



**CAUSA Nº 10570 CCALP “COMPAÑIA RADIOCOMUNICACIONES
MOVILES S.A. C.R.M. - MOVICOM C/ A.R.B.A. Y OTRO/A S/ RECURSO
DIRECTO TRIBUNAL DE APELACION FISCAL (411)”**

En la ciudad de La Plata, a los veintidós días del mes de Agosto del año dos mil trece, reunida la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en Acuerdo Ordinario, para pronunciar sentencia en la causa “COMPAÑIA RADIOCOMUNICACIONES MOVILES S.A. C.R.M. - MOVICOM C/ A.R.B.A. Y OTRO/A S/ RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACION FISCAL (411)”, en trámite ante el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo Nº 3 del Departamento Judicial La Plata (expte. Nº -14936-), con arreglo al sorteo de ley, deberá observarse el siguiente orden de votación: Señores Jueces Dres. Gustavo Daniel Spacarotel, Gustavo Juan De Santis y Claudia Angélica Matilde Milanta.

El Tribunal resolvió plantear la siguiente

CUESTIÓN:

¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?

VOTACIÓN:

A la cuestión planteada, el Dr. Spacarotel dijo:

I. Viene a tratamiento de esta Alzada el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, a fs. 258/274, por el que se agravia de la sentencia de grado, obrante a fs. 218/231, que rechaza la demanda promovida por la accionante, tendiente a que se anule la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal provincial -de fecha 05/11/09- en cuanto confirmó parcialmente la determinación practicada por la entonces Dirección Provincial de Rentas -hoy ARBA-, en concepto de Impuesto de Sellos, mediante Resolución Nº 745/04, de fecha 13 de diciembre de 2004.

Por último, impone las costas en el orden causado (art. 51 inc. 1º del C.C.A. -texto según ley 13.101-) y menciona que, por los trabajos realizados, hay que estarse a la regulación de honorarios que por separado se efectúa.



Para así resolver, el sentenciante de grado señala que la cuestión litigiosa se circunscribe a determinar si resulta legítima la referida sentencia del Tribunal Fiscal provincial del 05/11/09, en cuanto confirma la Resolución Determinativa Nº 745/04, girando la controversia en torno a la alícuota que debe abonar la firma por Impuesto de Sellos respecto de diversos contratos calificados como de agencia, así como respecto de la procedencia del cobro de dicho tributo en relación a los Contratos de Adjudicación de Licencia de Telecomunicaciones Áreas I y III celebrado con la Secretaría de Comunicaciones de la Nación, y de Locación de Servicios de Radiocomunicaciones Fijo de Alta Densidad firmado con la firma Alta Frecuencia Múltiple S.A.

Aclara que no existe conflicto respecto de la exigibilidad del tributo en relación al contrato de locación de servicios con la Asociación Civil de los Estudiantes del 23/11/99 -sobre lo cual expresa la actora no formular agravio-, y de la legitimidad de la extensión de responsabilidad al socio Mauricio Elías Wior -para el supuesto de declararse legítima la deuda exigida-, a cuyo respecto no se ha efectuado impugnación alguna en autos o formulado agravio en concreto, habiendo sido la demanda promovida sólo por la firma Compañía de Radiocomunicaciones Móviles S.A. mediante apoderado. Asimismo, -agrega- tampoco ha formulado la accionante ningún agravio concreto en relación al contrato celebrado con Impsat S.A., y a cuyo respecto el Tribunal Fiscal receptó parcialmente la impugnación efectuada en su sede.

Ello así, luego de efectuar una reseña de las actuaciones administrativas acompañadas a estos autos, así como de las restantes constancias incorporadas a la causa y, a su vez, de la normativa que estima aplicable al caso de marras -cita del Código Fiscal: el Título IV, a partir del artículo 251, en esp. arts. 253, 257, 258, 262 y 281, T.O. Res. 39/11; art. 228 y ss., en esp. arts. 230, 234, 235, 240 y 259, conf. T.O. 2004; art. 20 de la ley 12.397; art. 19 de la ley 12.233-, refiere que, en tal contexto, hará mención, en primer lugar, a los contratos a cuyo respecto no se encuentra controvertida la procedencia del Impuesto de Sellos, quedando circunscripta

la cuestión a determinar la alícuota que correspondía aplicar, habiendo tributado la parte actora una menor -"alícuota preferencial"- a la pretendida por la autoridad demandada.

Al respecto, observa que ningún agravio concreto formula la accionante en la demanda en relación al contrato celebrado con Impsat S.A. -a cuyo respecto el Tribunal Fiscal receptó parcialmente la impugnación efectuada en su sede-, sin perjuicio de lo cual destaca las consideraciones que realizará en relación a los contratos de agencia y la subsunción que cabe efectuar en el régimen de alícuotas previsto por las Leyes Impositivas 12.233 y 12.397, cuya aplicación también pretendiera la actora hacer extensible a dicho contrato con Impsat S.A.

En tal sentido, expresa que, a tal fin, es dable puntualizar que el punto de conflicto entre las partes se circunscribe a la calificación jurídica que cabe asignar a los contratos de agencia, siendo que la representación fiscal los considera asimilables al mandato comercial, mientras que la accionante pretende encuadrarlos como una locación de servicios -civil- y con ello, sujetos a la aplicación de la alícuota preferencial que para el impuesto de marras contemplaban las Leyes Impositivas de los años 1999 y 2000.

Al respecto, advierte que los contratos de agencia -con o sin representación- como los suscriptos por la firma accionante, configuran convenciones de índole comercial, con lo cual e independientemente de cuáles resulten ser las normas que se apliquen para regular la ejecución y pormenores relativos a cada contrato, lo cierto -estima- es que no se advierte que puedan ser encuadrables en la figura de "locación de obras o servicios" a cuyo respecto las leyes impositivas arriba mencionadas contemplaban una alícuota preferencial, cobrando plena aplicación -entiende- la cláusula general prevista en el inciso 17 de los artículos 19 de la ley 12.233 y 20 de la ley 12.397, respecto de "*Actos y contratos no enumerados precedentemente*", con una alícuota del diez por mil (1%).

Adiciona que el criterio que expone surge asimismo -como señala la accionada- con motivo de la expresa inclusión en la ley 13.003 -para el Ejercicio Fiscal 2003- de los contratos de agencia como sujetos a alícuota

preferencial, habiéndose expuesto en los Fundamentos de la misma enviados a la Honorable Legislatura en diciembre de 2002, que *"Para el Impuesto de Sellos se propicia una modificación en el régimen preferencial de registración ante bolsas, mercados, cámaras y demás entidades, consistente –por un lado- en el aumento de las alícuotas vigentes a efectos de atenuar la brecha existente entre éstas y la correspondiente a los mismos actos con carácter general y –por el otro- en incorporar nuevos actos y operaciones susceptibles de cumplir con la obligación fiscal mediante la intervención de las aludidas entidades"* (El subrayado, aclara, no es del original).

De esta manera, considera que no se vislumbra desapegada a derecho la interpretación a que arriba el Tribunal Fiscal interviniente, en tanto apreció que tales convenios poseen como rasgo esencial responder a finalidades de índole absolutamente mercantil, entablándose una relación de colaboración, por lo que estima ajustada a derecho la Resolución 754/04 y la sentencia del Tribunal Fiscal que confirma el criterio allí expuesto, en cuanto a que los contratos de agencia en cuestión no pueden ser incluidos dentro del régimen preferencial previsto en las mentadas Leyes 12.233 y 12.397 vigentes en los respectivos períodos fiscales correspondientes a la celebración de cada contrato.

Seguidamente, el *a quo* procede a analizar las argumentaciones vertidas por las partes en lo que respecta a los Contratos a cuyo respecto no abonó la actora el Impuesto de Sellos, a saber: Contrato de Adjudicación de Licencia de Telecomunicaciones Áreas I y III celebrado con la Secretaría de Comunicaciones de la Nación, y Contrato de Locación de Servicios de Radiocomunicaciones Fijo de Alta Densidad con la firma Alta Frecuencia Múltiple S.A.

En primer término, considera que no le asiste razón a la parte accionante en lo que se refiere a la falta de instrumentalidad que pregona respecto del contrato celebrado para la prestación del servicio de Telecomunicaciones en las Áreas I y III -cuya suscripción por la firma actora, aclara, no resulta objeto de discusión en el *sub examine*-, al entender dicha

parte que los derechos y obligaciones allí previstos ya surgían de actos administrativos previos emanados de la autoridad federal, careciendo de autonomía o suficiencia.

En tal sentido, destaca que la voluntad estatal en materia de contratos administrativos se expresa siguiendo un íter administrativo que se perfecciona con la firma del respectivo contrato, a tenor de lo cual los instrumentos expedidos con anterioridad a la formalización del contrato respectivo son parte integrante del mismo -vgr. Pliego de Bases y Condiciones, Circulares emitidas en el marco del proceso licitatorio, etc.-, el cual se conforma así como un instrumento generador de derechos y obligaciones para las partes contratantes.

