------ En la ciudad de Rawson, Capital de la Provincia del Chubut a los 08 días del mes de Abril del año dos mil trece, reunida en Acuerdo la Sala Civil, Comercial, Laboral, Contencioso Administrativo, de Familia y de Minería del Superior Tribunal de Justicia, con la Presidencia de su titular el Dr. Daniel Luis Caneo y asistencia de los Sres. Ministros Dres. José Luis Pasutti y Fernando S.L. Royer para dictar sentencia en los autos caratulados: **“R. C., M. J. c/ PROVINCIA DEL CHUBUT s/ Demanda Contencioso Administrativa” (Expte. N° 22.439–R–2011).** Teniendo en cuenta el sorteo practicado a fs. 67, de conformidad con lo dispuesto en las Acordadas Nº 3.202 y 3.204 correspondió el siguiente orden para la emisión de los respectivos votos: Dres. Caneo, Pasutti y Royer.----------

------ Acto seguido se resolvió plantear y votar las siguientes cuestiones: PRIMERA: ¿Es procedente la demanda? y SEGUNDA: ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?----------

------ A la primera cuestión el **Dr. Daniel Luis Caneo** dijo:----------

------ I.- El Sr. M. J. R. C. promueve demanda contencioso administrativa en la que requiere la devolución de la suma de tres mil ciento cuarenta y cuatro pesos ($ 3.144), pagada en concepto de impuesto de sellos por la compra de un automotor. Esto, más intereses desde su efectivo pago y costas. Funda la acción en la inconstitucionalidad de la primera parte del artículo 39, capítulo II, Título IV de la Ley provincial N° XXIV N° 57 y del inciso 2 del mismo artículo.----------

///

///--- II.- Narra que en el mes de enero del año 2011 adquirió en una concesionaria de la ciudad de Buenos Aires un automotor nuevo marca Toyota, modelo Hilux, valuado en la suma de ciento cincuenta y siete mil doscientos pesos ($ 157.200). Comenta que no lo compró en Trelew por las demoras en la entrega y el cambio de valor del rodado durante ese tiempo de espera.----------

------ Explica que al momento de pagar los aranceles del trámite de inscripción del bien en el Registro de la Propiedad Automotor tomó conocimiento que, por el hecho de haberlo comprado fuera de la provincia, debía abonar una alícuota diferencial en concepto de impuesto de sellos. Esta alícuota era del 30 por mil sobre el valor de compra. Pero si la adquisición del vehículo hubiera sido en la provincia, el impuesto de sellos era del 10 por mil. Señala que pese a considerarla inconstitucional, la abonó para que se le entregara el título de propiedad del rodado, la cédula verde y las chapas patentes, a fin de poder circular.----------
---

------ Alude a la Ley XXIV N° 57, Título IV, Capítulo II en el acápite titulado “Inconstitucionalidad”. Señala que por el artículo 39 de la norma el criterio para fijar el monto de la alícuota en las operaciones relacionadas con automotores se circunscribe a que la concesionaria o agencia de venta se encuentre radicada en la Provincia del Chubut. Observa que si la concesionaria está efectivamente radicada en la provincia se aplicará la alícuota del 10 por mil del valor del automotor a inscribir en el Registro de la Propiedad Automotor. Caso contrario, se impondrá la del 30 por mil.----------

///--- Entiende que las otras dos condiciones señaladas en el texto legal, esto es, encontrarse la concesionaria inscripta en el régimen de ingresos brutos y ante el Registro de Comerciantes Habitualistas de la DNRPA, implican que aquella ya se encuentre radicada en la provincia. Afirma que el pago de la alícuota lo afronta el comprador. Ejemplifica que si hubiera adquirido el automotor en una concesionaria de la provincia, habría abonado en concepto de impuesto de sellos la suma de un mil quinientos setenta y dos pesos ($ 1.572). Y que en cambio, por haberlo hecho fuera de la provincia, el tributo a abonar resultó la suma de cuatro mil setecientos dieciséis pesos ($ 4.716).----------

------ Funda la inconstitucionalidad planteada en que las normas cuestionadas establecen un trato diferencial y discriminatorio carente de todo fundamento en derecho. Asevera que la Provincia del Chubut crea una verdadera aduana interior y regula el comercio interprovincial, materia vedada por ser de competencia exclusiva del Congreso de la Nación, conforme lo prescripto por el art. 75 inc. 13 de la Carta Magna Nacional. Trae en su apoyo fallos emanados de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.----------

------ Sostiene que cuando se inscribe un automotor adquirido en el respectivo Registro de la Propiedad se exterioriza la introducción del bien en la provincia. Agrega que en esta inscripción inicial, al aplicarse una alícuota mayor si el producto fue adquirido fuera de la provincia, en definitiva se está gravando su ingreso en el ámbito provincial.-------

///

------ Cita otro fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que considera aplicable al supuesto de autos, aún cuando aquel habla de ///trato diferencial a productos fabricados en una provincia en detrimento de los producidos en otra.----------

------ Indica que no discute la facultad provincial de establecer tributos, sino que cuestiona la aplicación del arancel mayor, pues implica que la provincia legisla sobre actos producidos fuera de su jurisdicción. Que ello afecta el comercio interprovincial y contradice el principio de territorialidad del hecho imponible establecido en el art. 93 de la Constitución Provincial.----------

------ En el ítem denominado “Igualdad tributaria” explica que por igualdad se entiende el mismo tratamiento ante las mismas circunstancias. Añade que este principio, como base de los impuestos se encuentra consagrado en los arts. 16 y 94 de la Constitución Nacional y Provincial, respectivamente. Refiere que la igualdad de circunstancias esta dada por la capacidad contributiva de las personas. Completa que el criterio que debe imperar al momento de establecer obligaciones tributarias es que a igual capacidad contributiva de las personas igual debe ser el impuesto a pagar.----------

------ Afirma que el tratamiento dispar de un mismo hecho imponible debe ser evaluado con un criterio de razonabilidad. Y considera que no es razonable el elegido por el legislador de establecer una alícuota mayor si

la compra del automotor se realizó fuera de la provincia. Califica dicha medida de arbitraria y discriminatoria.----------

------ Puntualiza sobre la “inexistencia de reclamo previo”. Alega que lo omitió en razón de no ser la instancia administrativa la apropiada ///para reclamar la inconstitucionalidad de la ley, quedando excluido en consecuencia la aplicación de este procedimiento.----------

------ Expone que resulta inútil y dilatorio seguir la vía establecida en el Código Fiscal en el art. 75, 76 y 77 de la Ley XXIV N° 38. Entiende que en el caso es menester dejar de lado los recaudos establecidos en el art. 78 primer párrafo de la Ley XXIV N° 38 para poder acceder al Superior Tribunal de Justicia.----------

------ Atribuye la competencia a este Superior Tribunal, por aplicación del art. 78 de la Ley XXIV N° 38. Funda su derecho en los artículos 9, 10, 16 y 75 inc. 13 de la Constitución Nacional, 93 y 94 de la Constitución Provincial; arts. 74, 75, 76, 77 y 78 de la Ley XXIV N° 38, doctrina y jurisprudencia aplicable. Ofrece prueba y formula petitorio de estilo.----------

------ III.- A fs. 12 se ordena correr traslado de la demanda, la que es contestada a fs. 26/34 por la Fiscalía de Estado. La representación letrada del Estado provincial niega los hechos invocados en la demanda y el derecho en que se funda. ----------

///

------ En forma particular niega que el actor adquiriera el vehículo en Buenos Aires por la demora para la entrega en la ciudad de Trelew; que tomara conocimiento de lo que debía abonar en concepto de impuesto de sellos al iniciar los trámites de inscripción del rodado en el Registro respectivo. Entre otros desconocimientos, niega también que la diferenciación torne “abiertamente inconstitucional” la norma, que se imponga un trato diferencial y discriminatorio carente de fundamento en derecho; que se verifiquen los extremos de los arts. 9 a ///11 inc. 1, 12 y 27 de la Constitución Nacional. Niega además que el impuesto de sellos esté “creando una verdadera aduana interior…”; que resulten de aplicación en autos los fallos citados por el actor; que exista en la especie doble gravamen y tratamiento diferente a un mismo producto. Desconoce que se haya afectado la igualdad tributaria de los artículos 16 de la Constitución Federal y 94 de la Constitución Provincial; que se haya otorgado en el caso “tratamiento dispar de un mismo hecho imponible” como la compra de un automotor.----------

------ Plantea, con cita de fallos de este Superior Tribunal, que la inconstitucionalidad de una norma debe considerarse la “última ratio” del orden jurídico por ser un acto de suma gravedad.----------

------ Señala que los principios jurídicos de orden general relacionados con la tributación, emanados de la Constitución Federal son: 1) el de legalidad, 2) el de igualdad (ante el impuesto y las cargas públicas del cual deriva la exigencia de “generalidad” de la tributación, 3) la garantía

y respeto a la propiedad privada, enunciado como “no confiscación”.----------

------ Refiere luego que el principio de legalidad de la tributación se traduce en la necesidad de que las contribuciones sean consentidas por los representantes del pueblo. Afirma que este principio no aparece cuestionado en estos autos. Entiende, además, que tampoco aparece comprometida la “no confiscatoriedad”.----------

