

Procuración General de la Nación

Suprema Corte:

-I-

A fs. 141/153 de los autos principales (a los que se referirán las siguientes citas), la Sala A del Superior Tribunal de Justicia de La Pampa rechazó la demanda contencioso administrativa interpuesta por el Banco Río de La Plata S.A. Csucursal General AchaC contra dicha provincia y confirmó la sentencia 02/98 del Tribunal Administrativo de Apelación y las resoluciones internas 2086/96 y 4587/96 de la Dirección General de Rentas, por medio de las cuales se había denegado la repetición del impuesto de sellos abonado por las solicitudes de crédito de sus clientes durante los períodos fiscales diciembre de 1989 a diciembre de 1993.

Para así decidir, consideró que los hechos cuyo encuadre jurídico se controvierte se rigen por lo dispuesto en los arts. 198 y 199 del Código Fiscal de la provincia (t.o. en 1993, con las modificaciones de las leyes 1129, 1200, 1423 y 1447), que gravan los actos, contratos u operaciones "por el sólo hecho de su instrumentación o existencia material, con abstracción de su validez o eficacia jurídica o verificación de sus efectos".

Destacó que, para adecuar las normas provinciales a los preceptos del art. 9, inc. b, ap. II de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, se introdujeron reformas al citado código local, recién en enero de 1994, mediante la ley 1532, con lo cual los actos que antes resultaban gravados por su mera existencia material quedaron gravados expresamente como "operaciones monetarias que representen entregas de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras", de acuerdo con la citada ley 23.548.

Entendió que, mediante la aplicación del criterio de la realidad económica, contemplado en el art. 6º del Código

Fiscal, quedó demostrada la existencia material de las operaciones de mutuo entre la actora y sus clientes.

Por último, rechazó el argumento vinculado con la existencia de un supuesto de doble tributación al estar gravado tanto el contrato de mutuo como el pagaré firmado accesoriamente en garantía.

-II-

La actora interpuso el recurso extraordinario de fs. 160/183, cuyo rechazo por el *a quo* a fs. 196/203 dio origen a la presente queja.

Destacó, en sustancia, que se hallan en juego el principio constitucional de reserva de la ley tributaria y su derecho de propiedad, ya que las operaciones de mutuo no se encontraban gravadas al momento de realizarse las operaciones en crisis, con independencia de su instrumentación, ni las solicitudes de tales créditos podían ser consideradas como un "instrumento" gravado a la luz de las normas aplicables. Agregó que, al apartarse del derecho en vigor, el decisorio posee un fundamento sólo aparente, por lo que constituye una sentencia arbitraria.

-III-

Si bien lo decidido conduce al examen de cuestiones de derecho público local, ajenas, como regla, 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. 5º de la Constitución Nacional), opino que en el caso existe cuestión federal bastante para apartarse de dicho principio, porque la resolución cuestionada 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

Procuración General de la Nación

infra.

-IV-

La ley federal de coparticipación 23.548 Cal igual que la anterior 20.221, reformada por la 22.006 C estableció una serie de obligaciones a la que deben sujetarse las provincias Cy la Nación en lo pertinente C 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.

Es preciso poner de relieve, asimismo, que la Corte ha dicho que la ley de coparticipación, en tanto es una ley - convenio, hace parte, aunque con diversa jerarquía, del derecho público local (Fallos: 314:862, entre otros) y se incorpora a dicho ordenamiento una vez ratificado por la legislatura, aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional: Nación y provincias (Fallos: 322:1781). Además, su gestación institucional ubica a los tratados o leyes convenio celebrados entre las provincias y el gobierno nacional con un rango normativo específico dentro del derecho federal y su categoría singular se traduce en que no es posible su derogación unilateral por cualquiera de las partes.

Cabe destacar que La Pampa adhirió a los términos de la ley nacional 23.548 mediante su ley 1060, del 5 de mayo de 1988, publicada en el Boletín Oficial de dicha provincia el 3 de junio de ese año.

Dentro del marco regulatorio brindado por la referida ley de coparticipación federal, la Provincia de La Pampa comenzó a gravar las operaciones monetarias antes mencionadas recién a partir del 4 de enero de 1994, con la ley 1532, modificatoria de su Código Fiscal. Ello está fuera de discusión, pues así lo reconoce la propia demandada a fs. 94 vta., cuando menciona que sólo a partir de ese año comenzaron a gravarse las operaciones monetarias no instrumentadas.

Por otro lado, la especificidad de este hecho imponible queda de manifiesto no sólo con la redacción dada a partir de entonces al art. 196, inc. b del Código Fiscal (t.o. en 1993) sino, sobre todo, con el establecimiento de una base de medición especial para este particular gravamen, fijada en

Procuración General de la Nación

su art. 233, que da cuenta de que la base imponible "...será el monto de dichas operaciones liquidándose el impuesto en proporción al tiempo de utilización de los fondos, calculado sobre la base de los mismos numerales establecidos para la liquidación de los intereses, en el momento en que éstos se debiten de la cuenta".

Como los períodos comprendidos en el *sub lite* son anteriores a 1994, queda en claro con lo hasta aquí dicho que las operaciones de que se trata no estaban alcanzadas por el gravamen local por su mera existencia o comprobación y que sólo podrían ser objeto de éste si, a la vez, reunieran el requisito de la instrumentalidad, aspecto al cual me refiero seguidamente.

El art. 181 del Código Fiscal (t.o. en 1983) establecía la gravabilidad de los actos, contratos y operaciones celebrados en la provincia, o que tuvieran efectos en ella cuando fueran celebrados en otra jurisdicción, por el sólo hecho de su instrumentación o existencia material, con abstracción de su validez o eficacia jurídica o verificación de sus efectos.

El concepto de "instrumento" a los fines de este impuesto, queda definido en la 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".

Sin perjuicio de que, como se dijo, esta definición quedó incorporada al derecho local desde el momento en que la

provincia adhirió al régimen de coparticipación (ley 1060), posteriormente, a través de la referida ley 1532, este concepto fue incorporado en el articulado de su Código Fiscal (art. 198, t.o. en 1993).

En mi opinión, no es ocioso recordar aquí que V.E. sostuvo, en el precedente de Fallos: 321:358, que la norma, del reiteradamente citado art. 9º, inc. b, ap. II, de la ley de coparticipación impide, dada la inequívoca claridad de su redacción, sustraerse de su vigencia so pretexto de que se trata tan sólo de una pauta orientadora. Es decir, que es una norma plenamente eficaz, que integra plenamente cada uno de los ordenamientos locales que han adherido a ella.

En este orden de ideas, queda en claro que, contrariamente a lo pretendido por la Dirección General de Rentas y a lo afirmado por el *a quo*, 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 no surge el perfeccionamiento del mutuo ni la virtualidad de poder exigirse el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de recurrir a otro documento.

El *a quo* yerra en el análisis pues, apartándose de las reglas aplicables, se ve necesitado de invocar el principio de la realidad económica para construir, mediante la sumatoria de diversos elementos, un conjunto instrumental que demuestra, sí, la existencia de un contrato de mutuo. Clo cual, valga aclararlo, nunca estuvo en discusión. C 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.

Procuración General de la Nación

En tales condiciones, es mi parecer que resulta claro que la operatoria discutida en el *sub examine* no resultó un hecho imponible para la ley del impuesto de sellos provincial entonces en vigor y, por lo tanto, la sentencia recurrida no está ajustada a derecho, en los términos de la conocida doctrina de V.E. sobre arbitrariedad, ya que significa apartarse en el caso de la letra de las normas que lo rigen **C**respecto del criterio de instrumentalidad**C**, o bien pretender una inaceptable aplicación retroactiva de normas vigentes recién a partir de 1994 **C**en cuanto a la gravabilidad de ciertas operaciones monetarias con independencia de su instrumentación**C**. Ello importa, en ambos supuestos, 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. doctrina de Fallos: 248:482; 312:912; 316:2329; 323:2256, entre otros).

-V-

Por lo expuesto, opino que debe hacerse lugar al presente recurso de hecho, revocar la sentencia de fs. 141/153 de los autos principales y devolver las actuaciones para que, por quien corresponda se dicte una nueva acorde con lo aquí dictaminado.

Buenos Aires, 3 de julio de 2002

ES COPIA

NICOLAS EDUARDO BECERRA.

Buenos Aires, 4 de julio de 2003.

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Banco Río de la Plata S.A. c/ Provincia de La Pampa y/o quien resulte responsable", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

Que esta Corte comparte y hace suyos los fundamentos del dictamen del señor Procurador General de la Nación que antecede, a los cuales corresponde remitir por razones de brevedad.

Por ello, se hace lugar a la queja, se declara admisible el recurso extraordinario y se deja sin efecto el fallo apelado. Vuelvan los autos al tribunal de origen para que, por quien corresponda, dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo expresado. Con costas (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Agréguese la queja al principal. Reintégrese el depósito de fs. 1. Notifíquese y, oportunamente, remítase. EDUARDO MOLINE O'CONNOR - CARLOS S. FAYT - AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - ANTONIO BOGGIANO - ADOLFO ROBERTO VAZQUEZ - JUAN CARLOS MAQUEDA.

ES COPIA