

Procuración General de la Nación

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

- I -

A fs. 259/273, Esso Petrolera Argentina S.R.L. (anteriormente, Esso S.A.P.A.) promovió demanda declarativa de certeza contra la provincia de Entre Ríos, en los términos del art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación (CPCCN), a fin de que V.E. declare que las veintitrés (23) ofertas que en copia certificada obran a fs. 40/210 no se encuentran alcanzadas por el impuesto de sellos.

Explicó que esas propuestas le fueron dirigidas a Esso S.A.P.A. para que suministre y abastezca a sus remitentes con productos combustibles, lubricantes y anexos para el automotor y que ella las aceptó tácitamente, al no emitir respuesta en contrario dentro del plazo fijado a tal efecto en la misiva.

La operatoria así descripta, en su criterio, no cumple con el requisito de instrumentación consagrado en el art. 170, segundo párrafo, del Código Fiscal (decreto ley 6505, ratificado por ley 7495, t.o. 2000), ni tampoco con el art. 174 de esa norma, referido a los elementos que debe reunir la formalización epistolar para su sujeción a la gabela.

En tales condiciones, consideró que la pretensión de cobro provincial transgrede el principio de legalidad tributaria y afecta -en forma directa e inmediata- el art. 9º, inc. b), de la ley de coparticipación, en cuanto prohíbe gravar la materia imponible de los impuestos federales coparticipados con otros locales análogos.

Por último, solicitó la intervención del Estado Nacional como tercero, en los términos del art. 94 y 339 del CPCCN.

- II -

A fs. 295/328, el Estado Nacional respondió su ci-

tación como tercero.

En su concepto, la interpretación efectuada por la autoridad fiscal de la Provincia de Entre Ríos es arbitraria, colisiona con el art. 9º, inc. b), acápite 2), de la ley 23.548 y viola el principio de supremacía sentado por el art. 31 de la Constitución Nacional (cfr. pto. 10.1, fs. 325 vta.).

Por lo tanto, solicitó que se declaren erróneos los criterios interpretativos que sigue la demandada sobre el texto de los arts. 170; 174 y concordantes del Código Fiscal, que pudieran haber llevado a la autoridad tributaria a considerar exigible el impuesto con relación a los actos señalados en la demanda.

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

- III -

A fs. 330/339, la Provincia de Entre Ríos contestó la demanda y solicitó su rechazo.

En primer término, atacó la procedencia formal de la acción. En ese orden, esgrimió que no existe estado de incertidumbre, pues la actora ha omitido el pago del impuesto de sellos por la actividad que desarrolla desde hace varios años. Añadió, asimismo, que las vías recursivas previstas en el Código Fiscal y en la ley 7495 (t.o. por decreto 2093/00) son más idóneas para cuestionar la pretensión provincial que esta acción declarativa.

En cuanto al fondo del asunto, indicó que la accio-

Procuración General de la Nación

nante no ha demostrado que se verifique un fenómeno de doble imposición, con sus requisitos de idéntico presupuesto de hecho, que origine obligaciones tributarias en varios Estados, por análogo tributo y similar período o evento.

Destacó que todos los elementos del hecho imponible están acreditados en autos por el reconocimiento expreso del contribuyente, excepto el de instrumentación formal, que es el que pretende desvirtuar o desconocer a los fines de su atipicidad fiscal.

Sin embargo, resaltó que aquel elemento también se encuentra presente, pues la oferta quedó indudablemente consolidada como contrato al cumplirse la condición constitutiva de derechos por expiración del plazo que la destinataria poseía para su rechazo.

Por ello, concluyó que los instrumentos constituyen verdaderos documentos de los que se infiere el acuerdo de voluntad común entre las partes respecto de un negocio comercial determinado, aptos para su sujeción al impuesto de sellos.

