

Procuración General de la Nación

Suprema Corte:

-I.-

A fs. 79/91 Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. ("YPF", en adelante) promovió demanda declarativa de certeza contra la provincia de Tierra del Fuego en los términos del art. 322 CPCCN. (1).

Explicó que el 5/1/1995 -junto con Bidas S.A.P.I.C., Bidas Austral S.A. y Chauvco Resources (Tierra del Fuego) S.A.- remitió, desde Buenos Aires, una propuesta de venta de gas natural por escrito dirigida a Methanex Chile Limited, con domicilio en Vancouver (Canadá).

La nota que la acompaña, de la misma fecha, expresa que se considerará aceptada la propuesta con relación a todos los oferentes si la destinataria deposita U\$S 1000 en la cuenta bancaria allí señalada, dentro de los siete días corridos de la fecha de emisión.

Agregó que el 11/1/1995 Methanex Chile Limited -desde Santiago de Chile- remitió a YPF una misiva, a través de la cual:

1. Acusó recibo -en sus oficinas de Vancouver- de la referida carta del 5/1/1995;
2. Adosó una copia de la propuesta de venta de gas oportunamente recibida, suscripta al solo efecto de su identificación;
3. Aclaró que ni esa carta ni las de igual tenor enviadas en la misma fecha a los demás oferentes debían ser consideradas como aceptación de ninguno de los términos de la propuesta adjunta, la cual aún se encontraba bajo análisis;
4. Remarcó que en caso de aceptarse la propuesta se acataría el procedimiento fijado en la nota del 5/1/1995, esto es, mediante el depósito en la cuenta bancaria estipulada.

Reseñó que al tomar conocimiento de la existencia de esta documentación la Dirección de Rentas de la provincia demandada intimó a presentar el comprobante de pago del impuesto de sellos por dicho contrato o, en su defecto, ingresar el importe omitido con más sus intereses y multas.

YPF se opuso al reclamo, por considerar que la modalidad de contratación empleada, en la fecha y condiciones de celebración, no se encontraba alcanzada por el tributo provincial.

En este estado, planteó la falta de certeza jurídica respecto de su situación frente al impuesto de sellos por la oferta del 5/1/1995, al considerar que la pretensión fiscal no se ajusta a las disposiciones de la ley provincial 175 , así como tampoco resulta aplicable la reforma introducida por su similar 290 (2), y -al mismo tiempo- se contradice con las

obligaciones asumidas por la provincia en la Ley de Coparticipación Federal vigente 23548 (3).

A fs. 94/95 solicitó una medida cautelar de no innovar y a fs. 97/100 amplió su demanda y solicitó la intervención del Estado Nacional como tercero, en los términos del art. 94 CPCCN.

-II-

A fs. 103/104 V.E. -con remisión al dictamen de este Ministerio Público de fs. 102- declaró que la causa corresponde a su competencia originaria, corrió traslado de la demanda y citó al Estado Nacional. En el mismo acto rechazó la medida cautelar peticionada.

-III-

El Estado Nacional respondió su citación a fs. 466/495.

Manifestó que la interpretación efectuada por la autoridad fiscal de la provincia del Tierra del Fuego -al pretender gravar los contratos por correspondencia que no se ajustan a los recaudos formales establecidos en el art. 9 inc. b acápite 2 ley 23548-, además de carecer de fundamento conceptual y desnaturalizar la esencia del tributo, colisiona con esta última ley y viola el principio de supremacía sentado por el art. 31 CN. (4) (conf. pto. 9.1, fs. 492).

Añadió que la cuestión planteada no puede escindirarse de las posturas asumidas por los Fiscos de Neuquén, Chubut, Río Negro y Santa Cruz, que ostensiblemente traducen una expansión de sus pretensiones tributarias más allá de los límites admitidos por la ley 23548, susceptible de ser seguida por otras provincias.

Ello configura, en su criterio, un supuesto de gravedad institucional que puede afectar no sólo la economía del sector hidrocarburífero y eléctrico, interfiriendo en forma grave con la normal prestación de servicios públicos licenciados y concesionados por el Estado Nacional, sino también con la economía general de la Nación, al ser factible la extensión de estas interpretaciones a una amplia gama de vínculos contractuales de la más diversa índole.

-IV-

A fs. 565/609 la provincia de Tierra del Fuego contestó la demanda y solicitó que se declare inadmisibile la acción instaurada o, en su defecto, se la rechace por las razones que expone.

En primer lugar, como dije, planteó la inadmisibilidad de la vía intentada, pues consideró que no se encuentran reunidos los requisitos exigidos por el art. 322 CPCCN. para esta clase de acciones. Asimismo, se opuso a la competencia de V.E. para resolver los planteos de la actora.

Subsidiariamente, y respecto del fondo del asunto, manifestó su coincidencia con la contraparte en torno a la inaplicabilidad al caso de la reforma introducida por la ley provincial 290 , por resultar su sanción posterior a la fecha de celebración del contrato (conf. párr. último, fs. 574).

Aclarado ello, aseveró que se ha configurado el hecho imponible descrito por la ley provincial 175 , pues las partes contratantes cuentan con un instrumento que, sin necesidad de ningún otro documento y con prescindencia de sus actos, les permite exigirse mutuamente el cumplimiento de las obligaciones que han pactado y reviste para ellas los caracteres exteriores de un título jurídico suficiente a tales efectos.

Pero para la hipótesis de no compartirse su tesitura planteó la necesidad de recurrir al principio de la realidad económica, por tratarse de dos empresas de gran envergadura que, en una operación millonaria, obviaron la forma de contratación natural y habitual entre presentes, para recurrir a una figura jurídica que no responde a la práctica de los negocios ni tiende a su mayor eficacia, sino que se utiliza con el solo fin de evadir el pago del impuesto.

Finalmente, y luego de reiterar la inaplicabilidad al caso de las disposiciones de la ley provincial 290 , defendió -supletoriamente- su ajuste a las obligaciones asumidas por su parte en el régimen de coparticipación federal.

V. Corresponde señalar que la pretensión de la actora se encuentra dirigida a dilucidar el estado de falta de certeza en que se encuentra, frente al impuesto de sellos, por la emisión de la propuesta de venta de gas natural de fs. 10/63, cuyo acuse de recibo por el destinatario -sin aceptar los términos de la oferta- obra a fs. 64.

Al respecto, no es ocioso recordar que la declaración de certeza, en tanto no tenga carácter simplemente consultivo, no importe una indagación meramente especulativa y responda a un "caso" que busque precaver los efectos de un acto en ciernes al que atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal, constituye causa en los términos de la Ley Fundamental (Fallos 308:2569 [5]; 310:606 [6] y 977 [7]; 311:421 [8], entre otros).

Sobre la base de estas premisas, y contrariamente a lo sostenido por la demandada, considero que se encuentran reunidos los requisitos establecidos por el art. 322 CPCCN.

En primer lugar, ha mediado una actividad explícita de la Dirección General de Rentas de la demandada dirigida a la "percepción" del impuesto que estima adeudado (Fallos 311:421 , consid. 3).

La cédula de intimación cuya copia obra a fs. 65 no se cursó, únicamente, en uso de las facultades de verificación que posee el organismo recaudador, para controlar el cumplimiento de los deberes formales y materiales, como sostiene la accionada. Por el contrario, su texto indudablemente indica que la autoridad fiscal requirió -otorgando un plazo de diez días a partir de la notificación- el pago del impuesto omitido, con más los intereses y multas que así correspondieren, bajo apercibimiento de aplicar las sanciones establecidas en el Código Fiscal vigente.

Esta actividad estatal explícita, dirigida al cobro del tributo, sumió a la actora en un "estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y modalidad de una relación jurídica", entendiéndose por tal a aquella que es "concreta" al momento de dictarse el fallo.

Y dicha concreción se verifica cuando se han producido la totalidad de los presupuestos de hecho en que se apoya la declaración acerca de la existencia o inexistencia del derecho discutido, condición bajo la cual sólo podrá afirmarse realmente que el fallo pone fin a una controversia actual, diferenciándose de una consulta en la cual se responde acerca de la eventual solución que podría acordarse a un supuesto de hecho hipotético (dictamen de este Ministerio Público in re "Newland, Leonardo Antonio v. Provincia de Santiago del Estero", del 4/12/1986, compartido por V.E. en Fallos 310:606 , consid. 2, criterio reiterado en Fallos 311:421 , consid. 3).

Según mi punto de vista, la emisión de la propuesta de venta de gas (fs. 10/63), su acuse de recibo sin manifestar conformidad (fs. 64), la posterior intimación al pago del impuesto por parte del organismo recaudador provincial sobre la base de ambos documentos (fs. 65) y la consecuente negativa de la actora (fs. 66) permiten aseverar que se han producido la totalidad de los presupuestos de hecho sobre los cuales deberá apoyarse la declaración acerca de la existencia o inexistencia del derecho discutido, con el alcance señalado en el párrafo precedente.

Frente a ello, la carencia del procedimiento determinativo de oficio no impide, según mi postura, la procedencia de la vía intentada, conforme al art. 322 CPCCN. y a la reiterada doctrina de V.E. (Fallos 323:1206 , entre otros).

La inexistencia de este procedimiento determinativo también conduce a la demandada a negar la concurrencia de otro de los requisitos de la acción, cual es el "perjuicio" o la "lesión actual" en el actor. Sostiene que YPF sólo invoca su temor frente a una hipotética determinación impositiva que aún no se materializó y a la posibilidad de verse obligada a castigar sus balances con previsiones contables, cuya realización no demostró.

