

Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

-I-

Telefónica Móviles Argentina S.A. (TMA en adelante), en su condición de titular de licencias otorgadas por el Estado Nacional para la prestación de los servicios de comunicaciones móviles, promueve la acción prevista en el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, contra la Provincia de Tucumán, a fin de obtener que se declare la invalidez e inconstitucionalidad de la pretensión fiscal de dicha provincia de gravar con el impuesto de sellos las solicitudes de servicios firmadas por los usuarios o clientes de TMA entre los meses de enero de 2005 y septiembre de 2009.

La actitud del fisco local -explica- resulta improcedente en tanto reclama el pago del gravamen respecto de solicitudes de servicios que no son instrumentos a los efectos de la citada gabela en tanto carecen de la firma del aceptante y, además, no son autosuficientes en los términos de la legislación provincial y federal.

También cuestiona el proceder de la provincia en tanto -según afirma- los documentos no produjeron efectos en su jurisdicción, por lo que pretende gravar una capacidad contributiva o manifestación de riqueza que se obtuvo fuera de sus límites territoriales, lo que resulta contrario a lo dispuesto por el art. 75, inc. 15, y 126 de la Constitución Nacional.

Por otro lado, añade que la pretensión de la demandada desconoce la prohibición fijada en los arts. 9°, 10 y 11 de la Constitución Nacional en la medida que el gravamen

exigido supone el establecimiento de una aduana interior al comercio o al servicio de telecomunicaciones que presta la actora.

Ello es así pues, según su parecer, al pretender aplicar el impuesto de sellos respecto de documentos que no revisten la naturaleza jurídica de instrumento gravado conforme a la normativa provincial, el fisco local introduce limitaciones a la circulación, recepción o realización de llamadas de clientes de TMA que residen en la mencionada provincia.

Además, sostiene que el tributo reclamado viola el art. 75, inc. 13, de la Carta Magna pues obstaculiza y perturba la actividad comercial interjurisdiccional que desarrolla TMA.

Agrega, a continuación, que la pretensión de la Provincia de Tucumán resulta contraria al principio de reserva de ley en materia tributaria, en la medida en que exige el pago del impuesto de sellos respecto de documentos que no cumplen con los requisitos fijados en el código fiscal local.

Asimismo, según su criterio, los actos que impugna infringen las disposiciones de la ley 19.798 conforme a las cuales las provincias y municipalidades tienen prohibido suspender, obstaculizar o paralizar las obras o los servicios de jurisdicción nacional, tal como acontece en el *sub lite*.

Finalmente, solicita que se dicte una medida cautelar de no innovar por la cual se le ordene a la accionada abstenerse de perseguir el cobro de ese gravamen.

-II-

A fs. 157/158, V.E. -de conformidad con el dictamen de este Ministerio Público de fs. 152- declara que la causa

Procuración General de la Nación

corresponde a su competencia originaria y corre traslado de la demanda a la Provincia de Tucumán. En el mismo acto, concede la medida cautelar solicitada.

-III-

A fs. 194/201, la Provincia de Tucumán contesta demanda y solicita su rechazo.

En primer lugar, esgrime la ausencia de los requisitos formales para la viabilidad de la acción declarativa intentada toda vez que, según expresa, la actora incumplió la obligación contenida en el art. 144 del Código Tributario local que establece como requisito, para que el contribuyente pueda promover una demanda, el previo pago de las obligaciones tributarias exigidas.

Con relación al fondo del asunto, señala que el accionante formalizó, en el marco de la ley provincial 8520, un plan de facilidades de pago. Tal actitud, expone, implica un allanamiento incondicional del contribuyente y el desistimiento a toda acción o derecho, incluso el de repetición y prescripción respecto de toda obligación tributaria. Teniendo en cuenta dicha circunstancia -sostiene- los planteos formulados por TMA deben ser desestimados.

Agrega que la determinación de la deuda efectuada por el fisco resulta ajustada a derecho. Expone que en el sub examine se ha perfeccionado, ante cada suscripción de solicitudes de servicios, un acto jurídico que resulta alcanzado por el impuesto de sellos.

Manifiesta que ello es así, pues las solicitudes de servicios contienen todos los elementos requeridos para ser

considerados "instrumentos" en los términos de la legislación provincial y nacional. En tal orden de ideas, destaca que los mencionados documentos constituyen típicos contratos de adhesión, pues son formularios preimpresos cuyas cláusulas han sido redactadas por una de las partes, la actora, limitándose los clientes o usuarios a aceptar o rechazar el contrato en su integridad.

Explica que la falta de la firma en las solicitudes de servicio por parte de TMA resulta indiferente, ya que cuentan con el membrete de la sociedad y una serie de datos que permiten su identificación. Además dichos documentos se encuentran en poder de la empresa por lo que puede completarlos en cualquier momento.

-IV-

Pienso que V.E. sigue teniendo competencia para entender en el presente, a tenor de lo dictaminado por este Ministerio Público a fs. 152.

-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 reclamo fiscal de la Provincia de Tucumán respecto del impuesto de sellos por las solicitudes de servicio suscriptas por sus usuarios o clientes.

Al respecto, no es ocioso recordar que la declaración de certeza, en tanto no tenga carácter simplemente consultivo, no importe una indagación meramente especulativa y responda a un "caso" que busque precaver los efectos de un acto en ciernes al

Procuración General de la Nación

que atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal, constituye "causa" en los términos de la Ley Fundamental (Fallos: 308:2569; 310:606 y 977; 311:421, entre otros).

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

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

En efecto, el acta de deuda A 975-2010, confirmada por la resolución D 63-2012 dictada por Director General de Rentas, evidencia una actividad estatal explícita dirigida al cobro del tributo, con entidad suficiente, en mi parecer, para sumir a la actora en un "estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y modalidad de una relación jurídica", entendiéndose por tal aquella que es "concreta" al momento de dictarse el fallo.

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

La demandada sostiene también que es obligatorio el previo pago del tributo como condición para discutir en sede judicial su legitimidad. Sin embargo, como claramente advirtió V.E. en el citado precedente de Fallos: 310:606 (cons. 5°), la admisión de que concurren en la especie los presupuestos de la acción meramente declarativa, en especial el estado de incertidumbre respecto de los alcances de la relación jurídica concreta y del interés suficiente en el accionante, constituye el primer obstáculo a la viabilidad de la defensa. En efecto, dentro de ese marco, la exigencia del pago previo de lo que es el objeto de la discusión -en la forma requerida por el art. 144 del Código Tributario provincial como condición para el acceso a la instancia judicial (ley 5.121)- implicaría desconocer la necesidad de tutela judicial inmediata que, en casos como el presente, tiende a dilucidar el estado de falta de certeza entre el contribuyente que cuestiona la actitud de la provincia y esta última.

Por otro lado, cabe destacar que la Provincia de Tucumán, en su contestación de demanda, señaló que la actora formalizó, en el marco de la ley provincial 8.520, un plan de facilidades de pago que, según su postura, implicó un desistimiento y la renuncia a toda acción o derecho. Sin embargo, TMA negó tal extremo, sin que la demandada -quien alegó su existencia- haya acreditado su acaecimiento (vgr. mediante la presentación en autos del formulario de acogimiento correspondiente).

Por lo dicho en este acápite, considero que se han cumplido todos los requisitos fijados por el art. 322 del código de forma para la procedencia formal de la acción intentada.

Procuración General de la Nación

-VI-

Despejado lo anterior, creo oportuno poner de manifiesto que, como surge de las constancias de la causa, no son objeto de controversia los siguientes puntos: 1) que la Provincia de Tucumán pretende gravar con su impuesto de sellos las solicitudes de servicios firmadas por potenciales usuarios o clientes de TMA; 2) que dichos documentos sólo fueron suscriptos por esos solicitantes; y, 3) que, concordantemente, TMA no ha rubricado esas propuestas en prueba de aceptación.

-VII-

En estos términos, corresponde estudiar si las solicitudes mencionadas constituyen "instrumentos" que puedan ser gravados con el impuesto de sellos tal como lo pretende la demandada.

Para ello, es menester comenzar puntualizando que la ley federal de coparticipación 23.548 -al igual que la anterior 20.221, reformada por la 22.006- estableció una serie de obligaciones a la que deben sujetarse las provincias -y la Nación en lo pertinente- con el fin de obtener el armónico funcionamiento del sistema de distribución de competencias tributarias y lograr un reparto equitativo del producido de los impuestos nacionales que integran dicho mecanismo.

En lo relativo al impuesto de sellos, en el art. 9º, inc. b, ap. II, la citada ley preceptúa que las provincias que adhieran a ella, si establecen ese tributo, deberán hacerlo recaer sólo 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 las entidades financieras reguladas por la ley 21.526.

Al respecto, ha señalado el Tribunal, en Fallos: 321:358, que la inclusión de esta norma en el capítulo de la ley 23.548 titulado "Obligaciones emergentes del régimen de esta ley", tiene la finalidad autónoma de evitar la regulación dispar del impuesto en las diversas jurisdicciones. Y agregó que la *ratio legis* inspiradora de la fijación original de las pautas caracterizadoras de los gravámenes estuvo orientada a restringir dentro de cauces uniformes el ejercicio del poder tributario local, para obtener un mínimo de homogeneidad en la imposición autorizada, y que también se tuvo en miras evitar anticipadamente, por medio de dicho marco regulatorio, la eventual superposición del impuesto de sellos con otros tributos nacionales coparticipados.

El concepto de "instrumento", a los fines de este impuesto, queda definido en la mencionada ley 23.548 en el ap. II, del inc. b, del art. 9º, al señalar que "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". Cabe destacar que la Provincia de Tucumán adhirió a los términos de la ley nacional 23.548 mediante la norma local 5.928.

Procuración General de la Nación

El recaudo de la instrumentación, adoptado como política uniforme para la configuración de la hipótesis de incidencia del impuesto de sellos, reconoce amplio andamiaje doctrinal. 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 aquél existe" (cfr. "Curso Superior de Derecho Tributario", 1ª Edición, Tomo II, p. 452, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1957).

Como indiqué anteriormente, en el *sub lite*, la demandada pretende aplicar el impuesto de sellos a las solicitudes de servicios suscriptas únicamente por los usuarios o clientes de TMA. Cabe señalar que mediante dichos documentos los firmantes solicitan a la actora la prestación del servicio de comunicaciones móviles (SCM) de conformidad con los términos y las condiciones que allí se enuncian. En lo que aquí interesa, la cláusula 3.4 señala "el cliente toma conocimiento y acepta que Movistar ... llevará a cabo un análisis de la calificación crediticia del cliente, por lo que Movistar se reserva el derecho de no aceptar la contratación del SCM en las modalidades requeridas si el cliente no calificare crediticiamente..." (v. fs. 6 vta.).

Sentado lo anterior, considero que las solicitudes de servicios no reúnen los requisitos y caracteres exigidos por la ley de coparticipación federal en cuanto a la configuración del "instrumento" que resulta gravable por el impuesto de sellos. Ello es evidente pues, mediante ellas, los firmantes únicamente solicitan a TMA la prestación del servicio de comunicaciones

móviles. Por ende, no puede sostenerse que dichos documentos revistan los caracteres exteriores de un "título jurídico" con el cual se pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones allí pactadas, por lo que resulta imposible tener por configurado el contrato.

Para ratificar lo expuesto basta con observar que, si hubiere alguna discrepancia entre las partes con relación al vínculo que una de ellas alegase que las une, se requeriría de la acreditación de otros extremos, como por ejemplo la demostración de que la solicitud fue finalmente admitida por TMA, para tenerla por perfeccionada.

En otras palabras, la mera solicitud del servicio de comunicaciones móviles firmada únicamente por los usuarios no configura por sí ningún "instrumento", que pueda ser gravado por el citado tributo.

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 solicitudes de servicio que carecen de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones en ellas plasmadas "*sin necesidad de otro documento*" se encuentra en pugna con la obligación asumida en el acápite II del inc. b) del art. 9° de la citada ley 23.548 y con el artículo 235 del código tributario local.

Entiendo que en nada mejoran la postura del Fisco provincial sus argumentos tendientes a probar la existencia de un conjunto instrumental, o bien el efectivo cumplimiento del contrato. Todos estos razonamientos concluyen en la existencia misma de los convenios cuya gravabilidad pretende, supuesto que no se ha discutido ya que ambas partes están contestes en ello;

Procuración General de la Nación

mas esa conclusión no demuestra que exista, precisamente, el hecho imponible del gravamen que, en este caso, sería el "instrumento" con los requisitos establecidos en la citada ley-convenio 23.548. Como sostuvo este Ministerio Público en el dictamen en la causa de Fallos: 326:2164, in re "Banco Río de la Plata S.A. v. Provincia de La Pampa", a cuyos fundamentos se remitió el Tribunal en su sentencia del 4 de julio de 2003, todos esos extremos y razones alegadas por la provincia en defensa de su pretensión fiscal involucran una sumatoria de diversos elementos que no lleva a demostrar la existencia 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.

Finalmente, la forma como aquí se dictamina torna, en mi parecer, inoficioso el examen de los restantes agravios de la actora.

-VIII-

Por ello, opino que corresponde hacer lugar a la demanda.

Buenos Aires, *21* de junio de 2016.

ES COPIA

LAURA M. MONTI


ADRIANA N. MARCHISIO
Subsecretaria Administrativa
Procuración General de la Nación