

Señala que, en razón de la fecha de la operación de compraventa que invoca la actora, su situación ha quedado alcanzada por la Ley Impositiva N° 8.467 (B.O. del 30/12/2011), la cual, en su artículo 58, dispuso convalidar y ratificar los decretos emitidos por el Poder Ejecutivo con fundamento en el ejercicio de facultades delegadas por la Ley N° 5.636 (texto consolidado por Ley N° 8.240 y su modificatoria). Expresa que, con relación al gravamen que se controvierte en la especie, el artículo 12 de la Ley N° 8.467 fija en hasta el tres por ciento (3%) la alícuota del impuesto previsto por el artículo 235 del Código Tributario y en hasta pesos diez mil (\$ 10.000) los importes fijos para los actos, contratos, operaciones y obligaciones alcanzados por el gravamen.

Entiende que, a pesar que lo preceptuado en el citado artículo 58 implicó, en los hechos, la ratificación legal del citado Decreto N° 4.271/3 (ME) de 2004, cuestionado en la demanda de autos, la mentada ley transcribió de manera literal la disposición contenida en el reglamento delegado, al establecer, en su artículo 13 inciso 2 apartado f), una alícuota del 3% a los actos que tuvieren por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilómetro en general, y que el mismo impuesto también se aplicará sobre la documentación de cualquier naturaleza que se presentare como título justificativo de la propiedad a los efectos de obtener la matriculación respectiva o la inscripción de la transmisión de dominio.

Afirma que por ello, y aunque la amparista no lo ha solicitado expresamente, debe entenderse que la pretensión declarativa intentada en la causa comprende o alcanza también al artículo 13 inciso 2 apartado f) de la ley impositiva; y que no razonar de este modo implicaría examinar el planteo de la actora con un rigorismo formal excesivo, que no condice con el contenido ni la lectura integral de su pretensión, lo cual resulta intolerable en el ámbito de la recta administración de justicia.

Manifiesta que completa el conjunto normativo aplicable a la situación en examen el artículo 1° de la Resolución General N° 138/04, dictada por la DGR el 21/12/2004, modificatoria de la Resolución General N° 92/89 y luego modificada por Resolución N° 80/2006 (B.O. del 02/8/2006), en tanto designa a los Registros Seccionales de la Propiedad del Automotor ubicados en la Provincia de Tucumán, agentes de percepción del Impuesto de Sellos que corresponde tributarse por los contratos de compraventa de vehículos automotores, como así también sobre la documentación de cualquier naturaleza que se presente como título justificativo de la propiedad a los efectos de obtener la matriculación respectiva o la inscripción de la transmisión de dominio que se pretenden para su inscripción en los citados registros.

Considera que la normativa impugnada revela una situación ajena al hecho imponible del impuesto de sellos, dada la ausencia de lo que se ha denominado como “instrumentalidad”, o sea la existencia de un instrumento público o privado que contenga acto o contrato de contenido económico. Dice que ello es así habida cuenta que el hecho tributario previsto en el artículo 235 de la Ley N° 5.121, es la instrumentación de una determinada operación comercial de la que surja un título jurídico apto para exigir el cumplimiento de las obligaciones sin la necesidad de recurrir a otro documento.

Luego de citar doctrina y jurisprudencia sobre la materia, descarta el argumento de la demandada según el cual el Formulario 01 presenta los caracteres de un contrato válido y resulta apto para ser considerado como instrumento pasible del gravamen de sellos, toda vez que, aun cuando sea real que la inscripción de un rodado en el Registro Nacional de Propiedad del Automotor es constitutiva del derecho de dominio del adquirente, el formulario antes señalado sólo cumple la función de propiciar el

perfeccionamiento de aquel derecho real en cabeza del comprador, más no ostenta exigibilidad, es decir no se presenta como un instrumento que *per se* brinde la posibilidad de reclamar el cumplimiento del negocio.

Resalta que esa condición de exigibilidad o autosuficiencia imprescindible en el instrumento pasible de soportar el gravamen, no surge sólo del artículo 235 del Código Tributario sino que emana también de lo preceptuado por la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (Ley N° 23.548), a la cual la Provincia adhiriera -sin limitaciones ni reservas- mediante Ley N° 5.928. Agrega que, de acuerdo a la mencionada norma federal, se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones respectivos, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.

Concluye que los documentos de que se trata en el *sub examine* carecen de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones en ellos plasmadas, y que, en consecuencia, la determinación impositiva practicada por el Fisco local se halla en contradicción tanto con lo dispuesto en el Código Fiscal de la provincia, como en la ley de coparticipación federal de impuestos, que exigen que el instrumento gravado revista los caracteres de un título jurídico con el que se pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones, sin necesidad de otro documento.