------ Sí considera que se controvierte la “igualdad” o “isonomía” y la “generalidad” de la alícuota preceptuada por el artículo 39° inciso 2° ///de la Ley XXIV N° 57. Sostiene que el principio de igualdad se encuentra consagrado en el art. 16 de la constitución nacional, en su doble forma de igualdad ante la ley, y como base del impuesto y de las cargas públicas. Precisa que el primer concepto se refiere al igual tratamiento que debe asegurar la ley tributaria. El segundo, tiene relación con el impuesto en si mismo, es decir, como instituto financiero.----------

------ Con cita de Giuliani FONROUGE y de fallos de la Corte Federal refiere que ésta convalidó los impuestos que tienen en mira la capacidad económica de los contribuyentes, tales como los de carácter progresivo. También admitió la formación de categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes así como la aplicación de gravámenes inmobiliarios a los propietarios de grandes extensiones o latifundios. Del mismo modo, aprobó que se estableciera un menor término de prescripción de la acción de repetición de impuestos, con relación a la que se otorga al fisco para

///

cobrar tributos; que se fijara por ley fechas para el nacimiento o extinción de los derechos cuando se produce un cambio de régimen jurídico. Así también aceptó que se imponga un gravamen que se aplica a otro contribuyente con criterio distinto, o se aplique en una jurisdicción un impuesto que no existe en otra, porque la diversidad de tributación y su cuantía son inherentes a la pluralidad del régimen federal de gobierno.----------

------ Puntualiza que como derivación del principio de igualdad, surge la obligación de que los tributos se apliquen con “generalidad”, esto es, abarcando en forma integral todas las categorías de personas o bienes previstas en la ley y no una parte de ellas.----------

///--- Señala que no se advierte que las tachas formuladas pudieran conmover los preceptos cuestionados. Asevera que el sistema establecido por la ley XXIV N° 57, específicamente el art. 39 sustituye el establecido por la ley XXIV N° 51 en el artículo 17. Deduce que de esta forma se hace extensiva a los adquirentes de vehículos nuevos una obligación que hasta entonces sólo pesaba sobre los adquirentes de rodados usado. Aclara que el legislador propende a superar a través de la norma un estado de cosas existente efectivamente mas lejano al precepto de igualdad.----------

------ Cita las palabras del Diputado García en el diario de sesiones de la Honorable Legislatura provincial, correspondiente al día 4 de febrero de 2010, que textualmente señala: *“Las modificaciones que se propician tienen como objetivo primordial brindar una mayor protección al sector*

///

vinculado con la compraventa de automotores radicados en la provincia y también hacer más justo este gravamen, dado que actualmente lo tributan únicamente quienes compran un vehículo usado y no así quienes compran un cero kilómetro”.----------

------ Afirma que los fallos mencionados por el actor no guardan conexión con la cuestión constitucional en examen. Añade que se trata de un “impuesto de sellos”, regulado en el “Código Fiscal”, actual ley XXIV N° 38, y además, porque lo que se modifica es la Ley XXIV N° 51 que establece las formas de percepción de aquellas obligaciones fiscales codificadas. Advierte que el accionante omite consignar que este impuesto se encuentra alcanzado por la divisibilidad establecida por el artículo 162° del Código Fiscal. Como consecuencia de ello entiende que la ficticia desigualdad también es inexistente desde el ///ángulo del contribuyente porque se trata de un impuesto soportado por mitades, entre el adquirente y el concesionario.----------

------ Indica que los hechos expuestos por el actor no dejan trasuntar ninguna clase de trato desigual a “iguales en iguales circunstancias”. Que la aceptación del planteo implicaría consagrar un privilegio unipersonal en su favor, carente de todo sustento frente al resto de los contribuyentes.----------

------ Expresa que la reforma de la Ley XXIV N° 57 se encontraba vigente al momento en que el accionante denuncia haber finiquitado su compraventa, y por lo tanto no puede dispensarse su ignorancia, menos aún por su condición de letrado.----------

///

------ Se interroga por qué el actor no adquirió el automotor en una concesionaria local, y razona que los justificativos dados para no hacerlo no se encuentran evidenciados en autos por ningún elemento con fuerza de convicción gravitante.----------

------ Alega que no puede aceptarse la enormidad de la declaración de inconstitucionalidad porque un sujeto de la comunidad hizo un mal negocio personal desconociendo la vigencia de esa norma. Explica que la reforma tendió a proteger la operatoria local de los concesionarios con la formidable inversión de recursos de toda índole y la incidencia cabal en las economías regionales.----------

------ Asevera que la norma cuestionada no contradice la Constitución Nacional ni la Provincial, así como tampoco al Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, aprobado por la Ley 3925. ///Agrega que las motivaciones expuestas en el Diario de Sesiones no se distancian un ápice de los postulados rectores de aquellos Pactos y mucho menos abrogan la igualdad ante la Ley consagrada en el art. 16 de la Constitución Federal.----------

------ Sostiene que existieron, como piedra basal en la introducción de la alícuota diferenciada, elementos con entidad suficiente para motivar su dictado. Subraya que no carece de razonabilidad que la legislación local otorgue distinto tratamiento al contribuyente que optó por operar con una empresa local, al margen del espíritu concreto de la reforma.--

///

------ Termina señalando que no existen en el caso “excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias”. Razona que quien especule –aún invocando impropiamente ignorancia o desconocimiento de la ley- como lo hizo el opugnante, deberá irremediablemente tributar la alícuota diferencial establecida al momento de registrar la inscripción en el territorio de la provincia.----------

------ Formula reserva del caso federal, ofrece prueba documental e informativa subsidiaria, y expresa petitorio.----------

------ IV.- La prueba producida es documental e informativa. La actora acompañó la documental con la demanda, a fs. 3/7. Además solicitó, y así se ordenó, que se librara oficio al Registro de la Propiedad Automotor N° 1 de la ciudad de Trelew (fs. 46). A fs. 52 y vta. obra contestación del organismo oficiado. La Provincia accionada adunó la documental con la contestación de la acción a fs. 18/24.----------

///--- V.- La actora presenta alegato a fs. 58/59 vta. La demandada no hizo uso de tal facultad.----------

------ VI.- A fs. 61/63 emite Dictamen el Señor Procurador General. Relata los antecedentes de la causa y el derecho aplicable. Sustenta la competencia de este Superior Tribunal en el artículo 179 de la Constitución Provincial. Opina que la sanción del impuesto de sellos como tributo incumbe al ejercicio de una potestad propia de la Provincia del Chubut. Considera que los pactos de armonización tributaria de

carácter intrafederal no impiden el ejercicio a las provincias de las facultades no delegadas en el Gobierno Federal, en la medida que no impliquen violación a las previsiones allí establecidas.-

------ Puntualmente en referencia a la aplicación del arancel mayor sobre actos producidos fuera de la jurisdicción, entiende que se establece una obligación tributaria diferenciada, con base en una operación comercial sobre la compra de automotores, y afecta con un tratamiento desigual a los contribuyentes sujetos a un mismo tributo. Propicia de este modo la admisión de la demanda y la declaración de inconstitucionalidad del precepto legal cuestionado.----------

------ VII.- Llamados los autos para sentencia y practicado el sorteo (fs. 66 y 67) la causa queda en estado de ser resuelta.----------

------ VIII.- ANÁLISIS: ----------

------ 1.- Por la presente acción el Sr. M. J. R. C. pretende la devolución de la suma de tres mil ciento cuarenta y cuatro pesos ($ 3.144), pagada en concepto de impuesto de sellos por la ///compra de un vehículo en una concesionaria automotriz no ubicada en el territorio provincial. Requiere para ello la declaración de inconstitucionalidad de la norma que instituye la alícuota impugnada, esto es, la Ley provincial N° XXIV N° 57, en la primera parte del artículo 39 e inciso 2 del mismo artículo. Entiende que disposición local es contraria a los artículos 9, 10, 16 y 75 inc. 13 de la Constitución Nacional, 93 y 94 de la Constitución Provincial.----------

///

------ 2.- Para introducirme en la cuestión habré de precaver que la declaración de inconstitucionalidad de una norma es un acto procesal de suma gravedad pues constituye la “última ratio” del ordenamiento jurídico. Es que, como lo señalé en la SD N° 01/SCA/11 “las leyes no son constitucionales o inconstitucionales “in abstracto”…en cada caso quien la alegue debe argüir que le provoca perjuicio y demostrarlo… porque no sólo es menester el aserto de que la norma impugnada causa agravio, sino la demostración de tal agravio que sirve de fundamento a la impugnación en el caso concreto”. ----------

------ En este sentido, ha dicho nuestro Máximo Tribunal, que “La declaración de inconstitucionalidad constituye la más delicada de las funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, ya que configura un acto de suma gravedad, o última ratio del orden jurídico, por lo que no debe recurrirse a ella, sino cuando una estricta necesidad lo requiera y no exista la posibilidad de una solución adecuada del juicio a la que cabe acudir en primer lugar.” (C. 2705. XLI, REX; 13-05-2008; Fallo: 330, 2981). Y el Superior Tribunal de Justicia de Córdoba, en pleno señaló que: “A partir de esa pauta restrictiva, es que se exige -de un modo insoslayable- que la ley cuya validez constitucional se cuestione, ocasione un perjuicio real y ///concreto al interesado, el cual debe ser invocado por aquel y también acabadamente demostrado” (elDial-AA3579).----------

