



CSJ 819/2020/RH1
Volkswagen S.A. de ahorro para
fines determinados c/ Provincia
de Tierra del Fuego y otro s/
contencioso administrativo.

Corte Suprema de Justicia de la Nación

Buenos Aires, 2 de julio de 2024

Vistos los autos: "Recurso de hecho deducido por la parte actora en la causa Volkswagen S.A. de ahorro para fines determinados c/ Provincia de Tierra del Fuego y otro s/ contencioso administrativo", para decidir sobre su procedencia.

Considerando:

Que las cuestiones planteadas han sido correctamente tratadas en el dictamen de la señora Procuradora Fiscal, cuyos fundamentos son compartidos por el Tribunal y a los que cabe remitir por razones de brevedad.

Por ello, de conformidad con lo allí dictaminado, se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Reintégrese el depósito. Notifíquese, devuélvanse los autos al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo expresado en la presente y remítase la queja.

Firmado Digitalmente por ROSATTI Horacio Daniel

Firmado Digitalmente por ROSENKRANTZ Carlos Fernando

Firmado Digitalmente por MAQUEDA Juan Carlos

Firmado Digitalmente por LORENZETTI Ricardo Luis

Recurso de queja interpuesto por **Volkswagen S.A. de ahorro para fines determinados**, representada por la **Dra. María Eugenia Bianchi**, en su doble carácter de letrada patrocinante y apoderada.

Tribunal de origen: **Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Tierra del Fuego.**

VOLKSWAGEN S.A. DE AHORRO PARA FINES DETERMINADOS S.A. C/ PROVINCIA DE TIERRA DEL FUEGO Y OTRO s/ contencioso administrativo.



MONTI
Laura
Mercedes
es

Firmado digitalmente por MONTI Laura Mercedes
Fecha: 2022.12.05 14:01:02 -03'00'

Ministerio Público
Procuración General de la Nación

S u p r e m a C o r t e :

- I -

Según surge de las actuaciones digitales obrantes en el sistema de consulta de causas web del Poder Judicial de la Nación, a fs. 163/176 de las actuaciones principales (al que se referirán las citas siguientes), el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de Tierra del Fuego rechazó la demanda contencioso administrativa interpuesta por Volkswagen S.A. Planes de Ahorro para Fines Determinados (en adelante, Volkswagen) y confirmó la resolución 69/14 de la Dirección General de Rentas (DGR) y sus confirmatorias (resoluciones 206/2014 y 15/2015 de la DGR y 816/2016, del Ministerio de Economía), por medio de las cuales se había determinado de oficio el impuesto de sellos con relación a 399 solicitudes de adhesión a planes de ahorro, con más intereses, cargos y multa.

En cuanto aquí interesa, en primer término, rechazó el cuestionamiento relativo a la aplicación retroactiva de la ley provincial 906, que fue formulado por la actora con sustento en la inconstitucionalidad del art. 112 de la Constitución Provincial, al considerar que ésta se había apartado de lo regulado por el Código Civil nacional entonces vigente, al estipular de manera diferente el momento a partir del cual entran en vigencia las normas locales.

Para así decidir, señaló que la Constitución local no atenta contra el principio de supremacía establecido en art. 31 de la Constitución Nacional, porque la Nación Argentina adoptó para su gobierno el sistema federal, el cual supone una

distribución territorial de competencias en el que las provincias ejercen sus atribuciones respecto de todos los poderes no delegados a la Nación. En función de ello, y debido a que la determinación de la entrada en vigencia de las leyes locales es una facultad del constituyente provincial, sostuvo que el planteo de la actora carecía de sustento.

En cuanto al fondo de la cuestión, destacó que las solicitudes de adhesión revestían los caracteres de un contrato, toda vez que *"la propuesta es confeccionada íntegramente por la firma actora y los solicitantes se limitan a aceptar las condiciones por ella establecidas, entendiendo que con la firma de los mencionados formularios se perfecciona el contrato, reuniendo los caracteres de instrumentalidad y autosuficiencia exigidos"*.

También, destacó que las circunstancias de esta causa difieren de las examinadas por V.E. en la causa *"Telefónica Móviles Argentina S.A. c/ Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa de certeza"* (Fallos: 342:971), porque quien suscribe la solicitud de adhesión acepta voluntariamente las condiciones establecidas por la demandante. Agregó que esas condiciones preestablecidas constituyen una manifestación concreta de voluntad de la empresa actora y que, una vez suscripta la solicitud de adhesión, el contrato se perfecciona y queda sujeto *"a la circunstancia adicional o condición de conformación del grupo de acuerdo al plan al que se adhiere, dentro de los plazos y condiciones establecidas en la Solicitud de Adhesión"*.

Reconoció que la no conformación del grupo implicaba el rechazo de la solicitud y el reintegro de los importes abonados. Sin embargo, sostuvo que ello no significaba que el contrato no se hubiera oportunamente perfeccionado ni que las obligaciones



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

de las partes estuvieran sujetas a la suscripción de otro documento.

Por ello, afirmó que sujetar la evaluación de la solicitud de un servicio a la situación crediticia del firmante, como en el precedente referido anteriormente, es diferente de supeditar el comienzo de las obligaciones ya pactadas al cumplimiento de una condición específica o a una circunstancia adicional. Además, destacó que la actora no había identificado cuáles eran los documentos o actos posteriores que privarían a las solicitudes de adhesión de "autosuficiencia", ni había acreditado el rechazo de alguna de las solicitudes examinadas en la especie.

- II -

La actora interpuso el recurso extraordinario de fs. 184/202vta., cuyo rechazo por el *a quo* a fs. 217/221 motivara la presente queja.

La demandante, en primer lugar, se agravia del pronunciamiento apelado, porque considera que "apoya su postura primordialmente en la negación del principio de instrumentalidad previsto en la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos".

En tal sentido, cuestiona que se haya considerado a las solicitudes de adhesión a los planes de ahorro como un contrato de consumo, porque resalta que ese tipo contractual no estaba previsto en el Código Civil vigente al momento de la suscripción de las solicitudes examinadas en el caso. Destaca que esa modalidad contractual recién fue tipificada como tal en el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación y, por tales motivos,

entiende que resulta "equivoco" aplicar esta última norma en la especie.

Asimismo, sostiene que los documentos en los cuales se sustentó la determinación formulada por el fisco local *"no son acuerdos instrumentados, por cuanto no encierran un concierto de voluntades sino que solamente revelan la voluntad del adherente de incorporarse a un sistema de comercialización"*. Agrega que en las solicitudes *"no existe ninguna aceptación expresa, sino actos materiales de mi mandante de incorporación al sistema"*.

Recuerda que para que un acto o contrato realizado a distancia quede alcanzado por el tributo, debe estar presente la aceptación de la propuesta o del pedido, junto con una reproducción íntegra de la oferta o sus elementos esenciales con la firma de los destinatarios, aspectos que no tuvieron lugar en estas actuaciones.

Por tales motivos, razona que el fisco local *"ha confundido el perfeccionamiento del contrato con el instrumento autosuficiente"*, porque destaca que si bien *"hay contrato ... no hay instrumento autosuficiente"* en los términos exigidos por el art. 9°, inc. b), ap. 2°, de la ley 23.548 y la jurisprudencia de V.E. en la materia. Ello es así, aclara, porque el contenido de las solicitudes no habilita a exigir por sí mismo el cumplimiento de prestación alguna.

En otro orden de agravios, cuestiona la aplicación de la ley provincial 906 a las solicitudes de adhesión suscriptas durante el mes de diciembre de 2012. Precisa que, conforme a lo dispuesto en el art. 2° del Código Civil entonces vigente, esa ley comenzó a regir el 4 de enero de 2013, debido a que había sido publicada en el boletín oficial el día 26 de diciembre de 2012.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

Al respecto, opina que el art. 112 de la Constitución provincial se apartó de la normativa establecida en el código de fondo, en cuanto dicha norma local establece que si las leyes provinciales no designaran una fecha para su entrada en vigencia “*serán obligatorias a partir del día siguiente al de su publicación oficial*”. Agrega que esa materia fue delegada al Estado Nacional y su ejercicio se encuentra expresamente vedado a las provincias, de conformidad con lo dispuesto en los arts. 75 -inc. 12- y 126 de la Constitución Nacional y la doctrina de Fallos: 326:3899, entre muchos otros.

Por tales motivos, concluye que el pronunciamiento recurrido carece de sustento legal y constitucional, no constituye una derivación razonada del derecho vigente y no debe ser considerado un acto jurisdiccional válido.

- III -

En estos términos, corresponde -en primer lugar- examinar si las solicitudes mencionadas constituyen “instrumentos” que puedan ser gravados con el impuesto de sellos tal como lo pretende la demandada.

Para ello, corresponde recordar que la ley 23.548 -al igual que la anterior 20.221, reformada por la 22.006- estableció una serie de obligaciones a la que deben sujetarse las provincias con el fin de obtener el armónico funcionamiento del sistema de distribución de competencias tributarias y lograr un reparto equitativo del producido de los impuestos nacionales que integran dicho mecanismo (Fallos: [326:2164](#); [342:971](#)).

Concretamente, en lo relativo al impuesto de sellos, en el art. 9°, inc. b), la citada ley preceptúa que deberá 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 entidades financieras regidas por la Ley 21.526"*.

Asimismo, precisa que: *"Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes"*.

Al respecto, en Fallos: [321:358](#) se ha señalado que la inclusión de esta norma en el capítulo de la ley 23.548 titulado *"Obligaciones emergentes del régimen de esta ley"*, tiene por finalidad autónoma evitar la regulación dispar del impuesto en las diversas jurisdicciones. Se agregó allí 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. Dicho precepto fue reiterado en Fallos: [326:2164](#) y [342:971](#), entre otros.

VOLKSWAGEN S.A. DE AHORRO PARA FINES DETERMINADOS S.A. C/ PROVINCIA DE TIERRA DEL FUEGO Y OTRO s/ contencioso administrativo.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

- IV -

Sentado ello, advierto que las cuestiones debatidas en estas actuaciones son sustancialmente análogas a las examinadas por V.E. en Fallos: [326:2164](#) y [342:971](#), a cuyos fundamentos y conclusiones cabe remitirse en razón de brevedad.

Ello es así, porque -en mi opinión- las solicitudes de adhesión agregadas a fs. 118/124 no reúnen los requisitos y caracteres exigidos por la ley de coparticipación federal para la configuración del "instrumento" que resulta gravable por el impuesto de sellos. En efecto, mediante ellas, los firmantes únicamente requieren a Volkswagen que los incorpore a un grupo, cuya conformación está sujeta a que se admita una determinada cantidad de solicitudes según el plan que corresponda (cfr. art. 2º, pto. II, de las condiciones generales).

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 de adhesión fue admitida y notificada por Volkswagen al solicitante dentro del plazo de 90 días de que éste efectúe el pago fijado al efecto.

Cabe destacar que, si la demandante omite notificar la admisión al interesado dentro del plazo referido, éste tiene derecho a requerir el reintegro de los importes que hubiera abonado (cfr. art. 2º, pto. V), sin embargo, de las Condiciones Generales no surge que pueda exigir a Volkswagen su incorporación a un determinado grupo.

Al contrario, de las estipulaciones examinadas surge que *"La Sociedad Administradora podrá hacerle saber al Solicitante mediante comunicación por carta-sobre la denegación de su Solicitud de Adhesión, poniendo a su disposición la totalidad de los fondos oportunamente ingresados..."*, y, a su vez, que el solicitante podrá desistir de su petición durante el plazo anteriormente referido, teniendo derecho al reembolso solamente del porcentaje del valor móvil que hubiera ingresado (cfr. art. 2°, ptos. IV y VI).

En tales condiciones, considero que no puede sostenerse que los documentos examinados revistan por sí mismos, y con la mera firma de los solicitantes, los caracteres exteriores de un *"título jurídico"* con el cual se pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones allí pactadas, ni mucho menos atribuir al interesado el carácter de *"comprador"*, tal como fue invocado por la demandada en su réplica (cf. fs. 212/vta.).

Por ello, pienso que la pretensión de la Provincia de aplicar el impuesto de sellos sobre solicitudes como las agregadas a fs. 118/124, se encuentra en pugna con la obligación asumida en el art. 9°, inc. b), ap. II, de la citada ley 23.548, al carecer de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones en ellas plasmadas *"sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes"*.

En consecuencia, al sustraerse de la voluntad contractual expresamente declarada en las solicitudes de adhesión, advierto que el pronunciamiento recurrido asigna a las cláusulas prescriptas en ellas un sentido reñido con la literalidad de sus términos y la intención de las partes, aun cuando sus expresiones son claras y terminantes, lo cual lo

VOLKSWAGEN S.A. DE AHORRO PARA FINES DETERMINADOS S.A. C/ PROVINCIA DE TIERRA DEL FUEGO Y OTRO s/ contencioso administrativo.



Ministerio Público
Procuración General de la Nación

descalifica como un acto jurisdiccional válido (Fallos: 314:363).

Consiguientemente, estimo que lo decidido no se basa en explícitas razones suficientes de derecho (Fallos: 306:85; 312:1458; 313:919), y, por tales motivos, estimo que la decisión impugnada -al confirmar la determinación tributaria de la provincia demandada en los términos expuestos- resulta descalificable como acto jurisdiccional válido, con arreglo a la doctrina de esta Corte Suprema sobre arbitrariedad de las sentencias (Fallos: 326:2164; 331:47; 338:203 entre otros).

- V -

Finalmente, frente a la solución que aquí propicio, considero que el tratamiento de los restantes planteos deviene inoficioso.

- VI -

En virtud de las consideraciones que antecede, y para la hipótesis de que V. E. comparta los fundamentos expuestos precedentemente, entiendo que corresponde hacer lugar al presente recurso de hecho, declarar formalmente admisible el recurso extraordinario, revocar la sentencia apelada y ordenar que -por quien corresponda- se dicte una nueva conforme a derecho.

Buenos Aires, de diciembre de 2022.