  
*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Buenos Aires, 25 de marzo de 2015.

Vistos los autos: "Grainco Pampa SA c/ Provincia de La Pampa s/ contencioso administrativo".

Considerando:

1º) 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.

2º) 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

  
*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

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.

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

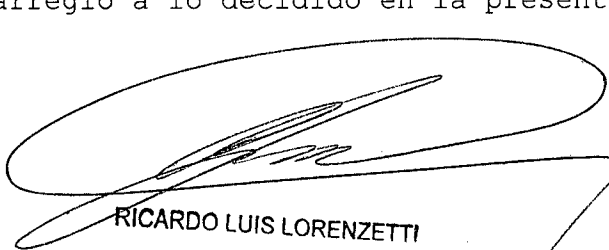
7°) Que, en efecto, en lo concerniente al principio de la realidad económica tiene dicho esta Corte que "...en materia de impuesto de sellos dicho principio carece de la relevancia que puede tener respecto a otros tributos, en razón de que lo que se grava es la instrumentación del acto" (Fallos: 327:1108).

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. No-

-//-

-//--tifíquese y devuélvase 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

*Corte Suprema de Justicia de la Nación*

Recurso extraordinario interpuesto por: **Grainco Pampa SA**, representada por el Dr. **Santiago Martín Lorda**, con el patrocinio letrado de los Dres. **Miguel A. M. Tesón** y **Eduardo A. Baistrocchi Campiani**.

Traslado contestado por: **la Provincia de La Pampa**, representada por el Dr. **José A. Vanini**, **Fiscal de Estado de la Provincia**, el Dr. **Hernán Pérez Araujo**, **Procurador de Rentas de la provincia** y la Dra. **Sandra S. Cobo**.

Tribunal de origen: **Superior Tribunal de Justicia de la Provincia de La Pampa**.

Tribunal que intervino con anterioridad: **Tribunal Administrativo de Apelación**.

