

Expte. n° QTS 17894/2020-0
“GCBA s/ queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en/ Verónica SACIAFEI c/ Agencia Gubernamental de Ingresos Públicos AGIP s/ otras demandas contra autoridad administrativa”

Vistos: los autos indicados en el epígrafe.

Resulta:

1. El Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (en adelante, GCBA) interpuso recurso de queja contra la resolución denegatoria de su recurso de inconstitucionalidad (fs. 112/121).

2. Las actuaciones se suscitaron con motivo de la demanda contenciosa promovida por la parte actora (luego de que el tribunal recondujera la acción de amparo interpuesta) contra la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) a efectos de que se declarase la nulidad y/o ilegitimidad de la intimación efectuada mediante Carta Documento (CD) CCB0070250-4, emitida el 17 de junio de 2015 y notificada el 19 del mismo mes y año, reclamándole la suma de un millón doscientos setenta y ocho mil doscientos veinticuatro pesos con cuarenta y nueve centavos (\$1.278.224,49) en concepto de Impuesto de Sellos (IS), más sus intereses, en relación a las órdenes de compra n° 5/15, 184/14, 179/13, 620/11, 65/11, 301/10, 276/10 y 163/10, emitidas por el Ministerio de Salud de la Nación o por el Ministerio de Desarrollo Social de la Nación, según el caso, bajo apercibimiento de emitirse boleta de deuda (fs. 7/29 vuelta).

La accionante adujo violación manifiesta de su derecho de defensa y solicitó la declaración de inconstitucionalidad del art. 482 del Código Fiscal (CF t.o. 2015), en tanto habilitaba a la demandada, luego de verificar sin llevar a cabo el procedimiento determinativo de oficio, a intimar administrativamente el pago del impuesto de sellos y librar la respectiva boleta de deuda en caso de incumplimiento. Requirió, por tanto, que se le ordenara a la AGIP sustanciar el procedimiento de determinación de oficio previsto en el art. 145 del referido cuerpo normativo.

En subsidio, invocó la improcedencia del gravamen reclamado en razón de que: i) las órdenes de compra que se pretendían gravar no constituyen instrumentos alcanzados por el IS, conforme el art. 9°, inc. b) apartado 2 de la ley n° 23.548, de Coparticipación Federal del Impuestos, y el art. 434 del CF (t.o. 2015), debido a que no contienen la firma de ambas partes como condición esencial de validez de todo acto

celebrado bajo forma privada en los términos del art. 1012 del entonces Código Civil (CC), por lo que dichas órdenes no revestían los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pudiera ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento; y ii) en caso de entenderse que existía instrumento gravado, se trataba de un supuesto de exclusión del gravamen previsto en el art. 432 inc. c) del CF (t.o. 2015), que estipula que los actos, contratos y operaciones instrumentados en la Ciudad no tributan el IS cuando los bienes objeto de la compraventa se encuentran fuera de ella, situación que se verificaba en el caso, debido a que las órdenes de compra individualizaban el lugar de fabricación de los productos vendidos (Prov. de Santa Fe), quedando ello ratificado con los remitos acompañados como prueba documental, de los que surgía que el origen y destino de los productos había tenido lugar fuera de la Ciudad.

Explicó que es una empresa dedicada a la fabricación y comercialización de productos lácteos y que cuenta con tres plantas industriales ubicadas en la Provincia de Santa Fe. Expuso que, en el desarrollo de esa actividad participa en procesos de licitación pública abiertos por los Ministerios de Salud y de Desarrollo Social de la Nación, en los que resultó adjudicataria, promovidos en el marco de programas alimentarios llevados a cabo por el Gobierno Nacional; y que en todos los casos, los artículos adquiridos por dichos Ministerios eran despachados desde su planta fabril de la localidad de Lehmann (Prov. de Santa Fe) con destino a sectores vulnerables de las Provincias de Corrientes, Chaco, Formosa y Misiones. Aclaró que el traslado de las mercaderías se efectuaba de manera directa desde el lugar de fabricación (Prov. de Santa Fe) hasta los indicados lugares de destino final, no existiendo depósitos intermedios que involucraran otras jurisdicciones.

Adujo que la mera adjudicación en dichas licitaciones no implicaba *per se* la gravabilidad de las órdenes de compra, en tanto no eran autosuficientes a los efectos de exigir el cumplimiento de las obligaciones allí contraídas, en atención al concepto de instrumento para el IS, y que sólo llevaban la firma del Ministerio, careciendo así de la autonomía exigida, sin que su sola exhibición fuera suficiente a tal efecto.

2. El GCBA contestó la demanda y, puntualmente, señaló que las órdenes de compra actuaban como aceptación de la oferta que oportunamente presentara el contribuyente como consecuencia del pliego licitatorio, conforme la normativa particular aplicable y el pliego de bases y condiciones particulares (fs. 31/48 vuelta). Fundó el carácter autosuficiente de dichas órdenes y remarcó que los remitos y las facturas constituían prueba del cumplimiento del contrato, y que su otorgamiento o efectos se producían en la jurisdicción de la Ciudad.

Declarada la cuestión como de puro derecho, la jueza de primera instancia hizo lugar a la demanda y declaró la improcedencia de la pretensión fiscal (fs. 50/59). En apretada síntesis, la magistrada señaló

que las órdenes de compra no transcribían la oferta de la actora ni reproducían de alguna manera sus elementos esenciales, conforme el art. 483 del CF (t.o. 2015); ni poseían indicación alguna acerca de la fecha y lugar de entrega del producto, constando en ellas la leyenda “ver pliego de bases y condiciones particulares, plazo y lugar de entrega según pliego”. Concluyó que “... la simple mención de las partes y los productos entregados —en consonancia con las condiciones particulares— no permite reunir, en ese exclusivo documento, las estipulaciones esenciales del contrato de suministro de productos, puesto que con su sola existencia las partes no pueden exigirse el cumplimiento del contrato que han perfeccionado (...) la pretensión fiscal reposa en una ‘sumatoria de elementos’ que no llevan a acreditar la existencia del hecho imponible sino, antes bien, revelan la ausencia de un instrumento único que resulte gravable por el impuesto de sellos” (fs. 57).

3. El GCBA interpuso recurso de apelación y expresó sus agravios (fs. 60/75), cuyo traslado fue contestado por la accionante (fs. 126/132). La Sala II de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario rechazó el recurso, luego de concluir que, conforme la normativa aplicable al caso, las órdenes de compra en cuestión no constituían un instrumento autosuficiente. (fs. 77/88 vuelta).

4. Disconforme, el demandado interpuso un recurso de inconstitucionalidad (fs. 89/108), cuyo traslado no fue contestado por la parte actora (conf. fs. 110). La Sala II denegó el recurso de inconstitucionalidad con fundamento en que no se configuraba un caso constitucional ni arbitrariedad de sentencia (fs. 110/111). Ello motivó la queja referida en el punto 1 de este relato.

5. En su dictamen, el Fiscal General Adjunto propició el rechazo de la queja (n° 200-CAyT/20, de fecha 21/08/2020).

Fundamentos:

La jueza Alicia E. C. Ruiz dijo:

1. La queja del GCBA ha sido interpuesta en tiempo y forma por parte legitimada. Sin embargo, no puede prosperar ya que carece de una crítica suficiente de las razones por las que la Cámara del fuero no admitió el recurso de inconstitucionalidad que aquélla viene a defender.

2. Al denegar el recurso de inconstitucionalidad del Gobierno, los magistrados indicaron que éste no había planteado adecuadamente un caso constitucional. Explicaron:

(i) que el recurrente no había relacionado los preceptos constitucionales invocados con los términos de la sentencia impugnada; y

(ii) que las cuestiones objeto de tratamiento en el decisorio atacado versaron sobre extremos de hecho, prueba y derecho infraconstitucional.

Por lo demás, los camaristas descartaron la existencia de un supuesto de arbitrariedad.

3. En su recurso directo, la Ciudad no consigue poner en crisis la decisión interlocutoria que declaró inadmisibile el remedio extraordinario que aquél pretende sostener. Es que allí se limita a reiterar los agravios que expusiera en su recurso de inconstitucionalidad, sin hacerse cargo de los defectos de fundamentación que individualizaron los jueces de la Sala interviniente, y aunque reseña algunos de los argumentos del auto denegatorio, no los articula con los términos de su presentación.

4. Por las razones expuestas, corresponde rechazar la queja intentada. **Así lo voto.**

La juez Inés M Weingerg dijo:

1. La queja articulada por el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires fue interpuesta en tiempo, forma y por parte legitimada (art. 32, ley n° 402). Sin embargo, no puede prosperar pues el recurrente no logra rebatir las razones por las que la Cámara denegó su recurso de inconstitucionalidad.

2. El GCBA pretende resistir la sentencia que rechazó su recurso de apelación contra la decisión de la jueza de primera instancia que hizo lugar a la demanda y declaró la improcedencia de la pretensión fiscal (fs. 77/88 vuelta).

