

PARTE/S:	So Energy Argentina S.A. c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de certeza
TRIBUNAL:	Corte Sup. Just. Nac.
SALA:	-
FECHA:	19/10/2023
JURISDICCIÓN	Nacional

María de los Ángeles Gadea.

SELLOS. La Corte declara improcedente la pretensión de la provincia de Salta de gravar con el impuesto de sellos la carta oferta irrevocable: La empresa promovió acción declarativa de certeza (conf.art. 322 del CPCCN) contra la provincia de Salta, a fin de que se declare la invalidez e inconstitucionalidad de la pretensión del Estado local de gravar con el impuesto de sellos la carta oferta irrevocable emitida por la empresa a ENARSA, que contiene la "Propuesta de provisión de servicio y/o equipamiento de generación de energía eléctrica distribuida", aceptada -según sus dichos- tácitamente por ENARSA mediante un depósito bancario. La Corte, por mayoría, resolvió que es improcedente la pretensión de la provincia gravar con el impuesto de sellos la carta oferta irrevocable, pues la nota por medio de la cual éste último aceptó una oferta que únicamente identifica con su fecha de emisión, el número de licitación y la obra a la cual se refiere, no cumple con los requisitos y caracteres exigidos por las normas tributarias para configurar un "instrumento" sujeto al impuesto de sellos, razón por la cual dicha pretensión fiscal contraviene, en el orden federal, lo dispuesto en el artículo 9º, acápite 2 de su inciso b, de la ley 23.548. En ese contexto, sostuvo que la caracterización de "instrumento" a los fines del impuesto de sellos es la condición relevante establecida por la ley de coparticipación, 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.

So Energy Argentina S.A. c/ Salta,
Provincia de s/ acción declarativa de
certeza
- Corte Sup. Just. Nac. - Sala - -
19/10/2023
Cita digital EOLJU198205A



Sellos. La Corte declara improcedente la pretensión de la provincia de Salta de gravar con el impuesto de sellos la carta oferta irrevocable

PARTE/S:	So Energy Argentina S.A. c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de certeza
TRIBUNAL:	Corte Sup. Just. Nac.
SALA:	-
FECHA:	19/10/2023
JURISDICCIÓN	Nacional

Vistos los autos: "So Energy Argentina S.A. c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", de los que

Resulta:

I) A fs. 142/178 So Energy Argentina S.A. (SEA) promueve acción declarativa de certeza en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación contra la Provincia de Salta, a fin de que se declare la invalidez e inconstitucionalidad de la pretensión del Estado local de gravar con el impuesto de sellos la carta oferta irrevocable emitida el 6 de abril de 2009 por SEA a Energía Argentina S.A. (ENARSA), que contiene la "Propuesta de provisión de servicio y/o equipamiento de generación de energía eléctrica distribuida", aceptada -según sus dichos- tácitamente por ENARSA mediante un depósito bancario.

Relata que SEA es una sociedad dedicada a ofrecer servicios de generación de energía eléctrica, contratada por ENARSA mediante licitación "ENARSA 1/2007 GEED I" en el marco del programa "Generación Eléctrica Distribuida", consagrado por medio de la resolución (SE) 22/2007, a fin de atender necesidades urgentes de generación de energía eléctrica a nivel nacional.

Señala que en el marco del aludido programa, en el año 2009 instaló una planta generadora en la localidad de Tartagal, Provincia de Salta, que se agregó a las demás centrales térmicas que tiene ubicadas en el resto del país.

Menciona que el 12 de octubre de 2007, la Secretaría de Energía autorizó en forma excepcional y provisoria a ENARSA a ingresar como Agente Generador del Mercado Eléctrico Mayorista (MEM), a partir del 1º de noviembre de ese año, por ser titular de unidades o grupos de generación de energía eléctrica transportables o montadas sobre barcazas. Frente a ello y al no existir en ese momento en el mercado equipamiento que pudiera ser puesto en operación en forma inmediata, manifiesta que ENARSA decidió recurrir a una alternativa de generación distribuida en forma transitoria.