------ 3.- También advierto que la norma debatida, a la fecha del dictado de la presente sentencia no se encuentra vigente por cuanto en el mes de enero del año 2013 se sancionó la Ley XXIV N° 62 (B.O. N° 11629, del

///

07/01/2013), cuyo artículo 97 establece que entrará en vigencia a partir del 1° de enero de 2013. Tal circunstancia no impide que esta Sala juzgue sobre la constitucionalidad de la ley, ya que el actor conserva un interés concreto derivado de la subsistencia de efectos definitivamente producidos por la normativa imperante en la oportunidad en que efectivamente abonó el impuesto de sellos objeto de autos.----------

------ Recuerda ENDERLE que la norma cuestionada puede estar derogada o ya no regir (ley temporaria) y, no obstante desplegar sus efectos vinculantes sobre las situaciones jurídicas establecidas durante su lapso de vigencia, lo que se conoce en dogmática, como extraactividad de la norma derogada. Es decir, que la derogación no implica per se, la pérdida total y automática de su eficacia. Consecuentemente, puede cuestionarse el sentido y alcance constitucional de los efectos -reales o potenciales- de normas desplazadas del ordenamiento, por revocación, sustitución o derogación, en tanto fueron aplicadas en el pasado a un caso concreto, con proyección eventual hacia el presente (ENDERLE, Guillermo Jorge, Acción de Inconstitucionalidad, L.L. 2002 - B, 911).----------

------ 4.- Sentado ello, es preciso recordar que la Constitución Nacional establece reglas que regulan y coordinan las relaciones entre el poder ///impositivo provincial y el correspondiente al Estado Nacional. Así, son de competencia del último mencionado: 1) los derechos de importación y exportación (arts. 4, 9, 75 inc° 1 y 126); 2) los impuestos indirectos, en forma concurrente con las provincias (art. 4, 17, 75 inc° 2 y 121); 3) los

impuestos directos, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación y establecidos por tiempo determinado (art. 75 inc° 2). Son de competencia provincial: 1) los impuestos indirectos, en forma concurrente con el Estado Nacional (arts. 4, 17 y 121); 2) los impuestos directos, salvo los que establezca el Estado Nacional en todo el territorio del país y por tiempo determinado (arts. 75, inc. 2° y 121) (BADENI, Gregorio, Instituciones de Derecho Constitucional, Ed. Ad Hoc, año 2000, pág. 523).----------

------ Frente a este esquema constitucional, Germán BIDART CAMPOS refiere que el derecho judicial ha interpretado el reparto de competencias impositivas entre el estado federal y las provincias, reconociendo que todos se encuentran constitucionalmente autorizados para crear impuestos dentro de los límites hasta donde alcanza cada jurisdicción. Lo expuesto implica que el estado federal no puede impedir o estorbar a las provincias el ejercicio del poder que no han delegado, o que se han reservado, y que el ejercicio del poder impositivo de las provincias se extiende a todas las cosas que se encuentran dentro de su jurisdicción territorial y que forman parte de su riqueza pública, con tal que al ejercer ese poder impositivo no vulneren los arts. 9, 10, 11 y 126 de la constitución federal.----------

------ Distingue con ello el tratadista la competencia impositiva y la “cláusula comercial”, art. 75 inc. 13, ya que ésta confiere al Congreso ///la facultad de reglar el comercio interprovincial e internacional, e impide a las provincias reglar el comercio interjurisdiccional, pero no

///

inhibe el poder impositivo provincial que grava actividades relacionadas con aquél comercio.----------

------ Advierte, sin embargo, que existen aclaraciones que formular a tal principio, y las enuncia: “a) Las provincias no pueden gravar la importación y exportación, porque se trata de impuestos aduaneros exclusivamente federales; b) las provincia no pueden gravar como “hecho imponible” a la actividad comercial interjurisdiccional (pero sí al ingreso o ganancia que ella reporta); c) las provincias no pueden discriminar en razón de su origen, cuando establecen cargas tributarias, al comercio exterior (por ej., gravando más las ventas locales de productos importados) o al interprovincial (por ej., gravando más las ventas locales de productos entrados de otra provincia); tampoco pueden discriminar en razón del “destino” (por ej., gravando más las ventas locales cuando los productos se trasladarán a otra provincia o al exterior); d) las provincias no pueden gravar como “hecho imponible” la entrada o salida de productos; e) las provincias no pueden establecer un tributo como condición o con motivo del ejercicio de una actividad comercial interjurisdiccional; f) las provincias no pueden crear impuestos que entorpezcan, frustren o impidan la circulación interprovincial comercial, ni el comercio internacional.” (“Manual de la Constitución Reformada, Ed. Ediar, año 1998, Tomo II, págs. 178/180).----------

------ En relación con la exclusiva facultad del estado federal de regular el comercio de las provincias entre sí (art. 75 inc. 13) y a la veda de establecer aduanas interiores que menoscaben las circulación

///

///interprovincial, recuerda María Angélica GELLI, con cita de un fallo de la Corte Suprema, la experiencia histórica que impulsó la sanción del art. 9 y sus concordantes. Afirma que “los constituyentes “buscaban desterrar un sistema impositivo feudal que venía de la Colonia, cuyo exponente típico fue la aduana seca de Córdoba. El sistema se prolongó y agravó después de la Independencia, constituyendo una causa de aislamiento, de querellas y luchas entre las provincias, poniendo una valla a la formación y constitución de la Nación, porque antes de la Constitución de 1853, el derecho común consistía en que era facultad provincial la regulación del comercio interior y exterior. Cada provincia tenía sus aforos y reglamentos de aduanas, hacían entre sí o con el extranjero concesiones o convenios sobre tarifas, y su vida económica estaba subordinada al régimen aduanero. Los impuestos que las provincias crearon, como consecuencia de su aislamiento, fueron tres principales: 1° el de importación; 2° el de tránsito o peaje, por atravesar su territorio; 3° el de “extracción de sus productos”. Así, prosigue el Tribunal, el sentido capital de la aduana provincial consistía en la existencia de impuestos al paso de los productos o mercaderías por su territorio; las mulas de Salta para llegar a Santa Fe pagaban impuestos en Tucumán y Córdoba; los cueros de Tucumán y los frutos de Mendoza debían soportar las gabelas de las provincias que encontraban en su camino para llegar al puerto de Buenos Aires”.----------

------ En consecuencia “los arts. 9, 10, 11 y 12 de la Constitución están explicados por ese pasado y cada una de sus frases responden a capítulos de la experiencia como el que se refiere a los medios de transporte del

art. 11, que alude al impuesto que soportaban, y la preferencia de puertos, que alude a la rivalidad de las provincias ///litorales (art. 12)” (“Constitución de la Nación Argentina”, La Ley, Tercera edición ampliada y actualizada, pág. 63).----------

------ Anota la ya citada doctrinaria que las provincias pueden gravar mercancías que provengan de otros entes locales si se incorporan al flujo económico y no son discriminatorias a favor de las similares producidas en el provincia de que se trate. En cambio, resultan violatorias de los arts. 9 y 10 de la Constitución Nacional las leyes que gravan un determinado producto fabricado en otra provincia con un impuesto mayor que el que se cobra al similar fabricado en la propia (ob. cit., pág. 65/66).----------
---

------ 5.- La distribución de las potestades tributarias se enlaza con la también denunciada violación al principio constitucional de igualdad. Claro está que un tratamiento desigual para establecer un tributo no necesariamente será contrario a derecho, pues aquélla garantía no obsta a que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considera diferentes, con tal que la discriminación no sea arbitraria ni importe ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o de grupos de personas, aunque su fundamento sea opinable (Fallos 329:5567).----------
---

------ Rodolfo SPISSO expone que -en lo general- "la discriminación normativa no es inconstitucional si se reúnen los siguientes requisitos: a) una fundamentación objetiva para el trato desigual, b) coherencia del

legislador en el desarrollo de los criterios elegidos para la diferenciación c) existencia de otros principios constitucionales que justifiquen la desigualdad del trato. Tales exigencias suponen un control de idoneidad, es decir que el juzgador debe ponderar si el ///motivo que justifica la restricción de la igualdad tiene mayor peso que la igualdad. Dicho de otro modo, no resulta suficiente que existan motivos que expliquen el trato desigual o motivos objetivamente convincentes sino que además es necesario analizar si la medida es idónea para alcanzar el fin que supuestamente justifica el trato diferenciado" ("El principio de capacidad contributiva. Derechos y Garantías del contribuyente desde la perspectiva constitucional" E.D. 182:1139).----------

------ A más del art. 16 de la Constitución Nacional, que establece que la igualdad es la base del impuesto, en materia tributaria el principio de igualdad fiscal se complementa con las disposiciones del art. 4 y el art. 75 inc. 2 de la Carta Magna. El aludido art. 4 refiere a las “contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el congreso” y el art. 75 inc. 2, concerniente a las contribuciones directas excepcionales, las determina como “proporcionalmente iguales”.----------

