

Impuesto De Sellos Determinacion De Oficio Documentos A Utilizar Principio De Legalidad Ley De Coparticipacion Federal De Impuestos

JURISPRUDENCIA

Impuesto de sellos. Determinación de oficio. Documentos a utilizar.

Principio de legalidad. Ley de Coparticipación Federal de Impuestos Se revoca la determinación de oficio del impuesto de sellos, por haber recurrido a documentos ajenos al contrato que se pretendía gravar. Buenos Aires, 25 de marzo de 2015. Vistos los autos: "Grainco Pampa SA c/Provincia de La Pampa s/ contencioso administrativo". Considerando:

1°) Que el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de La Pampa rechazó la demanda contencioso administrativa interpuesta por Grainco Pampa SA contra esa provincia, con el objeto de impugnar lo decidido por el Tribunal Administrativo de Apelación en fecha 28 de septiembre de 2007. Dicho organismo, a su vez, había confirmado la resolución 178/2007 de la Dirección General de Rentas, por la que se mantuvo la determinación en concepto de impuesto de sellos, con sus accesorios y la multa aplicada por haber omitido el ingreso del mencionado tributo en operaciones celebradas entre los años 1996 a 2002. 2°) Que para así decidir, expresó que teniendo en cuenta el deslinde de competencias entre el Estado Nacional y las provincias, La Pampa, en ejercicio de un poder que no fue delegado a la Nación, dictó el art. 272, inc. 28, del Código Fiscal (T.O. en 2002), estableciendo una excepción dentro de la norma que contenía una serie de exenciones, con relación a los actos, contratos y operaciones de comercialización primaria y secundaria de productos agropecuarios; y manifestó que tal regulación es compatible con el art. 75, inc. 13, de la Constitución Nacional y con la ley 23.548. Con relación a esa norma local, consideró que la dispensa impositiva no es aplicable en los casos señalados, cuando mediante las liquidaciones, facturas o documentos equivalentes (en especial, la factura de crédito de la ley 24.760) se instrumenten actos o contratos de comercialización primaria y secundaria de productos del agro. Asimismo indicó que los arts. 221, 225 y cctes. del Código Fiscal recibieron el principio de instrumentalidad para el impuesto de sellos, de acuerdo con el punto II, del inc. b del art. 9° de la ley de coparticipación. En ese orden de ideas, expresó que el Fisco local consideró alcanzadas las operaciones de "acopio de cereales", pues, tras examinar los legajos y documentación de la actora (cartas de porte, formularios para la compra venta de granos, planillas confeccionadas por ella, liquidaciones, boletos de compra venta, mandatos, certificados de depósitos intransferibles, etc.), concluyó que existieron una serie de operaciones con tal objeto, y añadió que si bien estaba fuera de debate que la empresa no instrumentó el correspondiente contrato, constitutivo de operaciones a distancia o por medio de terceros, el carácter formal del tributo no debía obstaculizar la real intención o "práctica" de las partes, el contenido del negocio o el verdadero alcance del gravamen. Con tal comprensión, afirmó que los referidos documentos eran eslabones de una cadena que acreditaba la existencia de las operaciones y que, por ende, quedaban alcanzadas por la gabela, puesto que lo único que hubiera dispensado de su pago era la demostración de su inexistencia, lo que no sucedió. En esas condiciones, juzgó que no se vulneró el principio de instrumentalidad, puesto que no se trató de operaciones inexistentes, sino simplemente de contratos respecto de los cuales la actora no engarzó el último eslabón. Asimismo, confirmó la procedencia de la multa y de los intereses establecidos por el Fisco local. 3°) Que contra lo así decidido Grainco Pampa SA interpuso recurso extraordinario que fue concedido mediante el auto de fs. 674/675 vta. y resulta formalmente admisible en cuanto el apelante aduce, con adecuado fundamento, que lo decidido por el superior tribunal de justicia provincial resulta arbitrario por haber violado el principio de reserva de la ley que rige en materia tributaria, y se ha apartado de la pacífica jurisprudencia de esta Corte sobre el impuesto de sellos y de la necesidad de cumplir con el principio de la instrumentación. 4°) Que a efectos de examinar los agravios planteados por el recurrente, cabe poner de relieve, en primer lugar, que el Fisco provincial consideró que los documentos en cuestión constituían un heterogéneo grupo, que, en síntesis, se conformaba por: a) el detalle de algunas operaciones de Grainco Pampa SA en las que no hubo boleto alguno; b) formularios fotocopiados con la firma del representante legal de Grainco pero que carecían de la firma del corredor o del comprador; y, c) fotocopias simples de cartas con membrete del corredor pero sin firma del comprador. En concordancia con esa apreciación de los hechos, la sentencia recurrida expresa que "los datos sobre los que la Dirección de Rentas centró su atención fueron extraídos ... de legajos que contenían "...Facturas de Ventas - Análisis y Cartas de Porte..." lo cual, en su concepto, "sirvió para verificar la existencia de operaciones respecto de las cuales la empresa -agente recaudador- "no formalizó, instrumentó o documentó el contrato que correspondía" (fs. 623 vta.), por el modo de operar traducido en motivos comerciales u operativos atento tratarse de operaciones a distancia o por medio de terceros. 5°) Que cabe concluir que los documentos de que se trata en el sub examine carecen de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones en ellas plasmadas. En efecto -y tal como lo asevera la señora Procuradora Fiscal en su dictamen- basta con observar que con la sola exhibición de cada uno de aquellos instrumentos resulta imposible tener por aceptada la oferta y, por ende, configurado el contrato respectivo. En consecuencia, la determinación

