

Buenos Aires, 6 de octubre de 2009

Vistos los autos: "Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/ Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", de los que

Resulta:

I) A fs. 6/38 Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. inicia la presente acción declarativa en los términos del artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación contra la Provincia de Tucumán, a fin de que se declare que los convenios de suministro de combustibles y otros productos celebrados entre ella y distintos propietarios de estaciones de servicio que operan bajo su bandera, que fueron instrumentados mediante ofertas unilaterales —ver fs. 58/138—, no se encuentran gravados por el impuesto de sellos local. Asimismo, solicita la declaración de inconstitucionalidad de los artículos 215 y 219 del Código Tributario provincial, de la ley 6876 y del decreto 1347/3 (ME) locales.

Expone que distintas empresas titulares de estaciones de servicio contrataron el suministro o —según el caso— la consignación de combustibles y otros productos afines con Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A., formalizando la relación jurídica mediante la emisión de propuestas de convenios —ofertas—, recibidas por la demandante —sin conformidad—, cuya conducta fue interpretada como aceptación de hecho, mediante el cumplimiento de cualquiera de las obligaciones a su cargo establecidas en la oferta.

La contratación descripta, a su criterio, no cumple con el requisito de instrumentación necesario para exigir el impuesto de sellos, y desconoce las exigencias de la ley de coparticipación federal. Sostiene que, en definitiva, se transforma en un tributo a la venta de combustibles del refinador a las estaciones de servicio, que se superpone con el

impuesto al valor agregado y su similar a la transferencia de combustibles.

La contradicción que se plantea —continúa— entre lo dispuesto en la ley de coparticipación y las normas de la Constitución Nacional y la pretensión fiscal local crea la falta de certeza respecto del alcance de la obligación impositiva que estaría a su cargo.

Recuerda el trámite de verificación iniciado por las autoridades fiscales provinciales y los recursos que interpuso contra la determinación del gravamen.

Califica luego al impuesto de sellos de "perimido y antieconómico" y señala como prueba de ello su derogación casi total en el orden nacional dispuesta por el decreto 114/93, la invitación del Gobierno Nacional hecha a las provincias en tal sentido y el compromiso asumido por casi todas éstas en el llamado Pacto Federal para la Producción, el Empleo y el Crecimiento de fecha 12 de agosto de 1993.

Reitera la condición esencial de la instrumentación para la aplicación del impuesto de sellos, principio que es recogido en el artículo 9, inciso b, apartado 2, de la ley 23.548. Ese requisito indispensable —afirma— no está presente en los contratos entre Shell S.A. y los distintos titulares de estaciones de servicio que dan origen al litigio y los únicos documentos existentes son las ofertas de compra emitidas unilateralmente por las estaciones y las constancias de recepción por Shell S.A. en las copias que conservaron las primeras, que no importa voluntad declarada de su parte.

Critica la postura que extiende los alcances del impuesto a situaciones no instrumentadas y se refiere a la teoría de la realidad económica y la elusión respecto de los tributos formales. Asimismo, señala la necesidad de interpretar rectamente la ley 23.548 y destaca que los contratos que

celebró son contratos entre ausentes en los que la oferta fue hecha por medio de un agente.

Por último, solicita que se dicte una medida cautelar y pide la citación como tercero del Estado Nacional, en los términos del artículo 94 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación.

II) A fs. 33/34 del incidente de medida cautelar —que se encuentra agregado a fs. 513 bis/548 de estas actuaciones— se declara que el caso corresponde a la competencia originaria de la Corte y se rechaza la medida cautelar solicitada.

III) A fs. 189/195 el Estado Nacional contesta su citación como tercero y sostiene la improcedencia de la tributación del impuesto de sellos en los casos de actos o contratos celebrados entre ausentes sin el requisito de la instrumentalidad requerido por la ley 23.548.

Entiende que la interpretación efectuada por la autoridad fiscal de la provincia de Tucumán, al pretender gravar las ofertas de compra celebradas por la actora, no se ajusta a los recaudos formales establecidos por el artículo 9º, inciso b, apartado 2, de la ley 23.548, y viola el principio de supremacía sentado por el artículo 31 de la Constitución Nacional.

En este orden de ideas, señala que la doctrina de manera unánime y la Comisión Federal de Impuestos se han pronunciado en el sentido de que “constituye un principio fundamental de la ley de sellos el principio de instrumentación”.

Por lo tanto, pide que se declaren erróneos los criterios interpretativos de las normas fiscales que pudieran haber llevado a la autoridad tributaria provincial a considerar exigible el impuesto con relación a los actos señalados en la demanda, en tanto ellos no se hayan instrumentado en forma

acorde a los requisitos de gravabilidad establecidos en el régimen de coparticipación federal vigente.

Destaca que la cuestión de fondo ya ha sido resuelta por este Tribunal en Fallos: 327:1051, 1083 y 1108.

IV) Que a fs. 242/260 se presenta la provincia de Tucumán, contesta la demanda y solicita su rechazo.

En forma preliminar se opone a la procedencia formal de la acción y aduce que la cuestión no puede ser dilucidada por la vía escogida, ya que existe un procedimiento específico para resolverla como son las vías recursivas previstas en el Código Fiscal local. Con esta inteligencia, considera que no se encuentran reunidos los requisitos que establece el artículo 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación para esta clase de acciones.

