

los efectos de la inexacta declaración habida cuenta de que la Justicia pondera en dichos casos, por lo general, la propia complejidad de la norma legal que dificulta de inicio la interpretación del tributo.

E) Es conocido que la legislación del IVA tiene definición positiva y negativa de ciertos hechos imposables, y en algunos casos autonomía de definición del precepto "venta o entrega de bienes". Por lo tanto para tipificar situaciones, controvertidas a la luz de la ley penal tributaria en dicho gravamen, el conocimiento de la legislación impositiva es fundamental.

En el caso de las sociedades deportivas catalogadas como entidades sin fines de lucro, las mismas devienen sujetos del IVA cuando contratan un patrocinador de publicidad con otra sociedad, en razón de que la oferta de publicidad a título oneroso constituye actividad de naturaleza comercial, y en ello, la falta de declaración y pago del tributo, puede generar los efectos normados por la ley penal tributaria para el sujeto respectivo.

También se debe tener presente que, para la exigibilidad del IVA, la actividad de la empresa no debe ser una constante continuidad en el tiempo, pudiendo considerarse operación gravable la que deviene de una actividad circunscripta temporalmente o si la misma se realiza a través de una organización destinada a la obtención de lucro.

Una actividad productiva, circunscripta en el tiempo como aquella que representa el evento de la construcción de un solo edificio al fin de la venta de sus respectivas unidades, resulta presupuesto suficiente para adquirir el carácter de sujeto responsable del IVA, y enmarcado en los posibles ilícitos derivados de la misma.

También merece la debida cautela operativa la disposición de bienes de la empresa al consumo personal del empresario, en razón de que tal operación constituye un presupuesto de cesión de bienes, y la omisión de facturar tal cesión puede integrar el tipo penal a que apunta la ley represiva.

Sobre la especie, se ha planteado la disyuntiva de si genéricamente por "cesión de bienes" debe interpretarse ello en forma estricta, cuando se produce la misma a título oneroso que importa la transferencia del derecho real de goce de los bienes en forma genérica o si se incluye en la definición precitada cualquier destino de bienes al consumo personal o familiar del empresario. La respuesta a esto ya obra en párrafos anteriores.

En los casos de venta sujeta a aceptación, el efecto traslativo, a los fines del hecho imponible, se verifica en el momento en que la manifestación de aceptación proviene del adquirente. En el supuesto de dispensar de tal merced o del silencio del cliente, el negocio no se perfecciona, por cuanto no se ha verificado la transferencia de la *Propter*, y por ende no se producido en sí mismo el hecho generador fiscal posible de producir un supuesto delicto.

En fin, los problemas interpretativos que origina la aplicación de la ley penal tributaria no se agotan con lo que antecede, y esto es sola una ínfima muestra del caos procesal, en que se encuentra sometida la población argentina, sumida a una "fortuna" judicial de incierto pronóstico.

No hace falta buscar antecedentes sofisticados para comprobar lo antedicho; sólo con leer en los periódicos cotidianos el cúmulo de "hechos delictuales tributarios descubiertos" de la nada se podrá tomar contacto con la realidad.

La doctrina penal italiana ha anticipado con suficiente anterioridad, y en relación a experiencia de su país, que los ordenamientos penales tributarios, que no guardan en su valoración los propios problemas fiscales, son proclives a generar condenas de dudosa validez jurídica, y que más que aplicar conceptos de derecho penal, los mismos se transforman en instrumentos de persecución política del gobernante de turno(9).

(6) Véase, entre otros a F. AMTOLISEI, *Manuale di diritto penale*, Italia, Giuffrè Editore.

F) Hemos de referirnos, acto seguido, al uso ardidoso de renitis en la interpretación de la óptica fiscal. Es sabido que para la DGI tal documento es proclive a la incriminación por el uso, falsificación, alteración parcial, si con ello se logra burlar algunos de los bienes jurídicos protegidos por la ley 24.769.

Tal criterio no tiene una interpretación jurídica y jurisprudencial pacífica como lo pretende entender la Administración, dado que cabe distinguir tres especies delictuosas que resultan: de la formación y alteración seguida del uso o del consenso al uso, y a su vez, el uso del remito falsificado por quien no ha participado en dicha falsificación.

El uso es por lo tanto, requisito esencial para la integración del delito, no siendo suficiente la sola conducta de formación de la alteración. Dicho uso requiere otorgar al remito tenido por ardidoso una función relativa a su naturaleza jurídica y no otra.

Este resguardo ha llevado a la doctrina al problema de la configuración o de la tentativa del delito; tentativa que se tendría por perfeccionada por la mera falsificación del remito no seguida de su uso.

En la legislación italiana no existe delito de tentativa en estos supuestos porque se excluye de dicho tipo la falsificación de instrumento privado, criterio que también corresponde aplicar en nuestros páfs.

G) Resumiendo: las conductas proclives a la reprimenda penal en el IVA se caracterizan en forma principal en sustancia; por la no emisión de facturas; emisión de las mismas con identidad ideológica falsa y perplejidad contable, la que se debe entender como el procedimiento que no registra, con veracidad, la verdadera magnitud de las operaciones activas y pasivas del sujeto contribuyente.

De todo ello, proviene el núcleo de hipótesis que el legislador brinda al juzgador para que este aplique la sanción debida cuando la misma sea procedente, en razón de que dichas conductas omisivas o comisivas son la tipicidad que logran el fin pretendido de defraudar el tributo. ■

JURISPRUDENCIA

Impuestos:

Acción declarativa; procedencia; competencia originaria de la CS; federalismo de concertación; impuesto de sellos; principio instrumental; Ley de Coparticipación Federal; aplicación del art. 216 del cód. fiscal de la Provincia del Neuquén; inconstitucionalidad; improcedencia.

NF Con nota a fallo

1 - La demanda de la actora se funda en la inconstitucionalidad del inc. b) del art. 216 del cód. fiscal en la oposición existente entre esa norma y los decretos 786/98, 2823/98 y 3083/98 y la ley de coparticipación federal, así como en la extraterritorialidad del tributo que vulnera expresas disposiciones de la Constitución Nacional (arts. 9°, 10, 11, 75, inc. 13 y 126). Cuestiona así la pretensión fiscal de la provincia evidenciada en las liquidaciones notificadas... En tales con-

diciones, resulta claro que las cuestiones en debate responden a un caso que tiende a preservar a la parte del resultado de actos en ciernes, lo que elimina la posibilidad de atribuir al reclamo un mero carácter especulativo (Fallos, 310:606; 316:2855; 318:2374, entre otros).

2 - La Corte es competente para entender de manera originaria en razón de las personas en litigio habida cuenta de la citación como tercero del Estado Nacional.

3 - La competencia originaria también se fundamenta en la invocación del art. 9°, inc. b), op. II de la ley 23.548.

4 - La demanda fiscal de la provincia debe ser examinada en el marco del sistema impositivo nacional, orientado ya desde hace décadas a manifestarse en el llamado federalismo de concertación, inspirado en la búsqueda de un régimen concurrente en el cual las potestades provinciales y nacionales se unan en el objetivo superior de lograr una política uniforme en beneficio de los intereses del Estado Nacional y de las provincias.

5 - El inc. b) del art. 9° de la ley 23.548 dispone: Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operacio-

nes mencionados en la primera parte del párrafo anterior, 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.

6 - La propuesta objeto de la pretensión fiscal no reúne los requisitos previstos por la ley de coparticipación toda vez que su cumplimiento sólo podrá ser exigido por el oferente si previamente acredita que su cocontratante realizó el acto positivo de aceptación señalado en aquella pieza.

7 - La pretensión fiscal es improcedente toda vez que se aplicarla sobre una oferta de compra que carece de la autosuficiencia requerida para el cumplimiento de las obligaciones que la integran, lo que entra en contradicción con el art. 9°, acápite II del inc. b) de la ley 23.548.

8 - No existe controversia entre las partes en el sentido de que se trata de un contrato entre presentes, lo que excluye su sometimiento al supuesto contemplado en el art. 216 del cód. fiscal (ley 874) que se refiere a los contratos por correspondencia.

9 - No se analiza la inconstitucionalidad atribuida al inc. a) del art. 216 del cód. fiscal y a los decretos 786/98, 2823/98 y

Una vuelta a la seguridad jurídica en el Federalismo de concertación

por ALBERTO TARSIANO

Sumario: 1. PRELIMINAR. - 2. LA CUESTIÓN LITIGIOSA. - 3. EL PRINCIPIO INSTRUMENTAL. - 4. EL PRINCIPIO INSTRUMENTAL EN LA LEY DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL DE IMPUESTOS. - 5. ORIGEN DEL PRINCIPIO INSTRUMENTAL EN LOS CONTRATOS POR CORRESPONDENCIA. - 6. LA DOCTRINA DE LA CORTE SUPREMA. - 7. LA REALIDAD ECONÓMICA Y EL IMPUESTO DE SELLOS.

1 Preliminar

El 15 de abril debería ser recordado como un día importante en la recuperación de la seguridad jurídica en la Argentina. Los tres fallos publicados, que aquí se anotan con la intención de resaltar sus rasgos sobresalientes, se inscriben en el saludable camino de instalar principios transparentes y bases confiables en la aplicación de la ley tributaria. En la raíz del problema está la vigencia de un impuesto

anacrónico, que a pesar de contradecir los cánones de un impuesto eficiente y justo, sobrevive por la recaudación que genera. El reconocimiento a este anacronismo quedó evidenciado en el compromiso de su progresiva eliminación asumido por las provincias en el *Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento*, de agosto de 1993. La derogación nunca se cumplió, a pesar del carácter de norma intrafederal, operativa antes que programática, que la Corte Suprema le atribuyó a dicho pacto(1).

Es tan fuerte la incidencia económica del sellado en los contratos y tan marcada la afectación del principio de ca-

(1) Conf. Fallos "Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) c. Buenos Aires, Provincia de y otro s/acción declarativa", de fecha 19 de agosto de 1999 (Fallos 322:1781) y "Empresa Distribuidora Sur S.A. (Edesur S.A.) c. Provincia de Buenos Aires" de fecha 26 de octubre de 1999 (El Derecho, Serie Especial, Decreto Constitucional del 19 de octubre de 2000) (Fallos, 322:2624).

pacidad contributiva, que las empresas lo evitaron, dentro de una legítima economía de opción, recurriendo a ofertas con aceptación tácita o a contratos por correspondencia con aceptación pura y simple, que eran mecanismos ampliamente extendidos y confiables, en tanto descansaban en pacíficas interpretaciones desarrolladas desde la consagración normativa del principio instrumental, allá a mediados de la década de los cuarenta.

Producido el conflicto, la voz de la jueces se ha alzado para desautorizar pretensiones fiscales que involucraban, en conjunto, varios miles de millones de pesos. Se raíza y desarrolla la doctrina que ya había sido expuesta en "Banco Río de la Plata S.A. contra Provincia de La Pampa" [ED, 204-489](2) por remisión a los fundamentos del dictamen del Procurador General, doctor Nicolás Eduardo Becerra.

(2) Ver suplemento tributario EL DERECHO, 24 de octubre de 2003. Allí se sostuvo: "El documento denominado 'solicitud de préstamo' no reúne los requisitos y caracteres exigidos por las normas reguladoras en cuanto a la configuración del instrumento que resulta gravable por el impuesto de sellos. Ello es evidente, ya que de su sola consideración surge el perfeccionamiento del mutuo ni la virtualidad de poder exigirse el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de recurrir a otro documento (del dictamen del PROCURADOR GENERAL al que la Corte adhirió) (Bco. Río de la Plata).

3083/98, porque tales disposiciones no resultan aplicables al caso, ya que el primero regula los contratos por correspondencia y las segundas contemplan un sistema de exenciones a las que la actora no se ha acogido.

10 - Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c. Neuquén Provincia del s/acción de inconstitucionalidad. Sentencia del 15.4.04. A.T.

52.872 - GS, abril 15-2004. - Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c. Neuquén, Provincia del s/ acción de inconstitucionalidad.

DICTAMEN DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN. - I. A fs. 52/91, Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. promovió demanda declarativa de certeza contra la Provincia del Neuquén, en los términos del art. 322 del cód. procesal civil y comercial de la Nación (CPCCN).

Explicó que ha contratado la compra de petróleo a Pluspetrol Exploración y Producción S.A., y formalizó la relación de la siguiente manera:

1. El 4 de marzo de 1997 emitió una oferta de adquisición de petróleo por escrito;

2. Ese mismo día, personal de seguridad de Pluspetrol Exploración y Producción S.A. recibió la oferta, sin manifestar conformidad;

3. Posteriormente, la vendedora entregó los bienes requeridos en la oferta de compra, lo cual se interpretó como una aceptación de hecho.

Agregó, a continuación, que la provincia del Neuquén ha adoptado oficialmente la tesitura que este tipo de operaciones se encuentra alcanzada por el impuesto de sellos, lo cual transgrede las condiciones mínimas de instrumentación y autosuficiencia fijadas en el art. 9º de la ley 23.548 (EDLA, 1988-17).

Al prescindir del instrumento autosuficiente y gravar la operación de venta por la mera existencia de la relación contractual, entendió que se ha transformado el impuesto de sellos en un gravamen a la mera transferencia onerosa de hidrocarburos, que se superpone con el impuesto al valor agregado. Esto resultaría ilegítimo, en virtud de la restricción que también establece la ley de coparticipación federal de impuestos.

Adicionalmente sostuvo que, en caso de gravarse con el impuesto de sellos el contrato en cuestión, se produciría una extraterritorialidad del tributo provincial, violatoria de los arts. 9º, 10, 11, 75, inc. 13, y 126 de la Constitución Nacional, por falta de vínculo necesario entre dicho acto y la jurisdicción pretensora, ya que la única relación es la meramente posible (no necesaria) y circunstancial producción en dicha Provincia del petróleo adquirido, pues el negocio se concluyó fuera de ella, las partes se domiciliaron en la ciudad de Bue-

nos Aires, y tanto las entregas como los pagos se realizan fuera de la Provincia del Neuquén.

A fs. 43/49, acompañó copia del acta de cierre de verificación impositiva, del 9 de mayo de 2000, en la cual se notificó a Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. las liquidaciones de diferencias en el impuesto de sellos a favor del fisco provincial, por omisión en el pago del tributo correspondiente a treinta y seis contratos de compraventa, cuyo detalle obste en planillas anexas. Entre ellas se encuentra la oferta de compra de petróleo a Pluspetrol Exploración y Producción S.A., del 4 de marzo de 1997 (cfr. décimo primer renglón, fs. 45).

En esta situación planteó la falta de certeza jurídica respecto de su obligación frente al impuesto de sellos por la oferta mencionada en último término y la ilegitimidad de las normas locales que disponen, permiten o implican dicha imposición, razón por la cual deja también peticionada -a todo evento- la inconstitucionalidad del art. 216, inc. a) del cód. fiscal, y de los decretos 786/98, 2823/98 y 3083/98.

Solicitó la intervención del Estado Nacional como tercero, en los términos del art. 94 del CPCCN, y ofreció prueba.

II. A fs. 93, este Ministerio Público dictaminó que la causa corresponde a la competencia originaria de V.E. y, a fs. 93 vta., se ordenó el traslado de la demanda y la citación del tercero.

III. A fs. 104/125, el Estado Nacional respondió su citación como tercero.

En primer término, explicó la mecánica del impuesto y las restricciones contenidas en la ley de coparticipación federal para, posteriormente, analizar el Código Fiscal de la demandada y su interpretación -por parte del Superior Tribunal Provincial- en la causa "Solba UTB c. Provincia del Neuquén s/acción procesal administrativa" (expite. A 142702/94).

A continuación, se expresó sobre la posición de la Dirección General de Rentas Provincial, la sostenida por el Ente Nacional Regulador del Gas (ENARGAS), la situación en otras provincias y las diferentes opiniones doctrinales sobre el tema.

Afirmó que el Estado Nacional considera que la interpretación efectuada por la autoridad fiscal de la provincia del Neuquén -al pretender gravar los contratos por correspondencia que no se ajustan a los recaudos formales establecidos en el art. 9º, inc. b), acáp. 2) de la ley 23.548- es arbitraria, colisiona con esta dúplica y viola el principio de supremacía sentado por el art. 31 de la Constitución Nacional (cfr. pto. 9.1, fs. 123 vta).

Por lo tanto, solicitó que se declaren erróneos los criterios interpretativos que sigue la demandada sobre el actual texto de los incs. a) y b) del art. 216 del cód. fiscal e inexistente ab initio la obligación contenida en el primer párrafo del inc. c) del art. 4º del decreto provincial 789/98.

Agregó, por último, que la cuestión planteada no puede escindirse de las posturas asumidas por los fiscos de Tierra del Fuego, Chu-

but y Río Negro y que ostensiblemente traducen una expansión de las pretensiones tributarias locales más allá de los límites admitidos por la ley 23.548, susceptible de ser seguida por otras provincias.

Ello configura, en su criterio, una cuestión de gravedad institucional que puede afectar no sólo la economía del sector hidrocarburo y eléctrico, interfiriendo en forma grave con la normal prestación de servicios públicos licenciosos 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 vinculaciones contractuales de la más diversa índole.

IV. A fs. 136/153, la Provincia del Neuquén contestó la demanda y solicitó su rechazo.

Con carácter preliminar, coincidió con la actante en que la oferta motivo de autos es un acto entre presentes y, por lo tanto, no se trata de un contrato por correspondencia (cfr. párr. 2º, fs. 136-137 vta). De ello derivó que la cuestión planteada es abstracta, pues la actora impugnó únicamente la constitucionalidad del inc. a) del art. 216 del cód. fiscal, que se refiere -en forma exclusiva- a los contratos por correspondencia.

A renglón seguido, planteó la incompetencia de la Corte para entender en el asunto, pues consideró que es propio del derecho público local, al cual pertenecen tanto las leyes y convenios y los pactos federales, como el Código Fiscal cuyo alcance se debate en esta instancia.

Negó la existencia de un estado de incertidumbre que habilite la procedencia formal de la acción intentada, puesto que el Fisco provincial no determinó de oficio la deuda correspondiente a la oferta de compra agregada en autos. A mayor abundamiento, aclaró que la cocotratante en la especie (Pluspetrol Exploración y Producción S.A.) pagó la parte proporcional del tributo devengado por la oferta de compra mediante presentación espontánea.

También afirmó que la Comisión Federal de Impuestos constituye la vía apta para dilucidar la cuestión planteada y que la actora intenta someter al juicio de V.E. los criterios de política fiscal del Estado Nacional y las provincias.

Respecto del fondo del planteo, señaló que la caracterización de instrumento que efectúa la ley 23.548, consta de dos elementos: uno formal y otro sustancial.

El formal se refiere a la existencia de una escritura (todo escrito, papel o documento). El restante recaudo alude al contenido del instrumento, que debe revestir los caracteres exteriores de un título jurídico, de manera tal que permita exigir -por sí mismo- el cumplimiento de las obligaciones.

Reconoció que esta caracterización proviene del propio régimen federal y, por lo tanto, toda discusión debe centrarse en estos conceptos, para verificar si la norma tributaria local se opone a ella, o su aplicación refiere a un instrumento, donde no se configura la tipificación legal.

Los fallos, dictados por unanimidad, son un buen augurio para la salud republicana, no sólo por la revitalización de principios constitucionales de larga data, sino también por las circunstancias de que los demandantes, en éstas y otras causas análogas, son empresas multinacionales y empresas privatizadas, que no han gozado, últimamente, de la simpatía oficial. Así, pues, no debiera pasar desapercibido a quienes abogan por la construcción de un poder judicial independiente, que estas empresas han visto reconocido su derecho por la Corte Suprema de una manera profesional, seria e imparcial. En los tiempos que corren, pues, su divulgación resulta oportuna, en tanto que, por lo dicho, los fallos envían una señal positiva que trasciende las atinadas consideraciones técnicas y jurídicas que los sustentan(?).

2 La cuestión litigiosa

En los tres casos se discutía la gravabilidad por el impuesto de sellos de ofertas cursadas por una parte, que fueron aceptadas por la otra de manera tácita.

La tesis provincial había encontrado apoyo principal en el fallo "Solba U.T.E. c. Provincia de Neuquén s/acción procesal administrativa" [ED, 174-407] del Tribunal Superior de la Provincia de Neuquén y en los precedentes de la Comisión Federal de Impuestos recaídos en "Tecna Estudios y Proyectos de Ingeniería c. Provincia del Chubut" y "Cámara de la Industria de Petróleo y Cámara de Empresas Petroleras Argentinas c. Provincia de Tierra del Fuego".

Las empresas demandaron a las provincias mediante acciones declarativas, que debieron superar los obstáculos que, en un principio, se levantaban contra la procedencia de este tipo de acción y sobre la competencia originaria de la Corte Suprema. Finalmente, fue admitida la competen-

(3) Sobre el impuesto de sellos aplicable a los contratos por correspondencia puede consultarse nuestro trabajo "El combate perpetuo. El principio instrumental en el impuesto de sellos y su aplicación a los contratos por correspondencia", publicado en el Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales de marzo de 2000, pág. 37 y en los Anales de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales Período Agosto 1998- Julio 2000, pág. 865 y sigs.

cia originaria y la proponibilidad objetiva de la acción declarativa.

En cuanto al fondo, la Corte Suprema concluyó que esta clase de actos jurídicos no reñía la condición de instrumentación suficiente para declararlos gravados bajo la directriz unificadora prevista en la Ley de Coparticipación Federal, art. 9º, inc. b), apartado II, a la que las provincias, en tanto integrantes de dicha ley-convenio, estaban obligadas a acatar.

El Alto Tribunal se refiere a las ofertas con aceptación tácita, a las que trató en el caso "Shell", como contratos entre presentes, desde que este aspecto no había sido motivo de controversia. En la causa "Transportadora de Gas del Sur", que también se refiere a ofertas con aceptación tácita, pero se invoca, en cambio, la norma referida a los contratos por correspondencia. En ambos casos, se consideró que el principio instrumental no se había verificado.

Resta considerar -porque no fue sometido a juzgamiento- qué sucede con las ofertas que son aceptadas en forma pura y simple, es decir, aquellas en las cuales la carta aceptación de la oferta no la reproduce o no identifica los elementos esenciales, que es la condición para verificar el principio instrumental según los diferentes códigos fiscales.

Por las razones que serán expuestas más abajo, estas aceptaciones tampoco satisfacen el principio instrumental y, por ende, tampoco están alcanzadas.

