

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Buenos Aires, 15 de abril de 2004.

Vistos los autos: "Transportadora de Gas del Sur Sociedad Anónima (TGS) c/ Santa Cruz, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", de los que

Resulta:

I) A fs. 11/82 se presenta Transportadora de Gas del Sur S.A. (en adelante TGS) e inicia una acción declarativa de certeza contra la Provincia de Santa Cruz.

Dice que, según surge de las veintiocho disposiciones que acompaña, la mencionada provincia pretende aplicar el impuesto de sellos sobre lo que denomina supuestos contratos de transporte armados internamente por Gas del Estado para su posterior privatización y, los contratos epistolares sin instrumentación celebrados después de la privatización. Sostiene que ello la coloca en situación de incertidumbre ante dos mensajes contrapuestos como son el emanado del Estado provincial que le reclama el pago del tributo frente a la actitud del Estado Nacional que indica fundadamente la ilegitimidad de tal pretensión y le manda resistirla administrativa y judicialmente.

La actitud del fisco local —explica— se enfrenta al plexo del derecho federal en su integridad y también a las propias normas locales. Entre aquéllas se encuentran afectadas la ley de coparticipación federal 23.548, el pacto de hidrocarburos del 14 de noviembre de 1994 y las facultades del Congreso Nacional para regular el comercio (art. 75 inc. 13), para otorgar concesiones temporales de privilegios y recompensas de estímulo (art. 75 inc. 18) y dictar la legislación necesaria para el cumplimiento de los fines específicos de los establecimientos de utilidad nacional (art. 75 inc. 30). Solicita la citación del Estado Nacional en la medida en que la actitud fiscal de la demandada compromete su propio

interés, tal como surge del ap. 11.1.1. y 11.1.2. del contrato de transferencia de acciones, y la política energética federal.

II) A fs. 261/274 se presenta el Estado Nacional. En líneas generales sostiene, en lo que hace a los contratos celebrados con anterioridad a la privatización de Gas del Estado, que asumió su responsabilidad frente a las obligaciones tributarias que fueran exigibles por los actos anteriores a la toma de posesión del paquete accionario objeto de venta en el concurso internacional. Ello es así si se consideran las previsiones contenidas en el numeral 11.1.1 del capítulo XI del contrato de transferencia de acciones.

En tales términos, niega el derecho de la provincia demandada para gravar los contratos de transporte celebrados antes de esa transferencia por considerar que se trata de meros actos preparatorios del proceso de privatización en los que intervino exclusivamente el Estado Nacional sin que se manifieste repercusión económica y, por consiguiente, sin onerosidad.

Considera que no existe instrumento gravado y agrega que los contratos han sido celebrados por un mismo sujeto que se encuentra exento del tributo (art. 106 inc. a ley de sellos provincial).

En cuanto a los contratos celebrados por TGS después de la privatización, justifica su intervención en la necesidad de defender las facultades que le son propias en la gestión del servicio público de transporte y distribución de gas natural que resultan interferidas por la carga fiscal provincial. Pero rechaza toda responsabilidad patrimonial en este tipo de contratos.

III) A fs. 278/294 contesta la Provincia de Santa Cruz. Realiza una negativa general de los hechos expuestos en

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

la demanda y se refiere luego a la cuestión de fondo. Observa el comportamiento seguido por la actora en la instancia administrativa local y reivindica el derecho de la provincia a dictar el Código Fiscal, toda vez que está comprendido dentro de las atribuciones que le son propias. En ese marco —sostiene— se dispuso la sanción de la ley de impuestos de sellos, que viene a integrar el plexo normativo tributario.

Asimismo, sostiene que las cuestiones sometidas al Tribunal, por estar regidas por normas de derecho público local, son ajenas a su competencia originaria. En otro orden de ideas expone que la actora invoca un presunto conflicto de leyes alegando que la ley local incurre en flagrante contradicción con los principios contenidos en el art. 9 de la ley 23.548. En lo atinente al impuesto de sellos y al régimen de adhesión correspondiente, sostiene que el art. 9° de la ley antes citada establece que esa adhesión deberá ser aceptada sin limitaciones ni reservas y admite la subsistencia del gravamen en el ámbito local. Ello surge del inc. b ap. 2, cuyo texto reproduce, y del que se desprende que la norma nacional que es derecho local a la vez —en su condición de derecho intrafederal— reconoce la procedencia y vigencia del impuesto de sellos en el ámbito provincial. Así se advierte en la primera parte del inc. b mencionado que después de imponer a las provincias la obligación de "no aplicar gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley", excluye expresamente el impuesto de sellos.

Expresa que según la actora no han existido contratos en términos tales que puedan resultar alcanzados por el impuesto de sellos según los recaudos de la ley 23.548; para refutar esa opinión, se refiere específicamente a los contratos anteriores a la privatización y pasa a definir lo que se entiende como contratos epistolares. En ese sentido, rechaza

la argumentación de la actora acerca de que no se habría cumplido el requisito de instrumentación precisado en el art. 71 de la ley de sellos, cuyos alcances reproduce. Señala que en los contratos entre ausentes el principio instrumental se atenúa notablemente y así es que basta con que la modalidad contractual contenga los "elementos esenciales" que permitan caracterizar al acto gravable.

Ese criterio se compadece —a su juicio— con el principio de prevalencia de la realidad económica, particularmente aplicable frente al impuesto de sellos. Cita jurisprudencia de esta Corte sobre el punto.

Considerando:

1°) Que, tal como lo destaca el dictamen del señor Procurador General al hacer mérito de los antecedentes administrativos emanados de la Subsecretaría de Recursos Tributarios de la Provincia de Santa Cruz, la cuestión suscitada encuadra en las previsiones del art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación toda vez que no tiene un carácter consultivo ni importa una indagación especulativa sino que responde a un caso que busca precaver los efectos de un acto en ciernes (Fallos: 316:1713; 320:1556 y 2851).

2°) En cuanto a la competencia del Tribunal, son aplicables las conclusiones expuestas en la fecha en la causa S.1077.XXXVII. "Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/ Neuquén, Provincia del s/ acción de inconstitucionalidad".

3°) Que a fin de resolver sobre el fondo de la cuestión debe estarse a los términos en los que ha quedado trabada la *litis*. Por ello corresponde distinguir las dos etapas temporales en que se celebraron los contratos que la demandada pretende gravar con el impuesto de sellos. Tal distinción ha sido puesta de relieve por la actora y admitida por

## *Corte Suprema de Justicia de la Nación*

la demandada.

4°) Que, como surge de las circunstancias de la causa, no son objeto de controversia los siguientes puntos: 1) que sólo han existido propuestas escritas dirigidas por los oferentes a TGS; 2) que TGS no ha suscripto esas propuestas en prueba de aceptación; 3) que TGS no ha remitido a los proponentes aceptación escrita de tales ofertas; y 4) que en todos los casos la aceptación de las propuestas se operó en forma tácita (ver fs. 546).

En esos términos corresponde estudiar si las propuestas antedichas constituyen "instrumentos" que puedan ser gravados por el impuesto de sellos, tal como pretende la demandada. En ese sentido resulta importante reproducir el texto del art. 71 de la ley local 1410 que con relación a la aplicación del impuesto de sellos establece: "será considerado acto sujeto al pago del impuesto que esta ley determina, de acuerdo con lo dispuesto en el art. 79, aquel que se formalice en forma epistolar por carta, cable o telegrama, siempre que se verifique cualquiera de las siguientes condiciones: a) se acepte la propuesta o el pedido formulado por carta, cable o telegrama, reproduciendo totalmente la propuesta o sus enunciaciones o elementos esenciales que permitan determinar el objeto del contrato; b) las propuestas o pedidos, o los presupuestos aplicados, aceptados con su firma por sus destinatarios. A los fines del párrafo anterior, será en todos los casos requisito para la gravabilidad del acto, que la aceptación respectiva haya sido recibida por el emisor de la propuesta, pedido o presupuesto". Cabe acotar que el supuesto contemplado en la última parte del art. 71 citado no es aplicable al *sub lite* pues en el presente caso no está en juego el debate sobre las "obligaciones convenidas entre las partes, su modificación o resolución".

Del cotejo de dicha disposición legal con la conducta asumida por las partes en el presente y a la luz de los reconocimientos efectuados a fs. 546 resulta claro que, como lo afirma el dictamen de fs. 574/581, las ofertas recibidas por TGS no satisfacen los requisitos necesarios para ser sometidas al pago del impuesto previsto en la propia ley local toda vez que no han sido aceptadas con su firma en prueba de conformidad ni tampoco se han reproducido "sus enunciaciones o elementos esenciales" en otra comunicación de respuesta.

Por lo demás, la pretensión de la provincia contradice la obligación contraída al adherirse a la ley 23.548 de coparticipación (Fallos: 321:358). Se reproduce así la situación considerada por esta Corte en la causa seguida por "Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/ Neuquén, Provincia del s/ acción de inconstitucionalidad", en la que se dictó sentencia en la fecha, por lo que corresponde remitir a los fundamentos de ese fallo por razones de brevedad. Cabe concluir pues, que las ofertas mencionadas en el punto 2.2. de fs. 539 no reúnen los caracteres exigidos por la ley de coparticipación pues su cumplimiento sólo podrá ser reclamado por la oferente si previamente acredita que su cocontratante realizó el acto positivo de aceptación señalado en tales mismas (confr. reconocimiento de la demandada, respecto de la aceptación tácita de las ofertas, pto. 3d., fs. 546).

De lo expuesto se desprende que la pretensión fiscal de la provincia no encuentra justificación en su propio texto legal impositivo y contraviene, en el orden federal, lo dispuesto en el art. 9, acápite II del inc. b de la ley 23.548. Por otro lado, y para responder a la afirmación de la demandada en el sentido de que "la norma nacional y derecho local a la vez, reconoce la procedencia y vigencia del impuestos de sellos en el ámbito provincial", cabe señalar,

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

simplemente, que no podría ser de otra manera en el reparto de competencias impositivas pero sometida a lo que ella dispone y que la demandada se comprometió a acatar.

5°) Que en lo concerniente a los contratos anteriores a la toma de posesión y a la transferencia de acciones cabe señalar que las sociedades intervinientes (entre ellas TGS) formaban parte de Gas del Estado y fueron constituidas por el decreto 1189/92. En ese sentido debe recordarse que, según surge del capítulo XI, acápite 11.1.1. del contrato de transferencia a la actora, aquella sociedad del Estado se hizo responsable por "todos los impuestos devengados hasta la toma de posesión en razón de las actividades desarrolladas por GdE, y de los bienes pertenecientes a GdE y al Estado Nacional que se transfieran a la Sociedad Licenciataria. A partir de la toma de posesión, la Sociedad Licenciataria será responsable por todos y cualesquiera de dichos impuestos que surjan o estén vinculados con cualquier acontecimiento que involucre al servicio licenciado, y con los activos afectados al servicio, aun antes de que se perfeccione la transferencia de éstos. GdE efectuará las comunicaciones requeridas por la legislación fiscal aplicable, a pedido de la Sociedad Licenciataria". Asimismo, en el acápite 11.2 se expresa: "Todos los impuestos argentinos de sellos nacionales y provinciales en la medida en que sean aplicables y no estén comprendidos en las exenciones previstas en los artículos 3° del decreto 1105/89 y 16° del decreto 1189/92, y otras normas que correspondan, que recaigan sobre este contrato de transferencia y sobre las transferencias de las acciones a la compradora, de los aportes de activos afectados al servicio a la sociedad licenciataria y de los valores que sean entregados en pago del precio diferido, contemplados en este contrato de transferencia, así como las tasas de registro o similares pagaderos en la

Argentina con respecto a las transferencias de dichos activos a la sociedad licenciataria, serán soportados por GdE y/o el Estado Nacional".

La expresa remisión a las exenciones contenidas en el decreto 1189/92 hace aplicable lo dispuesto en su art. 16, que declara exentos del impuesto de sellos "a los instrumentos que deban otorgarse para la formalización o como consecuencia directa o indirecta de la privatización de Gas del Estado Sociedad del Estado, considerándose comprendidos en tal exención a las mencionadas constituciones societarias, la transferencia de los contratos en vigencia de Gas del Estado Sociedad del Estado, así como toda contratación que se incluya en los pliegos de bases y condiciones que se aprueben para licitar la transferencia al sector privado de las Sociedades que se crean por este decreto".

Estos contratos constituyeron el medio necesario para cumplir los fines del gobierno nacional instrumentados a partir de las leyes 23.696 y 24.076, como así también, en el ámbito específico de la materia, por el decreto 1189 ya citado. Estas normas, revelan la voluntad de la autoridad nacional que, basada en el principio del art. 31 de la Constitución, considera que la aplicación de gravámenes como el aquí en cuestión entorpecen, frustran o impiden determinada política del gobierno federal, expresada en normas sancionadas en virtud de los deberes y en uso de las atribuciones previstas en los arts. 25, 27 y 75 incs. 12, 16 y 18, situación que se extiende a los instrumentos por medio de los cuales aquél persigue satisfacer los fines que le han sido encomendados (Fallos: 307:374 y sus citas). En el caso, el contrato de concesión ha sido otorgado por el gobierno nacional, lo que hace que el instrumento respectivo quede al margen de las previsiones locales en la materia y comprendido, asimismo, en



*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

las exenciones genéricas del art. 3° del decreto 1105/89, que libera del pago del impuesto de sellos a todos los actos que sean consecuencia de lo dispuesto en los capítulos I, II, III, VI y VII de la ley 23.696 y de los artículos correspondientes a su reglamentación. Es de señalar que el anexo de esa ley preveía contratos de servicios de distribución y comercialización. Cabe mencionar como pauta de orientación interpretativa que la propia ley 23.548, al referirse a la imposición del gravamen de que se trata y al ámbito jurisdiccional en el que reconoce su aplicación, la limita cuando media interferencia con el interés nacional antes aludido (art. 9, ap. 2, párrafo 3°).

Tales consideraciones, unidas a la objetiva comprobación de que este grupo de contratos fue parte del proceso de privatización de Gas del Estado y resulta anterior a la transferencia de las acciones y toma de posesión por parte de la licenciataria, hacen que resulte improcedente la pretensión fiscal.

Por ello, y de conformidad con lo dictaminado por el señor Procurador General, se decide: Hacer lugar a la demanda seguida por Transportadora de Gas del Sur Sociedad Anónima contra la Provincia de Santa Cruz y, en consecuencia, declarar la improcedencia de la pretensión fiscal de la demandada con relación a los contratos objeto del litigio. Con costas (art. 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

Teniendo en cuenta la labor desarrollada en el principal y de conformidad con lo dispuesto por los arts. 6°, incs. a, b, c y d; 7°, 9°, 37 y 38 de la ley 21.839, modificada por la ley 24.432, se regulan los honorarios del doctor Enrique G. Bulit Goñi en la suma de seiscientos treinta mil pesos (\$ 630.000); los del doctor Gonzalo Jorge Llanos en la

de seiscientos treinta mil pesos (\$ 630.000) y los del doctor Cristian Dougall en la de quinientos cuatro mil pesos (\$ 504.000). Notifíquese y, oportunamente, archívese. ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - AUGUSTO CESAR BELLUSCIO - CARLOS S. FAYT - ANTONIO BOGGIANO - ADOLFO ROBERTO VAZQUEZ - JUAN CARLOS MAQUEDA - E. RAUL ZAFFARONI.

ES COPIA

Nombre de los actores: **Transportadora de Gas del Sur Sociedad Anónima**, representada por el Dr. **Cristian Dougall**, con el patrocinio de los Dres. **Enrique G. Bulit Goñi y Gonzálo Jorge Llanos**.

Nombre de los demandados: **Provincia de Santa Cruz**, apoderado **Carlos A. Sánchez Herrera**, patrocinado por la Dra. **Angelina Abbona —fiscal de Estado de la provincia—**.

Terceros citados: **Estado Nacional - Ministerio de Infraestructura y Vivienda - Secretaría de Energía -**, representado por **Ana María Bassi**, con el patrocinio letrado de la Dra. **Analía Eva Vaqueiro**.