- IV -

No es ocioso recordar que la declaración de certeza, en tanto no tenga carácter simplemente consultivo, no importe una indagación meramente especulativa y responda a un "caso" que busque precaver los efectos de un acto en ciernes, al que se 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, considero que se encuentran reunidos los requisitos establecidos por el art. 322 del CPCCN, pues ha mediado una actividad de la Dirección General de Rentas de la demandada, dirigida a la "percepción" del impuesto que estima adeudado (conf. fs. 37/39), como im-

plícitamente lo ha reconocido el Tribunal al dictar en autos la medida cautelar del 24 de octubre de 2002. Esta actividad sumió a la actora en un "estado de incertidumbre sobre la existencia, alcance y modalidad de una relación jurídica", entendiéndose por tal a aquella que es "concreta" al momento de dictarse el fallo (Fallos: 310:606; 311:421).

Como claramente advirtió V.E. en Fallos: 310:606 (cons. 5º), 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 intentada por la demandada.

En efecto, dentro de ese marco, la exigencia del pago previo de lo que constituye el objeto de la discusión -en la forma requerida por el art. 100, primer párrafo in fine, del Código Fiscal (decreto ley 6505, ratificado por ley 7495, t.o. por decreto 2093/00) como condición para interponer el recurso de apelación ante el Ministerio de Hacienda, Economía y Obras Públicas- implicaría desconocer la necesidad de tutela judicial inmediata que, en casos como el presente, tiende a dilucidar el estado de falta de certeza entre el contribuyente que cuestiona la actitud del Estado y este último.

Por otra parte, no puede obviarse que la presente demanda corresponde a la competencia originaria del Tribunal, que -por provenir de la Constitución- no puede quedar subordinada al cumplimiento de los requisitos exigidos por las leyes locales (Fallos: 323:1206, cons. 2º, entre otros).

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

- V -

Procuración General de la Nación

El thema decidendum, entonces, estriba en determinar si la pretensión de la Provincia de Entre Ríos, de gravar con su impuesto de sellos las ofertas de fs. 40/210, se encuentra en pugna con las disposiciones de la ley de coparticipación federal Nº 23.548.

En ellas, diferentes sujetos propusieron a Esso S.A.P.A. que les suministre y abastezca productos combustibles, lubricantes y anexos para el automotor, estipulando -entre otras cláusulas- la vigencia, las obligaciones de ambas partes y las causales de resolución del contrato.

En las notas se consigna que la oferta habría de considerarse aceptada:

- de no mediar oposición escrita de Esso S.A.P.A. dentro de un determinado lapso a contar desde su recepción (cfr. fs. 42; 47; 51; 55; 60; 101; 108; 118; 130; 136; 140; 146; 152; 157; 164; 170; 176; 182; 188; 194; 203 y 209).
- con la primera entrega de producto que realice Esso S.A.P.A. (fs. 66; 75 y 92).

En tales condiciones, pienso que las misivas sub examine carecen de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones en ella plasmadas y, por ende, que la pretensión tributaria provincial se encuentra en pugna con la obligación asumida en el acápite II del inc. b) del art. 9º de la ley 23.548. Para sostener esta postura, me remito a los fundamentos brindados por V.E. en Fallos: 327:1051, 1083, 1108 y en G.515, L.XXXV, "Gas Natural Ban S.A. y otro c/Neuquén, Provincia del s/acción declarativa", sentencia del 27 de septiembre de 2005, en cuanto fueren aplicables al sub judice.

Por ello, considero que debe hacerse lugar a la demanda y declarar que la pretensión de la Provincia de Entre Ríos, de aplicar su impuesto de sellos sobre las propuestas de

fs. 40/210, se encuentra en pugna con la obligación asumida en el acápite II del inc. b) del art. 9º de la ley 23.548.

No escapa a mi análisis que la demandada expresamente se opone a la aplicación, en el sub iudice, de lo resuelto en Fallos: 327:1108 (cfr. pto. V, fs. 600), pues entiende que la redacción del art. 12 de la ley 175 de la Provincia de Tierra del Fuego difiere del art. 174 de su Código Fiscal. Subraya que su ordenamiento, a diferencia del primero, no requiere que se reproduzca *"totalmente la propuesta o sus enunciaciones o elementos esenciales, en forma tal que permitan determinar el objeto del contrato"*, ni tampoco *"que la aceptación respectiva haya sido recibida por el emisor de la propuesta, pedido o presupuesto"*.

Sin embargo, en aquella oportunidad, este Ministerio Público explicó detalladamente que la pretensión de la Provincia de Tierra del Fuego no solo desconocía su propia normativa, sino también la obligación asumida al adherir al régimen federal de coparticipación de impuestos establecido por la ley 23.548 (cfr. pto. VII, noveno párrafo, del dictamen registrado en Fallos: 327:1108. En idéntico sentido, pto. VIII, quinto párrafo, del dictamen registrado en Fallos: 327:1083).

Desde mi óptica, los fundamentos allí vertidos -a los cuales me remito en cuanto fueren aplicables al sub lite- sellan la suerte adversa de su defensa pues, cualquiera sea la redacción del art. 174 del Código Fiscal entrerriano, la pretensión tributaria provincial se exhibe en pugna con la obligación asumida en el acápite II del inc. b) del art. 9º de la ley 23.548 y ello es causa suficiente para su rechazo.

- VI -

Por lo expuesto, pienso que corresponde hacer lugar a la demanda.

E. 492. XXXVIII.

ORIGINARIO

Esso Petrolera Argentina S.R.L.
(Continuadora de Esso S.A.P.A.) c/ Entre
Ríos, Provincia de y otro (Estado Nacional
citado como tercero) s/ acción declarativa.

Procuración General de la Nación

Buenos Aires, 6 de diciembre de 2005.-

RICARDO O. BAUSSET.

ES COPIA

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 13 de junio de 2006.

Vistos los autos: "Esso Petrolera Argentina S.R.L. (Continuadora de Esso S.A.P.A.) c/ Entre Ríos, Provincia de y otro (Estado Nacional citado como tercero) s/ acción declarativa", de los que

Resulta:

I) A fs. 259/273 Esso Petrolera Argentina S.R.L. inicia demanda declarativa de certeza contra la Provincia de Entre Ríos.

Relata que la demandada pretende aplicar el impuesto de sellos sobre las cartas ofertas de suministro y abastecimiento de productos combustibles, lubricantes y anexos para el automotor cuyas copias agrega a fs. 40/210, que fueron aceptadas en forma tácita, es decir sin producirse respuesta en contrario dentro del plazo fijado a tal efecto en el cuerpo de la misiva.

La operatoria así descripta, a su criterio, no cumple con el requisito de instrumentación consagrado en el art. 170, segundo párrafo, del Código Fiscal provincial, ni tampoco con lo dispuesto en el 174 referente a los elementos que debe reunir la formalización epistolar para su sujeción a la gabela.

Por otra parte, manifiesta que la pretensión fiscal de la provincia transgrede el principio de legalidad tributaria y afecta en forma directa e inmediata el art. 9º, inc. b, de la ley 23.548, la que prohíbe gravar la materia imponible de los impuestos federales coparticipados con otros locales de naturaleza análoga. Solicita la citación como tercero del Estado Nacional, y el dictado de una medida cautelar, admitida por el Tribunal el 24 de octubre de 2002.

II) A fs. 297/328 se presenta el Estado Nacional a fin de contestar el emplazamiento ordenado. A su criterio la

interpretación efectuada por la autoridad fiscal local es arbitraria, pues colisiona con el art. 9º, inc. b, acápite 2º, de la ley 23.548, violando el principio de supremacía establecido en el art. 31 de la Constitución Nacional; por lo que solicita que se declare errónea la interpretación de los textos normativos provinciales que llevaron a la autoridad tributaria a considerar exigible el impuesto con relación a los actos señalados *ut supra*.

