

No en Letra (18/12/2012 ESPERANDO CEDULA) -568/08 TRANSPORTES ROCCHIA S.R.L.C/ PROVINCIA DE TUCUMAN S/ AMPARO

Base: Excmo. Cámara Contencioso Administrativo SALA III . Acceso: por copia del dia 20/12/2012 12:48 hs. Procs:22

## SENTENCIA DE AMPARO

### **JUICIO: Transportes Rocchia S.R.L. vs. Provincia de Tucumán s/amparo. Expte. Nº568/08.**

#### SENTENCIA Nº 736

San Miguel de Tucumán, Diciembre 06 de 2.012.

VISTO: las presentes actuaciones caratuladas "Transportes Rocchia S.R.L. vs. Provincia de Tucumán s/amparo", y reunidos los Sres. Vocales de la Sala III<sup>a</sup> de la Excmo. Cámara en lo Contencioso Administrativo, para su consideración y decisión, se arribó al siguiente resultado:

#### RESULTA:

##### I.1- Demanda:

A fs. 22/29 de autos la firma Transporte Rocchia S.R.L. mediante apoderado letrado, promovió acción de amparo contra la Provincia de Tucumán, solicitando que se declare la inconstitucionalidad de los Decretos Nº4.271/3 (ME), Nº4.586 (ME) y de la Resolución General Nº138/04 emanada del Director General de Rentas de la Provincia, y de las que complementan o la modifican y se ordene a la Dirección General de Rentas de la Provincia que se abstenga de gravar la operación de compra realizada con el 3% sobre el precio de venta en concepto de impuesto de sellos.

Relató que adquirió a la razón social MOVICAR AUTOMOTORES S.A. de Capital Federal, un vehículo nuevo 0 km tipo pick up, marca TOYOTA, modelo HILUX 4 x 2 cabina doble SRV 3.0 TDI, Nº ID.: 108040018, color negro, chasis Nº 8AJEZ39GX82515230, Motor Nº 1KD-7542119, fabricada en Argentina, y certificación de fabricación nº116260/82515230/0505, Nº interno 203, totalizando la operación la suma de \$107.500 (\$97.285,07 más \$10.214,93 en concepto de 10,5% de IVA).

Añadió que al presentarse el 18/06/2008 a realizar los trámites de inscripción del dominio en el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor (R.N.P.A.), delegación Concepción, se les exigió el depósito de la suma de \$2.918,55 argumentándose que el R.N.P.A. es agente de percepción del impuesto de sellos que corresponde tributar para la inscripción.

Afirmó que tal disposición surge de la Resolución Nº 138/04 de la DGR de fecha 21-12-2004 y del decreto Nº4568/3 (ME) del 20-12-2004 que modificó el decreto Nº2.507/3 (SH) del 12-11-1993 en cuanto grava con el 3% con el impuesto a los sellos a los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 km. celebrados por concesionarios o terminales no inscriptas como contribuyentes en el impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia.

Hizo referencia al Decreto Nacional N°6582/58 sobre la prohibición a la restricción o limitación a la inscripción del dominio de automotores por normas de carácter administrativo ajenas a los aranceles del Registro.

Mencionó que se encuentra alterado significativamente el derecho a la libre circulación y restringido el derecho de propiedad y que la creación de las contri-buciones –en el caso, sellos- corresponde a la Legislatura y no al P.E., ni siquiera por los llamados Decretos de Necesidad y Urgencia, por lo que ni aún la emergencia autoriza el dictado de normas tributarias por parte del Poder Ejecutivo.

En los argumentos de inconstitucionalidad sostiene que se alteró flagrantemente la norma del artículo 101 de la Constitución Provincial, ya que lo que aquí se cuestiona es un verdadero gravamen creado por el P.E., invocando los artículos 67 y 24 de la Constitución de la Provincia cuyas disposiciones sostiene fueron vulneradas.

Se refiere a la clara situación de desigualdad que redunda en detrimento del legítimo derecho de propiedad al gravar esos bienes con un impuesto que no alcanza a los tucumanos que operan con las concesionarias enumeradas en la norma reglamentaria, obstaculizando la registración del rodado en las reparticiones pertinentes, destacando que el principio de legalidad en materia fiscal es una derivación específica para la materia tributaria, del principio de legalidad general que surge del artículo 19 de la norma constitucional, encontrándose enunciado en el art. 17 que trata del derecho de propiedad.

Precisa que el principio de igualdad en materia fiscal está enunciado en la última parte del art. 16 de la C.N., sosteniendo que además las normas cuestionadas implican una clara creación de derechos aduaneros en la provincia, en violación de los arts. 9, 10 y 11 de la Constitución Nacional, establecidos para obstaculizar la circulación de vehículos automotores comercializados por concesionarias que no tiene su domicilio en la provincia, pretendiendo constituirse una verdadera traba aduanera, destacando que los arts. 10 y 126 de la Constitución Nacional guardan relación con los arts. 14, 42, 43, 75 incisos 1º y 2º y especialmente los incisos 13, 18 y 19, normas de las que surge con claridad la intención del constituyente de diseñar un solo mercado en el territorio de la Nación.

En virtud de todo lo expresado sostiene que la creación en nuestra provincia del gravamen que cuestiona obstaculiza y vulnera el principio de la “libertad de comercio” sentado por los arts. 9º a 12º de la C.N., destacando que dentro del derecho de ejercer el comercio está implícito el de contratar que en el caso que nos ocupa está siendo diezmado con impuestos de neto tinte inconstitucional, por las características que tiene, impidiéndose a los tucumanos la posibilidad cierta de acceder a mejores precios de vehículos en virtud de la competencia de mercados y del armónico funcionamiento de la ley de la oferta y la demanda, creándose así dos categorías de ciudadanos para un mismo acontecimiento: la adquisición de un automóvil según sea el domicilio de la concesionaria con quien se celebra el contrato de compraventa.

I.2- A fs. 26/27 peticionó medida cautelar con el objeto de que se disponga la suspensión de la ejecutoriedad de las normas impugnadas (decretos N°4271/3 ME y N°4568/3 ME, y la Resolución General N°138/04 DGR) en cuanto le impiden la inscripción de su 0 km, y en consecuencia se ordene al Registro Nacional de la Propiedad del Automotor Seccional

Concepción, que proceda a inscribir el dominio del rodado descripto a su nombre, absteniéndose de exigirle la constancia de pago de la alícuota del 3%.

Por Resolutiva de Presidencia de Sala del 20-10-2008 se hizo lugar a la cautelar impetrada y se dispuso que el Registro de Propiedad del Automotor sucursal Concepción procediera a tomar razón e inscribir el vehículo de la accionante y que en su carácter de agente de percepción, se abstenga de exigir a la firma actora, el pago del impuesto de sellos, hasta tanto recaiga sentencia en este proceso (fs. 44/45).

I.3- Requerido el informe del art. 21 del C.P.C., la accionada lo contestó a fs. 39/40, lo que se tuvo presente por providencia de fs. 41.

## II.- Contestación de demanda:

Corrido el traslado de la demanda (providencia de fs. 49), la Provincia de Tucumán la contestó a fs. 52/62, mediante apoderado letrado, efectuó una negativa de los hechos (fs. 52/54), y planteó la improcedencia de la acción de amparo, destacando la excepcionalidad de la vía para cuestionamiento de situaciones tributarias y señalando que es necesario acreditar la ineficacia de los procedimientos ordinarios, sin que éstos se hayan cumplido en el presente caso (fs. 54/56).

Retomó este argumento en oportunidad replantear la inexistencia de un daño irreparable que amerite el tratamiento por esta vía (fs.61).

Al contestar demanda puso énfasis en que la potestad tributaria es materia no delegada a la Nación y que por disposición del art. 8 de la ley 5121 la DGR es un órgano de la administración tributaria, por lo que el P.E. delega las funciones derivadas de la aplicación de tributos (fs.57).

Agregó que el decreto Nº4568/3 (ME) fue dictado ante la necesidad de transparentar las operaciones de compraventa permutas y transferencias de automotores en general, tendientes a preservar las fuentes de trabajo a nivel local frente a la competencia desleal de operadores foráneos no inscriptos para el pago de impuestos en la jurisdicción de Tucumán (fs. 58).