En dicho pronunciamiento los jueces de la Sala II hicieron referencia a diversos artículos de la ley n° 23.548 y del Código Fiscal (CF) relativos al hecho imponible del impuesto de sellos, al concepto de instrumento y a la no tributación del tributo cuando los actos contratos y operaciones se instrumentan en la Ciudad, en particular, las operaciones de compraventa de mercaderías (excepto automotores) cereales, oleaginosos, productos o subproductos de la ganadería o agricultura, frutos del país y semovientes, registrados o no en bolsas, mercados, cámaras o asociaciones con personería jurídica, cuando en los respectivos instrumentos o registros conste que a la fecha de celebración del contrato dichos bienes se encontraban fuera de la Ciudad o, no habiendo constancia de la ubicación de los mismos, que el domicilio del vendedor estuviera ubicado fuera de esa jurisdicción. También ponderaron la norma que regula el modo en el que el CF tiene por verificado el he-

cho imponible de este tributo para el caso de los contratos por correspondencia epistolar o telegráfica, correo electrónico con firma electrónica o digital; y la que se refiere a la promoción del juicio ejecutivo con relación a este gravamen, para concluir que las órdenes de compra en cuestión no constituían un instrumento autosuficiente conforme lo requería la normativa señalada. Adicionalmente, al examinar cada una de las órdenes de compra, la jueza Díaz afirmó que se encontraba acreditado que los productos objeto del negocio (leche en polvo) se encontraban en la Ciudad de Lehmann, Provincia de Santa Fe, desde la cual eran despachados hacia distintas localidades de las Provincias de Corrientes, Chaco, Formosa y Misiones, a excepción de una ocasión en la que la entrega se efectuó en la sede central del Ministerio de Salud de la Nación en la Ciudad de Buenos Aires y en otra oportunidad en la Provincia de Buenos Aires. Añadió que el lugar de ubicación de los productos se veía reforzado por la información que surgía de las mismas órdenes de compra, que en el detalle del pedido referían al Registro Nacional de Producto Alimenticio (RNPA). En este sentido señaló que “... si bien el RNPA y RNE por sí solos no necesariamente nos permiten conocer la ubicación de la mercadería una vez que es elaborada, lo cierto es que en este caso esos datos -Lehmann, Provincia de Santa Fe- coinciden con el lugar de despacho de los productos conforme los remitos ya detallados” (fs. 88), de modo que los productos comprometidos no se hallaban físicamente en el ámbito de la Ciudad.

Es decir, argumento central que funda la sentencia de la Cámara consiste en que las órdenes de compra que aquí se discuten no reúnen la condición de ser autosuficientes en el sentido de que a través de ellas pueda exigirse el cumplimiento de las obligaciones allí plasmadas “sin necesidad de otro documento”, en los términos de la ley de Coparticipación Federal de Impuestos. Como complemento de las órdenes de compra, necesariamente debe recurrirse al pliego de bases y condiciones para construir un “conjunto instrumental” que **acredite** la existencia del “instrumento”, lo cual demuestra la falta de verificación del hecho imponible del impuesto de sellos; es decir, la ausencia de un “único instrumento” que permita ser gravado con ese tributo. Justamente, las instancias anteriores consideraron que las órdenes no constituían instrumentos autosuficientes debido a que debía recurrirse a una sumatoria de elementos, circunstancia que revelaba la ausencia de un instrumento único que resultara gravable por el referido impuesto (conf. fs. 57).

Ello, en tanto la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, que establece el régimen transitorio de distribución de recursos en la Nación y las Provincias adheridas, contiene pautas de armonización del impuesto de sellos, cuya potestad tributaria corresponde a las jurisdicciones locales, que deben ser observadas por la normativa local de manera obligatoria. Es decir, es una de las obligaciones que tales jurisdicciones asumen al adherir al régimen y poder así recibir el porcentaje de coparticipación que la ley prevé para cada una de ellas. Dos de esas

pautas son: i) en cuanto a la definición de la hipótesis de incidencia tributaria, que el impuesto de sellos recaerá 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; y ii) respecto de la definición del concepto de instrumento, entendiéndose por tal “Toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados, 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”.

Los jueces ponderaron el principio de instrumentación o instrumentalidad, que rige el aspecto material u objetivo del hecho imponible del impuesto de sellos por expresa indicación de la referida ley de coparticipación, circunstancia que determina que se trate de un impuesto formal, jurídico y objetivo. Sin instrumento conforme la definición precedente, no nace la obligación de pago. Como consecuencia de ello, el CF de la Ciudad, en sus distintos textos ordenados incorporó el concepto de instrumento en los mismos términos que la ley n° 23.548.

Los camaristas advirtieron, en definitiva, que resultaba innegable de la sola lectura de las órdenes de compra, la referencia expresa a requisitos que deben ser verificados en el pliego de bases y condiciones para conocer el alcance exacto de las obligaciones contraídas.

3. En la presentación de fs. 89/108 el recurrente señaló que la sentencia impugnada vulneraba el principio de legalidad y de división de poderes, prescindiendo de la normativa aplicable al caso. Manifestó que de las constancias de la causa quedaba acreditado que las órdenes de compra eran instrumentos autosuficientes, de los cuales no surgía el lugar de ubicación de los bienes.

La Sala II no admitió el recurso del demandado en el entendimiento de que no se configuraba un caso constitucional ni arbitrariedad de sentencia. Ello, en tanto abordó el tratamiento de dichas órdenes de compra a la luz del concepto de instrumento definido por la ley de Coparticipación y, como consecuencia de ello, por el CF de la Ciudad, para la configuración del hecho imponible del impuesto de sellos.

4. En su escrito de queja el GCBA no refuta adecuadamente y con solidez argumentativa los motivos de la resolución denegatoria.

Por el contrario, expone una síntesis de los agravios desarrollados en el recurso de inconstitucionalidad, circunstancia que pone al descubierto su debilidad argumental y su mera disconformidad con la decisión a la que arribaron las instancias anteriores, conforme la prueba tenida a la vista y a la luz de la interpretación de la normativa de ca-

rácter infraconstitucional aplicable al caso, siendo ello materia propia de los jueces de mérito y ajena, en principio, a esta instancia (conf. Fallos 330:4770, 330:3526, 330:2599 y 330:2498 entre otros).

En razón de lo expuesto, tal como fue anticipado, la queja del GCBA debe ser rechazada.

El juez Luis Francisco Lozano dijo:

1. Corresponde rechazar la queja a estudio porque, no obstante el esfuerzo desarrollado en su exposición, trae una argumentación inconducente para demostrar desacierto y menos aún arbitrariedad en la sentencia apelada.

2. La Cámara entendió que las órdenes de compra por la cuales la AGIP intimó a la sociedad Verónica el pago del impuesto de Sellos (las órdenes registradas bajo los nros. N°5/2015, 184/2014, 179/2013, 620/2011, 65/2011, 301/2010, 276/2010 y 163/2010) no constituían un “instrumento” en los términos del art. 367 del CF to 2010 y del art. 9, apartado segundo, de la ley 23.548. En particular, dijo que esas órdenes, por remitir a los pliegos de bases y condiciones de la licitación adjudicada a la actora, no cumplían “...con los requisitos para ser considerado un instrumento autosuficiente sino, justamente, lo contrario” (cf. fs. 80 del expediente escaneado). Con ello, la Cámara vino a decir que las órdenes de compra cuyo tratamiento ante el impuesto de sellos se discute no constituían la conformidad de la Administración a la contratación, sino actos de ejecución de aquella. Ello en el entendimiento que el art. 372 del CF to 2010, ordenamiento que han entendido regía la contienda, sin ser ello materia de discusión, disponía que: “Cuando se trate de contratos celebrados con el Estado Nacional, las Provincias, el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires, y las Municipalidades, sus dependencias, reparticiones autárquicas y descentralizadas, o con las empresas y entidades que les pertenezcan total o parcialmente, [...], que para su aprobación se encuentren sujetos a un acto expreso de autoridad pública, a los fines del impuesto que correspondiere, dichos contratos se consideran perfeccionados en el momento en que la Autoridad preste la conformidad respectiva y a partir de la fecha en que se notifique la misma”.

3. El GCBA no discute ese razonamiento. Se limita a afirmar que “...el yerro de los sentenciantes consistió en obviar que se trataba de contratos administrativos, que, como todo contrato, constituyen un acuerdo de voluntades” (cf. fs. 115vuelta).

Ahora bien, la Cámara no dijo que los contratos administrativos no están alcanzados por el impuesto de sellos, lo que dijo es que las órdenes de compra que se pretende gravar no constituyen ese contra-

to, sino actos de ejecución de esos posibles contratos; extremo que no viene cuestionado.

Por ello, voto por rechazar la presente queja.

Por ello, de acuerdo con lo dictaminado por el Fiscal General Ad-junto,

**el Tribunal Superior de Justicia
resuelve:**

1. Rechazar la queja interpuesta por el Gobierno de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

2. Mandar que se registre, se notifique y, oportunamente, se remita a la Sala interviniente para que sea agregada a los autos principales.

La jueza Marcela De Langhe y el juez Santiago Otamendi no suscriben la resolución en los términos de la acordada 40/2014.

La sentencia se dicta en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.



TRIBUNAL SUPERIOR
DE **JUSTICIA**
CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES
