

Voces: IMPUESTO ~ PROVINCIA DE TUCUMAN ~ AUTOMOTOR ~ IMPUESTO DE PATENTES ~ ACTO INSTRUMENTADO FUERA DE LA JURISDICCION ~ PAGO DEL TRIBUTO ~ INSCRIPCION REGISTRAL ~ INSCRIPCION DEL DOMINIO ~ PODER TRIBUTARIO PROVINCIAL ~ PODER TRIBUTARIO ~ PODER TRIBUTARIO NACIONAL ~ GARANTIAS CONSTITUCIONALES ~ CONFLICTO DE LEYES ~ DOCTRINA DE LA CORTE SUPREMA

Título: El impuesto automotor de la Provincia de Tucumán sobre vehículos radicados en extraña jurisdicción

Autor: Colombres, Federico J.A.

Publicado en: LLNOA2012 (abril), 243

En los últimos meses de 2011, la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán ha iniciado una profusa cantidad de sumarios a contribuyentes con domicilio en la provincia que circulen por ella en automotores radicados en extraña jurisdicción, fundándose para ello en el supuesto incumplimiento de la obligación prevista en el ar. 292 del Código Tributario, relativa a la obligación de pagar el impuesto de patente respecto a los automotores (i) radicados en la provincia, considerándose como tales a aquellos cuyos propietarios se domicilien en ella, y (ii) los radicados en extraña jurisdicción pero que circulen efectivamente en la provincia por un período mayor de 30 días.

Conforme surge del artículo transcrito, entonces, el hecho imponible del Impuesto Automotor se configura por: a) la radicación del vehículo en la provincia; b) su radicación en otra provincia cuando su propietario resida en ésta, y (c) la circulación en la provincia por más de 30 días de un vehículo radicado en otra jurisdicción.

Es decir, que la normativa consignada establece para las hipótesis de b) y c), que cuando un automotor se encuentre radicado en extraña jurisdicción, deberá tributar impuesto en la provincia de Tucumán por estar su propietario domiciliado en éste, o bien por circular el rodado en el territorio provincial por más de treinta días, respectivamente.

A esta altura del desarrollo, cabe señalar que una importante cantidad de contribuyentes de la Provincia de Tucumán ha radicado sus vehículos fuera de la provincia, escapando al elevado costo del impuesto automotor frente al de jurisdicciones vecinas, lo que ha motivado que el fisco salga a imponer multas echando mano al segundo y tercer párrafo del art. 292 CPT.

Si bien en la gran mayoría de los casos, la radicación en extraña jurisdicción se realizó al solo efecto de evadir el impuesto en la Provincia de Tucumán, continuando la guarda y circulación del vehículo en la provincia, en otros casos, especialmente de empresas de logística y transporte, los contribuyentes optaron por mudar sus actividades de manera efectiva a otra jurisdicción, pese a mantener el domicilio en Tucumán, lo que nos motiva a pensar si la Dirección General de Rentas, conforme al hecho imponible del impuesto descripto ut supra, tiene facultad para "radicar" fictamente un vehículo en la provincia a los fines fiscales, pese a encontrarse realmente radicado en otra, por el hecho de que su propietario tenga domicilio en la primera.

Es decir, que frente a la elusión lícita del impuesto automotor por contribuyentes de Tucumán que radican en legal forma sus rodados en una jurisdicción vecina... ¿puede el Fisco tucumano considerar sometidos tales bienes a su potestad tributaria? ¿Puede considerar radicado un automotor en su jurisdicción a los fines fiscales, cuando ya se encuentra radicado en otra? Puede quitarle efectos a un acto administrativo de radicación dispuesto por un Registro Automotor de otra jurisdicción?

A las preguntas formuladas, cabe responder negativamente, puesto que la facultad de regular sobre la propiedad de bienes muebles, y en especial automotores, le compete exclusiva y excluyentemente al Gobierno de la Nación, quien la ejerció por medio del Código Civil (art. 2311 y siguientes) y del Régimen de los Automotores (Decreto-Ley N° 6582/58 (Adla, XVIII-A, 1079), ratificado por Ley 14.467, Adla, XVIII-A, 94), y el Digesto de Normas Técnicas Registrales dictada por la Dirección Nacional de la Propiedad Automotor de la Nación.