------ Enseña BIDART CAMPOS que según las reglas de la Corte Suprema, la proporcionalidad no está referida al número de habitantes o población, sino a la riqueza que se grava. A igual capacidad tributaria con respecto a la misma riqueza, el impuesto debe ser, en las mismas circunstancias, igual para todos los contribuyentes. No obstante, aclara

///

que además de la capacidad contributiva, la ley puede computar la mayor o menor medida del deber de contribuir en el sujeto obligado, deber que tiene distinta razón de aquella capacidad. Afirma también el autor que a) la igualdad fiscal no impide discriminar entre los contribuyentes, siempre que el criterio para establecer las distintas categorías sea razonable; b) la igualdad fiscal no impide la ///progresividad del impuesto; c) la igualdad fiscal exige la uniformidad y generalidad impositiva en todo el país, o sea, prohíbe que el congreso establezca tributos territorialmente diferentes. Cuando un tributo corresponde a la jurisdicción provincial, la igualdad no queda violada si una provincia lo establece y otra no, pero la que lo establece ha de respetar en su ámbito la uniformidad y generalidad que derivan de la igualdad fiscal. (ob. cit., Tomo II, pág. 160/161).----------

------ Conteste con lo dicho, hay que excluir de la norma todo distingo arbitrario, injusto u hostil contra determinadas personas o categorías de personas. (conf. VILLEGAS, Héctor Belisario, “Curso de finanzas, derecho financiero y tributario”, Ed. Astrea, año 2002, pág. 269).-------

------ Esto es, en definitiva, lo que la cuestión debatida en autos requiere. Es decir, corresponde establecer si el ejercicio de la potestad tributaria provincial -que no ha sido cuestionada por el actor- colisiona con las normas de la constitución nacional citadas o, por el contrario, se encuentra enmarcada dentro de los límites ya referidos.----------

------ 6.- Y en tanto que el impuesto controvertido es el de sellos, he de señalar que se trata de un tributo que grava la circulación económica, y

///

no el tránsito territorial. Este gravamen refiere a un movimiento de riqueza, ya sea que este movimiento corresponda a un traspaso de riqueza o a determinados actos que la ponen de manifiesto (conf. VILLEGAS, ob. cit., pág. 889).----------

------ En la S.D. N° 06/SCA/05 señalé que “Desde que fue creado el Impuesto de Sellos en el siglo XVII por el financista holandés Van der Broeck, hasta nuestros días, ha sido estructurado de diversas maneras ///en lo que se refiere al hecho imponible y a la base de cálculo del gravamen. Las concepciones conforme a las cuales se creó tampoco han sido siempre las mismas, apareciendo a veces como un gravamen sobre determinados actos, o bien sobre tales actos a condición de que se instrumentaran, como un tributo sobre los instrumentos mismos, como una tasa por la inscripción del acto en los registros públicos, o mediante sistemas híbridos que combinaran estos criterios, aplicando uno para algunos actos y otro para otros. (Alberto A. BREA - "La forma, la instrumentación y la objetividad en el impuesto de sellos (Primera parte)" – L.L. 1984-B, 821).----------

------ También referí que “En general, los Impuestos de Sellos en nuestro país han sido diseñados con el criterio de constituir un tributo formal y objetivo. Formal, porque el acto debe estar necesariamente exteriorizado en la forma que la ley prescribe para que se configure el hecho imponible. Objetivo, porque el acto queda sujeto al gravamen cuando se verifica objetivamente su existencia, lo cual trae dos consecuencias: a) para que el acto exista, deben haber concurrido los elementos que lo constituyen; b) si existe el acto, estará gravado con prescindencia de su

///

validez, eficacia jurídica o posterior cumplimiento. (Autor y ob.cit., (primera parte). A resultas, para que se configure el hecho imponible, hay requisitos que se refieren al acto en sí, y otros a la forma en que está exteriorizado".----------

------ 7.- El texto que regula el gravamen controvertido es la Ley de Obligaciones Tributarias XXIV N° 57. En el Título IV se refiere al Impuesto de Sellos y el Capítulo II dirigido a las operaciones relacionadas con automotores, dispone: "*Artículo 39º. Las alícuotas correspondientes a estas operaciones se fijarán teniendo en cuenta las ///siguientes condiciones: la radicación en la provincia del Chubut de la Casa Central o sucursales de concesionarias, agencias o intermediarios en la venta, la inscripción como contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Convenio Multilateral / Directos- del Fisco Provincial y/o Fiscos Municipales de nuestra Provincia y la inscripción en el Registro de Comerciantes Habitualistas de la Dirección Nacional del Registro de la Propiedad Automotor y Créditos Prendarios.*

1. Se establece la alícuota del 10 o/oo (DIEZ POR MIL) a las transferencias e inscripciones iniciales de automotores cuando las concesionarias, agencias o intermediarios en la venta, radicados en la Provincia del Chubut –Casa Central o sucursales-, se encuentren inscriptos como contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del Fisco Provincial y/o Fiscos Municipales de esta Provincia e inscriptos en el Registro de Comerciantes Habitualistas de la DNRPA. Estarán incluidos en el presente inciso siempre se cumplan todas las condiciones en forma simultánea.----------

///

2. Se establece la alícuota del 30 o/oo (TREINTA POR MIL) a las transferencias e inscripciones iniciales de automotores que no reúnan las condiciones estipuladas en el inciso anterior.”----------

------ Continúa la manda legal enunciando otros supuestos en los que la alícuota es del 10 o/oo (DIEZ POR MIL): la inscripción inicial de Automotores adquiridos mediante contratos de ahorro para fines determinados; la inscripción inicial de automotores cuando la venta sea efectuada directamente por la Empresa Terminal; las transferencias de automotores como consecuencia de una subasta. Y además dispone que para el caso de modelos que en razón de su antigüedad no estén valuados en los respectivos listados, se tomará el valor del último ///modelo previsto en los mismos devaluándose a razón del 5% (CINCO POR CIENTO) por año de antigüedad.----------

------ Sentado ello, surge que la norma impone una distinción en cuanto al tributo a abonar, según se trate de transferencias o inscripciones iniciales de automotores adquiridos en concesionarias radicadas en la provincia, con inscripción como contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y en el Registro de Comerciantes Habitualistas de la Dirección Nacional del Registro de la Propiedad Automotor y Créditos Prendarios; o que no cumplan tal condición. Si son adquiridos en la provincia, la alícuota será del 10 por mil del valor del bien, caso contrario, de no reunir los requisitos, corresponde la del 30 por mil, calculados sobre la misma base.----------

///

------ El distingo apuntado ha sido justificado por la demandada, que en oportunidad de contestar la acción marcó que la norma tendió a proteger la operatoria local de los concesionarios por la formidable inversión de recursos de toda índole y la incidencia cabal en las economías regionales. Trajo también a colación el debate parlamentario desarrollado en relación al Proyecto de Ley N° 168/09, por el que se propiciara la modificación de la entonces Ley de Obligaciones tributarias, XXIV N° 51.----------

------ En la sesión del día 4 de febrero del año 2010 el Sr. Diputado García expuso: *"Las modificaciones que se propician tienen como objetivo primordial brindar una mayor protección al sector vinculado con la compraventa de automotores radicados en la provincia y también hacer más justo este gravamen, dado que actualmente lo ///tributan únicamente quienes compran un vehículo usado y no así aquellos que compran un vehículo cero kilómetro."*----------

------ Reseña luego el legislador que se incorpora como hecho imponible gravable con este impuesto la traslación onerosa al primer inscripto. Alude luego a las condiciones exigidas para abonar la alícuota del diez por mil (10 o/oo), y afirma que *"si no se dan estas condiciones, la alícuota es del treinta por mil, que alcanza a aquellas ventas realizadas fuera del territorio provincial"*.----------

------ Para finalizar su primer intervención en la sesión señala el Diputado: *"… las modificaciones expuestas mejoran el ordenamiento tributario vigente y protegen a las concesionarias radicadas en nuestra*

///

provincia, ...”. Destacado por el Diputado Urbano el obstáculo constitucional para fijar tal alícuota diferencial, y ante la crítica al proyecto de ley de otros legisladores de distintas fuerzas políticas, en una ulterior alocución sostuvo nuevamente el legislador García: “… *creo que como dije en la fundamentación, esto marca -primero- una justicia retributiva porque nos parece que no es justo que quien compró durante los últimos diez o quince años un auto usado y estaba pagando este tributo, también lo deben pagar aquellos que compran un cero kilómetro. Y creemos que protege, tal cual lo solicitaron los concesionarios, a quienes están radicados en nuestra provincia al haber puesto una diferencia en el gravamen para aquellos vehículos que vienen desde la nación o desde otras provincias”*. ----------

------ Las elocuentes expresiones del legislador Sr. García dan cuenta de una efectiva intención de contemplar en forma desigual a quienes ///adquieren un automotor en concesionarias, agencias o intermediarios en la venta radicadas en la provincia del Chubut. Corolario del tratamiento dispar es que los compradores de un automotor fuera de los límites territoriales de nuestra provincia, en el supuesto de tratarse de la inscripción inicial del bien, deben abonar la alícuota del 30 o/oo sobre el valor de aquél, esto es, dos veces más que lo que sufragan quienes concretan la operación de compra de una unidad nueva dentro de los límites de la provincia del Chubut.----------