Pero es doctrina del tribunal que la acción declarativa posee una finalidad preventiva y no requiere la existencia de un daño consumado en resguardo de los derechos (conf. párr. último pto. VI del dictamen de este Ministerio Público in re "Fayt, Carlos S. v. Estado Nacional", del 12/7/1999 [9], al cual V.E. remite en Fallos 322:1616 , consid. 3).

Por ello pienso que no resulta necesario acreditar el concreto perjuicio sufrido como consecuencia del inicio de un procedimiento determinativo de oficio, o por la obligatoriedad de constituir las previsiones contables a raíz de la intimación de cobro, cuando el objeto de la acción -como sucede en autos- se agota en una mera declaración de certeza que fije las relaciones legales que vinculan a las partes en conflicto (Fallos 307:1379 y 1804 [10]).

Pero, aun en la tesis opuesta, no puede dejar de considerarse la gravitación económica del impuesto reclamado sobre una base imponible que asciende -según lo manifiesta la propia demandada a fs. 589- a la suma de U\$S 401.361.820, aspecto objetivo que V.S. no ha

dejado de lado al analizar el daño que ocasiona al peticionario el reclamo de un Fisco provincial (Fallos 314:1312 [11], 323:349).

Por último, también se resiste a la procedencia de la acción denunciando que la instancia de grado provincial resulta la vía legal más idónea de la cual dispone el interesado para proteger sus derechos.

Sin embargo, como claramente advirtió V.E. en el citado precedente de Fallos 310:606 (consid. 5), la admisión de que concurren en la especie los presupuestos de la acción meramente declarativa, en especial el estado de incertidumbre respecto de los alcances de la relación jurídica concreta y del interés suficiente en el accionante, constituye el primer obstáculo a la viabilidad de la defensa. En efecto, dentro de ese marco, la exigencia del pago previo de lo que constituye el objeto de la discusión -en la forma requerida por el art. 68 Código Fiscal provincial como condición para el acceso a la instancia judicial- implicaría desconocer la necesidad de tutela judicial inmediata que, en casos como el presente, tiende a dilucidar el estado de falta de certeza entre el contribuyente que cuestiona la actitud del Estado y este último.

Por lo expuesto, considero que se encuentran reunidos la totalidad de los requisitos fijados por el art. 322 CPCCN. para la procedencia de la acción intentada.

-VI-

En segundo término, pienso que la excepción de incompetencia, tal como ha sido planteada a fs. 573, no puede ser admitida. Para ello me remito a lo expuesto en el dictamen de la procuradora fiscal de fs. 102, compartido por V.E., en el cual se aclaró que la acción declarativa corresponde a la competencia originaria del tribunal *ratione personae*, con independencia del carácter local o federal que adquiriera la materia en litigio (conf. también Fallos 323:524 , consid. 2).

Pero aun analizando el fondo del planteo de la excepcionante, entiendo que también corresponde su rechazo, pues la reforma constitucional de 1994 resultó determinante para el tratamiento de cuestiones como la introducida en el sub lite.

Ha sostenido V.E. en Fallos 324:4226 que el nuevo rango asignado a la coparticipación federal de impuestos por la Convención Constituyente de 1994 y el amplio tratamiento que la Ley Fundamental le dedica después de la reforma conducen a la conclusión de que la afectación del sistema así establecido involucra, en principio, una cuestión constitucional (conf. consid. 8).

En este orden de ideas, asume tal calidad la eventual violación, por parte de una provincia, de ejercer la función legislativa conforme al compromiso allí asumido, aunque esa transgresión pueda también exteriorizarse como un conflicto entre dos leyes locales. En efecto, la Constitución Nacional establece la imperativa vigencia del esquema de distribución de impuestos previsto en la ley convenio, sancionada por el Estado Nacional y aprobada por las provincias, la que "no podrá ser modificada unilateralmente ni reglamentada", de modo que una hipotética transgresión a la ley local de adhesión -y, por

ende, a dicha norma federal- se proyecta como una afectación de las nuevas cláusulas constitucionales, sin que en ello incida el carácter local de la norma mediante la cual pudiera efectivizarse la alteración del sistema vigente en el orden nacional.

Desde esta óptica, V.E. manifestó que no existe obstáculo para que el tribunal conozca en su instancia originaria, pues el conflicto -tal como ha sido planteado por la actora en su demanda- no involucra cuestiones cuyo tratamiento corresponda a los tribunales locales, más allá de la naturaleza de las leyes que confrontan con la norma federal y con las cláusulas constitucionales que rigen el tema (Fallos 324:4226, consid. 13).

Por último, y tal como sostuve al dictaminar in re "El Cóndor Empresa de Transportes S.A. v. Provincia de Buenos Aires" (Fallos 324:4226), en criterio compartido por V.E., esta solución no debe interpretarse como limitación de las autonomías provinciales, toda vez que la Corte constituye el fuero natural de las provincias argentinas (arts. 116 y 117 CN.), y sus competencias -por provenir de la propia Constitución- no son susceptibles de ampliarse ni restringirse o modificarse mediante normas legales (Fallos 180:176 [12], 270:78 , 280:176 , 302:63 , 308:2356 , 310:1074 [13], 314:94 y 240 [14], 315:1892 [15], 316:965 [16], entre muchos otros).

-VII-

De la forma en que ha quedado planteada la litis se desprende que el thema decidendum estriba en determinar si resulta procedente la pretensión de la provincia de Tierra del Fuego de gravar con el impuesto de sellos la propuesta de venta de gas natural de fs. 10/63, cuyo acuse de recibo por el destinatario -sin aceptar los términos de la oferta- obra a fs. 64.

Al respecto, existe acuerdo entre las partes (actora a fs. 82 y demandada a fs. 570, 574 y 597) en el sentido de que no resulta aplicable para la solución del caso la reforma introducida por la ley provincial 290 (B.O. del 22/5/1996), puesto que su entrada en vigencia resulta posterior a la fecha de emisión de los documentos cuestionados, razonamiento que -en mi criterio- resulta correcto.

En consecuencia, el análisis de la gravabilidad debe ser circunscripto a lo dispuesto por el entonces art. 12 ley provincial 175, el cual disponía: "Será considerado acto sujeto al pago del impuesto que esta ley determina, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 20 , aquel que se formalice en forma epistolar, por carta, cable o telegrama, siempre que se verifique cualquiera de las siguientes condiciones:

"a. se acepta la propuesta o el pedido formulado por carta, cable o telegrama, reproduciendo totalmente la propuesta o sus enunciaciones o elementos esenciales que permitan determinar el objeto del contrato;

"b. las propuestas o pedidos, o los presupuestos aplicados, aceptados con su firma por sus destinatarios.

"A los fines del párrafo anterior, será en todos los casos requisito para la gravabilidad del acto, que la aceptación respectiva haya sido recibida por el emisor de la propuesta, pedido o presupuesto" (el resaltado me pertenece).

Es a la luz de la norma transcripta que deberá determinarse si hubo aceptación por parte de Methanex Chile Limited a la propuesta de YPF de fs. 10/63.

La ratificación de tal aserto -cuestión de hecho y prueba ajena a la materia del presente dictamen- requerirá, según el precepto transcripto, la constatación de firma del destinatario, en la misma carta y en prueba de conformidad, o la reproducción de sus enunciaciones o elementos esenciales, en otra misiva de respuesta.

En este marco, creo importante resaltar que en la misiva de fs. 64 Methanex Chile Limited se limitó a acusar recibo -en sus oficinas de Vancouver- de la referida carta del 5/1/1995 y adosar una copia de la propuesta de venta de gas oportunamente recibida, suscripta al "solo efecto de su identificación".

Al mismo tiempo, aclaró que ni esa carta ni las de igual tenor enviadas en la misma fecha a los demás oferentes debían ser consideradas como aceptación de ninguno de los términos de la propuesta adjunta, la cual aún se encontraba bajo análisis.

Debe tenerse presente que en caso de no existir aceptación escrita tampoco se verificaría el segundo requisito para la gravabilidad, esto es, la recepción -por el emisor- de la oferta conformada.

Por otro lado, entiendo que la demandada no puede alegar, como sustento de su ajuste impositivo, la existencia de aceptación tácita de la propuesta de YPF, o el cumplimiento de las prestaciones en ella contenidas, pues tal razonamiento no sólo desconoce su propia normativa, sino también la obligación asumida al adherir al régimen federal de coparticipación de impuestos establecido por la ley 23548 .

En efecto, como sostuvo V.E. en Fallos 321:358 , el ap. 2 inc. b del art. 9 ley 23548 fija las características básicas a las que se deberán ajustar las leyes de impuestos de sellos que dicten las partes del convenio. Dicha norma, en lo que aquí interesa, dispone: "II. En lo que respecta a los impuestos de sellos recaerán sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la ley 21526 (17)" (resaltado agregado).

Y para comprender cuándo existe "formalización por correspondencia", en mi opinión, es necesario remitirse al art. 6 decreto 9432/1944, el cual incorporó este hecho imponible autónomo al ordenamiento nacional en la forma siguiente: "Será considerado contrato por correspondencia sujeto al pago del impuesto de sellos en el acto de su perfeccionamiento, la carta que por su solo texto, sin necesidad de otro documento, revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones en ella consignadas considerándose como tal aquella en la cual al aceptarse

una propuesta se transcriba ésta o sus enunciaciones y elementos esenciales, así como las propuestas, duplicados de propuestas o presupuestos firmados por el aceptante" (el resaltado no se encuentra en el original).

Estimo adecuada tal remisión, pues creo que a tales orígenes se remontó la ley 22006 (18) al sustituir el texto del art. 9 de la entonces vigente Ley de Coparticipación Federal 20221.

En efecto, reseñó el mensaje de elevación de la ley 22006 que su similar 20221 -en un exceso de virtuosismo técnico- había reemplazado la denominación "impuesto de sellos" por la de "impuestos sobre actos, contratos y operaciones", que fue una forma elíptica de designar al tributo que recaía sobre "actos, contratos y operaciones a título oneroso, instrumentadas" (conf. párr. 22°).

Agregó que esta designación fue tomada por algunas jurisdicciones no como tal, sino como definición de hecho o base imponible. En esta tesitura, y atento a lo genérico de la expresión, se había llegado a excesos de imposición que desvirtuaban la esencia del régimen.

La inteligencia casuística de la comentada expresión, añadió, llevaría a la incongruencia de gravar el universo de las posibilidades de imposición, con lo que toda la estructura del régimen de coparticipación perdería su razón de ser (conf. párr. 23°).

Por tales motivos estimó imprescindible modificar el régimen de coparticipación vigente, con carácter aclaratorio, recogiendo la interpretación que había efectuado la Comisión Federal de Impuestos ante situaciones del tenor de las comentadas (conf. párr. 26°).

Las modificaciones introducidas -entonces- giraron en torno de tres ejes:

1. el regreso a la denominación tradicional de "impuesto de sellos", para evitar malas interpretaciones (conf. párr. 45°);
2. limitar sus alcances al de un impuesto a la instrumentación (conf. párr. 46°);
3. definir el concepto de instrumentación, ya que en la materia la jurisprudencia de las distintas provincias era disímil (conf. párr. 47°).

En consonancia con la nota precedente, el art. 2 ley 22006 sustituyó el inc. b del art. 9 ley 20221 (19), cuya redacción subsiste inalterada a la fecha, al haber sido recogida, bajo idéntico número de artículo, inciso y acápite, por la ley 23548 .

Con lo expuesto puede apreciarse que la limitación del impuesto a la "instrumentación" rige -según la intención del legislador, a la cual debe darse pleno efecto (Fallos 310:500 y 2674 ; 311:2223 ; 312:1484 [20], entre muchos otros)- para los tres supuestos de imposición previstos en el ap. 2 inc. b del art. 9 ley 23548.

En el primer caso ("...actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados..."), con el alcance del segundo párrafo de la misma norma ("...toda escritura, papel o documento...". Dictamen de este Ministerio Público in re S.1077, L.XXXVI "Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. v. Provincia del Neuquén", del día de la fecha).

En la segunda hipótesis, con la necesidad de "formalización por correspondencia", según la definición dada desde los orígenes de este hecho imponible por el decreto 9432/1944, esto es, "la carta" (en singular) que, por su solo texto, sin necesidad de otros documentos ni actos de las partes, revista los caracteres exteriores de un título jurídico, con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones en ella consignadas (conf. Rapoport, Juan, "Manual práctico de la Ley de Sellos Nacional", 1952, Ed. Edición Argentina, p. 77). Según la misma norma, se considera como tal aquella en la cual al aceptarse una propuesta se transcriban ésta o sus enunciaciones y elementos esenciales, así como las propuestas, duplicados de propuestas o presupuestos firmados por el aceptante.

Y en la tercera, cuando autoriza a las provincias a gravar operaciones monetarias en las condiciones objetivas y subjetivas de la norma, que también presuponen la existencia del recaudo instrumental (conf. dictamen de este Ministerio Público in re B.1087, L.XXXVI, "Banco Río de la Plata S.A. v. Provincia de La Pampa y/o quien resulte responsable", del 3/7/2002).

De ello necesariamente concluyo que el impuesto sub examine comprende tres modalidades instrumentales distintas, bajo un mismo presupuesto que les es común: que se trate de actos, contratos o negocios instrumentados.

En tales condiciones, y para la hipótesis de que V.E. considere que la nota de fs. 64 no constituye una aceptación de la propuesta de YPF de fs. 10/63, entonces tampoco se reunirían los caracteres requeridos por la Ley de Coparticipación Federal, pues su cumplimiento sólo podría ser exigido por la oferente si previamente acredita que su contratante (Methanex Chile Limited) realizó el acto positivo de aceptación señalado en tal misiva.

