Decreto Ley 6.582/58.-

El requisito de aplicabilidad del impuesto de sellos establecido por el art. 9, inciso b), acápite 2º, de la Ley 23.548 se encuentra doblemente cumplido. En primer lugar porque el tributo recae sobre una operación onerosa documentada por el Formulario de Inscripción Inicial F-01, que reviste los caracteres instrumentales exigidos por la norma. En segundo lugar por cuanto el formulario canaliza los efectos de la operación; los cuales deben necesariamente cumplirse en esta

jurisdicción; donde debe inscribirse el bien, y donde el mismo quedará radicado a todos sus efectos.-

Corresponde concluir que el Formulario de Inscripción Inicial F-01 N° 05679542 suscrito por Aislantes Tecnopor S.R.L. y Autofrance S.A., configura la materia imponible establecida por el art. 235 del Código Tributario Provincial.-

Al momento de producirse el hecho imponible, el contenido de la obligación tributaria quedó determinado por el art. 13, inciso 2), apartado f), punto 3) de la Ley 8.467. La norma establecía una alícuota del tres por ciento (3%) para los actos que tenían por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilómetro en general. Este impuesto también se aplicaba sobre la documentación de cualquier naturaleza que se presentara 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 Autofrance S.A. CUIT N° 30-70704139-7, Ingresos Brutos N° 902-439788-1 -parte vendedora- no registraba alta con jurisdicción sede de la Provincia de Tucumán; por lo que no se le aplicaba la exención del art. 278 inciso 54. Dicha norma establecía que se encontraban exentos del gravamen los actos que tenían 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, fueran locales o de Convenio Multilateral, con jurisdicción sede en la Provincia, o con alta en la Jurisdicción Tucumán solo para el caso de las citadas terminales automotrices.-

Otro agravio expuesto por el contribuyente consiste en que la combinación del gravamen establecido por el art. 235 del Código Tributario Provincial, con la alícuota impuesta por la Ley 8.467 y la exención establecida por la Ley 8.468, modificatoria del Art. 278 inc. 54 del Código Tributario Provincial; implicarían el establecimiento una aduana interior violatoria de los arts. 9, 10, 11, 12 y 75 inc.

13 CN.-

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONTEGA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO MENEZ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

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

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

El Superior Tribunal de la Nación ha vinculado esencialmente la potestad tributaria provincial a su autonomía. Dicha doctrina puede verse en el precedente “Ferrocarri del Sud c/ Municipalidad de La Plata” (Fallos: 114:282), donde indicó que es esencial a la autonomía de las provincias, la facultad de imponer contribuciones y percibir las sin intervención alguna de autoridad extraña.-

El impuesto de sellos es un tributo que grava la circulación económica, consistente en transferencias de riquezas, por la presunción de que éstas revelan cierta capacidad contributiva. El gravamen aplicado sobre el Formulario de Inscripción Inicial F-01, suscrito por vendedor y comprador y que tiene por

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ROSA DONERSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

finalidad el cumplimiento de la obligación principal del contrato de compraventa de un automóvil, consistente en la transferencia del dominio del mismo; no tiene relación alguna con la creación de aduanas internas.-

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

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

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

La mencionada actividad es una potestad concurrente entre la Nación y las Provincias; y se encuentra establecida por el art. 75 inc. 18 C.N. para la primera y en el art. 125 C.N. para las segundas. La última de las normas citadas establece: "Las provincias pueden celebrar tratados parciales para fines de administración de

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BOSCH PONSESA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

justicia, de intereses económicos y trabajos de utilidad común, con conocimiento del Congreso Federal; y promover su industria, la inmigración, la construcción de ferrocarriles y canales navegables, la colonización de tierras de propiedad provincial, la introducción y establecimiento de nuevas industrias, la importación de capitales extranjeros y la exploración de sus ríos, por leyes protectoras de estos fines, y con sus recursos propios...”.-

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

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

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



No resulta aplicable la jurisprudencia emanada del precedente "Transportes Rocchia S.R.L. vs. Provincia de Tucumán s/Amparo" (Expte. N° 568/08), Sentencia N° 736 del 06/12/2012, dictada por la Excma. Cámara Contencioso Administrativo Sala III; "Moeremans Daniel Edgardo vs. Provincia de Tucumán - (D.G.R.) s/ Inconstitucionalidad" (Expte. N° 08/06); Sentencia N° 209 del 31/03/2011, dictada por la Exma. Cámara Contencioso Administrativo Sala II; "Brizzio Jorge Abel vs. Provincia de Tucumán (D.G.R.) s/ inconstitucionalidad" (Expte. N° 651/11), Sentencia N° 744 del 28/09/2014, dictada por Exma. Cámara Contencioso Administrativo Sala I; y demás antecedentes elaborados por ese Tribunal; ya que tales precedentes no cumplen con los requisitos enumerados por el art. 161 del Código Tributario Provincial.-