------ 8.- Ahora bien, si el hecho imponible en el tributo que analizo está constituido por la inscripción inicial de automotores, ya sea que el bien

///

hubiera sido adquirido en agencias o concesionarias ubicadas en la provincia o fuera de ella, aquélla implica una análoga manifestación de capacidad contributiva. Ante ello, cualquier tratamiento tributario desigual como el que constituye el meollo de este proceso, necesariamente debe poseer una razonable justificación.----------

------ Desde ya que no constituye razón suficiente la declarada intención de proteger a los concesionarios radicados en la provincia, en tanto como contracara de aquella protección se consagra un tratamiento hostil a los bienes por la sola circunstancia de su procedencia extra provincial. Este trato es claramente violatorio del principio de igualdad tributaria (arts. 4, 16 de la Constitución Nacional) y de la prohibición de establecer aduanas interiores (arts. 9 y 10 de la Carta Magna), ya que, cualquiera sea la denominación del tributo, lo que se está gravando es la circulación territorial del bien. Y ninguna otra justificación se ha dado para la sanción de la norma como no sea la de priorizar a concesionarias que desarrollan su actividad en ///la provincia, ni tampoco es posible extraerla de la propia ley, por cual esta conclusión a la que arribo es la única posible.----------

------ Finalmente, con la documental obrante a fs. 03/07 (copias certificadas por Secretaría de este Tribunal) se acreditó que el actor adquirió el 28/01/2011 el automóvil O Km., marca Toyota, modelo Hilux 4x2 Cabina Doble, SRV 3.0 TDI, en la concesionaria oficial denominada C. C. S.A., Capital Federal (sic), factura N° 0001-00002102 (fs. 05). Abonó asimismo la inscripción del rodado en el Registro Nacional de la

///

Propiedad del Automotor, Seccional Trelew 1, con fecha de anotación inicial el 03/02/2011 (fs. 04 y 07).----------

------ También se verificó que el accionante sufragó la suma de pesos cuatro mil setecientos dieciséis ($ 4.716.-) en concepto de “Sellado”, según Recibo N° 91754913 (fs. 03), importe que correspondió según la aplicación del art. 39, primera parte e inc. 2) de la Ley XXIV N° 57.---

------ 9.- Todo ello da cuenta de la existencia de un agravio particular, de un caso concreto de violación de garantías constitucionales respecto del actor, ante el cual incumbe a este Superior Tribunal ejercer la más delicada de sus funciones, y por los fundamentos expuestos, considero que el impuesto de sellos impugnado, en el art. 39 primera parte e inc. 2) de la Ley XXIV N° 57 deviene inconstitucional, y así propongo al Acuerdo que se lo declare.----------

------ Además, conforme a la solución que propicio, corresponde la devolución de las sumas abonadas en más por el actor, en concepto de impuesto de sellos, pesos tres mil ciento cuarenta y cuatro ($ 3.144), con más intereses a Tasa Activa para préstamos personales del Banco ///del Chubut S.A., calculados desde el pago de esta suma por parte del actor. ASÍ LO VOTO.----------

------ A la misma cuestión, el Dr. PASUTTI dijo: ----------

------ I.- El Estado provincial, en ejercicio de su potestad tributaria, estableció en la Ley XXIV N° 57 el impuesto de sellos a abonar por los

///

contribuyentes en el supuesto de transferencia de automotores. Lo hizo contemplando, entre otros supuestos, el de inscripción inicial del bien. Luego, diferenció según que el automotor hubiera sido adquirido en agencias, concesionarias, con radicación en la provincia, inscriptos como contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos y en Registro de Comerciantes Habitualistas de la Dirección Nacional del Registro de la Propiedad Automotor (conf. art. 39 de la norma referida) o en aquellas que no reunieran estas condiciones. Si la operación se celebró con algunas de estas últimas, la tasa a abonar resulta del 30 o/oo calculado sobre el valor del bien, de lo contrario, la tasa para la adquisición en el ámbito provincial es del 10 o/oo.----------

------ II.- El actor acreditó haber adquirido un automotor en una agencia radicada fuera de la provincia (conf. constancias de fs. 05), por ende, que quedó comprendido en el supuesto del art. 39 inc. 2 de la Ley. A consecuencia de ello, debió oblar un importe superior en concepto de impuesto de sellos.----------

------ Acude por ello a la jurisdicción para reclamar se decrete la inconstitucionalidad de la ley que entiende es violatoria de los arts. 9, 10, 16 y 75 inc. 13 de la Constitución Nacional, así como en los arts. 93 y 94 de la Carta Magna Provincial.----------
///--- III.- Destaco que en la presente acción no se ha cuestionado el facultad provincial de imponer el tributo, sino que la discusión se centra en determinar si la gabela es violatoria del principio de igualdad como base de los impuestos (art. 16 C.N. y art. 94 C.P.), y si con su

implementación se infringe la prohibición de establecer aduanas interiores (art. 9 y 10, y 75 inc. 13 de la C.N.).----------

------ IV.- En oportunidad de desarrollar mi Tesis Doctoral me referí a que la institución de la aduana constituyó un centro emblemático en nuestra historia. Fue motivo de conflictos y hasta de enfrentamientos armados para defender su pertenencia, ya que constituía la fuente principal de ingresos para solventar el gasto público del gobierno del actual territorio nacional, especialmente de Buenos Aires.----------

------ Aludí allí que la primera división gruesa que hace la Constitución para definir el sistema impositivo federal, es la pertenencia de los ingresos conforme su fuente. Parte, justamente, de la división entre tributos externos (aduaneros) e internos.----------

------ Los externos correspondían al Estado federal y los internos, a las provincias. Esta división se fue desdibujando con el tiempo cuando la Corte interpretó que respecto a los indirectos, las facultades eran concurrentes entre la nación y las provincias. Respecto a los directos mediante Ley 11682, con la percepción por la Nación por tiempo determinado y por razones de emergencia, que sin embargo se extendió indefinidamente hasta la actualidad. En el año 1934 se sancionó la ley de unificación de impuestos internos 12.319, con vigencia a partir del 1° de enero de 1935, con forma de ley-convenio. La cuestión fue definida de la peor manera para el sistema federal ///cuando incorporó los impuestos directos definitivamente a la coparticipación federal en 1994.----------
----

///

------ Afirmé que el Estado nacional tiene facultad exclusiva de imposición y percepción de tributos aduaneros, no puede por ello coparticiparse su recaudación. Así lo disponen los arts. 4, al establecer que el tesoro nacional se encuentra conformado, entre otros, por el producto de los derechos de importación y exportación y el 75 inc. 1 que determina como facultad del Congreso Nacional establecer los derechos de importación y exportación.----------

------ Concordante con las disposiciones anteriormente mencionadas, los arts. 9, 10 y 11 establecen que las aduanas serán nacionales y que no se reconocerán otras que no sean éstas, que son libres de derechos a la circulación y tránsito los productos de producción nacional.----------

------ En el mismo trabajo mencioné, además, que es de competencia exclusiva del Estado federal el establecimiento de la aduana única. El art. 9 dispone que no habrá más que aduanas nacionales, en las cuales regirán las tarifas que regule el Congreso Nacional. Concordante el art. 4 establece como parte del Tesoro Nacional el producido por los “derechos de exportación e importación”, en consonancia con las disposiciones del art. 17, 3° párrafo y 75 inc. 1º. El art. 126 veda a las provincias la posibilidad de establecer aduanas provinciales.----------

------ V.- Sentados los lineamientos del sistema impositivo federal, es necesario reparar que las provincias conservan todo el poder de imposición dentro de su territorio, en la medida que éste no entorpezca el libre tráfico interjurisdiccional. Al respecto, no han sido pocas las

///

///ocasiones en que la Corte Suprema de Justicia de la Nación debió intervenir a fin de dilucidar, en el caso concreto, cuándo un tributo provincial implicaba crear una aduana interior, infringiendo las normas constitucionales nacionales.----------

------ En este sentido, desarrolla Humberto QUIROGA LAVIÉ la doctrina emanada de la Corte Suprema, atinente a la interpretación de la cláusula comercial de nuestra constitución. Afirma que quien ha reseñado las distintas etapas por las que ha pasado el Tribunal en esta materia ha sido Rodolfo SPISSO (“Derecho Constitucional Tributario”). La primera fue la de la doctrina tradicional, según la cual las provincias no se encuentran autorizadas para dictar reglas de carácter general que afecten, directa o indirectamente, de cualquier modo, la circulación territorial ni el comercio interjurisdiccional, pues ello es potestad exclusiva del Congreso (Fallos: 101:85; 125:333; 149:137 y 321; 155:42, 175:199, entre muchos otros). Se consideró violatoria de la Constitución a la ley provincial que grave la venta de un producto fabricado en otra provincia, con un impuesto mayor que el que cobra al similar fabricado en la propia jurisdicción. En el mismo sentido fueron considerados los gravámenes diferenciales aplicados por una provincia, dispuestos en razón del origen de la mercadería. Son inconstitucionales los gravámenes que crearen desigualdades entre los contribuyentes por razones de vecindad. Pero cada provincia recobra su capacidad impositiva cuando las mercaderías, abiertos sus envases se mezclan y confunden con la masa general de bienes de la provincia (los mismos fallos citados).----------

///

------ Una segunda etapa la identifica con el período de gobiernos de facto, a la que SPISSO califica como crítica, de un severo unitarismo fiscal. En el caso “Transradio Internacional” la Corte le negó a las provincias toda potestad impositiva que afecte al comercio interjurisdiccional, sea que dicha incidencia fuera directa o indirecta.--

------ Finalmente, a partir del año 1973 la doctrina del Tribunal se hizo más federativa. En el caso “Moos”, la Corte señaló que aunque un tributo provincial a los productos elaborados en su jurisdicción incidiera sobre el precio a la exportación, ello no significa considerarlo como un impuesto a esta última, pues la provincia está gravando, en última instancia, una actividad productiva que se realiza en su territorio. (“La regulación del comercio interior dentro de cada provincia nunca es materia del poder de Policía Federal”, L.L. 1996-A, 557).----------

------ Explica que la Corte Suprema parte de la distinción entre la facultad de reglar el comercio interjurisdiccional del poder tributario. Señaló así que en la medida en que el tributo local no se aplique por el hecho de la entrada o salida de un producto de una determinada jurisdicción, ni importe un tratamiento discriminatorio en beneficio de la producción local, la incidencia económica que el gravamen tenga respecto del comercio interjurisdiccional no es causa de la inconstitucionalidad.--------

------ Refiere luego el autor, que una cosa es la facultad para reglar el comercio interjurisdiccional y otra bien distinta el poder tributario. El

principio así enunciado por la Corte deja sin sustento a las decisiones judiciales que invalidan impuestos locales por interpretación de la cláusula comercial de la Constitución, art. 67, inc. 12 (actual 75 inc, 13). Las provincias no pueden establecer ningún derecho que trabe la ///libre circulación de los productos por todo el territorio de la Nación (arts. 9, 10 y 11, Constitución Nacional), tampoco pueden implantar impuestos a la importación o exportación de mercaderías (art. 4, 9 y 67, inc. 1º (actual 75 inc. 1º), Constitución Nacional), ni sancionar impuestos discriminatorios en razón del comercio interjurisdiccional, porque de hacerlo el tributo establecido al impedir considerar a la mercadería sujeta a ese comercio como formando parte de la masa general de bienes de la provincia, al no operarse la cesación de la mera circulación territorial, se identifica con un gravamen a la importación o exportación, haciendo las veces de una aduana interior.----------

------ Fuera de estos supuestos las provincias se hallan constitucionalmente habilitadas para establecer impuestos directos e indirectos respetando por supuesto los principios de legalidad, equidad, igualdad y no confiscatoriedad consagrados por la Constitución Nacional (autor citado, El poder de imposición en la Constitución Nacional, ED. 103, 969 y sigs.).----------

------ En una ulterior elaboración doctrinaria, cita la sentencia de la Corte Suprema dictada en los autos “Vila Luis y Justo y otros c. Provincia de Córdoba” (Fallos 178:308) en donde el Alto Tribunal discierne cuándo termina el comercio interjurisdiccional y nace el derecho de las jurisdicciones locales a gravar el comercio interno. Dijo la Corte en esos

///

autos que los impuestos provinciales afectan el comercio entre los Estados: “… cuando una ley de impuestos se propone o sin proponerse, opera o puede operar desviaciones en las corrientes de consumo de tal o cual producto de una provincia. Es decir, se vuelve a la idea de leyes que crean diferencias de tratamiento del mismo local o estableciendo tasas diferentes según sea su origen. ///Es necesario por eso el examen puntual de cada caso para comprender la significación, el propósito y los efectos de la ley impugnada. Cuando no han significado los impuestos creados una traba o una carga al comercio interprovincial y sólo, si por lo tanto, el ejercicio del derecho indiscutible de gravar la riqueza local, la Corte ha declarado legal el gravamen (caso “Chiossone c. San Luis”, Fallos 163:285; “Merello c. Corrientes”, Fallos 173:192; “Avilés, Moroni c. Santa Fe”, Fallos 176:95; “Camps c. Entre Ríos”, Fallos 176:315).-----

------ Afirma luego que el comercio interjurisdiccional cesa, y nace el derecho de las jurisdicciones locales a ejercer la potestad tributaria, cuando los productos o servicios de otras jurisdicciones se incorporan a la masa general de bienes de la provincia, circunstancia que se produce cuando se les aplica el mismo tratamiento tarifario que a los productos locales. (autor citado, “Tratamiento discriminatorio en el impuesto sobre los ingresos brutos”, L.L. 2011- E, 515).----------

------ Concordante con lo expuesto, en forma más reciente, nuestro Alto Tribunal ha dicho, en los autos “H. E. C. S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ acción declarativa” “Que, como lo dispone el actual art. 75 inc. 13 de la Constitución Nacional, el Congreso Nacional tiene entre sus atribuciones la de regir el comercio interprovincial y con los estados

///

extranjeros, actividad caracterizada ya en la trascendente y más que centenaria sentencia de la Corte Suprema de los Estados Unidos de Norte América dictada en el caso Gibbons. Así lo recordó este Tribunal en la causa: C. 822.XX “Comité Federal de Radiodifusión c/ Provincia del Neuquén s/ inconstitucionalidad” resuelta el 20 de junio de 1996 cuando afirmó que “el comercio sin duda es tráfico pero es algo más, es relación” y que tal exégesis del ///principio constitucional abría “el camino para una interpretación dinámica –compatible y necesaria para su vivencia permanente- y que acordó contenido expansivo a un proceso de transformación económica con relaciones cada vez más complejas e interdependientes”. Así se explica, se dijo entonces, la doctrina recogida por esta Corte en Fallos: 154:104 cuando sostuvo que el vocablo comercio comprende, “además del tráfico mercantil y la circulación de efectos visibles y tangibles por todo el territorio de la Nación, la conducción de personas y la transmisión por telégrafo, teléfono u otro medio de ideas, órdenes y convenios” definiendo el poder para regularlo como propio del Congreso Nacional, cuyo ejercicio se corresponde de manera “tan completa como en un país de régimen unitario” (Fallos 320:1302).----------

------ Más recientemente, en “P. S.A. y otra c/ Chubut, Provincia del s/ acción declarativa de inconstitucionalidad” del 18 de septiembre de 2012, la Corte Federal refirió a la inteligencia de los arts. 8, 9, 10, 11 y 12 de la C.N. Expresó que “en el sistema de la Constitución Nacional, las cláusulas relacionadas buscan asegurar un espacio económico único, libre de trabas fundadas en el hecho de que la circulación de bienes y personas atraviese los límites provinciales. Se procura evitar acciones de

///

inspiración proteccionista a favor de las actividades económicas internas de las provincias y en contra de bienes y servicios que provengan de las demás. Por dicha razón, tales preceptos liberan y dan garantías al movimiento interprovincial de personas y bienes.” ----------

------ VI.- Aquellas consideraciones doctrinarias y jurisprudenciales me permiten encarar la verificación, en el caso concreto traído a este ///Tribunal, de si la norma interfiere con el comercio interprovincial, o predispone en favor o disfavor de determinado bien o personas.---------

------ Detalló en su voto el Ministro Dr. CANEO el texto legal y el debate parlamentario que precedió a la sanción de la disposición cuestionada, por lo que no me detendré en éstos, a fin de evitar reiteraciones innecesarias. Sin embargo, debo destacar que el entonces Diputado, Señor H. O. GARCÍA, en oportunidad de tomar la palabra, aludió sin cortapisa a la intención de privilegiar la situación de las agencias automotrices radicadas en territorio provincial, beneficiándolas con la aplicación de una alícuota del impuesto de sellos menor respecto de los bienes por ellas vendidos que la instituida para los vehículos ingresados desde el resto de las jurisdicciones provinciales.----------

------ Esta intención se concretó en el tratamiento desigual que la ley impone ante situaciones tributarias idénticas, pues en ambos supuestos se trata de la inscripción inicial de un automotor, distinguiéndose para la aplicación de una u otra tarifa, exclusivamente, según el lugar de

procedencia del bien. Queda claro entonces, que el tributo así establecido ha sido utilizado por el legislador provincial a fin de dirigir la demanda de adquirentes de vehículos nuevos hacia el mercado local, quienes se benefician al abonar una alícuota del 10 o/oo del valor del bien.----------
---

------ También es claro que esta diferenciación, si bien no implica en forma directa una traba al ingreso de vehículos adquiridos fuera de la provincia, efectivamente afecta el comercio interjurisdiccional. Esto ocurre por cuanto el controvertido gravamen diferencial se aplica ///simplemente en atención al origen de la mercadería, lo que impide que se incorpore a la masa general de bienes de la provincia, en iguales condiciones que los automotores nuevos adquiridos en ella.----------

------ Además, de ningún modo son atendibles las alegaciones de la accionada referidas a que de esta forma se iguala al primer adquirente de un automotor con aquél que compra un vehículo usado. Dice la demandada a fs. 31 vta. que "*ab initio* queda bien en claro que el legislador propende a superar a través de la norma un estado de cosas existente más parecido a dicha segregación, *status quo sí*, (al momento de propiciarse la reforma) efectivamente más lejano al precepto de igualdad o isonomía." Tales afirmaciones, aunque pretendan esbozar un trato igual con otros contribuyentes, no dan razón suficiente para establecer la alícuota del supuesto previsto en el inc. 1) del art. 39 es del 10 o/oo y no del 30 o/oo, siendo que es aquí donde la capacidad contributiva se manifiesta en forma idéntica.----------

///

------ VII.- Por lo que he expuesto, coincidiré en la solución del caso concreto con el Dr. CANEO en declarar la inconstitucionalidad de la norma cuestionada, y ordenar la devolución al actor de los importes abonados en más respecto de la alícuota establecida en el art. 39 inc. 1 de la Ley XXIV N° 57. ASÍ LO VOTO.----------

------- A la misma cuestión, el Dr. ROYER dijo:----------

------ 1.- Los Señores Ministros que me preceden en el voto han abundado en relación a la competencia tributaria de la Nación y las Provincias, y han dado razones que comparto íntegramente. Vincularé ahora aquél análisis con el principio de igualdad, denunciado como ///violentado en estos autos, en tanto constituye el límite constitucional al ejercicio del poder tributario, ya sea que este fuera desplegado por el Estado Nacional o Provincial.----------

------ 2.- De forma previa, tal como lo hiciera el primer votante, debo advertir que la circunstancia que la norma resistida en autos haya perdido vigencia, en atención a la sanción de la Ley XXIV N° 62, no constituye óbice para el análisis de aquella. Es que respecto del actor la Ley XXIV N° 57 produjo los efectos cuestionados como inconstitucionales, y por tanto para él, la cuestión no ha perdido actualidad.----------
----

------ En referencia a esta circunstancia, dije en la S.D. N° 43/95, que “el tratamiento de la cuestión sometida por la actora, nos coloca en la hipótesis de la aplicación ultraactiva de normas derogadas, es decir "la

///

eventual ultraactividad de normas que ya no tienen vigencia normológica al tiempo de resolverse un caso" (Germán Bidart Campos, La Interpretación y el control constitucionales en la Jurisdicción Constitucional pág. 249 y sgtes). El citado constitucionalista en la obra mencionada al tratar el tema expresa: "Antes de trazar su lineamiento, hay que desbrozar un inconveniente aparente, y es éste: ¿cómo puede configurarse realmente un caso de ultraactividad normativa, si es que como principio general aceptamos la pauta jurisprudencial que aproximadamente se formula así: a) el control y la interpretación constitucionales deben recaer sobre las normas vigentes al tiempo de dictarse la sentencia; b) la sentencia debe dictarse de acuerdo a las circunstancias existentes a ese momento; c) la sentencia tiene que fundarse en derecho vigente; d) es arbitraria la sentencia que se sustenta en derecho derogado. Continúa ... "la ///imposibilidad de controlar la constitucionalidad de normas derogadas al tiempo de la sentencia, y la paralela obligación de aplicar derecho vigente y no derecho derogado, sólo juega en la medida en que la cuestión judicial haya devenido abstracta por la derogación, pero no cuando, pese a la derogación, la cuestión no es abstracta sino concreta y actual porque subsiste el interés en la tutela del derecho adquirido, o porque la aplicación de la norma después derogada produjo lesión inconstitucional, y la lesión se prolonga en sus efectos". Así, "son casos en que el control y la interpretación constitucionales han de poner bajo examen normas derogadas cuya ultraactividad, demanda aplicarlas o descalificarlas pese a no estar vigentes cuando se resuelve".----------

///

------ Añadí que “Para decir qué derecho se aplica -dice- hay que discurrir constitucionalmente acerca de la existencia del derecho adquirido; o hay que indagar si la aplicación que se hizo de la norma cuando estaba en vigor produjo una lesión institucional todavía no reparada. Y conexamente analizar el principio constitucional que veda aplicar normas derogadas, con el que induce a subsanar agravios subsistentes que resultaron de su aplicación, sobreviniendo entonces, - continúa - la disquisición acerca de si hay cuestión judicial concreta y actual o si la cuestión se ha vuelto abstracta por la derogación.- "... Y una vez que se define la alternativa entre aplicar o no la norma derogada, la que se resuelve aplicar es también objeto de interpretación y control constitucionales (Bidart Campos, Ob.cit., pág. 250 y sgts.)”.-

------ Y concluí que “Por tanto, la cuestión a dilucidar es determinar si aquellas normas derogadas, fueron "aplicadas durante su vigencia en violación de la Constitución y en perjuicio de un sujeto cuyo agravio ///subsiste después de la derogación", en cuyo caso pueden y, deben ser objeto de interpretación y control, aun cuando no estén vigentes al tiempo de dictarse la sentencia (tomando las palabras de Bidart Campos, Ob.cit., pág.252)”.----------

------ Así, es procedente el análisis de la inconstitucionalidad de las normas discutidas, pese a no constituir ellas derecho vigente, y en atención a los efectos que produjeron mientras se aplicó.----------

------ 3.- En relación a la obligación tributaria, como señalé en la S.D. N° 06/SCA/05, el objeto de ésta corresponde a la prestación que debe

///

cumplir el sujeto pasivo, a diferencia del objeto del tributo, dado por el presupuesto de hecho que la ley establece como determinante del gravamen -según los distintos establecidos: la posesión de riqueza (capital o renta), la realización de un acto, la condición de las personas mismas, y cualquier otra situación jurídica o económica que el legislador elija como susceptible de generarlo. Este objeto del impuesto, constituye el presupuesto o antecedente de la obligación; el objeto de la obligación es la prestación que deriva mediatamente de aquél (Carlos M. GIULIANI FONROUGE, "Derecho Financiero", T° I, pág. 504, 8va. Edición, actualizada por Susana Camila NAVARRINE y Rubén Oscar ASOREY).----------

------ También indiqué que en relación al impuesto de sellos, a consecuencia de su carácter de tributo local, no existe una legislación uniforme en nuestro país. Sin perjuicio de ello, la doctrina ha delineado sus caracteres. Se lo califica como un impuesto indirecto, porque grava una manifestación presunta de capacidad contributiva y se le otorga carácter real, pues no tiene en cuenta las condiciones ///subjetivas de los sujetos pasivos. (Héctor B. VILLEGAS, "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Ed. Astrea, 8va.edición, pág. 891).----------

------ Tiene como substrato indispensable la existencia de un movimiento de riqueza. No se grava la circulación jurídica sino la circulación de esa riqueza, de acuerdo con su naturaleza. Las leyes que establecen el impuesto de sellos, crean un tributo al tráfico, imponiendo los instrumentos reveladores de actos jurídicos taxativamente mencionados,

///

que exteriorizan un contenido económico, siempre que se otorguen en la jurisdicción que ostenta la potestad tributaria o tengan efectos en ella. (conf. SOLER, Osvaldo H., “Impuesto de Sellos”, Ed. La Ley, año 2001, pág. 17).----------

------ Expone Vicente O. DÍAZ, citando a Dino JARACH, que este gravamen no está basado sobre cualquier negocio jurídico, sino sobre determinados negocios que producen la adquisición o transferencia de riqueza, cuya base imponible o unidad de medida es el valor de la adquisición o transferencia y que la obligación se gradúa sobre la base de esta medida. De resultas, el presupuesto de hecho, como indica el mismo JARACH no es simplemente el negocio, o sea la manifestación de voluntad que crea una relación económica - jurídica, sino esta última, por su naturaleza de relación económica. (“Impuesto de Sellos”, Ed. Errepar, 2da. Edición, pág. 29/30).----------

------ 4.- Se tratan, los mencionados, de caracteres propios del impuesto de sellos. Pero además, desde el punto de vista del derecho tributario en general puede afirmarse que, como todo tributo, halla su límite constitucional en el principio de igualdad. Por éste se requiere ///que cuando las leyes consagran tratamientos dispares, tal distinción se encuentre suficientemente fundada.----------

------ Señala José O. CASÁS que los criterios doctrinales para acreditar el respeto por los tributos del principio de igualdad en la ley son, fundamentalmente, dos: a. en los gravámenes con fines fiscales, la adecuación a la capacidad contributiva; y b. en los gravámenes con fines

///

extrafiscales, que los distingos sean respetuosos de la regla de la razonabilidad.----------

------ En relación al primer criterio, afirma el autor, que luego de analizar fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (“Ana Masotti de Busso y Otros c. Provincia de Buenos Aires", sentencia del 7 de abril de 1947, y "Mario B. Gaviña c. Provincia de Buenos Aires", sentencia del 4 de diciembre del mismo año), el profesor Dino Jarach, demuestra cómo el Alto Tribunal, a fin de precisar el concepto de igualdad fiscal, se ha valido y constitucionalizado el principio de capacidad contributiva, implícitamente contenido en el Estatuto Fundamental.----------

------ Enfatiza luego CASÁS que estos fallos contienen una importante doctrina, al definir que el impuesto se funda en el criterio de capacidad contributiva y, por tanto, la igualdad fiscal consistirá en igualdad de tratamiento a los contribuyentes, que estén en igualdad de condiciones de capacidad tributaria, en función de la manifestación de riqueza que se pretenda captar por los respectivos hechos imponibles.----------