IV.- La quejosa aduce una violación al principio de congruencia, por existir un evidente desajuste entre lo resuelto por la Cámara y los términos en los que las partes formularan sus pretensiones, dado que en el fallo en cuestión se declara la inconstitucionalidad de una disposición legal (el artículo 13 inciso 2 apartado f de la Ley N° 8.467) que no había sido solicitada por la actora en la demanda ni, por ende, integraba el objeto el presente proceso.

En otro orden de ideas sostiene que la sentencia atacada efectúa una errónea interpretación de la función del Formulario 01, habida cuenta que la naturaleza constitutiva del dominio del sistema registran en materia de automotores implica que la inscripción no sólo hace oponible el derecho de propiedad frente a terceros, como sucede en los inmuebles, sino que, a partir de la registración, es cuando se producen efectos incluso entre las partes. Insiste en que el mencionado documento, que sirve de base a la inscripción inicial del vehículo automotor, constituye un instrumento sujeto al Impuesto de Sellos, conforme lo establecido por el Código Tributario Provincial y la Ley de Coparticipación Federal, reviste los caracteres de un título jurídico del cual surge el perfeccionamiento de un contrato u operación entre las partes, cuya inscripción le otorga al adquirente la propiedad del vehículo.

Por último se queja de que el judicante, sin dar demasiados fundamentos, haya declarado la inconstitucionalidad de la Resolución General N° 138/04, la cual es una norma que establece en forma clara y precisa la designación de los Registros Automotores Seccionales de la Propiedad del Automotor ubicados en la Provincia de Tucumán, como agentes de percepción del impuesto de Sellos que corresponde tributar por los contratos de compraventa de vehículos automotores usados y por los actos que tuvieren por objeto la transmisión de la propiedad de automotores cero kilómetro en general. Dice que no se entiende cuál es el derecho subjetivo o interés legítimo vulnerado de la actora y que, por lo tanto, esta última carece de legitimación para demandar la inconstitucionalidad de tal norma, en tanto sólo posee un interés simple o mero interés.

V.- ¿Asiste razón al recurrente?

V.1- La circunstancia que la Cámara haya basado su decisión en argumentos jurídicos distintos a los planteados por las partes no descalifica *per se* a la sentencia en cuestión. En efecto, no puede hablarse de violación al principio de congruencia cuando se está ante una simple aplicación del *iura novit curia*; la ley procesal vigente es categórica en este sentido al establecer que los jueces deberán aplicar el derecho con prescindencia o -incluso- contra la opinión de las partes, dando a la relación substancial la calificación que le corresponda y fijando la norma legal que deba aplicarse al caso (*cfr.* CSJT, 14/11/2014, “*Zamora de Vera Elsa del Valle vs. Instituto de Previsión y Seguridad Social de la Provincia y otro s/ Cobros [Ordinario]*”, sentencia N° 1118).

Sobre el particular, es trasladable al caso la interpretación expresada por esta Corte, con relación al mencionado principio, en cuanto a que traduce la atribución del juez de aplicar el derecho que cree justo, sin sujeción a los errores de planteo o invocación de los litigantes; el órgano judicial no se encuentra constreñido a seguir a las partes en su argumentación relativa a la aplicación del derecho y puede, por el contrario, hacer mérito de hechos aportados por ellas al proceso, aunque no hayan sido expresamente invocados en los respectivos escritos constitutivos de la controversia, cuando guardan estrecha relación con las pretensiones deducidas en autos y se encuentran abarcados por la cuestión de derecho sometida a su decisión (*cfr.* CSJT: 18/12/2000, “*Valdez Manuel Antonio vs. Superior Gobierno de la Provincia de Tucumán s/ Indemnizaciones*”, sentencia N° 1085; 21/3/2007; “*Banco de la Provincia de Tucumán vs. Seleme José Nicolás y otros s/ Cobro Ejecutivo de pesos*”, sentencia N° 183; 27/6/2008, “*Gobierno de la Provincia de Tucumán -D.G.R.- vs. Morano Omar Alfredo s/ Ejecución Fiscal*”, sentencia N° 600; 21/5/2009, “*Mercado Aniceto Antonio vs. Gascrigon Muebles y otra s/ Daños y perjuicios*”; sentencia N° 462; entre muchas otras).