Así, el art. 6 del Decreto Ley 6582/58 dispone:

"ARTICULO 6°.- Será obligatoria la inscripción del dominio en el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor, de todos los automotores comprendidos en el artículo anterior, de acuerdo con las normas que al efecto se dicten. La primera inscripción del dominio de un automotor, se practicará en la forma que lo determine la reglamentación.

A todo automotor se le asignará al inscribirse en el Registro por primera vez, un documento individualizante que será expedido por el Registro respectivo y se denominará "Título del Automotor". Este tendrá carácter de instrumento público respecto de la individualización del automotor y de la existencia en el Registro de las inscripciones que en él se consignen, pero sólo acreditará las condiciones del dominio y de los gravámenes que afecten al automotor, hasta la fecha de anotación de dichas constancias en el mismo".

Por su parte el Digesto de Normas Técnico Registrales, dictado por su autoridad de aplicación la Dirección Nacional de Registros Nacionales de Propiedad Automotor y Créditos Prendarios, en su capítulo VI, relativo al "LUGAR DE RADICACION DE LOS AUTOMOTORES", sección 2* art. 1*, dispone:

"Artículo 1°.- Los automotores tendrán como lugar de radicación el lugar del domicilio de su titular o el

lugar de su guarda habitual.

Así las cosas, de la normativa nacional resulta que, adoptado nuestro Código Civil la concepción de que el domicilio es el lugar donde una persona es ubicada por la ley para sus relaciones jurídicas, sea que viva allí, sea que no viva, (concepción abstracta) antes que el lugar donde una persona vive establemente (concepción de hecho) (1), como así también respecto a todo lo atinente al régimen de los automotores a través del Decreto N° 6.582/58, ratificado por Ley 14.467, que legisla minuciosa y puntualmente sobre el concepto de automotor, sobre su encuadre jurídico, sobre el modo de su inscripción y de su radicación inicial, los efectos constitutivos y no declarativos de la inscripción, su transferencia, prenda, cambios registrales, las afectaciones y la extinción de su dominio, etc, etc, previendo incluso que a todos los efectos legales derivados del régimen automotor debe estarse a su lugar de radicación, que es el domicilio de su titular en su concepción abstracta, o el de su guarda, es claro que la legislación provincial que estatuye lo contrario no puede prevalecer sobre la legislación nacional.

Es que conforme a nuestro sistema constitucional corresponde exclusiva y excluyentemente al Congreso de la Nación dictar, entre otros, el Código Civil, de tal suerte que las provincias no pueden ejercer los poderes delegados al gobierno central (art. 75 inc. 12 y 121 C.N.)

Por otra parte, y en igual dirección, cabe señalar que si bien es cierto que en materia impositiva las provincias conservan sus facultades propias, no es menos cierto que ellas no pueden extenderse respecto de un modo tal que constituya una clara modificación del sistema de derecho común establecido específicamente por la legislación nacional, pues en todo caso tal poder impositivo debe dejar a salvo el ámbito de tal legislación común (art. 75 inc. 12 CN) y el debido respeto a las garantías constitucionales.

Entonces, si la ley- Código Civil y Decreto N° 6582/58 dictado por el Gobierno de la Nación en ejercicio de facultades exclusivas y excluyentes ha regulado lo atinente tanto al domicilio de las personas como a la inscripción inicial del vehículo y a su radicación, es claro que la ley local que altera o modifica sus disposiciones, está vulnerando disposiciones constitucionales y del Código Civil, por lo que entre éstas que establecen una cosa y la ley local que establece otra diversa hay una evidente pugna o contradicción, siendo claro que tienen primacía aquellas sobre ésta, en virtud de la gradación normativa del art. 31 de la Constitución Nacional.

En el mismo orden de ideas, cabe señalar que en el caso de la especie la ley provincial no se ha limitado a acompañar más o menos razonablemente a la ley nacional, sino que ha avanzado claramente sobre ella y la ha desbordado al imponer criterios o modificaciones que alteran su letra, a la par que representan un desmedido e ilegítimo avance respecto a los poderes fiscales de otras jurisdicciones territoriales, en tanto se pretende hacer prevalecer la ley local- por ejemplo, cuando se dispone que un vehículo radicado en otra jurisdicción por tener allí su guarda habitual por el hecho de circular por más de 30 días en la provincia debe tributar en ella.