------ El segundo criterio doctrinal, la “razonabilidad de la selección” permite examinar la correspondencia de las obligaciones fiscales ///también en aquellos casos en que las medidas impositivas procuren la consecución de objetivos extrafiscales ya de favor o de desaliento, valiéndose en el primero de los casos, en el orden federal de la “Cláusula de Progreso”, y en el orden local de la disposición residenciada en el hoy artículo 125 del ingreso, estabilización de la economía y estímulo del

///

desarrollo económico. (autor citado, “Inconstitucionalidad de la implementación de alícuotas diferenciales en el impuesto de sellos de la Provincia de Buenos Aires por los actos sobre inmuebles instrumentados en otra jurisdicción (La restauración de las aduanas interiores interfiriendo la circulación de los instrumentos dentro de la República, La Ley Online, fecha de consulta 27/12/2012).----------

---

------ Catalina GARCÍA VIZCAÍNO refiere a LINARES QUINTANA quien sintetiza las condiciones de la regla de la igualdad fiscal cuando las leyes crean categorías de contribuyentes sujetos a tasas diferentes: 1) todos los contribuyentes comprendidos en una misma categoría deben recibir el mismo tratamiento; 2) la clasificación ha de ser razonable, es decir, debe tener razón de ser en la naturaleza de las cosas de que se trata; 3) la clasificación debe excluir toda discriminación arbitraria, injusta u hostil contra determinadas personas o categoría de personas; 4) “el trato diferencial debe comportar la justa igualdad que la Constitución llama equidad, que toma en consideración las diferencias que caracterizan a cada una de las personas en la materia regulada por el régimen legal de que se trata, para determinar quiénes son iguales, así como la relación que la obligación impuesta por la ley mantenga con las necesidades o conveniencias generales en el lugar, tiempo y modo de su aplicación, si son o no iguales las circunstancias”; 5) se debe respetar la ///uniformidad y la generalidad; 6) la tasa del tributo puede considerar no sólo la capacidad contributiva del sujeto, “sino también la medida de su deber de contribuir, la cual tiene su razón de ser distinta de la sola capacidad económica del contribuyente” (“Derecho Tributario, Consideraciones

///

Económicas y Jurídicas", Ed. Depalma, año 1999, Tomo I, pág. 295).----------

------ Luego de efectuar el estudio de la evolución de la jurisprudencia, expone Dino JARACH que ésta ha establecido la posibilidad de la formación de distingos y categorías de contribuyentes, siempre que dichos distingos y categorías sean razonables o estén en relación lógica con los deberes de tributar; por consiguiente, los impuestos deben ser iguales en igualdad de capacidad contributiva; la capacidad contributiva es una apreciación o valoración del legislador, en virtud de los fines y propósitos de la tributación. ("Finanzas Públicas y Derecho Tributario, Ed. Abeledo – Perrot, tercera edición, pág. 321).--

------ Es además necesario indicar, siguiendo al mencionado profesor, que la capacidad contributiva es la potencialidad de contribuir a los gastos públicos que el legislador atribuye al sujeto particular. Significa al mismo tiempo existencia de una riqueza en posesión de una persona o en movimiento entre dos personas y graduación de la obligación tributaria según la magnitud de la capacidad contributiva que el legislador le atribuye. ("El hecho imponible", Ed. Abeledo Perrot, tercera edición, pág. 87).----------

------ 5.- Ha denunciado el actor que las normas legales controvertidas violan este principio de igualdad fiscal, y tal como lo han destacado los ///Ministros que me precedieran en el voto, hallo que tal agravio constitucional se encuentra configurado en estos autos.----------

///

------ Para arribar a esta conclusión, considero relevante establecer que en el supuesto debatido, el impuesto de sellos grava la exteriorización de una capacidad económica objetiva, dada particularmente por la inscripción inicial de un automotor en el Registro de la Propiedad Automotor respectivo. Al ser ésta inicial -reitero, en el caso de autos-, claramente se alude a la adquisición de un bien como primer titular registral, es decir, al supuesto de rodados 0 kilómetros. En esta hipótesis puedo afirmar que en ambos incisos contemplados por la norma (art. 39 Ley XXIV Nº 57, inc. 1 y 2) se impone el tributo ante idéntica manifestación de capacidad contributiva.----------

------ Sentado ello, entra entonces a tallar el principio de igualdad fiscal, pues, como se dijo, de existir distingos ante la pretensión impositiva provincial, los mismos deben estar basados en criterios de razonabilidad. Como señalé en la S.D. 06/SCA/04, la Suprema Corte de Buenos Aires define la razonabilidad como "un principio general del derecho -creación doctrinaria y jurisprudencial con fundamento en los preceptos de los arts. 28 y 33 de la CN...su control implica verificar -además de los requisitos ineludibles de fin público, medio adecuado y no iniquidad manifiesta- la presencia de "circunstancias justificantes"... ("Pignataro..." 14/9/99, "Arrambide..." 21/6/00, "Giménez..." 21/6/00, Menéndez..." 12/9/01 - ElDial W110E1).----------

------ Pues bien, el legislador provincial aclaró que el distingo propuesto para la determinación de la alícuota a abonar en cada caso se basa en el origen del bien a inscribir, lo cual no sólo es violatorio del ///trato igualitario de los contribuyentes en igualdad de capacidad contributiva,

///

sino que, además, crea una preferencia a favor de una mercadería comercializada en una determinada jurisdicción y demérito de otras. Como lo señalaron los Sres. Ministros pre votantes, esto último implica también constatar en el tributo en estudio la violación de los artículos de la Constitución Nacional referidos a la prohibición de establecer aduanas interiores (arts. 9, 10, 11, 12 y 75 inc. 13 de la Constitución Nacional).----------

------ Las razones expuestas, me llevan a coincidir con los Dres. CANEO y PASUTTI en cuanto a que se ha configurado la transgresión constitucional denunciada. La demanda, por lo tanto, debe ser acogida, ordenándose la restitución de las sumas abonadas en más por el actor. ASÍ LO VOTO.----------

------ A la Segunda Cuestión el Dr. CANEO dijo: ----------

------ Tal como voté la primera propongo al acuerdo: 1) Acoger la acción impetrada por el Dr. M. R. C. y declarar la inconstitucionalidad de la primera parte e inciso 2) del art. 39 de la Ley XXIV Nº 57. 2) Ordenar a la Provincia del Chubut, la devolución de la suma de TRES MIL CIENTO CUARENTA Y CUATRO PESOS ($ 3144.-) abonados por el actor, con más intereses a Tasa Act1iva para préstamos personales del Banco del Chubut S.A. hasta su efectivo pago.- 3) Costas a la demandada (art. 69 Ley XIII N° 5). 4) Regular los honorarios del Dr. M. J. R. C., letrado en causa propia, en VEINTICUATRO (24) Jus, valorados los trabajos profesionales según las pautas de los arts. 5° inc. b) a f) de la Ley XIII N° 4, de conformidad con los arts. 6°, 7°, 11°, 37° y 46 de la

///

misma ///Ley con las reformas de la XIII Nº 15°. Con más IVA si correspondiere. Sin regular honorarios a los letrados de la demandada, por aplicación del art. 2 de la Ley XIII Nº 4 y art. 20 de la Ley V N° 96.- ----------

------ A la misma cuestión el Dr. PASUTTI dijo: ----------

------ De conformidad con mi voto, coincido con la solución propuesta.

------ A la misma cuestión el Dr. ROYER dijo:----------

------ Que adhiero a los votos de los Dres. CANEO y PASUTTI.--------

------ Con lo que se dio por finalizado el acto quedando acordado dictar la siguiente:----------

---------- **S E N T E N C I A**: ----------

------- **1°) ACOGER** la acción impetrada por el Dr. M. J. R. C. (D.N.I. Nº **.***.***) y declarar la inconstitucionalidad de la primera parte e inciso 2) del art. 39 de la Ley XXIV Nº 57.----------

------ **2º) ORDENAR** a la Provincia del Chubut, la devolución de la suma de TRES MIL CIENTO CUARENTA Y CUATRO PESOS ($ 3.144) abonados por el actor, con más intereses a Tasa Act1iva para préstamos personales del Banco del Chubut S.A. hasta su efectivo pago.----------

///

------ **3°) COSTAS** a la demandada (art. 69 Ley N° XIII-5).----------

///--- **4º) REGULAR** los honorarios del Dr. M. J. R. C., letrado en causa propia, en VEINTICUATRO (24) Jus, valorados los trabajos profesionales según las pautas de los arts. 5° inc. b) a f) de la Ley XIII N° 4, de conformidad con los arts. 6°, 7°, 11°, 37° y 46 de la misma Ley con las reformas de la XIII Nº 15°. Con más IVA si correspondiere. Sin regular honorarios a los letrados de la demandada, por aplicación del art. 2 de la Ley XIII Nº 4 y art. 20 de la Ley V N° 96.-

------ **5º) REGÍSTRESE** y notifíquese.----------

Fdo. Dres. Daniel Luis Caneo, Fernando S.L. Royer y José Luis Pasutti.-- RECIBIDA EN SECRETARÍA EL DIA 09 DE ABRIL DE 2013 y REGISTRADA BAJO EL NRO. 04/SCA/2013.-Dr. Juan L.Claudio Gerber.-Secretario.----------

///