El principio dispositivo impone la regla que son las partes, exclusivamente, quienes determinan el *thema decidendum*, pues el órgano judicial debe limitar su pronunciamiento tan sólo a lo que ha sido pedido por aquéllas; no ocurre lo mismo, sin embargo, con la determinación de las normas jurídicas aplicables al caso, pues en lo que a ello concierne, el magistrado debe atenerse exclusivamente a su conocimiento del orden jurídico vigente -*iura novit curia*-, con prescindencia de las afirmaciones o argumentaciones de orden legal formuladas por los litigantes (*cfr.* PALACIO, Lino E., *Derecho Procesal Civil*, 2ª ed., T. I, Abeledo-Perrot, Bs.As., p. 258/260).

Desconocer el alcance e implicancia de la mentada facultad-deber que, en el ámbito local, consagra el artículo 34 del CPCyC, conduciría al absurdo de que el órgano judicial, por limitarse a los argumentos jurídicos que le proponen actor y demandado, se vea forzado a tener que adoptar, a sabiendas, una solución legalmente incorrecta (*cfr.* CSJT, 15/10/2013, “*Caja de Seguros S.A. vs. Provincia de Tucumán [Dirección de Comercio Interior] s/ Contencioso administrativo*”, sentencia N° 807). Por ello en doctrina se ha sostenido que el principio *iura novit curia* significa pura y simplemente que el juez no se encuentra atado por los errores y omisiones de las partes y que, en la búsqueda del derecho, todos los caminos se hallan abiertos ante él (COUTURE, Eduardo; *Fundamentos del derecho procesal civil*, 3ª ed. [póstuma], Depalma, Bs.As., p. 286).

Siguiendo la línea jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto a que la decisión de la causa por razones legales no invocadas por las partes no constituye violación constitucional alguna y sí sólo el ejercicio de la facultad judicial de suplir el derecho (Fallos: 219:67; 247:381), este Superior Tribunal provincial ha señalado: “el imperativo de congruencia en la sentencia exige que medie

conformidad entre ésta, la demanda y su responde, vale decir, que la decisión se ajuste a la materia fáctica oportunamente introducida y debidamente sustanciada en el juicio, sin que la calificación jurídica que hacen las partes sea vinculante para el tribunal, quien, en virtud del axioma *iura novit curia*, debe aplicar el derecho que estime que corresponda. La labor de subsunción, esto es, el encuadramiento de la plataforma fáctica dentro de una categoría o concepto jurídico, es materia que compete exclusivamente al Tribunal y no a las partes. Mientras no se observe en la determinación del derecho apartamiento de las circunstancias fácticas del proceso y falta de adecuación a la pretensión incoada en la demanda (lo que no se verifica en el caso), toda violación al principio de congruencia y a los términos en que quedó trabada la *litis contestatio* debe ser descartada” (CSJT, 06/02/2009, “*Burgón Manuel Andrés vs. Superior Gobierno de la Provincia de Tucumán [Banco Residual] s/ Daños y perjuicios*”, sentencia N° 23).

Aun cuando prescindiera del motivo jurídico expuesto en la demanda, consistente en la tacha de inconstitucionalidad de normativa delegada (Decreto N° 4.271/3 [ME] y su modificatorio N° 4.568/3 [ME]) que no resultaba de aplicación a la compra del vehículo de la amparista (dado que al 19/02/2016 ya se encontraba vigente la Ley N° 8.467), lo real y concreto es que la sentencia en cuestión no se aparta de los hechos allí planteados, en función de los cuales la actora cuestionara la pretensión del Fisco local de hacerle tributar el Impuesto de Sellos al formulario que debe presentar para la inscripción registral en la Provincia de un automotor cero kilómetro que adquiera de un concesionario radicado en la Capital Federal.

V.2- Tampoco resulta atendible el agravio basado en una pretendida aptitud del Formulario 01 para ser gravado por el tributo de marras, pues la conclusión a la que arriba el *A quo* en cuanto a la falta de autosuficiencia necesaria de dicho formulario a los fines que pueda ser considerado un título jurídico con el que sea factible exigir el cumplimiento de las obligaciones “sin necesidad de otro documento”, tal como prescriben la Ley de Coparticipación Federal, condice plenamente con el criterio de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (cfr. Fallos: 327:1051, 1083 y 1108; 329:2231; 330:2617; 331:2685; y 338:203), que este Tribunal Címero local también tuvo oportunidad de aplicar (cfr. sentencias N° 370 del 26/5/2010 y N° 1044 del 28/12/2011), en el sentido de que la pretensión de la Provincia de aplicar el Impuesto de Sellos sobre un documento que carece de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones en él plasmadas, se encuentra en pugna con la obligación asumida en el acápite 2 del inciso b) del artículo 9° de la Ley N° 23.548.