Por último, agrega que la cuestión planteada configura un supuesto de gravedad institucional que puede afectar no sólo la economía del sector hidrocarburífero y eléctrico, sino también la economía general de la Nación al resultar factible la extensión del criterio de la demandada a una amplia gama de vinculaciones contractuales de la más diversa índole.

III) A fs. 330/339 contesta demanda la Provincia de Entre Ríos.

En forma preliminar se opone a la procedencia formal de la acción al negar el estado de incertidumbre en que se encontraría la actora que ha omitido pagarlo desde hace varios años, al punto que la liquidación que presenta es del año 1999. Asimismo, aduce que la cuestión no puede ser dilucidada por la vía escogida, ya que existe un procedimiento específico para resolverla como son las vías recursivas previstas en el Código Fiscal local y en la ley provincial 7495. Con esta inteligencia, considera que no se encuentran reunidos los requisitos que establece el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación para esta clase de acciones.

Respecto del fondo del asunto, expone que no se ha demostrado el fenómeno de doble imposición en cuanto al requisito de identidad de presupuestos de hecho, que origine obligaciones impositivas en varios estados por análogo tributo

Corte Suprema de Justicia de la Nación

y similar período o evento.

Por otra parte, señala que se encuentra acreditada la existencia de todos los elementos del hecho imponible, entre los que cabe incluir la instrumentación formal, pues las ofertas de que se trata quedaron indudablemente consolidadas como contrato al cumplirse la condición constitutiva de derechos por expiración del plazo con el que contaba la destinataria para rechazar la propuesta.

Considerando:

1°) Que este juicio es de la competencia originaria de esta Corte Suprema (art. 117 de la Constitución Nacional).

2°) Que corresponde, en primer lugar, resolver la defensa planteada por la Provincia de Entre Ríos acerca de la improcedencia formal de la demanda, la que debe ser desestimada por los argumentos que, con fundamento en conocidos precedentes del Tribunal de inequívoca aplicación en el caso, expone el señor Procurador Fiscal subrogante en su dictamen de fs. 607/609, punto IV, a los que esta Corte se remite para evitar repeticiones innecesarias.

3°) Que el presente caso guarda sustancial analogía con los examinados y resueltos en la sentencia publicada en Fallos: 327:1108; concordante con las de G.515.XXXV "Gas Natural Ban S.A. y otro c/ Neuquén, Provincia del s/ acción declarativa", del 27 de septiembre de 2005, y E.240.XXXVI "Esso S.A.P.A. c/ Santiago del Estero, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", del 1° de noviembre de 2005, cuyos fundamentos y conclusión son plenamente aplicables al *sub examine*, sin que resulte un óbice para así decidir la diversidad que se invoca de las disposiciones contenidas en el código fiscal de la demandada respecto de los textos considerados en Fallos: 327:1108, dado que al violentar la pretensión

fiscal cuestionada en estas actuaciones la obligación asumida por el mismo Estado provincial en el acápite II del inc. b del art. 9° de la ley de coparticipación federal de impuestos, la demandada tampoco se encuentra —como arguye— "normativamente legitimada para reclamar el pago del Tributo" (ver fs. 600 vta.).

Por ello, y de conformidad con lo dictaminado por el señor Procurador Fiscal subrogante, se decide: Hacer lugar a la demanda seguida por Esso Petrolera Argentina S.R.L. contra la Provincia de Entre Ríos y declarar la improcedencia de la pretensión fiscal de la demandada con relación a los contratos objeto del litigio. Notifíquese. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - CARLOS S. FAYT - JUAN CARLOS MAQUEDA - RICARDO LUIS LORENZETTI - CARMEN M. ARGIBAY.

ES COPIA

Por la actora: **doctores Arístides Horacio M. Corti, Rubén Amilcar Calvo.** Por la demandada: **Fiscal de Estado Sergio Gustavo Avero y doctora María Eugenia Urquijo; Carlos Aurelio Arias y José Emiliano Arias.** Por el tercero Estado Nacional: **doctores Gabriela A. Mariale, Silvia Mabel Palacios e Ida A. A. Ricardone.**