Indica que el Ente Regulador de Servicios Públicos de la Provincia de Salta solicitó al entonces Secretario de Energía de la Nación la instalación de una planta de generación de ENARSA en Tartagal, a los fines de paliar el grave déficit estructural de abastecimiento de energía en la región.

Alega que SEA ya se encontraba vinculada con ENARSA a través de dos centrales generadoras en funcionamiento en la Provincia de Buenos Aires y, en ese marco, le

efectuó una oferta irrevocable para ampliar el contrato de provisión del servicio de generación de energía eléctrica, a fin de abastecer la demanda de la localidad de Tartagal, Provincia de Salta.

Advierte que dicha carta oferta contenía un modo de aceptación tácita del contrato mediante un depósito en una cuenta bancaria, el que ENARSA efectuó y luego comunicó mediante nota del 18 de abril de 2009.

Afirma que la energía producida por SEA es adquirida por ENARSA y vendida por esta -en su carácter de agente del MEM- a CAMMESA por ser el organismo encargado del despacho del Sistema Argentino de Interconexión (SADI).

Argumenta que el "Proyecto de Generación Eléctrica Distribuida", dentro del cual SEA realiza su actividad, es una manifestación de la política nacional en materia de energía eléctrica, comprendida en el régimen establecido por las leyes federales 15.336 y 24.065 y sus normas reglamentarias.

Describe que luego de comenzar a generar energía eléctrica en la ciudad de Tartagal, el fisco provincial efectuó un ajuste en relación con una deuda en el impuesto de sellos por la suma de \$ 1.181.906,51, con más la suma de \$ 308.477,60 en concepto de intereses, correspondiente al supuesto instrumento denominado "Propuesta de Provisión de Servicio y/o equipamiento de generación de energía eléctrica distribuida". Refiere que, contra esa decisión, presentó un descargo que fue rechazado por la provincia por medio de la resolución 3036/10, la que, además de confirmar la determinación practicada por el ente recaudador por las sumas y conceptos ya mencionados, aplicó una multa equivalente a dos veces el impuesto omitido, la que asciende a \$ 2.363.813,02.

Manifiesta que contra la aludida resolución interpuso recurso jerárquico, el cual también fue rechazado por el decreto 758 dictado por el señor Gobernador de la Provincia de Salta el 11 de marzo de 2013. Añade que presentó un recurso de aclaratoria y de nulidad a los efectos de impugnar el decreto referido y que el argumento principal de su planteo se basó en que el señor Gobernador -a su entender- desconoció y se apartó de la jurisprudencia pacífica de esta Corte, en especial, de lo resuelto en Fallos: 330:4049, en el que se consideró improcedente gravar con el impuesto de sellos los contratos que no cumplen con los principios de instrumentalidad y autosuficiencia exigidos por la normativa aplicable en la materia.

Explica que la demandada, para fundar su pretensión de cobro, consideró cumplidos los requisitos establecidos en el artículo 230 del código tributario local, al entender que la aceptación de la "Propuesta" no pudo perfeccionarse mediante el depósito en la cuenta bancaria de SEA, dado que fue realizado por ENARSA vencido el plazo de 72 horas que se le otorgaba en la carta oferta, por lo que tal aceptación -continúa diciendo- se produjo mediante la nota que esta sociedad le envió a la empresa actora el 18 de abril de 2009, en la que le comunicó que había efectuado dicho depósito.

Pone de resalto que son tres las cuestiones constitucionales traídas a conocimiento del Tribunal: i) si la provincia tiene potestad para aplicar el impuesto de sellos a una carta oferta que no cumple con los requisitos establecidos en el código fiscal local; ii) si la pretensión fiscal local viola los artículos 9º, 10 y 11 de la Constitución Nacional, y iii) si la conducta provincial es contraria al principio de supremacía constitucional y a la cláusula comercial (artículos 31 y 75, inciso 13, de la Constitución Nacional), en virtud de que se estaría exigiendo un gravamen que obstaculiza e impide la normal generación, venta y transporte de energía eléctrica en el mercado eléctrico mayorista.

