

Procuración General de la Nación

Suprema Corte :

- I -

A fs. 256/272 vta. de los autos principales (a los que se referirán las demás citas, salvo aclaración en contrario), el Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Córdoba, al confirmar la sentencia de la instancia anterior, rechazó la demanda contencioso administrativa promovida por Juan Minetti S.A. contra esa provincia y, en consecuencia, dejó firme la resolución PFD 45/2005 del Director de la Policía Fiscal de la Secretaría de Ingresos Públicos provincial, del 16 de marzo de 2005. Por medio de ese acto determinativo de oficio se había establecido el impuesto de sellos debido por un contrato entre la actora y Holderbank Administración y Asesoría S.A. (Holderbank, en adelante), concluido el 18 de diciembre de 1998, para la asistencia técnica y transferencia de tecnología, con más los recargos y la multa por la falta de pago oportuno de la obligación.

Para así resolver, en primer lugar consideró que las partes están contestes en que se trata de un contrato realizado por correspondencia. En efecto, señaló que Holderbank había enviado primeramente una propuesta por escrito a la actora el 7 de diciembre de 1998, fechada en Suiza, en la cual indicaba que, en caso de no recibir manifestación en contrario por parte de Juan Minetti S.A., la oferta se consideraría aceptada con la realización del primer pago de la regalía allí prevista.

Agregó que la actora respondió el 18 de diciembre de ese año, enviando la "carta de notificación de recepción de la oferta" (la "carta", en adelante), en la que transcribió toda la propuesta recibida, pero agregando un último párrafo en el que señalaba que esa misiva no implicaba aceptación de la oferta. Así las cosas -sostuvo el tribunal apelado- la discrepancia surgía en torno al acto de perfeccionamiento del contrato, ya que para la actora fue el primer pago de la regalía, pero para el Fisco lo era la remisión de esa "carta".

Tras citar los artículos pertinentes del Código Fiscal que sientan el principio de instrumentalidad para el gravamen en discusión, expresó que, a pesar de lo manifestado en el párrafo final de la "carta", la actora omitió hacer referencia a las formas tácitas de aceptación de los contratos. Coincidió con la sentencia de la instancia anterior en cuanto a que surgían manifiestas contradicciones entre lo sustentado por la actora y el texto de dicha "carta", que tornaba necesario interpretar los términos utilizados por los contratantes más allá de su literalidad.

Entre otras cosas, destacó que el contrato se proponía con fecha de vigencia a partir del 1° de enero de 1999, y que las regalías de los dos primeros años de su vigor se devengarían en forma trimestral, debiendo ser abonadas dentro de los treinta días del vencimiento de cada lapso. Añadió que, en la "carta", Juan Minetti S.A. omitió hacer toda referencia sobre la forma de aceptación tácita. De allí que se colija que el primer pago de la regalía, acaecido el 30 de julio de 1999, no puede ser considerado como un acto de aceptación, sino de cumplimiento o ejecución del negocio jurídico celebrado por los contratantes.

Por todo lo expuesto, expresó que la "carta" configura el hecho imponible del impuesto, tal como lo prescribe el art. 190 del Código Fiscal, en cuanto grava la correspondencia en la cual se transcriba la propuesta aceptada, verificándose así el requisito de instrumentación del art. 189 de ese cuerpo legal.

- II -

Disconforme, la actora interpuso el recurso extraordinario obrante a fs. 274/293, cuyo rechazo (ver fs. 312/318 vta.) dio origen a la presente queja.

Puso de relieve que la "carta" remitida a Holderbank tuvo por objeto notificarle la recepción de su oferta anterior, la cual transcribió al solo efecto de su identificación, pero indicando que ello no implicaba que la hubiere aceptado, dado que la propuesta aún estaba bajo su estudio.

En tales condiciones, insistió en que se hallaban frente a un contrato celebrado entre ausentes, tácitamente aceptado, cuya existencia y virtualidad no es objeto de controversia por nadie, pero sin que exista "instrumento" gravable para la ley provincial. Por ello, arguyó que la pretensión fiscal de la demandada conlleva una violación del principio de legalidad tributaria.

Añadió que, paralelamente, la pretensión fiscal viola el art. 9°, inc. b), ap. 2°, de la ley de coparticipación federal de impuestos, dado que se ha desconocido su directriz unificadora y la definición allí contenida del "instrumento" gravado por el impuesto de sellos.

Es por ello que no sólo se halla involucrada una cuestión federal, sino que además la sentencia resulta criticable bajo el prisma de la doctrina de la arbitrariedad.

Procuración General de la Nación

- III -

Si bien, en principio, lo decidido conduce al examen de cuestiones de derecho público local, ajenas como regla general a esta instancia extraordinaria (Fallos: 275:133), en virtud del debido respeto a las facultades de las provincias para darse sus propias instituciones y regirse por ellas (art. 5° de la Constitución Nacional), opino que en el caso existe cuestión federal bastante para apartarse de ella, porque la resolución que es objeto del presente recurso de hecho ha incurrido, a mi juicio, en arbitrariedad, al apartarse palmariamente de lo estatuido por las normas aplicables, en violación al principio de reserva de ley tributaria (art. 17 de la Carta Magna), tal como expongo *infra*.

- IV -

De la forma en que ha quedado planteada la *litis*, se desprende que el *thema decidendum* estriba en determinar si la "carta" enviada por la actora a Holderbank, fechada en Buenos Aires el 18 de diciembre de 1998 (cuya copia obra a fs. 58/70 del expte. administrativo n° 0034-026400/2002, agregado por cuerda a la presente queja), se encuentra alcanzada por el impuesto de sellos provincial.

En ella, en su parte final, luego de la transcripción de las trece cláusulas de la propuesta inicial realizada por su contraparte el 7 de ese mes, se insertó una leyenda que dice: "La presente carta no implica aceptación. En la actualidad dicha propuesta se encuentra siendo analizada" (subrayado añadido).

Tanto las partes como el tribunal apelado están de acuerdo en que la propuesta fue, finalmente, aceptada de manera tácita, y que existe un vínculo contractual que las une. Es más, observo que el razonamiento que trasunta la sentencia recurrida (en especial en sus puntos 9 a 12) está enderezado a demostrar la existencia de un vínculo contractual, sus características esenciales y accesorias, cual si se tratase la presente de una controversia sobre la vigencia o la propia existencia del acuerdo, pero sin reparar en que el meollo del asunto estriba en determinar, pura y exclusivamente, si del texto de la "carta" surgía, indubitadamente, la existencia de un vínculo contractual.

En ese orden de ideas, y contrariamente a lo sostenido en las instancias anteriores, pienso que la "carta" *sub examine* carece de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones en ella plasmadas. Para ratificar lo expuesto, basta con observar que con ella sola es imposible tener por aceptada la oferta y, por ende, configurado el

contrato, y que si hubiera alguna discrepancia sobre tal punto -el que es ajeno a la *litis*, insisto-se requeriría -tal como lo hicieron las instancias anteriores, de forma innecesaria ya que ello no era objeto de controversia- de la acreditación de otros extremos, como por ejemplo la demostración de que fue finalmente admitida por la cocontratante por otros actos -como por ejemplo, el pago de la regalía-, para tenerlo por perfeccionado.

En efecto, toda vez que en la "carta" se hizo constar, expresamente, que su remisión no implicaba aceptación de la oferta del 7 de diciembre anterior, no puede tenerse a dicha misiva como configuradora, *per se*, del vínculo aludido.

Así las cosas, tengo para mí que la determinación impositiva practicada por el fisco local se halla en contravención a lo dispuesto por los arts. 189, 190 y cc. del Código Fiscal y al apartado 2º del inc. b) del art. 9 de la ley 23.548, los cuales exigen que el "instrumento" gravado revista los caracteres de un título jurídico con el que se pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones "sin necesidad de otro documento" (arg. de Fallos: 327:1051, 1083 y 1108; 331:2685, pronunciamientos donde el Tribunal hizo suyos los razonamientos vertidos en sendos dictámenes de este Ministerio Público).

Considero, entonces, que la sentencia yerra en el estudio de la cuestión disputada pues, apartándose de las reglas aplicables, se ve necesitada de recurrir a otros elementos -ajenos a la misiva que se pretende gravar-, y aplicar una serie de razones fundadas en la realidad de los hechos (sobre si la fecha del vínculo es anterior al primer pago de las regalías; a la naturaleza del contrato de transferencia de tecnología, a supuestas contradicciones en el texto de la "carta"; etc.), para demostrar la existencia de una relación contractual -lo cual, valga reiterarlo otra vez más, nunca estuvo en discusión- pero que no conduce a poner en evidencia el acaecimiento del hecho imponible sino, por el contrario, prueba la carencia de un instrumento único que resulte gravable por el impuesto de sellos en los términos expuestos (cfr. dictamen de este Ministerio Público *in re* B.1087, L.XXXVI "Banco Río de la Plata S.A. c/Provincia de La Pampa y/o quien resulte responsable", del 3 de julio de 2002; a cuyos fundamentos V.E. remitió en su sentencia del 4 de julio de 2003, Fallos: 326:2164).

Estimo que no es ocioso recordar que, tal como afirmó el Tribunal recientemente, el 27 de abril del corriente año, en el considerando 36 de la causa L.1.798, XXXVIII, "Línea 22 S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa", con relación al criterio de la realidad económica -a cuyos criterios, en definitiva, recurrió la sentencia apelada aunque sin invocarlos expresamente- "*es preciso puntualizar que en materia de impuesto de*

Procuración General de la Nación

sellos dicho principio carece de la relevancia que puede tener respecto a otros tributos, en razón de que lo que se grava es la instrumentación del acto (Fallos: 327:1108). No puede soslayarse que ambos conceptos, impuestos de sellos y realidad económica responden en esencia a dos segmentos distintos en el campo jurídico: el primero el del mundo de las formas y el segundo el de la sustancia. Si bien el concepto de la realidad económica suministra un criterio interpretativo determinante en el derecho tributario, en el impuesto de sellos cabe reconocerle una muy limitada aplicación. Ello es así pues se trata de un típico tributo de formalización que incide sobre el documento”.


En tales condiciones, es mi parecer que el pronunciamiento recurrido no se ajusta a derecho, en los términos de la conocida doctrina de V.E. sobre arbitrariedad de sentencias, ya que se ha apartado de la letra de las normas que rigen el criterio de instrumentalidad e importa, desde mi óptica, violar tanto el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 4º y 17 de la Carta Magna) como asimismo el derecho de propiedad privada (conf. doctr. de Fallos: 248:482; 312:912; 316:2329; 323:2256, entre otros).

- V -

Por lo expuesto, y para la hipótesis de que V.E. considere que la “carta” del 18 de diciembre de 1998 aquí estudiada no constituye un “instrumento” sujeto al pago del impuesto de sellos provincial, en los términos antes reseñados, entiendo que corresponderá declarar formalmente admisible el presente recurso de hecho, revocar la sentencia apelada, y ordenar que, por quien corresponda, se dicte una nueva conforme a derecho.

Buenos Aires, 28 de octubre de 2010

ES COPIA LAURA M. MONTI


ADRIANA N. MARCHISIO
Prosecretaría Administrativa
Procuración General de la Nación
75-710