Citó los artículos de las normas cuestionadas y del Código Tributario de la Provincia (fs. 59), afirmando que el cobro del impuesto de sellos no tiene un carácter confiscatorio o violatorio del derecho de propiedad, hizo referencia a fallos de la CSJN, y a doctrinarios nacionales, destacando que al no ser el hecho imponible del impuesto de sellos la circulación de bienes y servicios no se constituye en un aduana interior como pretende el actor (fs. 60).

Expuso que el hecho imponible en el caso se configura por la instrumentación de los actos con la particularidad de que la obligación nace recién a partir del momento en que el mismo produce sus efectos dentro de la provincia conforme lo prevé el art. 214 del Código Tributario.

Resaltó que todas las legislaciones tributarias provinciales contemplan la hipótesis de incidencia y conexión de naturaleza económica, cual es el lugar donde el acto o contrato está destinado a tener efectos o el lugar de ubicación de los bienes objeto de la operación, independientemente del lugar de celebración.

Reseñó que la cuota fijada para el impuesto no puede considerarse confiscatoria o violatoria del derecho de propiedad del actor desde el momento en que es ínfima en relación al valor del rodado, ni el actor explica como se vulnera el derecho a la igualdad (fs. 61).

### III.- El trámite hasta el proveído de autos para sentencia:

Por resolutiva N°333 del 30-07-2009 se rechazó el recurso de revocatoria planteado por la accionada contra la medida cautelar de fecha 20-10-2008.

A fs. 87/88 se expidió la Sra. Fiscal de Cámara por el planteo de inconstitucionalidad deducido.

Superada una cuestión procesal (Resolución N°18 del 14-02-2011, a fs. 105/106), no habiendo ofrecido pruebas las partes -según lo señalado en providencia de fs. 117- se pusieron los autos para el dictado de sentencia, lo que fue notificado a las partes por cédulas de fs. 118 y 119 quedando en condiciones de resolver, y

### CONSIDERANDO:

#### I. Competencia:

Ante todo cabe tratar la competencia de este Tribunal para entender en la presente causa, atento lo dispuesto por el artículo 57 de la ley 6944, según la modificación introducida por la ley 8240 (B.O. del 9-2-10).

La primera parte de la citada norma dispone: “Competencia. Es competente el Juez de Primera Instancia que por materia corresponda, con jurisdicción en el lugar en que el acto lesivo tenga, pueda o deba tener efecto, a opción del actor.”

En el presente caso, la cuestión planteada se encuadra en la competencia asignada a esta Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo por el artículo 32 de la ley 6238 – Orgánica del Poder Judicial- (texto según la ley 8240): “Competencia material: La Cámara en

lo Contencioso Administrativo juzgará en las causas en las que el acto o hecho jurídico constitutivo de la acción sea de naturaleza administrativa o tributaria.”

Por lo expuesto, y siguiendo los lineamientos sostenidos por la Corte Suprema de Justicia de la Provincia en sentencias N°333/99, N°362/99 y N°175 /2001, es procedente declarar la inconstitucionalidad del referido artículo 57 de la ley 6944 en cuanto asigna competencia al Juez de Primera Instancia que por materia corresponda para entender en cuestiones como la planteada en el presente amparo, y consecuentemente declarar la competencia de este Tribunal para intervenir en esta causa.

## II- La cuestión planteada en autos.

### II-1- La vía promovida.

La parte accionada cuestionó la vía del amparo para discutir aspectos relacionados con los tributos y afirmó que es necesario acreditar la ineficacia de los procedimientos ordinarios, sin que estos se hayan cumplido en el presente caso (fs. 54/56), asimismo planteó la inexistencia de un daño irreparable que amerite el tratamiento por esta vía (fs.61).

Ante todo conviene precisar que en el caso no se encuentra planteada o está involucrada en puridad sólo una cuestión tributaria, sino que la firma actora ha sostenido que se están afectando sus derechos: a circular; a utilizar efectivamente un vehículo que adquirió, que necesita imprescindiblemente para desarrollar la actividad comercial que le es propia; que se vulneran principios consagrados en la Constitución Nacional, como el de legalidad, de igualdad en materia fiscal, de libertad de circulación.