impositiva practicada por el Fisco local se halla en contradicción tanto con lo dispuesto en el Código Fiscal de la provincia, como en la ley de coparticipación federal de impuestos, que exigen que el instrumento gravado revista los caracteres de un título jurídico con el que se pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones "sin necesidad de otro documento" (arg. de Fallos: 327: 1051, 1083 Y 1108; 329:2231; 330:2617 y 331:2685). 6°) Que, en esa inteligencia, se advierte que el a quo se apartó de las reglas aplicables al recurrir a otros elementos, ajenos a cada uno de los contratos que se pretendía gravar, y al aplicar una serie de razones que aludían a la realidad de los hechos para demostrar la existencia de sendas relaciones contractuales cuya existencia nunca formó parte de la controversia y que en nada torcían la solución que debía darse a la contienda. 7°) Que, en efecto, en lo concerniente al principio de la realidad económica tiene dicho esta Corte que "...en materia de impuesto de sellos dicho principio carece de la relevancia que puede tener respecto a otros tributos, en razón de que lo que se grava es la instrumentación del acto" (Fallos: 327:1108). 8°) Que sobre la base de las consideraciones precedentes, cabe concluir que el pronunciamiento apelado resulta descalificable en los términos de la doctrina sobre arbitrariedad de sentencias, ya que se ha apartado de la letra de las normas que rigen el criterio de instrumentalidad, y de la reiterada jurisprudencia de esta Corte sobre el punto (Fallos: 326: 2164; 327:1051; 330:2617; 331:2685, entre otros), lo que importa, además, violar tanto el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 4° y 17 de la Constitución Nacional), como asimismo el derecho de propiedad. Por ello, de conformidad con lo dictaminado por la señora Procuradora Fiscal, se declara formalmente procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada. Con costas. Notifíquese y devuélvanse las actuaciones al tribunal de origen a fin de que, por quien corresponda, dicte un nuevo fallo con arreglo a lo decidido en la presente.

RICARDO LUIS LORENZETTI CARLOS S. FAYT ELENA I. HIGHTON de NOLASCO JUAN CARLOS MAQUEDA
Suprema Corte -I- A fs. 604/628 vta., el Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de La Pampa rechazó la demanda contencioso administrativa promovida por Grainco Pampa S.A. (Grainco, en adelante) contra esa provincia (ver fs. 112/145 vta.) y, en consecuencia, dejó firme la sentencia 6/07 dictada por el Tribunal Administrativo de Apelación el 28 de septiembre del 2007. Dicho organismo, a su vez, había confirmado la resolución 178/2007 de la Dirección General de Rentas, acto que, a su turno, había resuelto el recurso de reconsideración interpuesto contra la determinación impositiva de la resolución interna 1.118/02, en concepto de impuesto de sellos por \$..., con sus accesorios (\$... de intereses resarcitorios, y una multa por omisión de \$...). Para así resolver, expresó primeramente que teniendo en cuenta el deslinde de competencias entre el Estado Nacional y las provincias, La Pampa, en ejercicio de un poder que no fue delegado a la Nación, dictó el art. 272, inc. 28, del Código Fiscal (t.o. en 2002), estableciendo una excepción dentro de la norma que contiene una serie de exenciones, con relación a los actos, contratos y operaciones de comercialización primaria y secundaria de productos agropecuarios. Manifestó que tal regulación es compatible con el art. 75, inc. 13, de la Constitución Nacional y con la ley 23.548. En efecto, con relación a esa norma local, adujo que la dispensa impositiva no es de aplicación en los casos señalados, cuando mediante las liquidaciones, facturas o documentos equivalentes (en especial, la factura de crédito de la ley 24.760) se instrumenten actos o contratos de comercialización primaria y secundaria de productos del agro. Indicó que los arts. 221, 225 y cc. del Código Fiscal reciben el principio de instrumentalidad para el impuesto de sellos, de acuerdo con lo indicado en el punto II, del inc. b), del art. 9° de la ley de coparticipación. Agregó que, por tal motivo, todo acto o contrato que tenga un valor patrimonial, para quedar gravado, ha de estar documentado o instrumentado. Siguiendo en ese orden de ideas, expresó que el Fisco local considera alcanzadas las operaciones de "acopio de cereales". Ello es así pues, tras examinar los legajos y documentación de la actora (cartas de porte, formularios para la compra venta de granos, planillas confeccionadas por la propia actora, liquidaciones, boletos de compra venta, mandatos, certificados de depósitos intransferibles, etc.), llegó a la conclusión de que existió una serie de operaciones con tal objeto. Y añadió que si bien está fuera de debate que la empresa no instrumentó el correspondiente contrato, constitutivo de operaciones a distancia o por medio de terceros, sin embargo, el carácter formal del tributo no debe obstaculizar la real intención o "práctica" de las partes, el contenido del negocio o el verdadero alcance del gravamen. Precisó que todos los documentos referidos son eslabones de una cadena que acreditan la existencia de las operaciones y que, por ende, ellas quedan alcanzadas por la gabela, puesto que lo único que hubiera dispensado de su pago es la demostración de su inexistencia, lo que no sucedió. En otras palabras, dijo que no se vulneró el principio de instrumentalidad, puesto que no se trató de operaciones inexistentes, sino simplemente de contratos respecto de los cuales Grainco no engarzó el último eslabón. Finalmente, confirmó la procedencia de la multa y de los intereses establecidos por el Fisco local.

- II - Disconforme, la actora interpuso el recurso extraordinario obrante a fs. 645/663 vta., el cual fue concedido a fs. 674/675 vta. En lo que aquí interesa, remarcó que está fuera de debate que los documentos sobre los cuales se pretende aplicar el gravamen carecen de la firma de ambas partes, por lo que no puede considerarse reunido el requisito de la instrumentación exigido legalmente, tanto por el Código Fiscal de la Provincia de La Pampa, como por la ley federal de coparticipación. Por ello -y extractando la sustancia de su argumentación- expresó que la sentencia recurrida ha violado el principio de reserva de ley tributaria, se ha apartado de la pacífica jurisprudencia de V.E. respecto del impuesto de sellos y de la

necesidad de cumplir con el requisito de la instrumentación, por lo que se encuentra teñida de arbitrariedad. - III - A mi modo de ver, el recurso extraordinario es admisible porque, frente a la ambigüedad del auto de su concesión, la amplitud que exige la garantía de defensa en juicio justifica que la Corte considere -aunque no se haya interpuesto el pertinente recurso de queja- también los agravios referentes a la arbitrariedad del fallo, toda vez que no fueron objeto de desestimación expresa por parte del Superior Tribunal y las deficiencias de la resolución apuntada no pueden tener por efecto restringir el derecho de la parte recurrente (Fallos: 302:400; 314:1202; 318:1428; 319:2264; 321:1909 y 3620; 323:2245 y 325:1454). En este sentido, cabe recordar que si en el recurso extraordinario se aduce la distinta interpretación de una norma federal y el vicio de sentencia arbitraria, este último planteo debe ser considerado en primer término puesto que, de existir la arbitrariedad alegada, no habría sentencia propiamente dicha (Fallos: 312:1034 y sus citas, entre otros).

- IV - De la forma en que ha quedado planteada la litis, se desprende que el *thema decidendum* estriba en determinar si los documentos y operaciones a que se refiere la resolución 1.118/2002 de la Dirección General de Rentas (obstante a fs.76/79), se encuentran alcanzadas por el impuesto de sellos provincial. Estimo que es menester poner de relieve que el Fisco provincial tuvo en claro que los documentos en cuestión constituyen un heterogéneo grupo, el cual -en síntesis- se conforma por: a) un detalle de algunas operaciones de Grainco en las que no hubo boleto alguno; b) formularios fotocopiados con la firma del representante legal de Grainco pero que carecen de la firma del corredor o del comprador; c) fotocopias simples de cartas con membrete del corredor pero sin firma del comprador (ver resolución 1118/2002, obrante a fs. 76/79). Es conteste con esta apreciación de los hechos la sentencia recurrida, en cuanto afirmó que "Los datos sobre los que la Dirección de Rentas centró su atención fueron extraídos como ya se expuso, de legajos que contenían '?...Facturas de Ventas Análisis y Cartas de Porte ...', ello sirvió para verificar la existencia de operaciones respecto de las cuales la empresa -agente recaudador- no formalizó, instrumentó o documentó el contrato que correspondía por el *modus operandi* empresarial traducido en motivos comerciales u operativos atento tratarse de operaciones a distancia o por medio de terceros" (fs. 623 vta.; el resaltado me pertenece). En ese orden de ideas, y contrariamente a lo sostenido en la instancia anterior, pienso que los documentos de que se trata en el sub examine carecen de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones en ella plasmadas. Para ratificar lo expuesto, basta con observar que con la sola exhibición de cada uno de ellos resulta imposible tener por aceptada la oferta y, por ende, configurado el contrato respectivo, y que' si hubiera alguna discrepancia sobre tal punto -el que es ajeno a la litis- se requeriría de la acreditación de otros extremos tendientes a demostrar la existencia -e inclusive los términos definitivos- de los respectivos contratos (v. gr. aceptación, principio de ejecución, pago del precio, etc.). Así las cosas, tengo para mí que la determinación impositiva practicada por el fisco local se halla en contravención a lo dispuesto por los arts. 218, 222, 224 y cc. del Código Fiscal (t.o. en 2002) y por el apartado II, del inc. b), del art. 9° de la ley 23.548, los cuales exigen que el "instrumento" gravado revista los caracteres de un título jurídico con el que se pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones "sin necesidad de otro documento" (arg. de Fallos: 327:1051, 1083 y 1108; 329:2231; 330:2617 y 331:2685, entre otros, pronunciamientos donde ese Tribunal hizo suyos los razonamientos vertidos en los respectivos dictámenes de este Ministerio Público). Considero, entonces, que la sentencia yerra en el estudio de la cuestión disputada pues, apartándose de las reglas aplicables, se ve necesitada de recurrir a otros elementos -ajenos a cada uno de los contratos que se pretenden gravar-, y a aplicar una serie de razones que aluden a la realidad de los hechos para demostrar la existencia de sendas relaciones contractuales cuya existencia nunca formó parte de la controversia y que en nada tuercen la solución que debe darse a la contienda, entre otras: a) que el carácter formal del tributo no debe obstaculizar la real intención o "práctica" de las partes, que es el verdadero alcance del gravamen; b) que fue constatada la realización de las operaciones de compra venta de granos; c) que lo único que podría haber dispensado la retención y pago es la demostración de su inexistencia; d) y que "el principio de instrumentación que impone la ley, no fue vulnerado por el fisco provincial, no se trató de operaciones inexistentes, sino por el contrario, de operaciones respecto de las cuales Grainco no engarzó el último eslabón, empero que no quedan al margen de la obligación legal (...)" (ver fs. 624) Debo destacar, una vez más, que la existencia de estos contratos no estuvo en discusión y que fue reconocido por la actora desde un principio, y que ese conjunto de argumentos aportados por el a quo no conduce a poner en evidencia el acaecimiento del hecho imponible sino', por el contrario, prueba la carencia de un instrumento único que resulte gravable por el impuesto de sellos en los términos expuestos (cfr. dictamen de este Ministerio Público in re B .1087, L.XXXVI "Banco Río de la Plata S.A. c/Provincia de La Pampa y/o quien resulte responsable", del 3 de julio de 2002, a cuyos fundamentos V.E. remitió en su sentencia del 4 de julio de 2003, Fallos: 326:2164). Estimo que no es ocioso recordar que, tal como afirmó el Tribunal en la causa de Fallos: 333: 358, "Línea 22 S.A. c/Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa", con relación al criterio de la realidad económica -a cuyos criterios, en definitiva, recurrió la sentencia apelada aunque sin invocarlos expresamente- "es preciso puntualizar que en materia de impuesto de sellos dicho principio carece de la relevancia que puede tener respecto a otros tributos, en razón de que lo que se grava es la instrumentación del acto (Fallos: 327:1108). No puede soslayarse que ambos conceptos, impuestos de sellos y realidad económica responden en esencia a dos segmentos distintos en el campo jurídico: el

primero el del mundo de las formas y el segundo el de la sustancia. Si bien el concepto de la realidad económica suministra un criterio interpretativo determinante en el derecho tributario, en el impuesto de sellos cabe reconocerle una muy limitada aplicación. Ello es así pues se trata de un típico tributo de formalización que incide sobre el documento". En tales condiciones, es mi parecer que el pronunciamiento recurrido no se ajusta a derecho, en los términos de la conocida doctrina de V.E. sobre arbitrariedad de sentencias, ya que se ha apartado de la letra de las normas que rigen el criterio de instrumentalidad e importa, desde mi óptica, violar tanto el principio de reserva de ley en materia tributaria (arts. 4º y 17 de la Carta Magna) como asimismo el derecho de propiedad privada (conf. doctr. de Fallos: 248:482; 312:912; 316:2329; 323:2256, entre otros). - V - Por lo expuesto, y para la hipótesis de que V. E. considere que los documentos y operaciones sobre cuya gravabilidad aquí se debate no constituyen un "instrumento" sujeto al pago del impuesto de sellos provincial, en los términos antes reseñados, entiendo que corresponderá declarar formalmente admisible el presente recurso extraordinario, revocar la sentencia apelada, y ordenar que, por quien corresponda, se dicte una nueva conforme a derecho. Buenos Aires, 29 de septiembre de 2014. LAURA M. MONTI Correlaciones:
García, Fernando D., IMPLICANCIAS EN LOS TRIBUTOS LOCALES, CON ESPECIAL REFERENCIA AL IMPUESTO DE SELLOS, Febrero 2015 001647E