Manifiesta que en las normas señaladas *ut supra* se incluyó a las concesiones -otorgadas por cualquier autoridad administrativa, a diferencia, observa, de textos legislativos anteriores en que sólo se hacía referencia a las autoridades municipal o provincial-, como sujetas al Impuesto de Sellos, de lo que se desprende -a su entender- que ha sido intención del legislador incluir a los contratos de concesión -independientemente de la autoridad concedente-, como sujetos al tributo del caso.

Refiere que, por otra parte, la firma actora arguye que los contratos en cuestión carecen de efectos en la Provincia de Buenos Aires, y que de considerarse que tales efectos existen, no correspondería oblar el tributo de marras por encontrarse exenta de su pago en la jurisdicción de origen atento encontrarse derogado el Impuesto de Sellos en la Capital Federal.

Sostiene el sentenciante de grado que, en lo atinente a los efectos en jurisdicción provincial, comparte la conclusión a que arriba el Tribunal Fiscal en cuanto a que la explotación del contrato se lleva a cabo -entre otros lugares- en sede provincial, por tratarse de actividades -la prestación del servicio- realizadas en dicho ámbito, mediante el uso de un bien -espectro radioeléctrico, si bien de carácter intangible- comprendido en el espacio aéreo integrante del dominio público provincial, por lo que observa que los contratos aludidos resultan subsumibles en los incisos "a" y "b" del artículo 253 del Código Fiscal -T.O. 2011; art. 230 T.O. 2004-, en cuanto sujetan al

Impuesto de Sellos a instrumentos concertados fuera de la Provincia, en tanto el bien objeto de transacción esté radicado en dicho territorio -vgr. espacio radioeléctrico-, o bien produzcan allí sus efectos, como acontece con la prestación del servicio en jurisdicción provincial.

Advierte que, así, y sin perjuicio del carácter intangible del bien objeto del contrato, deviene razonable la pretensión fiscal en tanto el cobro del Impuesto de Sellos procede en la medida en que no se hubiere tributado en la jurisdicción de origen -vgr. Capital Federal-, y sólo en proporción a los ingresos correspondientes a dicha jurisdicción provincial, lo que evita el riesgo de superposición para el caso de tener que abonar el tributo en otras provincias.

En lo que respecta a la existencia de una exención en el pago del impuesto por encontrarse derogado el aludido tributo en la jurisdicción capitalina de origen mediante Decreto 114/93, manifiesta que resulta menester puntualizar que ha sido coincidente la jurisprudencia -que comparte- en entender que resulta imposible confundir la exención -la que, observa, no contempla el artículo 215 inc. b) del Código Fiscal- impositiva con un impuesto derogado, como en el caso del Impuesto de Sellos derogado en la Ciudad de Buenos Aires.

Señala que, empero, tal criterio debe ser interpretado siguiendo los recientes lineamientos expuestos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el caso *"Transporte Metropolitanos Belgrano Sur S.A. y otros c/ Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de certeza"* en fecha 29 de noviembre de 2011 y los precedentes allí invocados -entre ellos CSJN, *"Línea 22 S.A. c/ Provincia de Buenos Aires s/ Acción Declarativa"*, 27/04/10, Fallos 333:538- en los que -advierte- entendió dicho Tribunal Supremo que el Impuesto de Sellos no había sido derogado en la Capital Federal, habiendo ampliado la autoridad de aplicación los casos de exención al reducir a base cero la mayoría de las alícuotas, agregando que, en definitiva, *"...el hecho imponible se configuró en la jurisdicción en la que se otorgó el acto y no en la Provincia de Buenos Aires; y que había sido la autoridad nacional la concedente del servicio, extremo que le otorgaba a los*

instrumentos expedidos en el ejercicio de sus poderes propios una situación de inmunidad con relación a las potestades de otras jurisdicciones", señalando asimismo la necesidad de que no se rompiese la regulación unificada del servicio público en cuestión en términos de costos y tarifas según había sido previsto y ejecutado por la autoridad nacional (conf. CSJN, "*Transporte Metropolitanos Belgrano Sur S.A.*", sent. del 29/11/11, Considerando 4).

Expresa que, no obstante lo expuesto, si bien asiste razón a la firma accionante en cuanto a que tal criterio resultaría plenamente aplicable al caso de autos -en el cual la parte actora ha invocado la existencia de una exención en el Impuesto de Sellos en la jurisdicción capitalina de origen con motivo del Decreto 114/93-, lo cierto es que la pretensión fiscal de tributación del Impuesto de Sellos respecto de los contratos en estudio no ha tenido únicamente sustento en el inciso "b" del artículo 253 del Código Fiscal (T.O. 2011; art. 230 T.O. 2004) que sujeta al Impuesto de Sellos a instrumentos concertados fuera de la Provincia, en tanto produzcan allí sus efectos, sino que ha invocado asimismo -y sustentado en ello la exigencia del tributo de autos- la manda del inciso "a" de dicho precepto normativo, en cuanto a que se trata de contratos en los cuales el bien objeto de transacción -en el caso, espacio radioeléctrico- se encuentre radicado en dicho territorio provincial.