Estas situaciones resultan corroboradas por la posición asumida por la accionada que al sostener la validez de las disposiciones que impiden la inscripción del rodado si no se cumple con el pago del tributo cuestionado, reconoce por ende la imposibilidad de la circulación del vehículo de que se trata.

En tal orden de ideas no puede dejar de señalarse que la C.S.J.T. ha sentado como doctrina legal que “No resulta arreglada a derecho la sentencia que (...) apartándose de las constancias de autos, declara incorrectamente no admisible la vía del proceso de amparo” (sentencia N°984/2011 recaída en autos “Leal, Sonia Alejandra vs. Caja Popular de Ahorros de la Provincia A.R.T. s/amparo”), pronunciamiento en el cual se había puesto en discusión la constitucionalidad de una norma y que el Alto Tribunal Local señaló que la cuestión se reducía a “la tarea a confrontar, a la luz de las circunstancias del caso, la compatibilidad constitucional de dicha preceptiva”.

Asimismo la C.S.J.T. en una causa donde se discutió la constitucionalidad de tributos municipales por esta vía dejó sentado que “comprobados los requisitos formales, legitimación, plazo de caducidad, y verificados liminarmente los presupuestos constitucionales del amparo, como así también que, en tales circunstancias, el ordenamiento procesal no prevé otro medio judicial más rápido, expedito o que confiera un beneficio ajeno al procedimiento del amparo, éste configura el medio judicial más idóneo, correspondiendo, como se dijo, dar trámite a la

demandas de amparo y diferir el pronunciamiento definitivo acerca de los presupuestos de procedencia, una vez sustanciado y tramitado el amparo" (sentencia N°645/2003 del 2-9-03 in re "Corralón Aconquija S.R.L. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/amparo"), elementos de juicio que -como se dijo en el primer párrafo- se encuentran configurados en la especie.

Por lo expuesto corresponde desestimar la defensa interpuesta por la accionada, sin imposición de costas, ya que no se ha sustanciado.

## II-2- La litis.

Tal como se dijo, la parte actora promovió amparo en razón de que el 18-6-2008, al presentarse en la Delegación Concepción del Registro Nacional de la Propiedad Automotor a realizar los trámites de inscripción del vehículo Toyota Hilux doble cabina, 4x2, que fue adquirido en la firma Movicar Automotores S.A. con domicilio en Avda. Montes de Oca N°680 de la ciudad de Buenos Aires, en una operación de contado efectivo por un monto de \$107.500.-, se le exigió el depósito de \$2.918,55 en concepto de impuesto de sellos que le correspondía tributar para la inscripción de vehículos 0 Km., conforme Resolución General N°138/04 del 21-12-2004, modificada por Decreto N°4568 /3-ME del 20-12-2004.

Invocó que en dicha circunstancias se vulneraron derechos constitucionales que le asisten: a la libre circulación por el territorio de nación, a disponer y usar en su actividad el vehículo de su legítima propiedad, el principio de legalidad de los tributos (nullum tributum sine lege), y los artículos 14 y 17 de la Constitución Nacional.

La demandada sostuvo que la autoridad de aplicación no se atribuye arbitrariamente ningún derecho que pueda considerarse ilegítimo en cuanto a la protección del erario público, refiriéndose al artículo 101 inciso 13 de la Constitución de la Provincia, destacando que el ordenamiento tributario es una materia no delegada a la Nación. Precisó que dentro del marco del artículo 214 de la ley 5121 –Código Tributario Provincial- el régimen cuestionado funciona como un perfeccionamiento de la técnica impositiva del tributo de sellos para esclarecer que en el caso de los actos onerosos e instrumentados en extraña jurisdicción la obligación impositiva nace desde la inscripción del bien en un Registro con asiento en el territorio de la Provincia.

## II.3- La normativa del caso:

Es oportuno precisar que a la fecha, por Decreto N°676/3 del 9-4-12 (B.O. del 18-4-2012) se dejó sin efecto, entre otros, el Decreto N°2507/3-1993 y sus modificatorios, complementarios y aclaratorios, sin embargo corresponde precisar el caso según la normativa vigente a la fecha de los hechos que originaron la acción.

El artículo 2º del Decreto N°4271/3 (ME) del 30-11-2004 (B.O. del 16-12-04) dispuso: "Incorpórase como punto 3 en el apartado f) del inciso B del artículo 4º del Decreto N°2.507/3(SH) del 12 de noviembre de 1993 y sus modificatorios, el siguiente: "f) 3.- Los actos que tengan por objeto la transmisión de la propiedad de automotores 0 (cero) kilómetro

en general. Este impuesto también se aplicará sobre la documentación de cualquier naturaleza que se presente como título justificativo de la propiedad a los efectos de obtener la matriculación respectiva o la inscripción de la transmisión del dominio; en este caso el tributo abonado cubre el que pueda corresponder sobre la instrumentación del acto."

De tal manera se fijó una alícuota del 30 por mil del impuesto de sellos previsto en el artículo 214 del Código Tributario Provincial que se aplicará "sobre la documentación de cualquier naturaleza que se presente como título justificativo de la propiedad..."

A su vez, el artículo 1º de la Resolución N°138/04 (copia a fs. 11/12 de autos), modificatoria de la Resolución General N°92/89 y luego modificada por Resolución N°80/2006 (B.O. del 2-8-2006) estableció: "Desígnase a los Registros Seccionales de la Propiedad del Automotor –inclusive aquellos con competencia exclusiva sobre maquinaria agrícola, vial o industrial y de créditos prendarios- ubicados en la Provincia de Tucumán, agentes de percepción del Impuesto de Sellos que corresponde tributarse por los contratos de compraventa de vehículos automotores usados, instrumentados mediante formulario "CONTRATO DE TRANSFERENCIA - INSCRIPCIÓN DE DOMINIO" (F.08) y 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 INICIAL" (F.01), 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 presenten para su inscripción en los citados registros. En el caso de los automotores 0 (cero) kilómetro, no corresponderá practicar la percepción cuando se trate de actos celebrados por concesionarios o terminales automotrices inscriptas como contribuyentes en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Tucumán, sean locales o del régimen de Convenio Multilateral con jurisdicción sede en la Provincia, o con alta en la jurisdicción Tucumán solo para el caso de las citadas terminales automotrices, y cuya nómina será proporcionada por esta Autoridad de Aplicación."

Ahora bien, el artículo 214 del C.T.T., vigente a la fecha en que ocurrió la situación que originó el presente amparo establecía: "Por todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso o susceptibles de apreciación económica instrumentados, que se realicen en el territorio de la Provincia, se pagará el impuesto que establezca el presente título.

También se encuentran sujetos al pago de este impuesto los actos, contratos y operaciones realizadas fuera de la jurisdicción de la Provincia cuando de su texto o como consecuencia de ellos mismos resulte que deben ser negociados, ejecutados o cumplidos en ella.

La imposición también será procedente cuando los actos, contratos y operaciones sean concertados y/o deben cumplir sus efectos en lugares sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional, en tanto esa imposición no interfiera con el interés público o utilidad nacional.

Están sujetos al presente impuesto los contratos de seguros que cubran riesgos sobre cosas situadas o personas domiciliadas en la Provincia.

La alícuota del impuesto la fijará la ley impositiva."

## II.4- La cuestión a resolver:

Como se ve, la norma contenida en el artículo 2º del Decreto N°4271/3 (ME) del 30-11-2004 ha configurado un hecho imponible del impuesto de sellos: “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 del dominio” en la que no se advierte presente la efectiva existencia del referido hecho imponible y tampoco, en consecuencia, en la Resolución N°138/04 que modificó la Resolución General N°92/89 y luego fue modificada por Resolución N°80/2006: “...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 presenten para su inscripción en los citados registros.”

Resulta evidente entonces la ausencia de la llamada instrumentalidad, o sea la existencia de “un instrumento público o privado que contenga acto o contrato de contenido económico”.