En uno de estos fallos ("Transportadora de Gas del Sur") se introduce otra cuestión, esta vez referida a la gravabilidad de los contratos suscritos por empresas del Estado que luego se privatizaron mediante la venta de sus acciones. El Fisco provincial invocaba la continuidad societaria y la indiferencia, frente a las leyes de sellos locales, de las exenciones conferidas por las normas federales. Aquí la Corte, a la vez que ratifica la conocida doctrina constitucional de la concurrencia de facultades tributarias, también determina que las normas emitidas por leyes federales o decretos del Poder Ejecutivo Nacional que las reglamentan, constituyen la concreción de la política de Gobierno que excluye al impuesto provincial de sellos que la interfiere.

A continuación analizaremos los principios tributarios que la Corte Suprema ha desarrollado como fundamento de su decisión.

3 El principio instrumental

Las leyes del impuesto de sellos se estructuran sobre el denominado principio instrumental⁽⁴⁾, que en su formulación legal somete a imposición a actos jurídicos instrumentados, con la sola excepción de las denominadas operaciones monetarias.

En términos análogos, con algún ligero matiz, las distintas leyes, siguen la directiva trazada por la Ley de Coparticipación Federal, ley 23.548 (EDLA, 1988-17). Ello traslada a sus textos la noción común de instrumento, que otorga tal carácter a toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos y contratos, con lo cual se satisface el principio de instrumentalidad, siempre y cuando el documento reúna los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro

(4) La doctrina reiteradamente ha tratado de establecer la vinculación entre el principio instrumental y el hecho imponible del gravamen, pudiendo citarse: RAPOPORT, JUAN, *Manual Práctico de la Ley de Sellos Nacional*, Capítulo I: "Disposiciones Generales", Punto 1: "Carácter instrumental del Impuesto de Sellos", pág. 19 y sigs.; BUENOS AIRES, Libro de Edición Argentina, 1952; RABINOVICH, MARQUEL, *Impuesto de Sellos de la Capital Federal y Territorios Nacionales. Exposición y Comentario*, Capítulo IV: "Materia gravable", B: "Cuestiones particulares", pág. 36 y sigs.; BUENOS AIRES, Ediciones de Contabilidad Moderna S.R.L., 1954; DIAZ, VICENTE OSCAR, *Impuesto de Sellos. Aspectos económicos y jurídicos*, Capítulo 1: "Naturaleza del gravamen", pág. 25 y sigs.; BUENOS AIRES, CALLEO S.A.I.C., 1976; GIULIANI FOSBROUCE, CARLOS M. y NAVARRINE, SUSANA C., *Impuestos a la Circulación Económica. Sellos: Principio de Instrumentación*, Buenos Aires, Depalma, 1981 pág. 3 y sigs.; y SOLER, OSVALDO H. y ASOCIADOS: *El Impuesto de Sellos*, Capítulo III, Punto 1.b): "Carácter instrumental", pág. 23 y sigs.; BUENOS AIRES, MACCHI, 1988; SCHINDLER, ANIBAL, *El Impuesto de Sellos de la Provincia de Buenos Aires sobre Operaciones No Instrumentadas*, "Derecho Fiscal", t. XXI, pág. 1263 y sigs.; CUB, AURELIO y OTERO, RAÚL J., *Naturaleza y caracteres del Impuesto de Sellos (Reflexiones en torno al contenido y alcance de las disposiciones que rigen el tributo)*, *Derecho Fiscal*, t. XXIV, pág. 401 y sigs.; MASIAL, HÉCTOR A., *Nuevamente sobre el principio de instrumentación en el Impuesto de Sellos*, *Derecho Fiscal*, t. XXV, pág. 1017 y sigs.; JARACHI, DIEGO, *La instrumentación como requisito para la aplicación del Impuesto de Sellos*, *La Información*, t. XXXVI, pág. 833 y sigs.; ASOREY, RUBÉN O., *El complejo instrumental frente al Impuesto de Sellos*, "La Información", t. XXXIX, pág. 183 y sigs.

El régimen federal —añadió— no exige la firma de todas las partes vinculadas al negocio, ni autenticación alguna, sino que basta sólo el carácter exterior de un título jurídico que permita exigir el cumplimiento de las obligaciones asumidas. Es por ello que, en su criterio, aún todo acto unilateral, entregado a la contraparte, reviste el carácter de título jurídico, cuyo cumplimiento puede ser exigido.

Por último, frente a una eventual sentencia desfavorable a sus intereses, hizo reserva de reclamar al Estado Nacional las pérdidas en la recaudación, con sustento en los compromisos que éste habría asumido en el Pacto Federal para la Producción, el Empleo y el Crecimiento, del 18 de agosto de 1993.

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 oferta de adquisición de petróleo de fs. 7724 (cfr. punto II.1. del escrito de inicio). La acción no sólo se funda en la inconstitucionalidad del inc. a) del art. 216 del cód. fiscal, como sostiene la demandada, sino también en la confrontación de la posición provincial (trascrita en los decretos 786/98, 2823/98 y 3083/98, y en las liquidaciones de fs. 44/99) con la ley de coparticipación federal, así como en la extraterritorialidad del gravamen, violatoria de los arts. 9º, 10, 11, 75, inc. 13, y 126 de la Constitución Nacional.

En este estado, pienso que existe una controversia definida, concreta, real y sustancial —tanto sobre el inc. a) del art. 216 del cód. fiscal como sobre los demás aspectos señalados— que admite remedio específico a través de una decisión de carácter definitivo de V. E., en la cual se evaluará la incidencia o no, en el caso, de la norma atacada (Fallos, 316:1713; 320:1556 y 2851).

A su vez, estimo que las cuestiones en debate no tienen un mero carácter consultivo ni importan una indagación especulativa sino que, antes bien, responden a un caso que busca precaver los efectos de actos en ciernes, como resultan las liquidaciones por diferencias en el impuesto de sellos a favor del fisco provincial, notificadas a través del acta de cierre de verificación impositiva del 9 de mayo de 2000, requerimientos éstos a los que la actora atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal.

Frente a actos tan claros por parte del Fisco provincial, considero que la inexistencia de un posterior procedimiento determinativo de oficio, o el pago parcial del tributo por la cocontratante, no obstan a la procedencia de la vía intentada, conforme con el art. 322 del cód. procesal civil y comercial de la Nación y la reiterada doctrina de V. E. (Fallos, 307:1379; 310:606; 316:2855; 318:2374, entre otros).

VI. En segundo término, sostengo que la excepción de incompetencia, tal como ha sido planteada, no puede ser admitida. Para ello me remito a lo expuesto en el dictamen de la señora procuradora fiscal de fs. 93, en el cual se aclaró que la presente acción declinatoria

corresponde a la competencia originaria del Tribunal *ratione personae*, con independencia del carácter local o federal que adquiriera la materia en litigio (cfr. también Fallos, 323:524, cons. 2º).

Pero, aún 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, conduce a la conclusión de que la afectación del sistema así establecido involucra, en principio, una cuestión constitucional (cfr. consid. 8º).

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, cons. 13).

Por último, y tal como sostuvo al dictaminar *in re* "El Cóndor Empresa de Transportes S.A. c. 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; 270:78; 280:176; 302:63; 308:2356; 310:1074; 314:94 y 240; 313:1892; 316:965, entre muchos otros).

Por ello, tampoco advierto que la competencia de la Comisión Federal de Impuestos desplace a la de V. E. en el caso concreto, toda vez que este organismo será el encargado del régimen de coparticipación federal cuando los reclamos no tienen sustento principal en

las incompatibilidades de la pretensión impositiva provincial con los preceptos constitucionales federales (Fallos, 324:4226, cons. 14), lo cual —se ha visto— ocurre en el *sub lite*.

VII. De la forma en que ha quedado planteada la litis, se desprende que el *thema decidendum* estriba en determinar si la pretensión de la Provincia del Neuquén, de gravar con el impuesto de sellos la oferta de adquisición de petróleo de fs. 7724, se encuentra en pugna con las disposiciones de la ley 23.548 de coparticipación federal y si, en consecuencia, el inc. a) del art. 216 de su cód. fiscal resulta inconstitucional.

Cabe advertir que el abordaje de tales problemas, por este Ministerio Público, ha de ceñirse a la cuestión federal que entraña, sin introducirse en la valoración de hecho y prueba que la rodea.

VIII. V. E. hizo mérito, en diversas oportunidades, de los pactos que constituyen manifestaciones positivas del llamado federalismo de concertación, tendientes a establecer, mediante la participación concurrente del Estado Nacional y de las provincias, un programa destinado a adoptar una política uniforme en beneficio de los intereses nacionales y locales. Así, en Fallos, 322:1781 —con cita de Fallos, 178:9— ponderó la vocación de la Constitución Nacional creadora de "una unidad no por supresión de las provincias... sino por conciliación de la extrema diversidad de situación, riqueza, población y destino de los catorce estados y la creación de un órgano para esa conciliación, para la protección y estímulo de los intereses locales, cuyo conjunto se confunde con la Nación misma", consagrando el principio "hacer un solo país para un solo pueblo".

Desde 1935 hasta 1973, esto es, a partir de la sanción de la ley 12.139, de unificación de impuestos internos, hasta la entrada en vigencia de su similar 20.221 (EDLA, 49-1066), de coparticipación tributaria unificada, la política uniforme evidenciada por las distintas leyes-convenio consistió —fundamentalmente— en coordinar la potestad tributaria nacional y provincial, para evitar los fenómenos de doble imposición vertical que V. E. advirtió en Fallos, 149:260.

Sostuvo allí: "Que no obstante el armónico equilibrio que doctrinariamente presupone el funcionamiento regular de dos soberanías, nacional y provincial, en sus actuaciones respectivas dentro del sistema rentístico de la Constitución, no puede desconocerse que su régimen efectivo determina una doble imposición de gravámenes con la que se afectan en determinadas circunstancias importantes intereses económicos y se originan conflictos de jurisdicciones fiscales que no siempre es dado dirimir con la eficacia debida. De ahí la constante requisición colectiva trascrita en múltiples estudios y proyectos tendientes a la modificación o mejor aplicación del sistema rentístico, iniciativas que abarcan desde la reforma de la Constitución hasta la nacionalización de los impuestos en cuanto a su percepción, a base de coparticipaciones proporcionales y equitativas entre la Nación y los Estados Federales" (consid. 6º).

documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.

Como surge de la dicción literal de las leyes de sellos, la noción de instrumento se refiere a aquéllos categorizados como instrumentos públicos o privados según el derecho común, no sólo porque a su tipicidad se ajusta el hecho imponible, sino porque sólo ellos pueden tener los caracteres del título jurídico autosuficiente para exigir las obligaciones constatadas en el texto. De esta manera, la caracterización fiscal de instrumento no resulta ajena a la provista por el derecho común, toda vez que es el alcance del instrumento público o privado el que adjudica contenido material al principio instrumental.

Se concluye, pues, que no existe un concepto de "instrumento" específico para la ley fiscal que se desvincule o tome distancia de la noción general que proporciona el derecho civil. Antes bien, el presupuesto de hecho generador en este impuesto, de naturaleza formal y objetiva, viene dado —precisamente— por la definición que proporciona el derecho civil, desde que el gravamen asume como presupuesto generador una noción que se nutre de esta rama del derecho. La existencia de un instrumento con aptitud de generar el impuesto surge cada vez que el acto jurídico esté documentado, de forma tal que con la tenencia de ese solo documento el acreedor pueda obligar a su deudor a ejecutar la prestación debida.