Por lo tanto, entiende que, atento las particularidades del caso y los argumentos expuestos, corresponde confirmar el decisorio cuestionado en cuanto exige el pago del Impuesto de Sellos por los contratos individualizados en los apartados precedentes.

Por último, estima que tampoco cabe dar acogida a los planteos subsidiarios articulados por la interesada.

Al respecto, en lo atinente a los intereses resarcitorios reclamados, juzga que no asiste razón a la peticionaria en cuanto plantea la improcedencia de su aplicación, en tanto advierte que, en el *sub judice*, se ha efectuado una aplicación del artículo 86 que resulta ajustada al texto de dicho precepto -que contempla el devengamiento de intereses por la falta

total o parcial de pago de la obligación tributaria respectiva, sin necesidad de interpelación alguna, y cuya constitucionalidad, advierte, no resulta objeto de cuestionamiento en autos-, máxime -agrega- siendo que la demandada ha contemplado y meritado -en criterio que comparte- que no ha acreditado la interesada la existencia de valedera causal que justifique debida y seriamente la falta o error en el pago en que incurriera.

Tampoco observa desajustada a derecho la base imponible considerada por el organismo para la determinación del Impuesto de Sellos del caso, en tanto -refiere- el criterio administrativo ha sido -a falta de oportuno aporte por la interesada de otros elementos, aclara- el de aplicar el coeficiente de ingresos correspondiente a la jurisdicción provincial elaborado y declarado por el contribuyente a los efectos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el marco de las disposiciones del Convenio Multilateral, direccionado ello a evitar la doble imposición entre las jurisdicciones en las cuales se aplica el impuesto.

De esta manera, considera que carece de asidero la pretensión actoral de utilizar como base hechos posteriores a los contratos, tales como el porcentaje de clientes adheridos al servicio con tecnología PCS en jurisdicción provincial y la cantidad de antenas allí ubicadas, el que -manifiesta- no resulta acorde con el criterio de "instantaneidad" que tipifica al Impuesto de Sellos, en cuanto a que quedan sujetos al impuesto por la sola creación y existencia material de los instrumentos respectivos con abstracción de su validez y eficacia jurídica o posterior cumplimiento (cita los arts. 257 del Cód. Fiscal, T.O. 2011; y 234, T.O. 2004), criterio que surge asimismo -concluye- de los preceptos normativos del Código Fiscal que regulan la determinación del monto imponible, contemplando la estimación de todo elemento de juicio de significación existente a la fecha de celebración del acto (art. 288 T.O. 2011; art. 265 T.O. 2004; art. 250 T.O. 1999; el destacado pertenece a la sentencia de grado).

En tal sentido, juzga que resulta legítima la pretensión de cobro por parte de la accionada de intereses resarcitorios en relación al Impuesto de

Sellos de marras, así como la base imponible utilizada en la determinación del mismo.

II. Contra dicho pronunciamiento se alza la parte actora, interponiendo recurso de apelación, a fs. 258/274.

III. Contestado el traslado del recurso por la parte demandada, elevadas las actuaciones y previa resolución de este Tribunal sobre la admisibilidad del mismo -arts. 55, inc. 1º, 56, 57 y 58, CCA; cfr. fs. 288/293, 294-296 y 298/vta.-, se encuentran estos autos en oportunidad de ser resueltos por esta Alzada.

IV. El apelante, luego de efectuar una breve descripción de los contratos bajo análisis, finca sus agravios en diversos tópicos, los que desarrolla en forma pormenorizada, con cita doctrinaria y jurisprudencial, señalando los siguientes agravios federales y constitucionales: a) inexistencia de un instrumento insusceptible de imposición; b) inexistencia de efectos en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires, destacando, entre otras cuestiones, la inaplicabilidad del artículo 253 inciso "b" del Código Fiscal y el apartamiento de la doctrina fijada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa "Línea 22" y su "progenie"; c) violación de la cláusula comercial prevista en el artículo 75 inciso 13º de la Constitución Nacional, citando jurisprudencia en apoyo a su postura y analizando dicho apartamiento desde la óptica de considerar que el tributo local: c.1) perturba la actividad comercial que desarrolla la firma accionante; c.2) viola los estándares de procedencia que deben cumplir los tributos locales; y c.3) entorpece, en forma clara, el servicio de telecomunicaciones que presta TMA; d) violación del principio de supremacía nacional (art. 31 de la Constitución Nacional); y e) improcedencia de la aplicación de intereses resarcitorios.