En tal orden de ideas es oportuno tener presente que la C.S.J.T. dejó sentado que “Por lo demás, esta Corte local tuvo oportunidad de especificar (ver sent. n° 1157/2008) que el impuesto a los sellos se aplica sobre la instrumentación de los actos, contratos u operaciones onerosos en las condiciones fijadas por la ley, siendo su característica principal el llamado principio de instrumentalidad. Que el hecho imponible, según Giuliani Fonrouge, es el documento o instrumento que exterioriza actos jurídicos de contenido económico. Es decir el hecho generador del gravamen es la referida documentación, que instrumenta el contrato de contenido económico. Que ya advertía García Belsunce (citado por Guillermo O. Teijeiro, en “Estudios sobre la aplicación espacial de la Ley Tributaria, La Ley, Bs. As. 2002, pág, 156) que el impuesto de sellos grava al acto jurídico con contenido económico pero en cuanto esté documentado o instrumentado. Sin instrumento no hay acto o contrato gravable, puesto que el impuesto de sellos es de naturaleza formal y objetiva. En otras palabras, el hecho generador de la obligación tributaria o hecho imponible es la existencia de un instrumento público o privado que contenga acto o contrato de contenido económico.”

Asimismo en dicho fallo se dijo: “ Que surge del artículo 214 (235 texto consolidado) del Código Tributario de Tucumán que el hecho imponible en materia de sellos son los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso o susceptibles de apreciación económica instrumentados, entendiendo por instrumento, toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones celebrados, que revisten los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que realicen los contribuyentes. El artículo 215 (236 texto consolidado) del mismo digesto legal, bajo el título “Instrumentación” dispone que el impuesto debe abonarse por la mera instrumentación o existencia material del acto, contrato u operación, con abstracción de su validez y eficacia jurídica o verificación de sus efectos. En consecuencia, lo gravado es la escritura que exterioriza el contrato y no el acto jurídico que documenta.” (C.J.S.T., sentencia N°370/2010 in re “Provincia de Tucumán –DGR- vs. Shell C.A.P.S.A. s/ ejecución fiscal”).

Además, en sentencia N°1044/2011 dictada en autos “Provincia de Tucumán –DGR- vs. Y.P.F. S.A. s/ ejecución fiscal”, la C.S.J.T. citó a la sentencia del 8-9-2009 de la Corte Suprema de Justicia de la Nación cuando hizo referencia en “Y.P.F. S.A. vs. Provincia de Tucumán s/acción declarativa de certeza” a dichos aspectos atinentes a la naturaleza propia de los instrumentos que constituyen hechos imponibles del impuesto de sellos, precisando que en aquel supuesto “...resulta improcedente la pretensión de la Provincia de Tucumán de gravar

con el impuesto de sellos (...).en tanto carecen de la autosuficiencia requerida para el cumplimiento de las obligaciones en ella plasmadas.”

Tampoco puede dejar de señalarse que un principio fundamental del derecho tributario es el principio de legalidad, sintetizado en el aforismo “no hay tributo sin ley que lo establezca” expresamente previsto en el artículo 3º del CTT en cuanto dispone que sólo la ley puede crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo.

Incluso más, la Constitución de la Provincia de Tucumán prohíbe al Ejecutivo bajo de pena de nulidad absoluta e insanable la emisión de disposiciones de carácter legislativo (segundo párrafo del inciso 2º del art. 101).

Por otro lado, establece otra prohibición expresa cuando regula el instituto del decreto de necesidad y urgencia –D.N.U.- (tipo de reglamento que luego del procedimiento previsto en el cuarto párrafo del inciso 2º del art. 101 adquiere “fuerza de ley”) al vedarle la reglamentación sobre aspectos tributarios.

Además, en el caso, las normas reglamentarias del P.E. ni siquiera se presentan bajo la forma de D.N.U., sino como Decretos o Resoluciones Generales de un organismo recaudador, con las características de los Reglamentos Delegados o de la normativa reglamentaria interna de la administración pública centralizada.

En tal orden de ideas, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido que “resulta necesario recordar que el principio de legalidad o de reserva de la ley no es sólo una expresión jurídico formal de la tributación, sino que constituye una garantía substancial en este campo, en la medida en que su esencia viene dada por la representatividad de los contribuyentes. En tal sentido este principio de raigambre constitucional abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo...” (in re: “Nación Administradora de Fondos de Jubilaciones y Pensiones S.A. c/ Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa”, sentencia del 09-5-2.006).

La C.S.J.T. citando a Héctor B. Villegas ha sostenido que: “este principio halla fundamento en la necesidad de proteger a los contribuyentes en su derecho de propiedad, y conforme nuestra realidad constitucional, en la Argentina la ley debe contener por lo menos los elementos básicos y estructurantes del tributo, que son: 1. configuración del hecho imponible; 2. la atribución del crédito tributario a un sujeto activo determinado; 3. la determinación del sujeto pasivo; 4. los elementos necesarios para la fijación del quantum, es decir la base imponible y la alícuota, y 5. las exenciones neutralizadoras de los efectos del hecho imponible. En nuestra Constitución el principio de legalidad deriva del artículo 17, que garantiza la propiedad como inviolable y establece que el Congreso puede imponer las contribuciones que se expresan en el artículo 4º. Además, el artículo 19 establece de modo general que ningún habitante de la Nación está obligado a hacer lo que no manda la ley, ni privado de lo que ella no prohíbe.” (sentencia N° 600 del 31-7-2012 in re “Bocanera S.A. vs. Prov. de Tuc. s/acción meramente declarativa”).

Cabe concluir entonces que, so pretexto de la fijación de una alícuota del impuesto de sellos, el artículo 2º del Decreto N°4271/3 (ME) del 30-11-2004 ha tenido la vocación de creación de una nueva figura tributaria, un nuevo hecho imponible, distinto al impuesto de sellos que consagraba el entonces artículo 214 del Código Tributario de Tucumán, y que no tiene los elementos característicos de dicho tributo, lo que también puede aplicarse para la referida Resolución General que designe un agente de percepción –el Registro de la Propiedad Automotor- violándose así el principio “nullum tributum sine lege” consagrado en el artículo 3º del C.T.P., el segundo párrafo del inciso 2º del artículo 101 y el artículo 24 de la Constitución de la Provincia.

III.- En virtud de todo lo expuesto corresponde hacer lugar a la acción de amparo promovida en autos por Transporte Rocchia S.R.L. contra la Provincia de Tucumán y en consecuencia declarar la inconstitucionalidad del artículo 2º del Decreto N°4271/3 (ME) del 30-11-2004 y sus posteriores modificatorias y del artículo 1º de la Resolución N°138/04 del 21-12-2003 emanada de la D.G.R.

IV.- Atento la conclusión arribada en el caso, resulta inoficioso el tratamiento de los restantes agravios constitucionales vertidos por la parte actora.

V.- En cuanto a las costas, corresponde imponerlas a la demandada en mérito del principio consagrado en el artículo 26 del C.P.C. Reservar regulación de honorarios para su oportunidad.

Por todo lo expresado, esta Sala III<sup>a</sup> de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo

**R E S U E L V E:**

I- DECLARAR, por lo considerado, la inconstitucionalidad del último párrafo del artículo 57 de la ley 6944, en cuanto atribuye competencia para entender en la presente acción de amparo al Juez de primera instancia que por materia corresponda y en consecuencia, DECLARAR la competencia en razón de la materia de esta Sala III<sup>a</sup>. de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo para entender en esta causa.

II.- DESESTIMAR la defensa de inadmisibilidad de la vía interpuesta por la accionada, sin imposición de costas, según lo considerado.

III- HACER LUGAR, en razón de lo considerado, a la acción de amparo promovida en autos por Transporte Rocchia S.R.L. contra la Provincia de Tucumán y en consecuencia DECLARAR la inconstitucionalidad del artículo 2º del Decreto N°4271/3 (ME) del 30-11-2004 y sus posteriores modificatorias y del artículo 1º de la Resolución N°138/04 del 21-12-2003, emanada de la D.G.R.

IV- COSTAS a la demandada, como se considera.

V- DIFERIR regulación de honorarios para su oportunidad.

HÁGASE SABER.-

EBE LOPEZ PIOSSSEK

SERGIO GANDUR

ANTE MÍ: JOSE ERNESTO SORAIRO.

CDS-EM