-VIII-

La demandada también planteó la necesidad de recurrir al principio de la "realidad económica" para analizar la gravabilidad del acto, al manifestar que la forma jurídica elegida ("aceptación tácita") no resulta natural y habitual, ni responde a la práctica de los negocios, sino que se utiliza con el solo fin de evadir el pago del impuesto.

El análisis del cumplimiento del hecho elegido para tener por aceptada tácitamente la propuesta de fs. 10/63 implica, como se dijo, la valoración de cuestiones de hecho y prueba ajenas a este dictamen.

Pero, aun cuando V.E. tenga por acreditada tal aceptación, ello no altera -en mi criterio- la solución propiciada, pues resulta evidente que la accionada, apartándose de las normas vigentes, se ve necesitada de invocarlo para construir, mediante la sumatoria de diversos

elementos, un conjunto instrumental que demostraría la existencia de un contrato de venta de gas, pero que no conduce a tener por configurado el acaecimiento del hecho imponible sino que, por el contrario, prueba la carencia de un instrumento único que resulte gravable por el impuesto de sellos en los términos expuestos en el apartado anterior (dictamen de este Ministerio Público in re B.1087, L.XXXVI "Banco Río de la Plata S.A. v. Provincia de La Pampa y/o quien resulte responsable", del 3/7/2002).

En estos casos, y como sostuvo V.E. en Fallos 319:3208 (consid. 20), la aplicación del principio de la "realidad económica" no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente la relación tributaria (en el caso, art. 12 ley provincial 175 y acápite II inc. b del art. 9 ley 23548). Una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o legalidad, supondría paralelamente un serio menoscabo de la seguridad jurídica, valor al que el tribunal le ha reconocido asimismo jerarquía constitucional (Fallos 220:5 ; 243:465 ; 251:78 [21]; 253:47 [22]; 254:62 [23]; 316:3231 ; 317:218 [24]), e importaría prescindir de "la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones, para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria" (Fallos 253:332 ; 315:820; 316:1115 [25]).

Por último, aun aceptando que la modalidad de contratación elegida por el contribuyente no resultare -como sostiene la demandada- "natural y habitual", ni respondiere a la "práctica de los negocios", su esfuerzo honesto para limitar la carga tributaria al mínimo legal no es reprobable (Fallos 241:210).

En este marco, el planteo sobre la intención de evadir el tributo resulta insustancial, pues - como explica la jurisprudencia norteamericana- cuando la ley traza una línea, la cuestión quedará del lado permitido o del prohibido, y si lo está sobre el primero no empeora legalmente su situación la parte que se permite ir intencionalmente tan cerca de ese límite como le es posible, sin cruzarlo ("The fact that it desired to evade the law, as it is called, is immaterial, because the very meaning of a line in the law is that you intentionally may go as close to it as you can if you do not pass it"; conf. "Superior Oil Co. v. State of Mississippi", 280 US. 390; "Bullen v. Wisconsin", 240 US. 625).

-IX-

Atento a la forma como se decide, el análisis de la concordancia entre la ley provincial 290 y las obligaciones asumidas por la provincia en el Régimen de Coparticipación Federal vigente (ley 23548) deviene, en mi parecer, abstracto.

-X-

Por lo expuesto, y para la hipótesis que V.E. considere que la nota de Methanex Chile Limited de fs. 64 no constituye aceptación a la propuesta de YPF de fs. 10/63, entiendo que corresponderá hacer lugar a la demanda y declarar que ambos documentos no reúnen los requisitos establecidos por el art. 12 ley provincial 175, así como tampoco los fijados por el acápite II inc. b del art. 9 ley 23548, para ser considerados como "instrumentos" sujetos al pago del impuesto de sellos provincial.- NICOLÁS E. BECERRA.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, abril 15 de 2004.-

Resulta:

I.

A fs. 79/91 se presenta Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. e inicia demanda contra la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur para que cese el estado de incertidumbre creado en torno a la aplicación del impuesto de sellos pretendida por ese Estado, en contradicción con las normas y principios federales que regulan la materia.

Expone que el 5/1/1995 remitió desde Buenos Aires, juntamente con las empresas Bridas S.A.P.I.C., Bridas Austral S.A. y Chauvco Resources (Tierra del Fuego), una propuesta de venta de gas natural a Methanex Chile Limited, con sede en Vancouver, República del Canadá. La nota que acompañaba esa propuesta expresaba que si dentro de los siete días la destinataria depositaba la suma de U\$S 1000 en la cuenta que se indicaba la oferta se consideraría implícitamente aceptada con relación a todos los oferentes. Por otro lado, el 11 de enero, es decir, no transcurridos aún los siete días, Methanex Chile le remitió una comunicación informándole que había recibido en sus oficinas de Vancouver la mencionada carta del 5 de enero, a la que se agregaba una propuesta que se remitía firmada al solo efecto de su identificación.