Es que -como surge de la jurisprudencia citada- al adherir, sin reservas ni limitaciones, a la Ley de Coparticipación Federal, las provincias decidieron conservar la percepción del impuesto de sellos a condición de aplicarlo únicamente sobre aquellos “instrumentos” definidos por el mencionado artículo 9°, inciso b) punto 2; de modo que, en tales condiciones, el apartamiento del principio instrumental en que incurre la demandada cuando, a través de la disposición del artículo 13 inciso 2 apartado f) de la Ley N° 8.467, hace extensivo el alcance de la gabela de marras a la solicitud de inscripción Tipo “01” que se exige para que el adquirente de un vehículo automotor, que no ha sido inscripto con anterioridad, pueda anotar el dominio en el Registro Seccional correspondiente a su domicilio, pese a que dicho formulario -aun cuando posibilita la constitución del derecho de propiedad a favor del comprador- no constituye por sí solo un instrumento en virtud del cual las partes puedan reclamarse la una de la otra el cumplimiento de las obligaciones propias del acto jurídico concertado entre ellas (venta, donación, etc.), altera el equilibrio

del régimen de coparticipación, del cual la Provincia de Tucumán es directa beneficiaria, al recibir los fondos provenientes de la recaudación de sus tributos.

Adviértase en tal sentido que resulta vano, estéril, todo intento por torcer el consolidado criterio jurisprudencial que impera sobre la cuestión debatida en autos, en la medida que no se aporten nuevas razones y argumentos de convicción serios que refuten o superen a los desarrollados en fundamento de aquél (cfr. CSJT: 14/10/2008, “*Sham S.R.L. vs. Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad*”, sentencia N° 778; 03/11/2011, “*Barbieri y Cía. S.A.C.I.F.I.A. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad*”, sentencia N° 847; 21/12/2011, “*All Music S.R.L. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad*”, sentencia N° 1007; entre muchas otras), lo que lejos está de cumplirse en el supuesto en examen, donde la recurrente se limita a señalar el carácter constitutivo de la inscripción registral, siendo que dicha circunstancia -como bien se explica en la sentencia atacada- no contradice ni desvirtúa la falta de exigibilidad del “Formulario 01”, que resulta indispensable para que dicho documento pueda ser reputado como un instrumento sujeto al pago del Impuesto de Sellos.

V.3- En cuanto a la supuesta falta de legitimación activa que invoca la quejosa para cuestionar la Resolución General N° 138 del 21/12/2004, se hace necesario recordar que el mero hecho de ser contribuyente de un determinado tributo da cuenta suficiente del interés en obtener la declaración de inconstitucionalidad de la normativa en la que se funde la pretensión fiscal que, con su demanda, apunta a repeler la actora, quien aparece así integrando la relación jurídica tributaria que se encuentra en tela de juicio y está obligada a cumplir con las correspondientes cargas que en su calidad de sujeto pasivo le fueron impuestas, aun cuando, a su entender, ello importe una extralimitación en las atribuciones del Fisco local que la descalificarían constitucionalmente por contravenir normas de superior jerarquía (cfr. arg. CSJT: 17/02/2012, “*Garlati Jorge René vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad*”, sentencia N° 39; 23/9/2013, “*Coop. Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. vs. Provincia de Tucumán D.G.R. s/ Inconstitucionalidad*”, sentencia N° 739; 21/10/2013, “*María Ángela de Uña de Carletto e hijos S.H. vs. Provincia de Tucumán -D.G.R.- s/ Inconstitucionalidad*”, sentencia N° 921; 02/12/2015, “*Mediterráneo S.A. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad*”, sentencia N° 1284; 02/02/2016, “*B y V Transportes S.R.L. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Inconstitucionalidad*”, sentencia N° 09).

En tanto la reglamentación, que obliga a los Registros Seccionales ubicados en la Provincia de Tucumán a percibir el impuesto de sellos “*por los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilómetro en general, instrumentados mediante formulario 'SOLICITUD DE INSCRIPCIÓN INCIAL' (F.01)*”, choca contra el interés de la amparista de no pagar dicha gabela que le reclamara la autoridad registral como agente de percepción, su remoción del mundo jurídico por parte de la sentencia atacada, no sólo resulta conteste con el principio de congruencia, dado que se trata de una cuestión conducente para la recta dilucidación de litis que ha sido expresamente planteada en la demanda de autos, sino que se ajusta puntualmente a la doctrina legal sentada por esta Corte en Sentencia N° 848 del 03/11/2011, en la causa caratulada “*Moeremans Daniel Edgardo vs. Provincia de Tucumán -D.G.R.- s/ Inconstitucionalidad*”.

Si -como ha quedado determinado- el fallo impugnado se adecua enteramente a las pautas y criterios establecidos por esta Corte, sólo cabe colegir que aquél no presenta ningún vicio que justifique su descalificación como acto

jurisdiccional válido. Téngase presente que la función uniformadora propia del remedio extraordinario de casación sirve, precisamente, para garantizar la seguridad jurídica e igualdad ante la ley, al disuadir a los jueces y tribunales de grado que actúan en la jurisdicción provincial de adoptar en lo sucesivo decisiones contrarias, que no se ajustan a derecho, evitando de ese modo se fracture la unidad interpretativa que debe presidir a la función judicial para salvaguardar los elementales valores antes aludidos (*cfr.* CSJT: 26/10/2010, “*Colesnik Pedro Carlos vs. Provincia de Tucumán s/ Amparo*”, sentencia N° 811; 21/12/2010, “*Rivadenieria Vilma Edith vs. Provincia de Tucumán [Ministerio de Educación] s/ Amparo/Medida Cautelar*”, sentencia N° 1062; 14/10/2011, “*Sham S.R.L. vs. Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad*”, sentencia N° 778; 04/9/2015, “*Ucuchacra S.A. vs. Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad*”, sentencia N° 947; entre muchas otras).

V.4- Como corolario de todo lo expuesto debe rechazarse por improcedente el recurso de casación incoado por la Provincia de Tucumán contra la sentencia N° 1137 dictada por la Sala I de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo en fecha 20 de diciembre de 2016.

VI.- Atento al resultado al que se llega y en virtud del principio general que sobre la materia consagra el artículo 105 del CPCyC, corresponde sean soportadas por la recurrente las costas concernientes a esta instancia extraordinaria local.

La señora Vocal doctora Claudia Beatriz Sbdar, dijo:

Comparto y adhiero a la conclusión sobre el juicio de admisibilidad del recurso de casación deducido por la parte demandada, expresada en el voto del señor Vocal preopinante, doctor René Mario Goane, toda vez que ha sido interpuesto en término contra una sentencia definitiva, se funda en infracción normativa y arbitrariedad de sentencia y se dio cumplimiento con el depósito (arts. 748/752, CPCyC). Asimismo, comparto y adhiero a los puntos dispositivos y fundamentos del referido voto.

El señor Vocal doctor Antonio Gandur , dijo:

I.- Comparto íntegramente lo dicho en el voto del señor Vocal preopinante, doctor René Mario Goane, permitiéndome añadir que la temática ha sido objeto de pronunciamiento adverso a la argumentación recursiva, desde larga data.

Efectivamente, en un precedente de plataforma fáctica parcialmente disímil, pero cuyas consideraciones devienen enteramente exportables al *sub lite*, esta Corte Suprema de Justicia de Tucumán, con otra composición (integrada por González, Schreier, Gallo Cainzo, López de Zavalía y Colombres), en sentencia del 17/11/1966 recaída en autos “Bodegas y Viñedos Castro Hnos. vs. Provincia de Tucumán s/ Declaración de ilegitimidad acto administrativo” juzgó que el impuesto de sellos no grava los documentos en sí, sino las operaciones económicas definidas por la ley como hechos imponible y, en este caso, “su instrumentación es requisito esencial para la imposición, porque hace a la naturaleza de este impuesto y a sus fines”. Luego agrega el antecedente citado: “De aquí que, cuando una operación no ha sido instrumentada, no puede ser objeto de esta imposición. Podrá ser materia de otro impuesto, pero nunca del impuesto de sellos”. En el señero fallo citado se enfatizó que: “el principio de la instrumentación es requisito ineludible para determinar la existencia del hecho imponible”

Por todo lo expuesto, la fundamentación esgrimida por la Provincia merece ser rechazada.

Y VISTO: El resultado del precedente acuerdo y el dictamen fiscal de fs. 92/95, la Excma. Corte Suprema de Justicia, por intermedio de su Sala en lo Laboral y Contencioso Administrativo,

RESUELVE:

I.- NO HACER LUGAR, al recurso de casación interpuesto por la parte demandada, contra la sentencia N° 1137 dictada por la Sala I de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo, en fecha 02 de diciembre de 2016.

II.- COSTAS, como se consideran.

III.- RESERVAR pronunciamiento, sobre regulación de honorarios, para ulterior oportunidad.

HÁGASE SABER

ANTONIO GANDUR

(con su voto)

RENÉ MARIO GOANE

CLAUDIA BEATRIZ SBDAR

(con su voto)

ANTE MÍ:

CLAUDIA MARÍA FORTÉ

MEG