

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Buenos Aires, *cuatro de junio de 2019.*

Vistos los autos "Telefónica Móviles Argentina S.A. c/ Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", de los que

Resulta:

I) A fs. 117/149, **Telefónica Móviles Argentina S.A.** (en adelante, **TMA**), en su carácter de titular de las licencias otorgadas por el Estado Nacional para la prestación de los servicios de comunicaciones móviles, **promueve acción declarativa de certeza** en los términos del art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación contra la Provincia de Tucumán, **a fin de que se declare la invalidez e inconstitucionalidad de la pretensión del estado local 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.**

**Expone que la conducta del fisco local resulta improcedente al reclamar su pago respecto de solicitudes de servicios que -a su entender- no son instrumentos a los efectos del referido gravamen, en tanto carecen de la firma del aceptante y, además, no son autosuficientes.**

Sostiene que la cuestión traída a juicio constituye un típico caso de tributación local abusiva.

Señala que la pretensión de la demandada viola los arts. 9º, 10 y 11 de la Constitución Nacional en la medida en

que el impuesto de sellos tal como se pretende supone el establecimiento de una aduana interior al comercio o al servicio de telecomunicaciones que presta la actora.

Según su parecer, al pretender aplicar el impuesto de sellos respecto de documentos que no revisten la naturaleza jurídica de instrumento el fisco local impone limitaciones a la circulación, recepción o realización de llamadas de clientes de TMA que residen en la mencionada provincia.

Observa la conducta de la provincia dado que en su visión, los documentos no produjeron efectos en esa jurisdicción, por lo que se pretende alcanzar una capacidad contributiva o manifestación de riqueza que se obtuvo fuera de sus límites territoriales.

Señala así que el tributo que se le reclama conculca el art. 75, inc. 13, de la Constitución Nacional en tanto obstaculiza y perturba la actividad comercial interjurisdiccional que desarrolla TMA.

Por lo demás, indica que la pretensión fiscal de la Provincia de Tucumán resulta contraria al principio de reserva de ley en materia tributaria, dado que exige el pago del impuesto de sellos respecto de documentos que no cumplen con los requisitos legales.

Pone de resalto que los actos que impugna infringen las disposiciones de la ley 19.798 conforme a la cual las provincias y las municipalidades tienen prohibido suspender, obstaculizar o paralizar las obras o los servicios de

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

jurisdicción nacional, tal como a su juicio, ocurre en el *sub lite*.

Sostiene en conclusión que el impuesto de sellos en su aplicación a TMA viola la garantía de razonabilidad del art. 28 de la Constitución Nacional.

Finalmente, pide el dictado de una medida cautelar de no innovar por la cual se le ordene a la accionada abstenerse de perseguir el cobro pretendido.

II) A fs. 157/158, esta Corte declara que la presente causa corresponde a su competencia originaria, corre traslado de la demanda a la Provincia de Tucumán, y decreta la medida cautelar.

III) A fs. 194/201, la Provincia de Tucumán contesta la demanda y solicita su rechazo. En cuanto a la vía elegida por la actora, aduce la ausencia de los recaudos formales para la procedencia de la acción declarativa que se intenta toda vez que, según expone, la empresa no cumplió con 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 en el marco de la ley provincial 8520, la actora había formalizado un plan de facilidades de pago, y que tal conducta supone un allanamiento incondicional del contribuyente y el desistimiento a toda acción o derecho, incluso el de repetición y prescripción

respecto de toda obligación tributaria. Entiende así que, en ese contexto, los planteos formulados por TMA deben ser desestimados.

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

Afirma que ello es así, pues las solicitudes de servicios contienen todos los elementos requeridos para ser considerados "instrumentos". En tal orden de ideas, destaca que los mencionados documentos constituyen típicos contratos de adhesión, pues son formularios "pre impresos" cuyas cláusulas han sido redactadas por una de las partes, la empresa actora, limitándose los clientes o usuarios a aceptar o rechazar el contrato en su integridad.

Argumenta 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. Arguye, además, que dichos documentos se encuentran en poder de la empresa por lo que puede completarlos en cualquier momento.

IV) A fs. 358/363 obra el dictamen de la señora Procuradora Fiscal acerca de las cuestiones constitucionales propuestas.

Considerando:

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

1º) Que este juicio es de la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (arts. 116 y 117, Constitución Nacional).

2º) Que en las presentes actuaciones la empresa actora pretende dilucidar el estado de falta de certeza en el que se encuentra como consecuencia de la exigencia de pago del impuesto de sellos cursada por la Provincia de Tucumán con relación a las solicitudes de servicio a las que se ha hecho referencia.

3º) Que con particular atinencia a la naturaleza de la acción cabe recordar la tradicional doctrina establecida por esta Corte con arreglo a la cual su procedencia está sujeta a que la situación planteada supere la indagación meramente especulativa o el carácter simplemente consultivo para configurar un caso, que busque prever los efectos de un acto en ciernes al que se atribuye ilegitimidad y lesión al régimen federal (Fallos: 327:1108, considerando 2º). Desde esta perspectiva y después de subrayar que no se requiere un daño efectivamente consumado, el Tribunal tiene dicho que para que prospere la acción de certeza es necesario que medie: a) actividad administrativa que afecte un interés legítimo; b) que el grado de afectación sea suficientemente directo; c) que aquella actividad tenga concreción bastante (Fallos: 328:502).

4º) Que en el *sub examine* surge que se ha dado cumplimiento a los recaudos enunciados en orden a la admisibilidad de la acción de certeza impetrada, pues se persigue impugnar la validez de una pretensión tributaria

provincial por infringir la supremacía del derecho federal que contempla el art. 31 de la Constitución Nacional (Fallos: 332:640), y la conducta desplegada a ese fin tiene una precisión que explica claramente la voluntad de la administración provincial.

De la compulsa de las actuaciones surge que ha mediado actividad fiscal suficiente exteriorizada en la confección del acta de deuda A 975-2010 confirmada por la resolución D 63-2012 del Director General de Rentas. A través de ese acto administrativo se rechazó la impugnación deducida por la actora (fs. 55/69 del Anexo V).

Esa comunicación configura una conducta explícita del órgano fiscal, destinada a la percepción del impuesto de sellos que satisface la admisibilidad de la vía intentada (conf. dictamen de la señora Procuradora Fiscal, acápite V, fs. 359 vta./360).

Por ende, al ser la controversia definida, real y sustancial entre la actora y la Provincia de Tucumán, es dable perseguir el remedio intentado (Fallos: 328:3599 y 329:2231) y tener por cumplidos los recaudos propios para la procedencia de la acción declarativa (art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

5º) Que, en consecuencia, la alegada improcedencia de la acción por parte de la representación provincial no se ajusta a las circunstancias concretas de la causa, toda vez que la actividad de sus órganos fiscales basta para justificarla (causa CSJ 147/2008 (44-I)/CS1 "Intesar S.A. c/ Chubut, Provincia del y

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

otro s/ acción declarativa de certeza", sentencia del 18 de diciembre de 2012 y sus citas).

Por lo demás, a los fines de resolver el planteo formulado es preciso señalar que la competencia originaria de la Corte, que finca en la Constitución, no está subordinada al cumplimiento de los requisitos exigidos por las leyes locales ni al agotamiento de trámites administrativos de igual naturaleza (CSJ 117/2011 (47-O)/CS1 "O&G Developments Ltd. S.A. c/ Salta, Provincia de y otro s/ acción declarativa", sentencia del 9 de diciembre de 2015 y sus citas).

Entre otras razones es por ello que, dentro de ese marco, la exigencia del pago previo de lo que constituye el objeto del debate, en la forma exigida por la Provincia de Tucumán 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 (causas "Bayer S.A." (Fallos: 340:1480) y CSJ 1154/2007 (43-R)/CS1 "Río Negro, Provincia de c/ Administración Federal de Ingresos Pùblicos s/ revocación de resolución", sentencia del 10 de agosto de 2010).

6º) Que tampoco puede ser considerada la defensa provincial según la cual obsta a la procedencia del planteo el hecho de que la actora, en el marco de la ley provincial 8520, haya formalizado facilidades de pago, que según la demandada importaron un desistimiento y la renuncia a toda acción o derecho, ya que como lo sostiene acertadamente a fs. 358/363 la

señora Procuradora Fiscal, TMA negó tal extremo, sin que la provincia haya acreditado esa afirmación.

7º) Que en tales condiciones corresponde examinar en primer lugar si las solicitudes mencionadas constituyen "instrumentos" que puedan ser gravados con el impuesto de sellos.

La caracterización de instrumento a los fines del impuesto de sellos es la condición relevante establecida por la ley de coparticipación 23.548, al determinar el marco dentro del cual pueden ejercerse las atribuciones provinciales, con el propósito de obtener un adecuado y equilibrado funcionamiento en el sistema de distribución, y alcanzar un reparto equitativo de la recaudación de los impuestos nacionales que conforman ese mecanismo.

El art. 9º, inc. b, ap. 2, de la ley convenio dispone que las provincias que adhieran a ella, si establecen el impuesto de sellos, deberán hacerlo recaer solo 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.

La referida ley define 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

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

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.”.

8º) Que en Fallos: 321:358, la Corte sostuvo 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 (del dictamen de la señora Procuradora Fiscal, fs. 361 vta.).

En esa inteligencia, es que se adopta el requisito de la instrumentación como política uniforme para la configuración de la hipótesis de incidencia del impuesto de sellos. Al respecto, Dino Jarach observa que el principio de instrumentación significa que “no existe impuesto sin que el acto no esté instrumentado”, y añade “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", 1<sup>a</sup> Edición, Tomo II, pág. 452, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1957, y fs. 362).

9º) Que en mérito a que la demandada pretende aplicar el gravamen a las solicitudes de servicios suscriptas únicamente por los usuarios o clientes de TMA, debe afirmarse que dichas presentaciones de formularios no cumplen con los requisitos que exige la ley convenio. Solo expresan que los firmantes solicitan a la empresa la prestación del servicio de comunicaciones móviles (SCM) de conformidad con los términos y las condiciones que allí se enuncian.

Cabe resaltar que como bien lo pone de resalto la señora Procuradora Fiscal en su dictamen, en lo que aquí interesa la cláusula 3.4 inserta en el documento 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. 16 vta.).

En tales condiciones resulta claro que las solicitudes de servicios no reúnen los caracteres exigidos por la ley de coparticipación federal en cuanto a la configuración del "instrumento" pasible de ser gravado por el impuesto de sellos.

En la medida en que los firmantes únicamente solicitan a TMA la prestación del servicio de comunicaciones móviles, mal puede sostenerse que dichos documentos revisten los

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

caracteres exteriores de un "título jurídico" con el cual se pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones allí pactadas; tal como lo exige la ley.

Como bien lo señala la señora Procuradora Fiscal "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." (fs. 362 vta.).

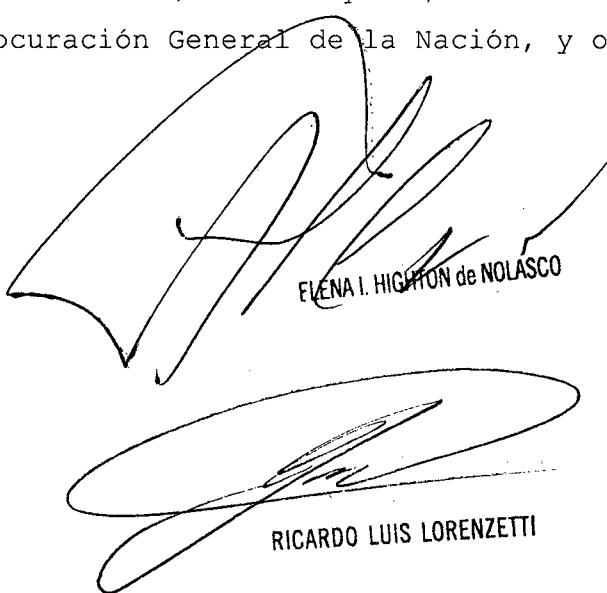
10) Que una solución contraria implicaría tanto como desvirtuar el concepto jurídico que ha creado la ley para la configuración del hecho imponible a los fines del impuesto de sellos.

No obstante el esfuerzo argumentativo que intenta la representación provincial, la pretensión de aplicar ese tributo 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", no se concilia con la carga establecida en el art. 9º, inc. b), acápite II, de la ley 23.548.

11) Que cabe señalar que como complemento del documento en cuestión se debe recurrir necesariamente a la propuesta individualizada en la aceptación para construir un conjunto instrumental que acredita su existencia; extremo 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 (Fallos: 330:4049).

12) Que en las condiciones expresadas y por no ser necesario abordar los demás planteos, que como de naturaleza federal, se introducen en la demanda, cabe concluir que no corresponde que la empresa actora tribute el impuesto de sellos que se le exige (Fallos: 327:1083; 330:4049; 332:2265, entre muchos otros).

Por ello, y de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se decide: Hacer lugar a la demanda y declarar la invalidez de la pretensión de la Provincia de Tucumán. Con costas (art. 68, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, envíese copia de esta decisión a la Procuración General de la Nación, y oportunamente, archívese.



RICARDO LUIS LORENZETTI



JUAN CARLOS MAQUEDA



HORACIO ROSATTI

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Nombre del actor: **Telefónica Móviles Argentina S.A.**

Nombre del demandado: **Provincia de Tucumán.**

Profesionales intervenientes: **Dres. Guillermo A. Lalanne, Miguel A. M. Tesón y Tomás Olmedo.**

Ministerio público: **Dra. Laura M. Monti.**