En el segundo párrafo de la comunicación se aclaraba que ni esta carta ni las de igual tenor remitidas en la fecha a las demás compañías oferentes debían ser consideradas como aceptación de ninguno de los términos de la propuesta adjunta, la que estaba siendo objeto de consideración, especificándose en el párrafo siguiente que si se aceptaba dicha propuesta se procedería de acuerdo con lo indicado, esto es, se depositarían los U\$S 1000 indicados.

Dice que, en conocimiento de esta operatoria, la Dirección de Rentas provincial intimó la presentación del pago del impuesto de sellos o, en su defecto, a ingresar el gravamen omitido con más sus intereses y los importes de las multas pertinentes. Tal pretensión fue desestimada por la actora, que sostuvo que por la modalidad de contratación empleada y la fecha y condiciones en que se celebró no se encontraba alcanzada por el tributo. Sostuvo para ello que la situación no se ajustaba a las exigencias de la ley local 175 , sino que se encontraba comprendida en la reforma introducida posteriormente por su similar 290. Por otro lado, esa actitud fiscal contradecía las obligaciones asumidas por la demandada al adherir a la Ley de Coparticipación Federal 23548 .

A fs. 94/95 la actora solicita una medida cautelar y a fs. 97/100 amplía su demanda solicitando la citación como tercero del Estado Nacional.

II.

A fs. 466/495 se presenta el Estado Nacional. Pone de resalto que el reclamo de la autoridad fiscal de la provincia, al pretender gravar los contratos por correspondencia que no se ajustan a los requisitos formales establecidos en el art. 9 inc. b acápite 2 ley 23548, carece de sustento y desvirtúa la esencia del tributo, contrariando lo dispuesto en esta ley y el principio de supremacía consagrado en la Constitución. Esa conducta -continúa- es similar a la adoptada por otras provincias, que ostensiblemente pretenden extender sus pretensiones tributarias más allá de lo que dispone la legislación federal, lo que configura un supuesto de gravedad institucional que afecta la normal prestación de servicios públicos, licenciados y concesionados por el Estado Nacional.

III.

A fs. 565/609 la provincia de Tierra del Fuego contesta la demanda y solicita su rechazo.

Sostiene, en primer lugar, que la vía intentada no es la idónea para resolver la cuestión planteada, por cuanto no se presentan los supuestos que autorizarían la aplicación del art. 322 CPCCN. Tampoco considera que la causa corresponda a la competencia originaria del tribunal.

En otro orden de ideas, coincide con la actora en que la situación no se subsume en la reforma introducida por la ley provincial 290 , ya que su sanción fue posterior a la celebración del contrato.

En cambio, encuentra que se ha configurado el hecho imponible descrito en la ley local 175 , ya que las partes están vinculadas por un instrumento que, sin necesidad de ningún otro y con prescindencia de sus actos, les permite exigirse mutuamente el cumplimiento de las obligaciones pactadas y asume para ellas los caracteres exteriores de un título jurídico suficiente. Cita en apoyo de su opinión criterios jurisprudenciales que reproduce.

Sostiene que para el caso de que no se comparta ese criterio es aplicable el principio de la realidad económica, porque se está frente a dos empresas de gran envergadura financiera que en una operación millonaria eluden formas de contratación naturales y habituales entre presentes para evitar el pago del impuesto, apelando a una figura jurídica que no es regular en el ámbito económico.

Destaca que esta práctica se ha difundido en la actividad hidrocarburífera y defiende su pretensión fiscal sosteniendo que la definición de instrumento que hace la Ley de Coparticipación 23548 sólo es aplicable en los contratos entre presentes, pero no en los que se celebran entre ausentes.

Considerando: 1. Que en cuanto a la competencia de esta Corte observada por la demandada cabe remitir a lo decidido en la fecha en los autos: S.1077 XXXVI, "Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. v. Neuquén, provincia del s/acción de inconstitucionalidad".

2. Que respecto de la naturaleza de la acción intentada cabe recordar la doctrina expuesta en numerosos precedentes que reconocen su procedencia en cuanto la situación planteada en la causa supere la indagación especulativa o el carácter consultivo para configurar un "caso" que busque precaver los efectos de un acto en ciernes al que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal. Este supuesto se configura en autos, toda vez que la cédula de intimación de fs. 65 importa una actividad explícita destinada a la percepción del impuesto de sellos que satisface la vía utilizada, que persigue una finalidad preventiva y no requiere la existencia de un daño consumado. Es en tales términos que el tribunal ha admitido una demanda análoga a la presente (ver causa citada).

3. Que no existe controversia entre las partes acerca de la inaplicabilidad de la reforma que introdujo la ley provincial 290 respecto de su similar 175. Ello es así, porque su entrada en vigencia fue posterior a la fecha de emisión de los documentos que motivan la litis (ver, en ese sentido, fs. 82, 570, 574 y 597, respectivamente). Ese desfase temporal impone considerar la pretensión fiscal desde el punto de vista de su adecuación no sólo respecto del régimen federal de coparticipación -al que la provincia se adhirió-, sino también del local.

El art. 12 ley provincial 175 declara sujeto al pago del impuesto de sellos al acto que se formaliza en forma epistolar siempre que se sujete a las condiciones que establece y que son las siguientes: "a) se acepta la propuesta o el pedido formulado por carta, cable o telegrama, reproduciendo totalmente la propuesta o sus enunciaciones o elementos esenciales permitan determinar el objeto del contrato; b) las propuestas o pedidos, los presupuestos aplicados, aceptados con su firma por sus destinatarios". A los fines del párrafo anterior -continúa la norma-, "será en todos los casos requisito para la gravabilidad del acto, que la aceptación respectiva haya sido recibida por el emisor de la propuesta, pedido o presupuesto".

Tal situación no parece configurada en el caso, toda vez que la nota enviada por Methanex Chile Limited que obra a fs. 64 no permite tener por cumplida esa exigencia. En efecto, allí se consigna que se recibió la carta del 5/1/1995 enviada por la actora, la que suscribió al solo efecto de su identificación. Ni esta comunicación ni las dirigidas a las restantes oferentes -continuaba la misiva- debían ser consideradas como aceptación de ninguno de los términos de la propuesta adjunta ("Shall be considered as an acceptance of any of the terms of your joint offer which we are still analyzing"). A la luz de los antecedentes aportados, queda claro que no medió aceptación escrita ni tampoco recepción por parte del emisor de la oferta conformada.

Que, por lo demás, las obligaciones contraídas por la provincia al adherirse a la ley 23548 impiden la aplicación del tributo pretendida. En efecto, tal como se sostuvo en Fallos 321:358 , el ap. 2 inc. b del art. 9 ley 23548 establece las obligaciones básicas a las que deben ajustar su conducta fiscal las partes del convenio. En cuanto al impuesto de sellos esa norma permite su aplicación "sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la ley 21526 ".

Que en cuanto al principio de la realidad económica al que apela la demandada para demostrar la gravabilidad del acto y denunciar la conducta elusiva de la actora, basta con decir que la prescripción de reglas claras que fijen los gravámenes y exenciones a las que los contribuyentes deben ajustar sus conductas fiscales (Fallos 253:332 ; 316:1115) es el mejor sistema para evitar eventuales maniobras de ese tipo. Por lo demás, en materia de impuesto de sellos dicho principio carece de la relevancia que pueda tener respecto de otros tributos, en razón de que lo que se grava es la instrumentación del acto.

Por ello, y de conformidad con lo dictaminado por el procurador general, se decide: Hacer lugar a la demanda seguida por YPF S.A. contra la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur y, en consecuencia, declarar la improcedencia de la pretensión fiscal de la demandada con relación al contrato objeto del litigio. Con costas (art. 68 CPCCN.).

Teniendo en cuenta la labor desarrollada en el principal, y de conformidad con lo dispuesto por los arts. 6 incs. b, c y d; 9 , 37 y 38 ley 21839 [26], modificada por la ley 24432 , se regulan los honorarios del Dr. Norberto E. Noblía en la suma de \$...; los del Dr. Alejandro Sánchez Kalbermaten en la de \$... y los de la Dra. Beatriz D. Barba en la de \$...
Notifíquese y, oportunamente, archívese.- ENRIQUE S. PETRACCHI.- AUGUSTO C. BELLUSCIO.- CARLOS S. FAYT.- ANTONIO BOGGIANO.- ADOLFO R. VÁZQUEZ.- JUAN C. MAQUEDA.- E. RAÚL ZAFFARONI.

NOTAS:

(1) t.o. 1981, LA 1981-B-1472 - (2) LA 1987-A-1649 - (3) LA 1988-A-12 - (4) LA 1995-A-26 - (5) JA 1987-IV-720 - (6) JA 1988-II-309 - (7) JA 1988-II-312 - (8) JA 1988-IV-382 - (9) JA 1999-IV-617 - (10) JA 1992-III-845 - (11) JA 1992-III-645 - (12) JA 1962-7 - (13) JA 1987-IV-664 - (14) JA 1991-II-622 - (15) JA 1992-IV-620 - (16) JA 1994-III, síntesis - (17) ALJA 1977-A-69 - (18) LA 1979-A-96 - (19) ALJA 1973-A-165 - (20) JA 1959-III-448 - (21) JA 1962-II-158 - (22) JA 1962-IV-451 - (23) JA 1964-I-3 - (24) JA 1996-II, síntesis - (25) JA 1993-IV-180 - (26) LA 1990-A-1159.