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

Los precedentes citados no fueron dictados por el Superior Tribunal Nacional o Provincial, sino por órganos Judiciales inferiores; no contemplados como presupuesto de aplicabilidad.-

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

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

Dr. JOSÉ N. MARTÍN LEÓN  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

JOSÉ E. POSE POSESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

ERIK JORGE ESTEBAN JIMENEZ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

En cuanto al órgano que lo ejerce, el sistema es judicial y difuso, porque todos los jueces pueden llevarlo a cabo, sin perjuicio de llegar a la Corte Suprema como tribunal último por vía del recurso extraordinario legislado en el art. 14 de la ley 48. Por vía de principio, sólo el poder judicial tiene a su cargo el control. Así lo decidió la Corte Suprema de la Nación en el caso "Ingenio y Refinería San Martín del Tabacal S.A. c/Provincia de Salta", (Fallos: 269:243). Dijo allí que cualesquiera sean las facultades del poder ejecutivo para dejar sin efecto actos contrarios a las leyes, no cabe admitir que sea de su competencia el declarar la inconstitucionalidad de éstas, porque el poder judicial es, en última instancia, el único habilitado para juzgar la validez de las normas dictadas por el órgano legislativo. Esto resulta imperativo -según la Corte- tanto para el estado federal como para las provincias.-

En igual sentido se ha pronunciado la Procuración del Tesoro de la Nación. El órgano asesor sostuvo: "No corresponde al Poder Ejecutivo declarar la inconstitucionalidad de leyes nacionales, por corresponderle esto al Poder Judicial, pero sí puede, en cambio, abstenerse de aplicar una ley que considere inconstitucional. Sin embargo tal facultad sólo podrá ejercerla con suma prudencia y en casos extremos, en que aparezca la violación constitucional de un modo indudable y manifiesto, en virtud del principio de división de poderes, que hace a la esencia de nuestro régimen constitucional". (Dictámenes 84:102; 207:37; 239:285 y 250:29).-

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

Ello implica que la declaración de inconstitucionalidad de una norma se limita al caso particular y no posee efectos expansivos y generales; como ocurría con las



sentencias dictadas por el derogado Tribunal Constitucional, anteriormente establecido por los Arts. 22 y 134 inciso 1) de la Constitución de la Provincia de Tucumán promulgada en el año 1990.-

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

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

Entiendo que los argumentos antes expuestos otorgan razones de convicción que impiden la aplicación del art. 160 del Código Tributario Provincial. Tales argumentos son: A) El Formulario de Inscripción Inicial F-01 N° 05679542 reviste el carácter de documento que canaliza el cumplimiento de la obligación de transferir la propiedad del automotor cero kilómetro dominio NPZ 013, 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 AISLANTES TECNOPOR S.R.L. CUIT N° 30-70855560-2, en contra de la Resolución N° D 311/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 12/06/2017, 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.-

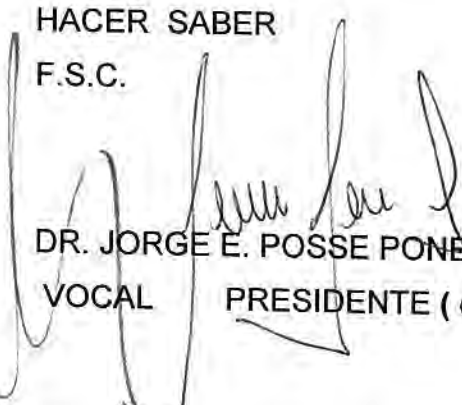
Por ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
RESUELVE:**

1.-NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente AISLANTES TECNOPOR S.R.L. CUIT N° 30-70855560-2, en contra de la Resolución N° D 311/17, de fecha 12/06/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia CONFIRMAR la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

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


HACER SABER  
F.S.C.



DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL

PRESIDENTE ( en disidencia)



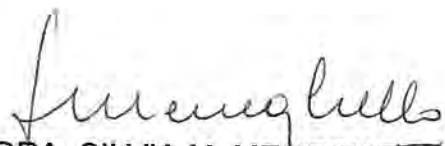
DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL



C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL

ANTE MÍ



DRA. SILVIA M. MENEGHELLO  
SECRETARIA