En función de ello concluye que la pretensión provincial viola los artículos 4º, 9, 10, 11, 17, 19, 28, 31, 75, incisos 2, 13, 15 y 18, y 126 de la Constitución Nacional,

como así también lo previsto en el artículo 12 de la ley 15.336.

Al respecto, hace hincapié en que su contraria desconoce el principio de reserva de ley en materia tributaria, dado que la carta oferta que se intenta gravar no cuenta -según aduce- con firma de las partes (conf. artículo 1012, Código Civil) y no reúne los requisitos fijados por los artículos 226, 228 y 230 del Código Fiscal salteño, a los efectos de ser considerado un instrumento autosuficiente y, por tanto, susceptible de tributar el impuesto de sellos.

Sobre el punto resalta que, contrariamente a lo argumentado por la Provincia de Salta durante la instancia administrativa, la nota de fecha 18 de abril de 2009 enviada por ENARSA "no transcribe los elementos esenciales de la oferta, ni tampoco sus enunciados esenciales (...) sólo se limitó a poner en conocimiento de [su] mandante el depósito de la suma de \$ 100 en la cuenta bancaria de SEA y se acompañó la constancia de dicho depósito". Agrega que el Estado local demandado niega eficacia jurídica al depósito por haber sido realizado una vez vencido el plazo de setenta y dos horas fijado en la carta oferta, pero le otorga virtualidad a la nota emitida por ENARSA, a pesar de no constituir el requisito de aceptación establecido por SEA en su oferta.

En ese entendimiento, asevera que la accionada intenta gravar con el impuesto de sellos un contrato que no produjo ningún efecto en la provincia demandada al no configurarse el hecho imponible establecido en la normativa local.

Por otro lado, destaca que la pretensión fiscal cuestionada importa el establecimiento de una aduana interior al comercio interjurisdiccional, lo que impide -a su criterio- la normal circulación de la energía eléctrica producida en la Provincia de Salta y que se comercializa en el mercado eléctrico mayorista.

Remarca que, en su carácter de generador de energía eléctrica, se encuentra exento del pago de tributos locales que restrinjan o dificulten la libre producción y circulación de dicha actividad, de conformidad con lo normado por el artículo 12 de la ley 15.336.

Por último, expone acerca del cumplimiento de los requisitos exigidos por el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, con el propósito de demostrar que la acción declarativa de certeza articulada es formalmente admisible.

II) A fs. 377, de conformidad con lo dictaminado por la Procuración General a fs. 369/371, el Tribunal declaró que la presente causa corresponde a su competencia originaria e hizo lugar a la medida cautelar solicitada.

III) A fs. 403/431 la Provincia de Salta contesta la demanda. Tras las negativas de rigor, arguye que este conflicto debería ventilarse ante la justicia provincial de Salta, en virtud de que el planteo se refiere esencialmente al derecho público local.

Con relación a la acción declarativa articulada por la actora, sostiene que no se configura la incertidumbre requerida para su procedencia y que, además, no se agotó la instancia administrativa en el orden provincial.

Seguidamente describe el alcance del contrato de provisión de servicios en cuestión y la actuación de ENARSA a su respecto, y sostiene que el contrato entre SEA y ENARSA se encuentra sujeto al impuesto de sellos local dado que -a su entender- se hallan configurados los recaudos exigidos por el ordenamiento provincial (artículos 226, 227, 228, 230 y 236 del Código Fiscal) y la ley de adhesión al régimen de coparticipación federal de impuestos 23.548 (artículo 9º, punto b, ap. 2º).