En tal dirección recuerdo que desde antiguo La C.S.J.N. ha establecido que el poder legisferante de las provincias no puede extenderse a lo que constituye una clara modificación del sistema de derecho común establecido específicamente por la legislación nacional, de modo que si el Código Civil dictado por el Congreso de la Nación en ejercicio de facultades exclusivas y excluyentes, establece (i) cual es el domicilio de las personas (ii) el régimen de las cosas muebles y (iii) de que modo se radica un vehículo y los efectos jurídicos de su radicación en una jurisdicción determinada, es evidente que si una ley local establece lo contrario, o regula tales cuestiones en forma diversa, está vulnerando disposiciones constitucionales, por lo que debe ser descalificada.

En tal dirección, recuerdo también que ha dicho la C.S.J.N en "Filcrosa" (2), que:

-Como es sabido, conforme a nuestro sistema constitucional le compete exclusiva y excluyentemente al gobierno federal el dictado de las leyes de fondo, entre ellas, el Código Civil (art. 75 inc 12 CN), de suerte que las provincias no pueden ejercer los poderes delegados al gobierno central (art. 126 CN), limitándose sus facultades a ejercitar el poder no delegado o reservado (art. 121 CN) y a aplicar los códigos comunes cuando las personas o cosas caen bajo sus respectivas jurisdicciones, no pudiendo alterar o modificar en forma alguna la ley de fondo, cualquiera sea el propósito de su legislación (3), incluso cuando se tratare de regulaciones relativas al derecho administrativo (4), al derecho público local (5), o al derecho tributario, pues ésta disciplina no está al margen de la unidad general del derecho ni es incompatible con los principios del derecho civil.

-Las provincias no pueden entonces ejercer el poder legisferante concerniente a la aplicación de la legislación común delegada al Congreso de la Nación, siendo claro que su poder legislativo solo puede recaer sobre materias o cuestiones reservadas (art. 126 CN) sin que de ello se derive, claro está, que tengan un poder reglamentario o legisferante para emitir o dictar normas que modifiquen o alteren el contenido de la legislación de fondo.

-No basta apelar a la autonomía del derecho tributario para desconocer la uniformidad de la legislación de fondo perseguida mediante la atribución que se confiere al poder central para dictar los códigos, según el art. 67, inc. 11, de la Constitución Nacional, uniformidad ésta que no sería tal si las provincias pudieran desvirtuarla en su esencia, legislando con distinto criterio instituciones fundamentales de carácter común, so color del ejercicio de los poderes que les están reservados (6).

-Si las provincias han delegado en la Nación la facultad de dictar los códigos de fondo (art. 67, inc. 11 de la Constitución), para robustecer mediante esa unidad legislativa la necesaria unidad nacional, consecuentemente han debido admitir la prevalencia de esas leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas, fiscales o no fiscales, que las contradigan. El precepto constitucional así lo establece en términos categóricos y lo expuesto no significa transferir normas del derecho civil al derecho financiero, sino solamente hacer respetar la entidad de bienes y derechos tal como los estructura el derecho común, de vigencia nacional (art. 31 de la Constitución), sin interferir en la esfera autónoma del derecho financiero local para hacerlos fuente de imputación tributaria, pero respetándolos en su esencia y significado jurídico (7).

-Si bien la potestad fiscal que asiste a las provincias es una de las bases sobre las que se sustenta su autonomía -inconcebible si no pudieran éstas contar con los medios materiales que les permitieran autoabastecerse-, debe recordarse que el límite a esas facultades viene dado por la exigencia de que la legislación dictada en su consecuencia no restrinja derechos acordados por normas de carácter nacional (8).

-La facultad del Congreso Nacional de dictar los códigos de fondo, comprende la de establecer las formalidades que sean necesarias para concretar los derechos que reglamenta (9).

En suma, es evidente así que el art. 292 de la Ley 5121 es inconstitucional por contradecir las disposiciones del Código Civil relativas al régimen de las cosas muebles (art. 2311 y siguientes CC), y de la inscripción de los automotores (Decreto 6582), lo cual conculca flagrantemente a los arts. 31, 75 inc. 12 y 28 y 126 C.N.

Por otra parte, no resulta admisible que una provincia, en este caso la de Tucumán, pretenda tomar para sí los impuestos de patente respecto a vehículos radicados en otras jurisdicciones por el solo hecho de que circulen circunstancialmente en ella por más de 30 días, cuando eventualmente durante los restantes 334 días del año circula en otras jurisdicciones.

De admitirse un criterio tal, se arribaría a la disparatada conclusión de que el propietario de un vehículo que circula con el mismo por más de 30 días en otras 11 jurisdicciones territoriales, debería pagar la patente en todas ellas.

Reflexiones finales

Si bien somos conscientes de que en una gran mayoría de los casos en que se ha procedido a la radicación de vehículos en extraña jurisdicción, y que han sido objeto de sumario por deuda de impuesto automotor, los contribuyentes han apelado a discutibles mecanismos para eludir el impuesto, como ser el cambio de domicilio o de radicación del automotor a alguna jurisdicción vecina, pese a que el uso y guarda del mismo en los hechos se conserva en la provincia de Tucumán, creemos que el fisco debería revertir tal situación reduciendo sus pretensiones fiscales en este impuesto en particular, en que su cuantía es ostensiblemente superior al que se paga en provincias vecinas.

Es decir, que frente a la rebelión fiscal del contribuyente en el caso concreto del impuesto automotor, debería encontrar la forma de atraerlo nuevamente a aquel a su jurisdicción fiscal natural reformulando sus pretensiones fiscales, y ajustando las alícuotas, en vez de iniciar cientos de sumarios que pueden terminar con resultados adversos en la justicia, por las cuestiones legales desarrolladas en los párrafos anteriores.

No debemos perder de vista que en el caso del impuesto automotor, la emigración masiva de cientos y hasta miles de contribuyentes hacia jurisdicciones vecinas, lo ha sido al efecto de pagar menos impuesto, o bien cifras mas razonables, como las que ofrecen los fiscos de Salta y de Santiago del Estero, y no de evadir totalmente el impuesto, lo que permite inferir que el contribuyente está dispuesto a pagar, pero no en la cuantía que pretende el fisco de Tucumán.

Así, propugnamos una actitud del fisco que haga volver de manera espontánea al contribuyente a su jurisdicción fiscal propia, desistiendo éste último de maniobras elusivas que le resultan incómodas y riesgosas, y pagando espontáneamente el impuesto, sin mayores costos de fiscalización para el organismo recaudador.

Frente a una propuesta razonable del fisco, le resultara al contribuyente mas conveniente pagar el impuesto en la jurisdicción donde efectivamente circula con su automotor, y no tener que inscribirse en fiscos vecinos, y cumplir en ellos mayores obligaciones fiscales.

Y en general, deberán las administraciones fiscales locales adoptar el espíritu de la competencia con respecto a sus pares para atraer futuros contribuyentes, creando condiciones mejores que los motiven a radicar sus bienes y/o inversiones en una provincia o municipio determinado en forma voluntaria, y no de manera forzada, apelando a artilugios legales para imponer cargas impositivas a contribuyentes que no lo son, o que no actúan efectivamente en su jurisdicción.

(1) Raymundo M. SALVAT, Tratado de Derecho Civil Argentino, Actualizado por López Olaciregui, Ed. Parte General, Tomo I. pag. 782.

(2) (CSJN 326:3899).

(3) (CSJN 178,31; 219,400).

(4) (Fallos: 190,98; 321,174).

(5) (Fallos 175: 300; 176:115; 193:157; 203:274; 284:319; 285:209 y 320:1344).

(6) (Fallos 269:373: Filcrosa 30.09.03-LL 03.06.04.

(7) (Fallos 235:571).

(8) (doctrina de Fallos 176:115; 180:96; 183:143; 200:444; 203: 274; 211:945; 220:202; 226:727; 227:100; 268:544; 276:401; 282:20; 284:319; 285:209; 301:709; 304:163; 316:2182, entre otros).

(9) (Fallos 320:1344).