V. Estimo que asiste razón al apelante.

a) En efecto, la cuestión en debate y en el tópico que llega a esta instancia recursiva, estriba en determinar si estaban sujetos al Impuesto de Sellos y, por ende, la actora debió abonar el mismo, al celebrar los siguientes instrumentos: Contrato de Adjudicación de Licencia de

Telecomunicaciones Áreas I y III con la Secretaría de Comunicaciones de la Nación, y Contrato de Locación de Servicios de Radiocomunicaciones Fijo de Alta Densidad con la firma Alta Frecuencia Múltiple S.A.

El primero -del 29/06/99-, tiene por objeto -en función y/o concordancia con las resoluciones nros. 18327/99, 18493/99 y 18504/99 dictadas por la Secretaría de Comunicaciones de la Nación- otorgar a la firma actora una licencia para la prestación del Servicio de Comunicaciones Personales (PCS) -utilizando la banda de frecuencias AA- en las áreas I y II definidas por el Anexo I del Pliego de Bases y Condiciones aprobado por decreto n° 1461/93 (ver fs. 282/283, 284/287, 288/289 y 290/293 expte. adm. n° 2306-401178/01 que obra adunado en autos por cuerda separada en fotocopias, cfr. fs. 124).

El segundo contrato -06/11/98- tuvo por objeto la cesión parcial de la empresa Alta Frecuencia Múltiple S.A. a la firma actora del uso de la explotación comercial de la denominada "Banda F" -ya sea para el transporte de voz, datos, imágenes, o una combinación de cualquiera de dichos servicios- en diversas áreas -entre ellas, Área Metropolitana, Córdoba, Mendoza, Tucumán, Santa Fe, y la Provincia de Buenos Aires- (ver fs. 13/14 y 260 de autos; fs. 2460, expte. adm. cit.).

b) En primer término, no dudo acerca de la "instrumentalidad" de dichos contratos que se señala tanto por la demandada como en la sentencia impugnada, toda vez que se advierte que los mismos -a diferencia de lo manifestado por parte accionante- poseen todas las características propias de autonomía o suficiencia en relación con los actos administrativos previos emanados de la autoridad federal -vgr. adjudicación- naciendo de los mismos un cúmulo de derechos y obligaciones de las partes derivados de la explotación, en las áreas y bandas allí previstas, de un servicio público -telecomunicaciones-.

c) Lo que considero que resulta atendible es el argumento central de la quejosa en cuanto observa que los contratos de marras no resultan alcanzados por el impuesto de sellos, entendiendo aplicable para ello, análogamente, al supuesto de marras, la doctrina que emerge del

precedente “Línea 22” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN, 27/04/10, Fallos 333:538 y, en similar sentido, del mismo Tribunal la causa “*Transporte Metropolitanos Belgrano Sur S.A.*”, sent. del 29/11/11, Considerando 4).

Al respecto, debo señalar que en el citado precedente -si bien referido al servicio público de transporte interjurisdiccional de colectivos para personas, pero cuyos principios resultan plenamente trasladables a la especie al tratarse aquí de otro servicio público interjurisdiccional, cual es las telecomunicaciones-, se analizó de qué modo el referido impuesto provincial afectaba un servicio público interjurisdiccional otorgado por el Estado Nacional a una empresa privada para su explotación.

En el caso, el servicio de telecomunicaciones tiene su regulación a través de la ley 19.798, la que determina la jurisdicción nacional no sólo para los servicios de telecomunicaciones de propiedad de la Nación sino también para dichos servicios *de una provincia interconectados con otra jurisdicción* (ver arts. 1, 2 y 3, inciso “c” de la mentada norma, como así también el artículo 4, inciso “d” que pone como *competencia del Poder Ejecutivo Nacional...administrar las bandas de frecuencias radioeléctricas*), aspecto que determina que a dicha normativa deben las provincias adecuar su actividad en función del principio de supremacía nacional previsto en el artículo 31 de la Constitución Nacional, dado que tales disposiciones colocan las condiciones generales del servicio de telecomunicaciones bajo la potestad del gobierno federal cuando uno o puntos situados en más de un estado, excediendo así el ámbito exclusivamente reservado a cada provincia (ver, en tal sentido, doct. causa “*Línea 22*” de la CSJN arriba mencionado y sus citas).

De esta manera, en el marco del reconocimiento de dichas prerrogativas nacionales (en consonancia de lo que se desprende del artículo 75 inciso 13° de la Constitución Nacional), debe ser examinada la relación jurídica que se establece entre concedente y concesionario.

Ello así, en tal contexto, el Máximo Tribunal en el precedente señalado consideró diversos tópicos que sirven para desbrozar el ámbito en que se desenvuelve la presente contienda:

c.1) Principio de inmunidad impositiva recíproca entre el Estado Nacional y las provincias. Intromisión de otra autoridad soberana con facultades impositivas:

En este tópico la CSJN cita varios pasajes de precedentes de dicho Tribunal: *"...Los instrumentos, medios y operaciones a través de los cuales el gobierno nacional ejercita sus poderes, están exentos de impuesto por los estados, y los instrumentos, medios y operaciones de que se valen las provincias para ejercitar los poderes que les pertenecen, están exentos de impuestos por el gobierno nacional, en virtud del principio implícito de independencia del gobierno de la Nación y de los estados dentro de sus respectivas esferas (Fallos: 186:170 y 147:239, considerando 81)..."; "...hállanse frente a frente dos potestades estatales: de un lado el poder impositivo nacional (artículos 41, 17, 67 inc. 21 de la Constitución Nacional); y de otro, el libre empleo de los instrumentos, medios y operaciones de que se valen las provincias para ejercer los poderes que les corresponden (artículo 108 de la Constitución)...", agregándose que: "...la doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno requiere que la excepcional restricción de las potestades nacionales o provinciales obedezca a una real obstaculización o interferencia en el ejercicio de aquellas atribuciones que se intenta preservar, es decir que medie un efectivo entorpecimiento a la marcha de la institución (Fallos: 247:325 y sus citas; 327:1083, en especial dictamen del señor Procurador General, capítulo X; 327:5012 y sus citas)...".*

Es decir que no puede perderse de vista la finalidad de prestación del servicio público de marras tenida en miras por el Estado Nacional al otorgar la licencia para su explotación a la firma actora, con los alcances y modalidades previstas en los respectivos instrumentos *ut supra* referenciados.

De esta manera, tal como lo expone el Máximo Tribunal Nacional *"...dentro de la coordinación armónica de intereses que se genere entre concedente y concesionario ´no es posible concebir la intromisión de otra autoridad soberana con facultades impositivas, porque sea por error, por falta de conocimiento cabal e íntimo de las cosas, o sea por un criterio*

divergente, podría establecer impuestos que rompan el equilibrio existente y hagan imposible la continuación de tales servicios’ (conf. arg. Fallos: 188:247); ya que ‘si bien las provincias conservan los poderes necesarios para el cumplimiento de sus fines y, entre ellos, las facultades impositivas que conduzcan al logro de su bienestar y desarrollo, por lo que pueden escoger los objetos imponibles y la determinación de los medios para distribuirlos en la forma y alcance que les parezca más conveniente, tales atribuciones encuentran el valladar de los principios consagrados en la Constitución Nacional’ (Fallos: 320:1302 y sus citas)...”.

Y, en tal sentido, la referida intromisión -con violación de la normativa constitucional y legal federal más arriba indicada- se configuraría en la especie si se convalidara la exigencia del fisco provincial, dado que “...su admisión importaría tanto como desconocer los distintos elementos que apreció la autoridad de aplicación al momento de otorgar la concesión...si bien las provincias pueden considerarse investidas de competencia para determinar cada una de ellas y de forma individual y acumulativa un tributo en función de un instrumento jurídico que sirve de soporte a un también, único, fenómeno técnico y económico, no puede perderse de vista que el ejercicio de esas atribuciones no debe romper la regulación unificada que dicho servicio público requiere...” (cfr. doctr. causa CSJN cit.).

Lo expuesto, no va en desmedro de la potestad general provincial en materia impositiva, en el ámbito de su competencia (aunque sin dejar de desconocer el carácter restrictivo de interpretación que debe primar en cuanto a la aplicación del impuesto en debate, ello en función de los compromisos asumidos por la provincia plasmados en la ley 23.548 y el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento -ver, en especial artículo primero, apartado 1° del Anexo I-), sino que es dable aclarar que “...si bien es cierto que todo aquello que involucre el peligro de limitar las autonomías provinciales ha de instrumentarse con la prudencia necesaria para evitar el cercenamiento de los poderes no delegados de las provincias, no lo es menos que el ejercicio por parte de la Nación de las facultades referidas en el considerando precedente no puede ser enervado

por aquéllas, so pena de convertir en ilusorios los propósitos y objetivos de las citadas facultades que fincan en la necesidad de procurar eficazmente el bien común de la Nación toda, en el que necesariamente se encuentran engarzadas y del cual participan las provincias (Fallos: 304:1186 y 327:5012 que remitió al dictamen del señor Procurador General)...Téngase presente que el sistema federal importa asignación de competencias a las jurisdicciones federal y provincial; ello no implica subordinación de los estados particulares al gobierno central, pero sí coordinación de esfuerzos y funciones dirigidos al bien común general, tarea en la que ambos han de colaborar para la consecución eficaz de aquel fin. Por ello, las facultades provinciales, por importantes y respetables que sean, no pueden amparar una conducta que interfiera en la satisfacción de un interés público nacional (Fallos: 263:437), ni justifiquen la prescindencia de la solidaridad requerida por el destino común de la Nación toda (Fallos: 257:159; 270:11; conf. Fallos: 322:2862 y su cita y 327:5012 antes mencionado)...” (cfr. doct. causa CSJN cit.).

Por lo tanto, al haber sido otorgado el permiso de concesión por la autoridad nacional -en cuanto al primer contrato, en forma directa y, en el segundo, en base a una cesión parcial de la explotación de una licenciataria nacional a la firma actora, aspectos no discutidos en el pleito-, los instrumentos respectivos no pueden ser gravados con el impuesto de sellos local, dado que la voluntad del Estado Nacional fue no gravar la concesión -considerada como hecho imponible- con el fin de lograr la satisfacción de un interés público.

c.2) Doble momento de vinculación de la materia imponible con el poder fiscal provincial:

Ttal como lo sostuvo el Máximo Tribunal nacional, el Código Fiscal provincial determina un “*doble momento de vinculación de la materia imponible con el poder fiscal de la jurisdicción respectiva*”, ello así toda vez que tanto se debe el impuesto por los actos, contratos u operaciones otorgados, emitidos o realizados en territorio de la provincia, como también por los realizados fuera de esa jurisdicción, en el supuesto en que dichos

instrumentos produzcan "efectos" en la provincia por cualquiera de los siguientes actos: aceptación, protesto, negociación, demanda de cumplimiento o cumplimiento. Es decir -observa la CSJN-, que el legislador limitó el alcance del término "efectos" a los supuestos enunciados en la norma (ver art. 253, incisos "a" y "b", Código Fiscal, T.O. 2001; art. 230, T.O. 2004).

Al respecto, en primer término, es dable reproducir lo que dijo la CSJN sobre tal circunstancia, al observar que: *"...desde esta perspectiva, no se configuran tampoco en el caso los presupuestos que permitirían la aplicación del impuesto de sellos, dado que el nacimiento de la obligación tributaria no resulta ligado territorialmente a la Provincia de Buenos Aires, pues el instrumento que se pretende gravar se perfeccionó en la Ciudad de Buenos Aires..."* -tal como acontece en el caso de marras, lo que no se encuentra discutido por la parte demandada- y que, por ende: *"...sostener lo contrario, por otro lado importaría tener una incidencia directa en una actividad gubernativa propia del Estado Nacional, cual ha sido tanto la concesión misma..., lo cual representaría, además del desconocimiento del principio de solidaridad federal, una palmaria interferencia del poder provincial sobre el federal, junto a una inadmisble limitación de su independencia (arg. Fallos: 327:5012 y sus citas)..."* (cfr. doctr. causa "Línea 22" de la CSJN arriba mencionado y, en el mismo sentido, considerando 4 del precedente "Transporte Metropolitanos Belgrano Sur S.A.", op. ref.).

Por otra parte, tampoco resulta acertado el fundamento del sentenciante de grado -que no desconoce la aplicación de los precedentes analizados aunque formula la siguiente disgresión- relativo a que la pretensión fiscal de tributación del Impuesto de Sellos respecto de los contratos en estudio ha invocado no sólo el segundo inciso del mentado artículo 253 del Código Fiscal provincial, sino que, asimismo -y sustentado en ello la exigencia del tributo de autos, aclara el *iudex*- la manda del inciso "a" de dicho precepto normativo, *en cuanto a que se trata de contratos en los cuales el bien objeto de transacción -en el caso, espacio radioeléctrico- se encuentre radicado en dicho territorio provincial.*

En efecto, el hecho que menciona el sentenciante de grado, en torno al dominio público provincial sobre el espacio aéreo choca con el servicio público en sí mismo, siendo este último de carácter nacional, en el que la utilización de un bien de carácter intangible -espectro radioléctrico- lo es a los fines de satisfacer el bien común de la Nación y con regulación específica -como se dijo- a nivel federal, ello por conducto de la ley 19.798 de telecomunicaciones, por lo que no puede afirmarse que los contratos en análisis traduzcan un derecho situado económicamente en la Provincia de Buenos Aires.

VI. Por todo lo expuesto, es que propicio:

a) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y revocar la sentencia de grado impugnada, en cuanto ha sido materia de agravios, haciéndose lugar a la acción deducida por dicha parte, anulándose, en consecuencia, la resolución dictada por el Tribunal Fiscal provincial -de fecha 05/11/09- en cuanto confirmó parcialmente la determinación practicada por la entonces Dirección Provincial de Rentas - hoy ARBA-, en concepto de Impuesto de Sellos mediante Resolución N° 745/04 de fecha 13 de diciembre de 2004, determinación impositiva en debate que se deja sin efecto al no ser exigible el pago del impuesto de sellos sobre los siguientes instrumentos celebrados por la parte accionante: Contrato de Adjudicación de Licencia de Telecomunicaciones Áreas I y III con la Secretaría de Comunicaciones de la Nación del 29-06-99, y Contrato de Locación de Servicios de Radiocomunicaciones Fijo de Alta Densidad con la firma Alta Frecuencia Múltiple S.A. del 06-11-98, ello conforme a las consideraciones y alcances arriba efectuados (arts. 58, 59 y ccs., CPCA).

b) Costas de ambas instancia a la demandada vencida (art. 51 inc. 1º, 77 y ccs., ley 12.008 –texto según ley 14.437-; 274 y ccs., CPCC).

Así lo voto.

A la cuestión planteada, el Dr. De Santis dijo:

Confinada la controversia que arriba a esta alzada a la aplicación del tributo por impuesto de sellos en relación con el Contrato de Adjudicación de Licencia de Telecomunicaciones Areas I y III con la Secretaría de

Comunicaciones de la Nación, y Contrato de Locación de Servicios de Radio Comunicaciones Fijo de Alta Densidad, con la firma Alta Frecuencia Múltiple S.A., y siendo que ambos instrumentos convencionales tributan a la licencia federal a que refiere el primer voto, por aplicación de lo previsto en la cláusula 75 inciso 30 de la Constitución Nacional y cuanto surge de la doctrina legal que cita esa misma intervención ("Transportes Metropolitanos Belgrano Sur S.A sent. CSN 29.11.11), no corresponde a la provincia esa exigencia impositiva.

Ello así en mérito a que debe entenderse que la imposición que ventila el proceso interfiere directamente en los fines de utilidad nacional al que tributan los objetos contractuales resultantes de aquellos instrumentos, definidos éstos por el uso de un espacio radioeléctrico que excede las fronteras locales.

De ese modo, escapan al poder de imposición de los gobiernos locales para encontrar sitio en las atribuciones exclusivas del Gobierno Nacional.

Con ese marco, presto mi adhesión al primer voto y me expido en el mismo sentido decisorio

Así lo voto.

A la cuestión planteada, la Dra. Milanta dijo:

Adhiero al voto del Dr. Spacarotel y a las razones concordantes expresadas por el Dr. De Santis.

Así lo voto.

De conformidad a los votos precedentes, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, dicta la siguiente

S E N T E N C I A

Por los fundamentos expuestos en el Acuerdo que antecede, se hace lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte actora y se revoca la sentencia de grado impugnada, en cuanto ha sido materia de agravios, haciéndose lugar a la acción deducida por dicha parte, anulándose, en consecuencia, la resolución dictada por el Tribunal Fiscal provincial -de fecha 05/11/09- en cuanto confirmó parcialmente la determinación

practicada por la entonces Dirección Provincial de Rentas -hoy ARBA-, en concepto de Impuesto de Sellos mediante Resolución N° 745/04 de fecha 13 de diciembre de 2004; se deja sin efecto el pago del impuesto de sellos sobre los siguientes instrumentos celebrados por la parte accionante: Contrato de Adjudicación de Licencia de Telecomunicaciones Áreas I y III con la Secretaría de Comunicaciones de la Nación del 29-06-99, y Contrato de Locación de Servicios de Radiocomunicaciones Fijo de Alta Densidad con la firma Alta Frecuencia Múltiple S.A. del 06-11-98 (arts. 58, 59 y ccs., CPCA).

Costas de ambas instancia a la demandada vencida (art. 51 inc. 1º, 77 y ccs., ley 12.008 –texto según ley 14.437-; 274 y ccs., CPCC).

Difiérese la regulación de honorarios para la oportunidad dispuesta por los artículos 31 y 51, decreto ley 8904/77.

Regístrese, notifíquese y devuélvase al juzgado de origen oficiándose por Secretaría.

Gustavo Juan De Santis
Juez

Causa Nº10570 CCALP

Claudia A.M. Milanta
Juez

Gustavo Daniel Spacarotel
Juez

Dra. Mónica M. Dragonetti
Secretaria

REGISTRADO BAJO EL Nº 387 (S).

Causa N°10570 CCALP