Asimismo, destaca que el lugar de cumplimiento y ejecución del contrato se encuentra en la Provincia de Salta y, sobre ese particular, observa que el impuesto de sellos grava la circulación de la riqueza verificada al momento de la instrumentación de un acto jurídico, cuyos efectos se producen en el territorio

provincial.

Pone de resalto que "...el hecho imponible del impuesto acaece ante la instrumentación de la declaración de voluntad de los otorgantes en celebrar un negocio o contrato o acto que se dirige a obtener un resultado jurídico de significación económica (circulación de riqueza)" (fs. 408).

Sostiene así que su pretensión de cobro no se encuentra dirigida a gravar la actividad, tráfico, generación, circulación o transporte de energía eléctrica, ni tampoco sus instalaciones, por lo cual no representa un obstáculo o restricción que dificulte o impida el comercio interprovincial de ese suministro.

Por lo demás, puntualiza el carácter oneroso del acuerdo, como así también que las partes en el título tercero de la oferta tuvieron en cuenta las obligaciones fiscales resultantes del contrato -impuestos, tasas y contribuciones-, cuyo pago fue puesto a cargo de la contratista, es decir, de SEA (cláusula 6.2).

En cuanto al perfeccionamiento del convenio, afirma que se formalizó por correspondencia epistolar, toda vez que las declaraciones de voluntad de las partes se expresaron en diferentes momentos, a través de misivas suscriptas por ellas.

Argumenta que el depósito bancario invocado por la actora para justificar la aceptación tácita de la oferta no es hábil para causar dicho efecto jurídico, debido a que se formuló fuera del plazo previsto para ello.

Señala que las leyes 15.336 y 24.065, en cuanto regulan el régimen eléctrico federal, no consagraron una inmunidad o exención tributaria absoluta ni excluyeron el ejercicio de la potestad tributaria de las provincias. Asevera a su vez, que la autoridad de aplicación nacional, en ocasión de implementar el programa denominado "Generación de Energía Eléctrica Distribuida" y autorizar contrataciones como la aquí examinada, no se expidió de manera expresa sobre la exclusión de los tributos o del impuesto de sellos provincial.

En ese orden de ideas, resalta que si bien la competencia federal para que el Congreso legisle sobre el régimen eléctrico encuentra sustento en las cláusulas constitucionales de progreso y de comercio (conf. artículo 75, incisos 13 y 18, Constitución Nacional), lo cierto es que -a su entender- ello no puede interpretarse como una restricción a la potestad tributaria provincial respecto de los mercados eléctricos locales y los servicios públicos circunscriptos al ámbito provincial.

En síntesis, concluye que en el caso la cuestión federal es aparente y que el asunto debería dirimirse en el ámbito local ya que atañe al derecho público provincial.

IV) A fs. 630/648 y 650/657, la demandada Provincia de Salta y la actora presentan sus respectivos alegatos.

A fs. 660/665, obra el dictamen de la señora Procuradora Fiscal en el que se propicia la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la Provincia de Salta.

Considerando:

1º) Que, tal como lo decidió el Tribunal a fs. 377, este juicio es de la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (artículos 116 y 117 de la 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 Salta con relación a la "Propuesta de provisión de servicio y/o equipamiento de generación de energía eléctrica distribuida", emitida el 6 de abril de 2009 por SEA a ENARSA.

3º) Que de la compulsión de las actuaciones surge que ha mediado actividad fiscal suficiente, exteriorizada a partir de la notificación del requerimiento 009/2009

emitido por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta, por el cual se intimó a la contribuyente al pago de una deuda en concepto del impuesto de sellos, por un monto de \$ 2.324.636,62, más sus accesorios (fs. 88/89 del expediente administrativo 22-411231/09), que derivó en la instrucción del sumario 05020306-000033/10 a través del cual el ente recaudador local determinó una deuda respecto del referido gravamen por la suma de \$ 1.181.906,51, con más la suma de \$ 308.477,60 en concepto de intereses, determinación que fue confirmada por resolución 3036/10 del Director General de Rentas de la Provincia de Salta, la que además rechazó el descargo presentado por SEA y aplicó una multa equivalente a dos veces el impuesto omitido equivalente a \$ 2.363.813,02 (ver fs. 159 y 243/246 del mencionado expediente administrativo). A ello se suma el dictado del decreto 758 emitido por el señor Gobernador de la Provincia de Salta mediante el cual se rechazó el recurso jerárquico presentado por la sociedad actora (ver fs. 357/359 vta. del expediente administrativo).

La actuación administrativa reseñada configura, como ya se dijo, una conducta explícita del órgano fiscal, destinada a la percepción del impuesto de sellos, que habilita la admisibilidad de la vía intentada.

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

Por lo demás, no obstan a la conclusión alcanzada los argumentos invocados por la demandada fundados en la existencia de vías recursivas locales, puesto que no puede obviarse, sobre el particular, la arraigada doctrina según la cual la competencia originaria del Tribunal no puede quedar 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).

Sobre la base de lo antes expuesto, cabe tener por cumplidos los recaudos propios para la procedencia formal de la acción declarativa (conf. artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación).

4º) Que en tales condiciones y en orden al fondo del asunto, corresponde examinar en primer lugar si la carta oferta irrevocable emitida el 6 de abril de 2009 por SEA a ENARSA constituye un "instrumento" susceptible de ser gravado con el impuesto de sellos.

5º) Que, a ese respecto, resulta relevante analizar el documento que la provincia demandada consideró para tener por configurado el hecho imponible y, por tanto, sujetar a la aludida carta oferta al gravamen en pugna. De la lectura del decreto 758/13 del Poder Ejecutivo de la Provincia de Salta, por medio del cual se rechazó el recurso jerárquico interpuesto por la actora contra la resolución 3036/10 de la Dirección General de Rentas de esa jurisdicción, surge que "se entiende que 'a los efectos fiscales', tal como lo prevé la citada norma, la nota remitida por ENARSA con los recaudos que tomó el remitente, contiene los elementos necesarios para considerarla gravada con el impuesto de sellos provincial; situación que hubiese sido diferente si sólo hubiese existido un depósito bancario, ya que en este caso nos encontraríamos frente a una oferta y un hecho jurídico que resultaría insuficiente a los fines de la imposición del impuesto de sellos" (ver fs. 129 vta., primer párrafo).

Dicho esto, en la respuesta de ENARSA del 18 de abril de 2009 -a la que refiere el párrafo del decreto 758/13 antes transcripto- se consigna la siguiente referencia:

"Aceptación carta oferta 06/04/2009. Licitación ENARSA N° 1/2007 GEED I. Ampliación de CT Junín y relocalización parcial en Nodo Tartagal, Provincia de Salta", así como también su texto se ciñe a comunicar que el mentado depósito de \$ 100 se hizo efectivo en la cuenta bancaria indicada en la oferta, adjuntándose la constancia correspondiente (fs. 138 y 515/516 del expediente judicial y 87 del administrativo).

6°) Que 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 (Fallos: 342:971).

El artículo 9°, inciso b, apartado 2, de la ley convenio dispone que las provincias que adhieran a ella, si establecen el impuesto de sellos, deberán hacerlo recaer 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 a continuación que "[s]e entenderá por instrumento toda escrituras, 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".

Por lo demás, y en relación con el marco normativo señalado, es del caso recordar que el Código Fiscal de la Provincia de Salta regula el impuesto de sellos en su Libro II Título Quinto, capítulo primero (decreto-ley 9/75, t.o. por decreto 2039/05) y, en lo que interesa a los antecedentes de hecho descriptos, por medio de su artículo 230 establece que: "[l]os actos, contratos y operaciones realizados por correspondencia epistolar o telegráfica, están sujetos al pago del Impuesto de Sellos desde el acto de su perfeccionamiento. A tal efecto, se considerará como perfeccionamiento del acto, contrato u obligación, la correspondencia en la cual se acepta una oferta, transcribiendo sus términos o sus enunciados o elementos esenciales" (el subrayado es agregado).

7°) Que, en este contexto, se observa que la cuestión aquí debatida guarda sustancial analogía con la ya examinada y resuelta por este Tribunal en Fallos: 327:1083; 330:4049 y 342:971, cuyos fundamentos y conclusiones, son plenamente aplicables al sub examine.

En efecto, como bien lo pone de resalto la señora Procuradora Fiscal en su dictamen, la nota del 18 de abril de 2009, por medio de la cual ENARSA aceptó una oferta que únicamente identifica con su fecha de emisión, el número de licitación y la obra a la cual se refiere (fs. 138 y 515/516), no cumple con los requisitos y caracteres exigidos por las normas tributarias antes enunciadas para configurar un "instrumento" sujeto al impuesto de sellos, razón por la cual la pretensión fiscal de la provincia contraviene, en el orden federal, lo dispuesto en el artículo 9°, acápite 2 de su inciso b, de la ley 23.548, además de no encontrar justificación en su propio texto legal impositivo.

8°) 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. Ello es así por cuanto la pretensión de aplicar ese tributo sobre una carta de aceptación que carece de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de obligación alguna "sin necesidad de otro documento", no se concilia

con la carga establecida en el artículo 9º, inciso b, acápite 2, de la ley 23.548 (Fallos: 342:971).

9º) 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 acredite 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 y 342:971).

10) Que en las condiciones expresadas y por no ser necesario abordar los demás planteos de naturaleza federal introducidos 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; 342:971, entre otros).

Por ello, y de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal en el considerando V de su dictamen, se decide: Hacer lugar a la demanda seguida por So Energy Argentina S.A. y declarar la invalidez de la pretensión de la Provincia de Salta. Con costas (artículo 68, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). Notifíquese, comuníquese a la Procuración General de la Nación y, oportunamente, archívese.

VOTO DEL SEÑOR VICEPRESIDENTE DOCTOR DON CARLOS FERNANDO ROSENKRANTZ

Considerando:

Que el infrascripto coincide con los resultandos y los considerandos 1º a 3º del voto que encabeza la presente sentencia.

4º) Que, de conformidad con el artículo 9º, inciso b, número 2, segundo párrafo, de la Ley de Coparticipación 23.548, las provincias que adhieran al sistema deberán hacer recaer el impuesto de sellos solamente sobre: actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados; 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.

De esta manera se adoptó, como política uniforme y con el alcance que surge del texto legal citado, el requisito de que el impuesto de sellos solamente puede tener incidencia allí donde hay "instrumentación", lo cual significa que "no existe impuesto sin que el acto esté instrumentado" (cfr. "Curso Superior de Derecho Tributario", 1ra. Edición, Tomo II, pág. 454, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1957).

El mismo artículo 9º, inciso b, en el párrafo siguiente, aclara qué debe entenderse por instrumento, a saber, "toda escrituras, 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".

5º) Que el artículo 9º de la Ley de Coparticipación fija el marco dentro del cual las provincias pueden ejercer válidamente sus atribuciones para crear impuestos y ello fue convenido por las provincias y la Nación con el propósito de reservar ciertas materias imponibles a los impuestos nacionales y de permitir el posterior reparto de la recaudación obtenida. En lo que concierne particularmente al impuesto de sellos, el Tribunal ha declarado que las limitaciones establecidas en el citado artículo 9º tienen la finalidad de evitar las dispares regulaciones del impuesto en las diversas jurisdicciones y reconducir dentro de cauces uniformes el ejercicio del poder

tributario local para obtener así un mínimo de homogeneidad en la imposición autorizada (Fallos: 321:358).

6°) Que en tales condiciones y en orden al fondo del asunto, corresponde examinar si la carta oferta irrevocable emitida el 6 de abril de 2009 por SEA a ENARSA constituye un "instrumento" susceptible de ser gravado con el impuesto de sellos, en las condiciones establecidas en el artículo 9°, inciso b, número 2, segundo párrafo.

A ese respecto, resulta relevante analizar el documento que la provincia demandada consideró para tener por configurado el hecho imponible y, por tanto, sujetar a la aludida carta oferta al gravamen en pugna. De la lectura del decreto 758/13 del Poder Ejecutivo de la Provincia de Salta, por medio del cual se rechazó el recurso jerárquico interpuesto por la actora contra la resolución 3036/10 de la Dirección General de Rentas de esa jurisdicción, surge que "se entiende que 'a los efectos fiscales', tal como lo prevé la citada norma, la nota remitida por ENARSA con los recaudos que tomó el remitente, contiene los elementos necesarios para considerarla gravada con el impuesto de sellos provincial; situación que hubiese sido diferente si sólo hubiese existido un depósito bancario, ya que en este caso nos encontraríamos frente a una oferta y un hecho jurídico que resultaría insuficiente a los fines de la imposición del impuesto de sellos" (ver fs. 129 vta., primer párrafo).

Dicho esto, en la respuesta de ENARSA del 18 de abril de 2009 -a la que refiere el párrafo del decreto 758/13 antes transcripto- se consigna la siguiente referencia: "Aceptación carta oferta 06/04/2009. Licitación ENARSA N° 1/2007 GEED I. Ampliación de CT Junín y relocalización parcial en Nodo Tartagal, Provincia de Salta", así como también su texto se ciñe a comunicar que el mentado depósito de \$ 100 se hizo efectivo en la cuenta bancaria indicada en la oferta, adjuntándose la constancia correspondiente (fs. 138, 515/516, y 87 del expediente administrativo).

7°) Que, de lo expuesto resulta palmario que la carta oferta emitida por la actora carece de la autosuficiencia requerida para tener por cumplido el requisito de "instrumentación" antes referido, es decir, tratarse de un documento que permita exigir el cumplimiento de las obligaciones en él plasmadas "sin necesidad de otro documento". De tal manera, la pretensión fiscal de la provincia no se concilia con la carga establecida en el artículo 9°, inciso b, número 2, segundo párrafo de la ley 23.548. Esta conclusión determina que la presente causa resulte estrictamente análoga a la resuelta en el pronunciamiento publicado en Fallos: 342:971 y que, por consiguiente, deba ser resuelta en el mismo sentido.

8°) Que si bien la demandada ha negado carácter federal a Ley de Coparticipación 23.548, por tratarse de una ley - convenio que rige en las provincias por efecto de las respectivas leyes locales de adhesión, se trata de una defensa que no resulta conducente. En primer lugar, debe recordarse que la Ley de Coparticipación 23.548 se asienta en un convenio del que son parte todas las provincias y también el Estado Nacional. Por lo tanto, este último tiene un interés directo en que las condiciones pactadas para el ejercicio del poder fiscal de las provincias se cumplan respecto de aquellas actividades que se encuentran sometidas a una regulación federal o sobre las cuales el Congreso tiene facultades exclusivas de legislación. En la presente causa (cfr. resolución de fojas 377), se ha puesto en cuestión la validez de una pretensión fiscal de la provincia demandada que pretende incidir sobre una transacción interprovincial entre sujetos que participan de un servicio sometido a una regulación federal como lo es la generación, transporte y distribución de la energía eléctrica (cfr. Leyes 15.336 y 24.065).

Por ello, y de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se decide: Hacer lugar a la demanda seguida por So Energy Argentina S.A. y declarar

la invalidez de la pretensión de la Provincia de Salta. Con costas (artículo 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.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis