

Suprema Corte :

- I -

A fs. 154/165, la Sala Primera de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Mendoza, al hacer lugar parcialmente a la acción procesal administrativa interpuesta por Astra C.A.P.S.A. -hoy Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. (Y.P.F., en adelante)-, confirmó la determinación impositiva recurrida, excepto en lo atinente a los intereses y las multas.

Para así resolver, consideró que los hechos impositivos cuyo encuadre jurídico se controvierte se rigen por lo establecido en los arts. 201 y 204 del Código Fiscal de la Provincia (t.o. 1993), que gravan los actos, contratos y operaciones realizadas en forma epistolar desde el momento en que se formule la aceptación de la oferta, siempre que se reproduzca totalmente la propuesta o sus enunciaciones o elementos esenciales que permitan determinar el objeto del contrato.

En tales condiciones, afirmó que las misivas obrantes en el expediente administrativo contienen enunciaciones que no dejan lugar a dudas sobre la individualización de las ofertas con las cuales se integran pues -aunque en idioma inglés- ambas notas hacen referencia a que se acepta la oferta e individualizan el número de la carta, su fecha de emisión y de recepción (“*We hereby accept your offer note EP 94/1328 dated June 29 th, 1994*”; “*We hereby accept your offer note EP 94/1407 dated September 30 th, 1994*”).

Por último, también sostuvo que la interpretación propuesta por el contribuyente orilla peligrosamente en el concepto de fraude a la ley en su versión tradicional y resulta contraria a los precedentes de la propia Corte provincial y de otros Superiores Tribunales locales.

- II -

Disconforme, la actora interpuso el recurso extraordinario obrante a fs. 374/415, cuyo rechazo por el *a quo* a fs. 428/429 dio origen a la presente queja.

Destacó que, mientras el art. 204 del Código Fiscal requiere que la respuesta contenga enunciaciones o elementos que permitan “*determinar el objeto*” de la oferta, la recurrida sólo exige que aquellos posibiliten su “*identificación*”. Añadió que las notas de aceptación *sub examine* permiten identificar las respectivas propuestas, pero de ellas no puede inferirse el objeto del contrato, requisito exigido por la norma para su sujeción al tributo.

Por ello, denunció que la sentencia no constituye una derivación razonada del derecho vigente con arreglo a las circunstancias del caso, lo cual la descalifica como acto jurisdiccional válido.

Agregó, también, que se ha desconocido la directiz unificadora de la ley de coparticipación federal y la definición allí contenida del “*instrumento*” gravado por el impuesto de sellos, con afectación de los principios constitucionales de legalidad, seguridad jurídica y razonabilidad.

- III -

A fs. 489/525, la Provincia de Mendoza comunicó que la actora había abonado el impuesto de sellos cuestionado en autos, por lo que solicitó se la tuviera por desistida tácitamente del recurso extraordinario interpuesto.

De esta presentación se confirió traslado a la recurrente, quien se opuso a lo pretendido por su contraparte y señaló que de las propias constancias aportadas por la Provincia surge que el impuesto de sellos aquí reclamado no fue incluido en el Acta Acuerdo del 9 de septiembre de 2003.

- IV -

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 la provincias para darse sus propias instituciones y regirse por ellas (art. 5º 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 Carga Magna), tal como expongo *infra*.

- V -

De la forma en que ha quedado planteada la *litis*, se desprende que el *thema decidendum* estriba en determinar si las notas de aceptación obrantes a fs. 65 y 84 del expediente administrativo N° 0014-D-95-91278 -cuyo texto reproduje anteriormente- se encuentran alcanzadas por el impuesto de sellos provincial.

Frente a la presentación de la Provincia a fs. 489/525 y su respuesta por la contraria, observo -contrariamente a lo esgrimido por la primera- que el impuesto de sellos correspondiente a los contratos objeto de este pleito no ha sido incluido en el Acta Acuerdo del 9 de septiembre de 2003, razón por la cual considero que los agravios de la actora son actuales y bastantes para la procedencia del recurso (Fallos: 279:30; 292:589; 290:329; 293:163, entre otros).

Al tratarse de un medio epistolar de concertación, resulta aplicable -como sostiene la recurrida y acepta el apelante- el art. 204 del Código Fiscal (ley 4362, t.o. en 1993), el cual establece que los actos, contratos y operaciones realizados por este medio estarán sujetos al pago del impuesto desde el momento en que se formule la aceptación de la oferta, siempre que se verifiquen cualquiera de las siguientes condiciones:

- a) sea aceptada por carta, cable, telegrama, fax o cualquier otro medio idóneo que reproduzca totalmente la propuesta o sus enunciaciones o elementos esenciales que permitan determinar el objeto del contrato,
- b) sea aceptada la propuesta, pedido o presupuestos mediante la firma de su destinatario.

En este orden de ideas, pienso que -contrariamente a lo afirmado por el *a quo*- la misiva que contiene la aceptación de una oferta que únicamente identifica con su número, fecha de emisión y recepción, no cumple los requisitos y caracteres exigidos por las normas reguladoras para configurar un “*instrumento*” sujeto al impuesto de sellos.

Ello es así pues, si bien el número de la oferta, su fecha de emisión y recepción, permitirían eventualmente su individualización, tales elementos son insuficientes para “*determinar el objeto del contrato*”, en la forma como lo requiere el art. 204 del Código Fiscal.

Para ratificar lo expuesto, basta con observar que con la sola misiva de aceptación es imposible requerir de prestación alguna, situación que obliga a recurrir a la correspondiente propuesta, en contravención a lo dispuesto por el art. 202 del Código Fiscal y al apartado 2) 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*” (dictamen de este Ministerio Público in re Y.352, XXXV, “Transportadora de Gas del Sur S.A. c/ Santa Cruz, Provincia de”, del 20 de mayo de 2003, pto. VIII).

Considero, entonces, que la sentencia yerra en su análisis pues, apartándose de las reglas aplicables, se ve necesitada de recurrir a la propuesta individualizada en la aceptación para construir un conjunto instrumental que acredita la existencia de una relación

contractual -lo cual, valga aclararlo, nunca estuvo en discusión- pero que no conduce a demostrar 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).

En tales condiciones, es mi parecer que el pronunciamiento recurrido no resulta ajustado 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).

- VI -

Por lo expuesto, opino que debe hacerse lugar al presente recurso de hecho, revocar la sentencia de fs. 154/165 en cuanto fue materia de recurso extraordinario y devolver las actuaciones para que, por quien corresponda, se dicte una nueva acorde con lo aquí dictaminado.

Buenos Aires, 3 de agosto de 2005.-

RICARDO O. BAUSSET.-

ES COPIA