Los antecedentes de la reforma introducida a la ley 23.548 dejan en claro que la noción de instrumento fue introducida con un sentido restrictivo, para evitar ciertas interpretaciones extensivas del hecho imponible, que pretendían asignarle al impuesto un contenido conectado con la circulación de riqueza subyacente en los actos y contratos antes que con el instrumento que las refleja.

Igualmente, la exigencia del documento independiente con eficacia de título jurídico autónomo puso un freno a la denominada teoría del complejo instrumental, según la cual el impuesto podía ser legitimado con prescindencia del documento revelador del consentimiento, en tanto se pudiera reconstruir la voluntad contractual a través de un conjunto de actos que aunque insuficientes individualmente considerados, así lo certifiquen en su conjunto.

Modernamente, el impuesto de sellos ha ido encontrando su justificación como un gravamen al tráfico jurídico documentado, que alcanza al negocio jurídico formalizado,

en un instrumento por lo que revela en su interior, que no es otra cosa que la asunción de una capacidad contributiva presunta, insita en la circulación económica de los bienes encausados documentalente.

Ahora, si bien el eje del ensayo legitimador se ha ido desplazando hacia la gravabilidad de aquella capacidad económica implícita, no es menos cierto que el impuesto se aplica al continente y no a su contenido y, por ello mismo, no puede prescindirse del documento que bajo el art. 944 del Código Civil posee aptitud para generar, conservar, mantener, transmitir o extinguir derechos.

De ahí que, apoyados en la doctrina civilista, pueda concluirse que la satisfacción del principio instrumental, a los fines fiscales se presenta cuando se está en presencia de un instrumento público o privado, porque sólo él reúne la condición de título jurídico autosuficiente.

4 El principio instrumental en la ley de coparticipación federal de impuestos

Creemos que luego de exponer la noción de instrumento que fluye de la naturaleza objetiva y formal de un impuesto sustancialmente ligado a la existencia de actos jurídicos documentados, recién entonces se está en condiciones de analizar la preceptiva contenida con sentido uniformador en la ley de coparticipación federal (ley 23.548).

Entre las directrices destinadas a establecer las características que obligatoriamente las legislaciones locales deben atender respecto de los impuestos, se encuentra la contemplada en el actual artículo 9, inciso b, II del régimen vigente, que dice:

"En lo que respecta al impuesto de sellos recaerá 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 21.526 [ED, 51-813].

Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos u operaciones mencionados en la primer parte del párrafo anterior, 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".

Como puede advertirse, la noción de instrumento es en sustancia análoga a la creada por el decreto 9432/44 para los contratos por correspondencia.

Esta disposición fue incorporada por la ley 22.006 [EDLA, 1979-127] con un propósito muy concreto, que fue bien expuesto en los considerandos del Mensaje de Elevación. Allí se sostiene:

En lo que hace a los impuestos que la ley actual cita como "sobre actos, contratos y operaciones", cabe efectuar una aclaración importante:

Tradicionalmente, con anterioridad al régimen actualmente vigente, las normas de la materia hacían referencia al impuesto de sellos.

Al efectuarse la unificación del régimen, por la ley 20.221 [EDLA, 49-1066], se cambió esta denominación —en un exceso de virtuosismo técnico que ha traído problemas en otras normas legislativas— por la de impuestos sobre "actos, contratos y operaciones", que fue una forma elíptica de designar al impuesto de sellos, que recalca y recae sobre "actos, contratos y operaciones a título oneroso, instrumentados".

Esta designación fue tomada por algunas jurisdicciones no como tal, sino como definición de hecho o base imponible. En esta tesitura, y en atención a lo genérico de la expresión, se ha llegado a excesos de imposición que desvirtúan la esencia del régimen de coparticipación, al apartarse de su espíritu. La interpretación casuística de la comentada expresión 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.

El sistema de coparticipación federal de impuestos es, fundamentalmente, un convenio para evitar la doble o múltiple imposición sobre determinadas actividades o, cuando la admite, mitigar sus efectos a límites tolerables de presión tributaria.

Pero tal como resulta ello necesario, es también imprescindible limitar sus alcances al de un impuesto a la instrumentación. Eso se hace en el proyecto adjunto y, asimismo, se prevé un mecanismo para evitar los efectos de la doble o múltiple imposición (destacado propio).

A partir de las reformas dispuestas por la ley 22.006 [EDLA, 1979-127] se intentó —además— introducir una política uniforme adicional: armonizar la configuración técnica de los recursos tributarios reservados a las provincias, en particular los impuestos sobre los ingresos brutos y de sellos, sometiendo a una serie de directrices en cuanto a sus características básicas, a los cuales debían ajustarse las respectivas leyes provinciales que regularan tales gravámenes.

Tales directrices se incluyeron en el capítulo de las entonces vigente ley 20.221, titulado "Obligaciones emergentes del régimen de esta ley", el cual pasó a integrar el capítulo II del actual "Régimen transitorio de distribución de recursos fiscales entre la Nación y las provincias", instituido por la ley 23.548 y actualmente en vigor.

Desde su óptica, la nota de elevación al Poder Ejecutivo, que acompañó el proyecto de la ley 22.006, resulta de fundamental importancia para comprender la nueva política uniforme establecida desde allí y hasta nuestros días.

Reseñó el citado mensaje, que la ley 20.221 —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* (cfr. 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 interpretación casuística de la comentada expresión, añadió, llevaba 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. 25).

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 (cfr. párr. 45);
2. limitar sus alcances al de un impuesto a la instrumentación (cfr. párr. 46);
3. definir el concepto de instrumentación ya que, en la materia, la jurisprudencia de las distintas provincias era disímil (cfr. párr. 47).

La cita, aunque extensa, merece ser recorrida atentamente, porque ella da cuenta de que la noción de instrumento se incorpora para rescatar la esencia del impuesto y colocar un freno a los posibles desbordos de las provincias que se podían ver tentadas a modificar el hecho imponible inducidos por la designación —algo difusa— empleada por la ley 22.021 [EDLA, 1979-139]. De ello se extrae como conclusión que una incorporación tan claramente explicada no puede conferir sustento alguno a la tesis opuesta, que propicia la reconducción del principio instrumental a los contratos celebrados entre personas presentes, dejando fuera de su ámbito a los contratos por correspondencia.

Cabe advertir que algunos códigos mantienen la definición básica del gravamen como aplicable a los "actos", "contratos" u "operaciones" celebrados a título oneroso "instrumentados" sin mencionar su formalización por instrumento público o privado. Como surge de los considerandos transcritos, ello no altera la uniformidad de tratamiento, que naturalmente queda fijado con idéntico alcance⁽⁵⁾.

5 Origen del principio instrumental en los contratos por correspondencia

Antes del año 1944, la ley de sellos vigente en la Capital Federal desde 1923 (ley 11.290) no contemplaba de manera expresa una referencia a los contratos por correspondencia. Sin embargo, la reglamentación (decreto 114.839/37, art. 41, ap.4) asumía implícitamente la existencia de la obligación al establecer el momento de perfeccionamiento del hecho imponible sobre el instrumento de aceptación. Esta defectuosa técnica legislativa había generado muchas dudas en la aplicación de la ley a este tipo de contratos, las que se intentaron salvar con el nuevo texto aprobado por el decreto 9432/44 que consideró expresamente la cuestión⁽⁶⁾.

(5) Los Códigos Fiscales que mencionan la integración del hecho imponible con instrumentos públicos o privados son: Buenos Aires, Corrientes, Formosa, Jujuy, La Pampa, La Rioja, Mendoza, Misiones, Neuquén, Río Negro, San Luis, Santa Cruz, Santiago del Estero, Tierra del Fuego.

Por su parte, los Códigos Fiscales que usan la fórmula "actos, contratos u operaciones a título oneroso instrumentados", sin mencionar instrumentos públicos o privados, pero incorporando la directriz de la Ley de Coparticipación son: Córdoba, Chaco, Entre Ríos, Salta, San Juan, Santa Fe, Tucumán.

El Código Fiscal de Chubut omite toda referencia a la instrumentación, salvo una referencia tangencial en el artículo 155.

(6) El antecedente directo de este artículo es el art. 9º del anteproyecto de Ley de Sellos preparado por la comisión designada al efecto

En consonancia con la nota precedente, el art. 2º de la ley 22.006 sustituyó el inc. b) del art. 9º de la ley 20.221 y, en lo que aquí interesa, dispuso: *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 21.526.*

Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, 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.

Esta redacción —tal como dije— subsiste inalterada a la fecha, al haber sido recogida, bajo idéntico número de artículo, inciso y acápite, por la ley 23.548.

IX. Establecido lo anterior, corresponde analizar ahora si la pretensión de la demandada se ajusta a la política uniforme sentada a partir de 1979.

A través de la propuesta de fs. 7/24, del 4 de marzo de 1997, Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. ofreció a Pluspetrol Exploración y Producción S.A. comprar un volumen de 100 mts. cúbicos, más/menos cinco por ciento (5%) de tolerancia operativa, por día, de petróleo crudo tipo cuenca neuquina, en condición seco-seco a 15,56 °C. Dicha oferta estipulaba —entre otras especificaciones— la vigencia del período de compra (1º de enero a 31 de diciembre de 1997), el punto y las condiciones de entrega, el precio, la calidad, la facturación y las condiciones de pago, el riesgo y la propiedad, las sanciones por incumplimiento, los supuestos de rescisión, la ley aplicable y los domicilios de las partes.

Finalmente, disponía en su último párrafo: *"Esta oferta se considerará aceptada en su totalidad por Uds. al momento en que se efective la primera entrega del petróleo crudo posterior a la recepción del presente"*. En esa misma foja, obra un sello del sector "Seguridad" de Pluspetrol Exploración y Producción S.A., con la leyenda "Recibido" y la fecha 4 de marzo de 1997.

Están de acuerdo las partes en que esta oferta es un acto entre presentes y, por lo tanto, que no se trata de un contrato por correspondencia (conf. 4º y 5º párrafo de fs. 81 por la actora; y párr. 2º de fs. 136 vta. por la demandada). Coincidió con tal calificación, en tan-

El art. 6º dispuso: *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 ellas 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.*

Las demás cartas u otros documentos que sin reunir las condiciones arriba expresadas se refieran a obligaciones o actos preexistentes o a crearse, abonarán el impuesto en el momento de ser presentadas en juicio. En estos casos no se pagará más que un solo impuesto por las cartas que se refieran a la misma obligación.

La cuestión quedaba, pues, zanjada considerando que la carta aceptación que de acuerdo con el texto del artículo revestía los caracteres de documento autosuficiente, con el tiempo, quedaba sujeta al gravamen, mientras que el resto de las aceptaciones que posea un menor nivel de instrumentación sólo se encontraban gravadas al momento de ser presentadas en juicio⁽⁷⁾.

El relato de estos antecedentes nos revela que la noción de instrumento, que como puede advertirse se ha mantenido prácticamente idéntica hasta nuestros días, se incorpora precisamente a raíz de los contratos por correspondencia y con el propósito de establecer las condiciones que requería la carta de aceptación para perfeccionar el hecho imponible. Esta observación, como luego se verá, resulta esencial para descartar la tesis de algunas provincias que sostienen que los contratos por correspondencia escapan al principio de instrumentalidad.

Esta legislación estuvo destinada a influir no sólo las prácticas comerciales que se adecuaron a la nueva modal-

por el Poder Ejecutivo por decreto del 20 de diciembre de 1935. Resulta interesante apreciar el fundamento que se extrajo del informe de la comisión: *"El art. 9º es una disposición imparcial, por cuanto ella se refiere a la instrumentación de los contratos por correspondencia, que tanto conflictos han motivado. Se ha tratado de definir en la forma más ajustada posible los casos en que la correspondencia será considerada instrumento sujeto a impuesto. La redacción de este artículo se ha hecho en base a la jurisprudencia de nuestros tribunales recaída sobre esta clase de contratos y estudiando antecedentes de la legislación extranjera donde se ha presentado igual problema para resolver esta cuestión."*

(7) Se excluyen del gravamen los contratos de venta concertados por comerciantes minoristas siempre que se trate de sucederías con las cuales ello negocian y las ventas sean al contado o a plazo no mayor de treinta días (art. 103, inc. 2º).

to la oferta no ha sido objeto de una respuesta formalizada de manera epistolar, que la acepte en las condiciones señaladas por el art. 216 del céd. fiscal.

Sobre la base de esta tesitura, resulta aplicable a la especie la limitación contenida en la primera parte del acápite II del inc. b) del art. 9º de la ley 23.548 para este tipo de actos, que establece: *"2. En lo que respecta a los impuestos de sellos recaerán sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados..."* (el subrayado me pertenece).

Y para evaluar el cumplimiento de dicha instrumentación resulta menester remitirse a la segunda parte del acápite citado, el cual requiere que el documento 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.

En tales condiciones, pienso que la propuesta de fs. 7/24 no reúne los mencionados caracteres, pues su cumplimiento sólo podrá ser exigido por el oferente si previamente acredita que su cocontratante realizó el acto positivo de aceptación señalado en la misma misiva (primera entrega de petróleo crudo en las condiciones allí fijadas).

Por ello, considero que V.E. debe hacer lugar a la demanda y declarar que la pretensión de la Provincia, de aplicar el impuesto de sellos sobre una oferta de compra que carece de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones en ella plasmadas, se encuentra en pugna con la obligación asumida en el acápite II del inc. b) del art. 9º de la ley 23.548.

X. Es doctrina de V. E. que la obligación de no aplicar gravámenes análogos a los nacionales distribuidos de acuerdo a la ley de coparticipación, es independiente de la referida a las características básicas a las que se deberán ajustar las leyes de impuestos de sellos que dicen las partes del convenio, analizadas en el punto anterior (Fallos, 321:358, con remisión al voto en disidencia emitido en el precedente A.571.XXIII "Alba - Fábrica de Pinturas, Esmaltes y Barnices y otros s/rupta entre la ley 23.548 y la ley 23.658, art. 37", fallado el 23 de febrero de 1995).

De esta forma, a quien pretende que se declare en pugna una ley de impuesto de sellos con el acápite II del inc. b) del art. 9º de la ley 23.548, no es necesario exigirle la alegación o prueba de la superposición entre tal gravamen y los nacionales coparticipables.

Pero una cuando ello no sea necesario, refuerza la inferencia a la que se accede, pues —ante la falta de "instrumento"— la demandada formula, como hipótesis de incidencia, el contrato de venta del petró-

dad a fin de obtener un ahorro legítimo del impuesto, sino también las legislaciones locales, que dictaron leyes de sellos muy similares. Todavía hoy, se mantiene en ciertos códigos el diferimiento del hecho imponible para la carta de aceptación con menor nivel de madurez cuando ella es presentada en juicio. Fue la solución vigente en la ley de la Ciudad de Buenos Aires hasta la derogación de este hecho imponible.

Con el nuevo texto, las dificultades de interpretación parecían superadas, y así lo exteriorizaba la doctrina de aquella época. RABINOVICH, decía que el impuesto se aplicaba a la carta en la cual, al aceptarse una propuesta, se transcriba ésta o sus enunciaciones y elementos esenciales; de ahí sigue que si la carta está concebida, por ejemplo en los siguientes términos: *Con referencia a su atenta carta de fecha tal, cumplo manifestarle que acepto la oferta en las condiciones que formula, no constituye instrumento gravable*⁽⁸⁾.

En la misma línea RAPOPORT indicaba que la carta de aceptación debía *contener indicación expresa de la mercadería objeto del contrato y su precio aunque fuese mencionado sólo su valor unitario*⁽⁹⁾.

BIONDI también concluía en que *una carta que dijera: "...y presto mi conformidad a su oferta formulada en su atenta de fecha XX, número XX, obligándome a cumplirla en todas sus partes..." no sería gravable originariamente, sino en el momento de ser presentada en juicio, ya que de su solo texto no surgen los elementos esenciales del acto, debiendo recurrirse a la carta propuesta*⁽¹⁰⁾.

6 La doctrina de la Corte Suprema

En los tres casos, la Corte Suprema resolvió con un doble razonamiento: a) que la pretensión fiscal contrariaba los propios Códigos Fiscales desde que no había mediado aceptación escrita; y b) que al gravar la oferta con aceptación tácita se contravenía asimismo el orden federal impuesto por el art. 9º, acápite II del inc. b) de la Ley de Coparticipación Federal.

Los fallos fueron precedidos del muy documentado dictamen del doctor Becerra, que reconstruyó los antecedentes

(8) RABINOVICH, MARCOS, *Impuesto de Sellos*, Buenos Aires, Contabilidad Moderna, 1954, pág. 43.

(9) RAPOPORT, JUAN MARIANO, *Manual Práctico de la Ley de Sellos Nacional*, Buenos Aires, 1952, pág. 81.

(10) BIONDI, MARCO, *La Ley Nacional de Sellos*, Buenos Aires, Tipografía Editora Argentina, 1954, pág. 78.

leo, esto es, una operación de transferencia onerosa del dominio de cosa mueble, situada o colocada en el país.

Con este razonamiento, el hecho imponible del gravamen local —en la forma que se pretende su cobro— resulta sustancialmente coincidente, e incluso más amplio y abarcativo, que el correspondiente al impuesto al valor agregado, el cual sólo alcanza este tipo de transferencias cuando el vendedor reviste el carácter de habitualista en las mismas (conf. arts. 1º, inc. a.; 2º, inc. a.; y 4º, inc. a., ley 23.349, L.O. 1997).

Ello encuadra al caso dentro de la previsión del inc. b) del art. 9º de la ley 23.548, por medio del cual la Provincia se obligó a no aplicar gravámenes análogos a los nacionales coparticipables, principio básico que privilegia al legislador, consistente en "la imposibilidad de mantener o establecer impuestos locales sobre la materia imponible sujeta a imposición nacional coparticipable" (nota al Poder Ejecutivo acompañando el proyecto de ley 22.006).

También por lo expuesto, y de considerarse V.E. demostrado que las compras de petróleo que realizó la actora a Pluspetrol Exploración y Producción S.A. se encontraban sujetas al impuesto al valor agregado —extremo en principio corroborado por la cláusula N° 6 de la oferta de fs. 724—, entiendo que debería declarar configurada la hipótesis de doble imposición entre el tributo local y otro nacional coparticipable, reñida con la regla señalada en el párrafo anterior, y hacer lugar a la demanda, conforme la doctrina sentada en Fallos, 308:2153 y 310:1602.

XI. A mayor abundamiento, cabe recordar que el recaudo de la instrumentación, adoptado como política uniforme para la configuración de la hipótesis de incidencia del impuesto de sellos, reconoce amplio andamiaje doctrinario (conf. Rapoport, Juan: "Manual práctico de la ley de sellos nacionales", pág. 19, Libro de Edición Argentina, Buenos Aires, 1952; Rubínovich, Manuel: "Impuesto de sellos en la Capital Federal y Territorios Nacionales. Exposición y comentario", pág. 36, Ediciones de Contabilidad Moderna S.R.L., Buenos Aires, 1954; Giuliani Fournouge, Carlos M. y Navarrine, Susana: "Impuestos a la Circulación Económica. Sellos", pág. 3, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1981, entre otros).

En palabras de Dino Jarach, el principio de instrumentación significa que "no existe impuesto sin que el acto no esté instrumentado", para agregar "no se puede presumir la existencia del instrumento a los efectos de gravar determinado contrato, aun cuando se pruebe que aquel existe" (conf. "Curso Superior de Derecho Tributario", 1º ed., t. II, pág. 452, Buenos Aires, Liceo Profesional Cima, 1957).

y el sentido del citado artículo 9. Las consideraciones del señor Procurador General coincidentes con las expuestas en el punto cuarto de este comentario— fueron receptadas por la Corte Suprema en el considerando cuarto de *Shell*.

En consecuencia, sostuvo en esta causa que la conducta fiscal provincial no se compadecía con los objetivos del federalismo de concertación, desde que:

La propuesta de fs. 724 no reúne los requisitos previstos por la ley toda vez que su cumplimiento sólo podrá ser exigido por el oferente si previamente acredita que su contratante realizó el acto positivo de aceptación señalado en aquella pieza, esto es, la primera entrega de petróleo crudo en las condiciones allí fijadas. Ello revela que la pretensión fiscal es improcedente toda vez que se aplicaría sobre una oferta de compra que carece de la autosuficiencia requerida para el cumplimiento de las obligaciones que la integran, lo que entra en contradicción con el art. 9, acápite II del inc. b de la ley 23.548.

Y agregó: "...que al adherirse por medio de la ley local 1753 sin limitaciones ni reservas (inc. a de dicho artículo) aceptó la definición de instrumento contenida en la ley 23.548, que quedó así incorporada al derecho público local (causa B.1087.XXXVI. "Banco Río de la Plata S.A. c. Pcia. de la Pampa y/o quien resulte responsable", sentencia del 4 de julio de 2003) Por lo tanto, su actual pretensión fiscal contraviene sus propios actos de acatamiento en una conducta que se constituye en menoscabo de la seguridad jurídica y deja de lado la sana doctrina acerca 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).

Por su parte en "YPF" dijo:

A la luz de los antecedentes aportados queda claro que no medió aceptación escrita y tampoco recepción por parte del emisor de la oferta conformada, para luego agregar que las obligaciones contraídas por la provincia al adherirse a la ley 23.548 impiden la aplicación del tributo pretendido.

La referencia a la ausencia de aceptación escrita puede plantear la duda acerca de cómo, en el futuro, puede la Corte Suprema decidir aquellos casos de contratos por correspondencia en que media, como fue expuesto con anterioridad, una aceptación pura y simple. En nuestra opinión, existe un historial muy clara que explica la conexión entre el principio instrumental y las exigencias que debe cumplir el documento que exterioriza la aceptación. Esta

Así también lo interpretó V.E. en Fallos, 302:1116 donde, al autorizar al organismo fiscal a practicar inspecciones para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de una entidad financiera responsable del pago del impuesto de sellos, manifestó que dicha verificación requiere el control de los instrumentos sujetos al gravamen, a lo cual no puede oponerse el secreto bancario establecido por el art. 39 de la ley 21.526 (conf. consid. 5º y 8º).

Tratándose de un sistema politributario, la inteligencia de las leyes que lo constituyen debe tender a su equilibrio y perfección; no puede interpretarse cada ley aisladamente, sino como parte de un conjunto armónico, y cada impuesto debe ser examinado o juzgado, no solamente en sí mismo, sino con relación a los otros impuestos que forman parte del conjunto impositivo (Fallos, 184:5).

Resalta lo anterior pues, al adherir a la ley 23.549 —lo cual hicieron sin limitaciones ni reservas (conf. inc. a., art. 9º)—, las provincias decidieron conservar la percepción del impuesto de sellos, a condición de aplicarlo únicamente sobre aquellos "instrumentos" definidos por el ya citado segundo párrafo del punto 2) del inc. b) del art. 9º.

En tales condiciones, el apartamiento del principio instrumental en que incurre la demandada —y la consecuente doble imposición que genera— altera el equilibrio del régimen de coparticipación, del cual es directa beneficiaria, al recibir los fondos provenientes de la recaudación de sus tributos.

Pienso que la ley 23.548, en cuanto manifestación positiva del llamado federalismo de concertación, une a los estados firmantes en una relación jurídica compuesta por dos partes inseparables: el derecho a recibir una parte del producido de la masa formada por los tributos nacionales coparticipables, en forma diaria y automática (arts. 2º a 7º); y una serie de obligaciones que se aceptan sin limitaciones ni reservas (arts. 8º y 9º).

Si la Provincia del Neuquén, con facultades para adherir o rechazar el régimen, ha elegido la primera opción —circunstancia deliberada, jurídicamente relevante y plenamente eficaz—, no puede luego quebrar sus reglas sin incurrir en contradicción con sus propios actos. Precisamente, si mediante su ley 1753 (BO 01/07/98) adhirió a la ley 23.548 sin limitaciones ni reservas, y aceptó la definición de "instrumento" contenida en esta última, la pretensión fiscal exteriorizada en sus liquidaciones impositivas de fs. 43/49 constituye una conducta incompatible con la asumida anteriormente, que no puede ser aceptada en esta instancia (Fallos, 307:1602; 315:1730).

Una conclusión contraria supondría un serio menoscabo de la seguridad jurídica; valor al que el Tribunal le ha reconocido jerarquía

historia se apoyó, por lo demás, en exigencias del derecho civil y del derecho tributario. De ahí que la Corte Suprema, cuando deba decidir en estas cuestiones, seguramente mantendrá la misma solución que la aplicada en los contratos con aceptación tácita. Y este razonamiento parece anticipado en la causa "Transportadora de Gas del Sur", cuando se sostiene: *las ofertas recibidas por TGS no satisfacen los requisitos necesarios para ser sometidas al pago del impuesto previsto en la propia ley local toda vez que no han sido aceptadas con su firma en prueba de conformidad ni tampoco se han reproducido "sus enunciaciones o elementos esenciales" en otra comunicación de respuesta.*

7 La realidad económica y el impuesto de sellos

Sostuvo la Corte Suprema en "YPF": *en materia de impuesto de sellos dicho principio carece de la relevancia que pueda tener respecto a otros tributos, en razón de que lo que se grava es la instrumentación del acto.*

En pocas palabras ha sido expuesto un principio esencial, que sin embargo, había estado ausente en la doctrina del Alto Tribunal: la relación entre el hecho imponible de este impuesto y el denominado criterio de la realidad económica en la interpretación y aplicación de la ley tributaria⁽¹¹⁾.

Una rápida mirada sobre los criterios de aplicación de la ley tributaria demuestra que se ha convertido en un lugar común recurrir a la "realidad económica" para justificar la potestad calificadora del intérprete cuando existe una pretendida tensión entre la forma y el contenido de un acto jurídico. En esta viciosa práctica mina el desconocimiento y la indiscriminación, porque se mezclan y confunden una gama de conductas que van desde la economía de opción a la defraudación fiscal, pasando por la elusión, fraude de ley, negocio indirecto, negocios anómalos, simulación y abuso de derecho. Los efectos de estas conductas no son los mismos en el plano tributario sustantivo y en derecho tributario sancionador.

Pues bien, el caso sometido al Alto Tribunal no plantea ninguna violencia entre la forma elegida por las partes para instrumentar el negocio y su voluntad real. La forma

constitucional (Fallos, 220:3; 243:465; 251:78; 253:47; 254:62; 316:323; 317:218), 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).

También sobre tales bases entiendo que V.E. deberá hacer lugar a la presente demanda, y declarar que la oferta de compra de fs. 724 no reúne los requisitos establecidos por el acáp. II del inc. b) del art. 9º de la ley 23.548 para ser considerado como "instrumento" sujeto al pago del impuesto de sellos provincial.

XII. La actora solicita, asimismo, la declaración de inconstitucionalidad del inc. a) del art. 216 del cód. fiscal, y de los decretos 786/98, 2823/98 y 3083/98.

Establece el art. 216 del cód. fiscal (ley 874, L.O. 1997): "Será considerado acto sujeto al pago del impuesto aquel que se formalice en forma epistolar, por carta, cable o telegrama, siempre que se verifique cualquiera de las siguientes situaciones:

a) Se acepte 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..."

Estimo oportuno recordar que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto de jerarquía legal constituye la más delicada de las funciones a encomendar a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad que debe ser considerado la última ratio del orden jurídico (Fallos, 302:1149; 303:1708, entre muchos otros), por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocados (conf. doctrina de Fallos, 315:923, *in re* L. 177, L. XXXI, "Lavandera de Rizzi, Silvia c. Instituto Provincial de la Vivienda", sentencia del 17 de marzo de 1998)— y que la colisión con los preceptos y garantías de la Constitución Nacional debe surgir de la ley misma y no de la aplicación irrazonable que de ella se haga en el caso concreto (Fallos, 317:44).

A lo dicho, cabe agregar que, como también lo ha sostenido V.E. (Fallos, 311:1435, consid. 5º —a contrario sensu— y C.1329, L. XXXVI, *in re* "Casime, Carlos Alberto c. Estado Nacional", sentencia del 20 de febrero de 2001 —que remite al dictamen de este Ministerio Público Fiscal—), se configura una causa judicial atinente al control de constitucionalidad de preceptos legales infraconstitucionales, cuya decisión es propia del Poder Judicial, siempre y cuando se produzca un perjuicio concreto al derecho que asiste a quien legítimamente lo invoca.

es perfectamente legítima, responde a su función económica y, como lo demuestran los antecedentes reseñados, está excluida de la directriz federal que receptan los Códigos Fiscales.

Mas como suele ser habitual en las lecturas interesadas de la ley, las provincias insistieron con "la realidad económica", como si su sola mención tuviera el poder de un talismán capaz de justificar el punto de vista propio. Su invocación al caso no puede ser más desacertada toda vez que si existe un impuesto en el cual este principio —hoy tan devaluado en el derecho comparado— no debiera ejercer influencia es, precisamente, un impuesto de naturaleza instrumental como el de sellos. A menos, claro está, que el acto refleje una manifiesta desavenencia con su causa típica, en cuyo caso entonces sí, la voluntad aparente, expresada instrumentalmente en una forma jurídica inadecuada (art. 2º, ley 11.683 —t.o. y sus modificatorias— y sus correlatos provinciales), debería dejar paso a la única y posible calificación del acto que lo reconduzca a su contenido causal bajo las normas del derecho privado⁽¹²⁾.

Como *obiter*, se produjo una ratificación de la muy positiva doctrina que se viene insinuando para poner frenos a los intentos de recalificación de negocios jurídicos bajo la invocación indiscriminada del principio de realidad económica, para llevarlo a un nivel adecuado de compatibilidad con el principio de seguridad jurídica, al que la Corte también le adjudica un valor tutelado constitucionalmente. Se dijo, en la causa YPF 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 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 este tipo⁽¹³⁾.*

Es una frase feliz para cerrar esta nota, porque augura futuros desarrollos sobre una muy necesitada doctrina jurisprudencial que delimite la economía de opción (ahorro legítimo) de la elusión no tolerada por el sistema fiscal y que, como tal, pueda ser reconducida al hecho imponible. ■

(12) Sobre la aplicación del principio calificador en el impuesto de sellos pueden leerse las atinadas observaciones de VICENTE OSCAR DIAZ, en ob. cit., pág. 35 y sigs.

(13) Sobre el tema en general ver consideraciones vertidas por el Dr. AGUSTÍN TORRES en el trabajo titulado *Seguridad jurídica y jurisprudencia tributaria*, publicado en este Suplemento Tributario del 28 de noviembre de 2002.

(11) Sobre el tema, ver TARISTANO, ALBERTO, en el punto 73 c) La realidad económica y el impuesto de sellos en *Interpretación de la ley tributaria. Tratado de Tributación*, "Derecho Tributario", Buenos Aires, Astrea, 2003, t. I, pág. 472 y sigs.

En este entendimiento, por la forma como han quedado planteadas las posiciones de las partes y la manera en que se propicia su solución, nada exhibe la norma transcrita que ocasiona un perjuicio concreto al derecho del actor, en forma tal de habilitar el control de constitucionalidad que pretende.

En efecto, como ya fue señalado, existe acuerdo entre las partes en cuanto a que la oferta de fs. 7/24 es un acto entre presentes y, por lo tanto, que no se trata de un contrato por correspondencia, calificación en la que coincide. Por tal motivo, resultan inaplicables al caso las previsiones del inc. a) del art. 216 del cód. fiscal, que regula los supuestos de ofertas aceptadas mediante una respuesta formalizada de manera epistolar, reproduciendo totalmente la propuesta, o sus enunciaciones, o elementos esenciales, que permitan determinar el objeto del contrato.

Idéntica conclusión se impone respecto de la tacha impetrada a los decretos provinciales 786/98, 2823/98 y 3083/98.

Mediante el primero de los citados, el Poder Ejecutivo Provincial estableció un régimen de exención parcial frente al impuesto de sellos para los contratos de compraventa de petróleo crudo y gas natural, celebrados o a celebrarse, y no abonado a la fecha de su publicación (conf. arts. 1º y 3º). Al mismo tiempo, dispuso un régimen opcional de ingreso del tributo, en forma mensual o de contado (art. 2º) y la exención de la solidaridad prevista en los arts. 18 y 225 del cód. fiscal, para las empresas que se acogieran a sus disposiciones, respecto de los contratos vigentes a la fecha de su publicación (27 de marzo de 1998).

El segundo de los nombrados modificó parcialmente las disposiciones del decreto 786/98 y, por último, su similar 3083/98 solo prorrogó—hasta el 8 de octubre de 1998—el plazo para el acogimiento al régimen.

En estas condiciones, no advierto la manera en que los citados dispositivos perjudican—o benefician—al actor, quien no se ha acogido a sus estipulaciones y, en consecuencia, no le resultan aplicables.

El ejercicio de la función jurisdiccional requiere que los litigantes demuestren la existencia de un perjuicio—la afectación de un interés jurídicamente protegido—, de orden personal, particularizado, concreto y además susceptible de tratamiento judicial, recaudos que han de ser examinados con particular rigor cuando se pretende debatir la constitucionalidad de un acto celebrado por alguno de los otros poderes del Estado (Fallos, 321:1252).

Ante la falta de demostración de tal perjuicio, con los requisitos señalados en el párrafo anterior, considero que se impone el rechazo de la solicitud de declaración de inconstitucionalidad, tanto del art. 216 del cód. fiscal, como de los decretos 786/98, 2823/98 y 3083/98.

Por último, y en atención a la forma como se dictamina, los restantes agravios vinculados con la extraterritorialidad del tributo provincial devienen—en mi parecer—abstractos.

XIII. Por lo expuesto, pienso que corresponde hacer lugar parcialmente a la demanda, con la salvedad expuesta en el acápite XII. Mayo 8 de 2003. — Nicolás Eduardo Becerra.

Buenos Aires, 15 de abril de 2004. — Vistos los autos: "Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c. Neuquén, Provincia del s/acción de inconstitucionalidad", de los que

Resulta: I. A fs. 52/91 Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. inicia demanda declarativa de certeza contra la Provincia del Neuquén en los términos del art. 322 del cód. procesal civil y comercial de la Nación.

Tras sostener que el caso corresponde a la competencia originaria del Tribunal y que la situación planteada justifica la procedencia de la vía intentada, se refiere a los hechos que dan origen al litigio. Expone que contrató la compra de petróleo con la empresa Pluspetrol Exploración y Producción S.A. y que el 4 de marzo de 1997 emitió la respectiva oferta por escrito, que ese mismo día personal de la citada empresa la recibió sin manifestar conformidad y que, posteriormente, la vendedora entregó los bienes requeridos, lo que se interpretó como una aceptación de hecho. Cabe consignar—afirma— que la oferta había previsto que el acto de entrega del material tendría esos efectos al expresar: "Esta oferta se considerará aceptada en su totalidad por Uds. a partir del momento en que se efectivice la primera entrega de petróleo crudo posterior a la recepción de la presente" y agrega que nunca recibió respuesta ni documento alguno que instrumentase la aceptación, la que surge típicamente de la conducta observada por la vendedora. Ante la inexistencia de un instrumento contractual, dice que se abstuvo de tributar el impuesto de sellos provincial por considerar no verificada la exigencia del art. 9º, inc. b), ap. II, de la ley 23.548 [EDLA, 1988-17] de coparticipación federal de impuestos.

Expresa que la provincia demandada ha adoptado oficialmente la tesitura de que este tipo de operaciones sea gravado mediante el impuesto de sellos y así se desprende del art. 216 de su cód. fiscal.

Ello implica—dice la actora—no respetar las condiciones mínimas de instrumentación y autosuficiencia que impone la ley de coparticipación, lo que convierte a ese tributo en un impuesto sobre la mera venta de hidrocarburos que se superpone con el que grava al valor agregado, por lo que deviene ilegítimo. Adicionalmente, sostiene, con esta actitud fiscal se produce la extraterritorialidad del im-

puesto, violatoria de los arts. 9º, 10, 11, 75, incs. 13 y 126 de la Constitución Nacional, por la falta del vínculo necesario de dicho contrato con la jurisdicción provincial ya que se concluyó fuera de la provincia, las partes se domicilian en Buenos Aires, y tanto las entregas como los pagos se realizan fuera del ámbito de la Provincia del Neuquén. El único vínculo es la meramente posible (pero no necesaria) y circunstancial producción del petróleo adquirido en su territorio.

La contradicción que se plantea entre lo dispuesto en la ley de coparticipación y las normas de la Constitución Nacional y la pretensión fiscal local crea la falta de certeza respecto del alcance de la obligación impositiva que estaría a su cargo que, resultaría inconstitucional (art. 216, cód. fiscal, decretos 786/98, 2823/98 y 3083/98).

Agrega que la vendedora optó finalmente por acogerse al régimen de presentación espontánea establecido en los decretos citados, liberando su responsabilidad frente a la provincia pero denunciando la existencia del contrato, admitiendo su gravabilidad y poniendo a la actora ante el perjuicio actual de incrementar sustancialmente sus propias previsiones contables por contingencias impositivas y la posibilidad de tener que responder ante la provincia en el marco de un juicio ejecutivo. Recuerda en ese sentido el trámite de verificación iniciado por las autoridades fiscales provinciales.

Califica luego al impuesto de sellos de anacrónico y señala como prueba de ello su derogación casi total en el orden nacional dispuesta por el decreto 114/93, la invitación del Gobierno de la Nación hecha a las provincias en tal sentido y el compromiso asumido por casi todas éstas en el llamado Pacto Federal para la Producción, el Empleo y el Crecimiento de fecha 12 de agosto de 1993.

Entiende que el caso corresponde a la competencia originaria del Tribunal, defiende la procedencia de la acción declarativa y se refiere a la condición esencial de la instrumentación para la aplicación del impuesto de sellos, principio que es recogido en el art. 9º, inc. b), ap. II, de la ley 23.548. Ese requisito indispensable—afirma— no está presente en el contrato que da origen al litigio y los únicos documentos existentes son la oferta de compra emitida unilateralmente por la actora y la copia simple de ésta recibida por la vendedora, que no importa voluntad declarada de su parte ya que sólo media la mera recepción con un sello de una mesa de entradas.

Crítica la postura que extiende ilegítimamente los alcances del impuesto a situaciones no instrumentadas y se refiere a la teoría de la realidad económica y la elusión respecto de los tributos formales. Asimismo, señala la necesidad de interpretar rectamente la ley 23.548 y destaca que el contrato que celebró no es un contrato por correspondencia sino entre presentes que no está instrumentado por faltar la declaración de la voluntad de la vendedora. Pide la citación como tercero del Estado Nacional.

II. En su presentación de fs. 104/125 el Estado Nacional se refiere a las características del impuesto cuestionado y a las restricciones que a su respecto contiene la ley 23.548. Analiza los alcances del Código Fiscal provincial y la interpretación que ha merecido por parte del Superior Tribunal de la provincia demandada en la causa "Solba UTB c. Provincia del Neuquén s/acción procesal administrativa" [ED, 174-407].

También hace mérito de las opiniones de la doctrina y de la sostenida por el Ente Nacional Regulador del Gas (ENARGAS), y concluye en que la pretensión fiscal provincial es arbitraria toda vez que no se ajusta a los recaudos exigidos por la ley 23.548 (art. 9º, inc. 6º, acáp. II). Por ello entiende que son equivocados los criterios interpretativos que sigue la demandada respecto de los incs. a) y b) del art. 216 del cód. fiscal e inexistente la obligación contenida en el párr. 1º del inc. c) del art. 4º del decreto 789/88. Por último, destaca que la actitud impositiva seguida, apartada de lo dispuesto por la ley 23.548, puede ser adoptada por otras provincias, lo que hace que el caso constituya una cuestión de gravedad institucional.

III. A fs. 136/153 contesta la Provincia del Neuquén. En primer término realiza una negativa de carácter general y, tras coincidir con la actora en que el contrato de que se trata es un contrato entre pres-ntes, pasó a revisar las cuestiones propuestas en la demanda.

Dice que la actora solicita la declaración de inconstitucionalidad del art. 216, inc. a) del cód. fiscal y, de manera subsidiaria, la de los decretos 786/98, 2823/98 y 3083/98. De tal manera, plantea cuestiones propias del derecho público local al que pertenecen tanto el Código Fiscal, cuyas disposiciones se impugnan, como las leyes convenio y los pactos federales, lo que excluye la competencia originaria del Tribunal.

Afirma que las autoridades provinciales no han determinado de oficio la deuda correspondiente a la oferta de compra y que la cocontratante Pluspetrol Exploración y Producción S.A. pagó la parte proporcional del tributo mediante una presentación espontánea. Niega, por ello, la existencia de un estado de incertidumbre que habilite la procedencia de la vía declarativa. La cuestión suscitada—agrega—es materia propia de la Comisión Federal de Impuestos.

En cuanto al fondo de la cuestión, afirma que la calificación de instrumento que se desprende de la ley 23.548 permite considerar que consta de dos elementos: uno de naturaleza sustancial y otro formal. El primero se refiere al contenido del instrumento, que debe revestir los caracteres exteriores de un título jurídico de manera tal que permita exigir—por sí mismo—el cumplimiento de las obligaciones respectivas. El formal, en cambio, alude a la existencia de una escritura (todo escrito, papel o documento).

Esta comprensión—admite—proviene del régimen federal y, por ello, la discusión debe basarse en esos dos conceptos para comprobar si la norma local se opone a ellos, o su aplicación se refiere a un "instrumento" en donde no se da la tipificación legal. A su juicio, ese régimen federal no exige la firma de todas las partes vinculadas al negocio, ni autenticación alguna, sino que sólo basta el carácter exterior de un título jurídico que autorice a exigir el cumplimiento de las obligaciones asumidas. De tal manera, todo acto, aunque sea unilateral, entregado a la contraparte, asume aquel carácter.

Por último, deja a salvo su derecho a reclamar al Estado Nacional ante cualquier decisión desfavorable, para lo cual invoca las obligaciones que aquél habría asumido en el llamado Pacto Federal para la Producción, el Empleo y el Crecimiento.

Considerando: 1º Que corresponde, en primer lugar, resolver las defensas planteadas por la Provincia del Neuquén acerca de la procedencia de la acción declarativa y la competencia del Tribunal.

2º Que la demanda de la actora se funda en la inconstitucionalidad del inc. b) del art. 216 del cód. fiscal, en la oposición existente entre esa norma y los decretos 786/98, 2823/98 y 3083/98 y la ley de coparticipación federal, así como en la extraterritorialidad del tributo que vulnera expresas disposiciones de la Constitución Nacional (arts. 9º, 10, 11, 75, inc. 13 y 126). Cuestiona así la pretensión fiscal de la provincia evidenciada en las liquidaciones notificadas por medio del acta de cierre de verificación impositiva del 9 de mayo de 2000 (fs. 44/49). En tales condiciones, resulta claro que las cuestiones en debate responden a un caso que tiende a preservar a la parte del resultado de actos en ciernes, lo que elimina la posibilidad de atribuir al reclamo un mero carácter especulativo (Fallos, 310:606; 316:2855; 318:2374, entre otros).

3º Que en oportunidad de dictaminar en la materia, el señor Procurador General sostuvo la competencia de esta Corte en razón de las personas en litigio habida cuenta de la citación como tercero del Estado Nacional (ver fs. 93) y para ello recordó precedentes que consagraron ese principio. Cabe señalar, asimismo, que la actora ha invocado en apoyo de su tesitura lo dispuesto en el art. 9º, inc. b), ap. II, de la ley 23.548, lo que acuerda nuevos fundamentos a aquel criterio. En efecto, este Tribunal ha resuelto en Fallos, 324:4226 que el nuevo rango asignado a la coparticipación federal en el texto reformado de 1994 lleva a concluir que está en debate una cuestión que involucra aspectos de la Constitución Nacional. Sobre la base de las consideraciones allí vertidas, a las que cabe remitir en razón de brevedad, corresponde desestimar la incompetencia alegada.

4º Que la demanda fiscal de la provincia debe ser examinada en el marco del sistema impositivo nacional, orientado ya desde hace décadas a manifestarse en el llamado federalismo de concertación, inspirado en la búsqueda de un régimen concurrente en el cual las potestades provinciales y nacionales se unan en el objetivo superior de lograr una política uniforme en beneficio de los intereses del Estado Nacional y de las provincias. Esa fórmula—ha dicho el Tribunal en Fallos, 178-9—recoge la vocación de la Constitución Nacional creadora de "una unidad no por supresión de las provincias... sino por conciliación de la extrema diversidad de situación, riqueza, población y destino de los catorce estados y la creación de un órgano para esa conciliación, para la protección y estímulo de los intereses locales, cuyo conjunto se confunde con la Nación misma". Se trataba, recordaba el Tribunal en Fallos: 322:1781 y en esa visión integrativa, de consagrar el principio de "hacer un solo país para un solo pueblo".

Esa preocupación, que recuerda el dictamen del señor Procurador General, trasuntada en la ley 12.139 de unifi-

cación de impuestos internos y en sucesivas disposiciones hasta la entrada en vigencia de la ley 20.221 [ED, 49-1066], procuró coordinar las facultades tributarias locales con las nacionales para evitar la doble imposición, cuyas consecuencias negativas ya se habían reconocido en Fallos, 149:260 en términos elocuentes. Allí se dijo: "Que no obstante el armónico equilibrio que doctrinariamente presupone el funcionamiento regular de dos soberanías, nacional y provincial, en sus actuaciones respectivas dentro del sistema rentístico de la Constitución, no puede desconocerse que su régimen efectivo determina una doble imposición de gravámenes con la que se afectan en determinadas circunstancias importantes intereses económicos y se originan conflictos de jurisdicciones fiscales que no siempre es dado dirimir con la eficacia debida. De ahí la constante requisición colectiva traducida en múltiples estudios y proyectos tendientes a la modificación o mejor aplicación del sistema rentístico, iniciativas que abarcan desde la reforma de la Constitución hasta la nacionalización de los impuestos en cuanto a su percepción, a base de coparticipaciones proporcionales y equitativas entre la Nación y los Estados Federales" (consid. 6°).

Por su parte, las reformas dispuestas por la ley 22.006 [EDLA, 1979-127] tendieron a ahondar en ese objetivo procurando extender la política uniforme a la armonización de la configuración técnica de los medios tributarios reservados a las provincias, en particular en materia de ingresos brutos y de sellos. Como lo destaca el dictamen ya citado, la nota de elevación al Poder Ejecutivo que acompañó al proyecto precisó los pasos necesarios para diseñar la nueva política uniforme establecida desde entonces.

En la específica materia que atañe al presente caso, el mensaje objetaba la denominación "impuestos sobre actos, contratos y operaciones" utilizada para designar al tributo que recae sobre "actos, contratos y operaciones a título oneroso, instrumentadas" (conf. párr. 22), con la cual se reemplazaba a la ortodoxa calificación de impuesto de sellos. Se señalaba, asimismo, que esa definición había provocado equívocos interpretativos que desvirtuaban los fines del sistema. Para prevenir esos efectos negativos, se introdujeron algunas reformas básicas, como el retorno a la denominación tradicional de impuesto de sellos (párr. 45), la limitación de sus alcances en los casos de instrumentación (párr. 46), y se definió este último concepto no siempre igualmente caracterizado (párr. 47).

Estas anunciadas reformas se concretaron en la redacción del art. 2° de la ley -que sustituyó al inc. b) del art. 9° de la ley 20.221- que se expresa así: "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 21.526 [ED, 71-813]. Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, 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". Esta redacción ha sido recogida, con idéntico número de artículo, inciso y acápite, por la ley 23.548 y por consiguiente incorporada al derecho local.

5° Que corresponde ahora verificar si la conducta fiscal provincial resulta compatible con esa política de uniformidad, esto es, si se compeadece con los objetivos del federalismo de concertación.

Para ello, es necesario estudiar las características del vínculo contractual que unió a la actora con su cocontratante Pluspetrol Exploración y Producción S.A. Como se advierte en la propuesta que corre en copia de fs. 7 a 24, Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. ofreció comprar un volumen de 100 mts. cúbicos, más/menos cinco por ciento (5%) de tolerancia operativa, por día, de petróleo crudo tipo cuenca neuquina, en condición seco-seco a 15,56°C. Dicha oferta estipulaba -entre otras especificaciones- la vigencia del período de compra (1° de enero al 31 de diciembre de 1997), el punto y las condiciones de entrega, el precio, la calidad, la facturación y las condiciones de pago, el riesgo y la propiedad, las sanciones por incumplimiento, los supuestos de rescisión, la ley aplicable y los domicilios de las partes.

Finalmente -recuerda el dictamen del señor Procurador General- disponía en su último párrafo: "Esta oferta se considerará aceptada en su totalidad por Uds. a partir del momento en que se efective la primera entrega del petró-

leo crudo posterior a la recepción del presente". En esa misma foja obra un sello del sector "Seguridad" de Pluspetrol Exploración y Producción S.A., con leyenda "Recibido" y la fecha 4 de marzo de 1997.

Cabe consignar que no existe controversia entre las partes en el sentido de que se trata de un contrato entre presentes, lo que excluye su sometimiento al supuesto contemplado en el art. 216 del cód. fiscal (ley 874), que se refiere a los contratos por correspondencia. En tales términos resulta aplicable el ya citado art. 2°, inc. b, de la ley de coparticipación 23.548, que recoge -como se vio- un precepto similar de su antecedente, la ley 22.006. A la luz de tales conceptos cabe concluir que la propuesta de fs. 7/24 no reúne los requisitos previstos por la ley toda vez que su cumplimiento sólo podrá ser exigido por el oferente si previamente acredita que su cocontratante realizó el acto positivo de aceptación señalado en aquella pieza, esto es, la primera entrega de petróleo crudo en las condiciones allí fijadas. Ello revela que la pretensión fiscal es improcedente toda vez que se aplicaría sobre una oferta de compra que carece de la autosuficiencia requerida para el cumplimiento de las obligaciones que la integran, lo que entra en contradicción con el art. 9°, acáp. II del inc. b de la ley 23.548.

6° Que, habida cuenta de la finalidad unificadora que trasunta las normas nacionales citadas precedentes, es oportuno señalar que, desde antiguo, esta Corte ha definido el criterio interpretativo que debe presidir la consideración de las leyes que rigen un sistema polirributario. Así, en Fallos, 184:5 dijo que "debe tender al equilibrio y perfección del mismo; no puede interpretarse cada ley aisladamente, sino como parte de un conjunto armónico, y cada impuesto debe ser examinado o juzgado, no solamente por sí mismo, sino con relación a los otros impuestos que forman parte del conjunto impositivo". De tal manera -decía ese precedente- aquella interpretación "debe tender a que todos los impuestos se armonicen y llenen el fin para el que han sido creados". Se trata, en suma, de la cohesión racional del sistema.

En ese marco conceptual se inscriben los propósitos enunciados en la ley 23.548, que une a los estados que la suscribieron en un plexo jurídico de derechos y obligaciones, las cuales están enunciadas, en lo que respecta a las provincias, en el art. 9°. Tal situación se configura en el caso respecto de la demandada, que al adherirse por medio de la ley local 1753 sin limitaciones ni reservas (inc. a) de dicho artículo) aceptó la definición de instrumento contenida en la ley 23.548, que quedó así incorporada al derecho público local (causa B.1087.XXXVI. "Banco Río de la Plata S.A. c. Provincia de La Pampa y/o quien resulte responsable" sentencia del 4 de julio de 2003 [ED, 204-489]). Por lo tanto, su actual pretensión fiscal contraviene sus propios actos de acatamiento en una conducta que se constituye en menoscabo de la seguridad jurídica y deja de lado la sana doctrina acerca 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).

7° Que, por último, y en lo que atañe a la inconstitucionalidad atribuida al inc. a del art. 216 del cód. fiscal y a los decretos 786/98, 2823/98 y 3083/98, cabe concluir que tales disposiciones no resultan aplicables al caso. En cuanto a la primera norma por cuanto regula los contratos por correspondencia, que no es la situación de autos, y en cuanto a las restantes porque contemplan un sistema de exenciones a las que la actora no se ha acogido. Ello indica la falta de interés jurídico suficiente de su parte en lograr tal declaración.

Por ello, y de conformidad con lo dictaminado por el señor Procurador General, se decide: Hacer lugar parcialmente a la demanda seguida por Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. contra la Provincia del Neuquén; declarar la improcedencia de la pretensión fiscal de la demandada con relación al contrato objeto del litigio y rechazarla en lo que respecta a la inconstitucionalidad del inc. a) del art. 216 del cód. fiscal y de los decretos locales 786/98, 2823/98 y 3083/98. Con costas a la demandada (art. 68, cód. procesal civil y comerc. al de la Nación). Teniendo en cuenta la labor desarrollada en el principal y de conformidad con lo dispuesto por los arts. 6°, incs. a), b), c) y d); 9°, 37 y 38 de la ley 21.83E [EDLA, 1978-290], modificada por la ley 24.432 [EDLA, 1995-A-57], se regulan los honorarios de los doctores A. B. R. M. E. y C. H. M., en conjunto, por la dirección letrada y representación de la actora. Notifíquese y, oportunamente, archívese. - Enrique S. Petracchi. - Augusto C. Belluscio. - Carlos S. Fayt. - Antonio Boggiano. - Adolfo R. Vázquez. - Juan C. Maqueda. - E. Raúl Zaffaroni.

Impuestos:

Lev provincial: condiciones de gravabilidad de los contratos entre ausentes; Ley de Coparticipación Federal; principio instrumental; impuesto de sellos; realidad económica; inaplicabilidad.

1 - El art. 12 de la 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. Tal situación no aparece configurada en el caso toda vez que la nota enviada no permite tener por cumplida esa exigencia. En efecto la destinataria recibió la carta enviada por la actora y la suscribió al sólo efecto de su identificación. Ni esta comunicación ni las dirigidas a las restantes oferentes debían ser consideradas como aceptación en los términos de la propuesta adjunta. A la luz de los antecedentes aportados queda claro que no medió aceptación escrita y tampoco recepción por parte del emisor de la oferta conformada.

2 - Por lo demás, las obligaciones contraídas por las provincias al adherirse a la ley 23.548 impiden la aplicación del tributo pretendido. El op. 2° del inc. b) del art. 9° de la ley 23.548 establece las obligaciones básicas a las que deben ajustarse su conducta fiscal las partes del convenio.

3 - Que en cuanto al principio de realidad económica al que apela la demandada para demostrar la gravabilidad del acto y denunciar la conducta elusiva de la actora, hasta 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; 315:1115) es el mejor sistema para evitar eventuales maniobras de este tipo. Por lo demás, en materia de impuesto de sellos dicho principio carece de la relevancia que pueda tener respecto a otros tributos, en razón de que lo que se gravaba es la instrumentación del acto. A.T.

52.673 - CS; abril 15-2004. - Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. c. Tierra del Fuego, Provincia de s/acción declarativa de Inconstitucionalidad.

DICTAMEN DEL PROCURADOR GENERAL DE LA NACIÓN. - J. 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 del cód. procesal civil y comercial de la Nación (CPCCN).

Explicó que el 5 de enero de 1995 -junto con Bidas S.A.P.L.C., Bidas Austral S.A. y Chawco 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 en relación a todos los oferentes, si la destinataria deposita un mil dólares estadounidenses en la cuenta bancaria allí señalada, dentro de los siete días corridos de la fecha de emisión.

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

1. Aceptó recibir -en sus oficinas de Vancouver- de la referida carta del 5 de enero de 1995;

2. Adosó una copia de la propuesta de venta de gas oportunamente recibida, suscripta al sólo 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 de enero de 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 intentó 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 de enero de 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, y -al mismo tiempo- se contradice con las obligaciones asumidas por la Provincia en la ley de coparticipación federal vigente (23.548).

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 del 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.