Con relación al fondo del asunto sostiene que los contratos celebrados entre la actora y las estaciones de servicio situadas en el territorio provincial se encuentran comprendidos dentro del presupuesto de hecho del impuesto de sellos contemplado en el artículo 219 del Código Fiscal local, toda vez que la manifestación de voluntad contractual de la accionante se encontraba perfeccionada de forma expresa antes del inicio del suministro, puesto que fue la actora —y no los concesionarios— quien redactó el proyecto de propuesta de explotación, remitiéndolo a cada uno de ellos para que lo firmaran y se lo devolvieran como si de ellos surgiera la iniciativa y Shell brindara su aceptación tácita. Así, sostiene, tales documentos importan verdaderos contratos instrumentales emanados bajo la forma aparente de un modelo de propuesta y —afirma— quedaría demostrado que no existió en el caso de autos aceptación tácita como invoca la accionante, sino que el contrato en cuestión estaba cerrado ya personalmente de manera verbal o telefónica con anterioridad a la

emisión por escrito de cada oferta.

V) A fs. 501/503 dictamina la señora Procuradora Fiscal ante esta Corte con respecto a las cuestiones federales planteadas en el sub lite.

Considerando:

1º) Que a fs. 546/547 esta Corte declaró que este juicio corresponde a la competencia originaria prevista en los artículos 116 y 117 de la Constitución Nacional.

2º) Que corresponde, en primer lugar, resolver la defensa planteada por la provincia de Tucumán acerca de la improcedencia formal de la demanda, la que debe ser desestimada por los argumentos que, con fundamento en conocidos precedentes del Tribunal de inequívoca aplicación en el caso, se exponen en el punto V del dictamen de fs. 501/503, a los que esta Corte se remite para evitar repeticiones innecesarias.

3º) Que el presente caso guarda sustancial analogía con los examinados y resueltos en la sentencia publicada en Fallos: 327:1108; concordante con las de Fallos: 328:3599; E.240.XXXVI "Esso S.A.P.A. c/ Santiago del Estero, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", del 1º de noviembre de 2005; "Esso Petrolera Argentina SRL (continuadora de Esso S.A.P.A.) C/ Entre Ríos, Provincia de y otro (Estado Nacional citado como tercero) s/ acción declarativa", (Fallos: 329:2231); "Petrobras Energía S.A. c/ Entre Ríos, Provincia de s/ acción declarativa" (Fallos: 330:2617), pronunciamiento del 5 de junio de 2007; y S.203.XXXIX. "Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/ Entre Ríos, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", del 8 de septiembre de 2009; cuyos fundamentos y conclusiones son plenamente aplicables al sub examine.

4º) Que no empece a lo expuesto el pedido de confesión ficta de la parte actora efectuado por la provincia de

Tucumán a fs. 300 en los términos del artículo 417 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, dado que aún en el caso más favorable para la demandada de que se admitiera esa petición, lo cierto es que las posiciones del pliego obrante a fs. 293/294 tienden a demostrar la existencia de los contratos, circunstancia que, valga aclararlo, nunca estuvo en discusión.

A la misma conclusión se llega en relación a los restantes extremos alegados por la demandada en defensa de su pretensión fiscal, puestos de resalto en el último párrafo del punto VI del dictamen obrante a fs. 501/503, pues involucran una serie de elementos que si bien prueban la existencia de las relaciones contractuales entre Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. y las firmas titulares de estaciones de servicio, no acreditan la configuración del hecho imponible, sino por el contrario, ponen en evidencia la carencia de un instrumento único que reúna los requisitos establecidos en el artículo 9º, inciso b, apartado 2, de la ley 23.548 (arg. Fallos: 326:2164 y causa Y.94.XL "Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. —YPF— c/ Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", sentencia del 8 de septiembre de 2009).

5º) Que el planteo de inconstitucionalidad de los artículos 215 y 219 del Código Fiscal de la Provincia, no será admitido, pues de su lectura cabe concluir que la letra de los referidos artículos no contradice el texto de la ley de coparticipación federal, sino que replica los términos empleados en el artículo 9º, inciso b, apartado 2, de la ley 23.548.

Resulta oportuno recordar que la declaración de inconstitucionalidad de un precepto de jerarquía legal constituye la más delicada de las funciones a encomendar a un tribunal de justicia, configurando un acto de suma gravedad

que debe ser considerado la *ultima ratio* del orden jurídico (Fallos: 302:1149; 303:1708, entre muchos otros), por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho o la garantía constitucional invocados (conf. doctrina de Fallos: 315:923, *in re* L.172.XXXI "Lavandera de Rizzi, Silvia c/ Instituto Provincial de la Vivienda", sentencia del 17 de marzo de 1998), y que la colisión de los preceptos y garantías de la Constitución Nacional debe surgir de la ley misma y no de la aplicación irrazonable que de ella se haga en el caso concreto (Fallos: 317:44, conf. causa S.203.XXXIX "Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/ Entre Ríos, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", sentencia del 8 de septiembre de 2009).

6º) Que en virtud de la forma en que se decide, resulta innecesario pronunciarse respecto del planteo de inconstitucionalidad de la ley 6876 y del decreto 1347/3 (ME) locales.

7º) Que las costas del proceso deben ser impuestas a la demandada por aplicación del principio objetivo de la derrota de acuerdo con el resultado obtenido por la pretensión de la actora (artículo 68 del ordenamiento procesal; Fallos: 327:1083; y causas T.48.XXXVII "Transportadora de Gas del Sur S.A. c/ Río Negro, Provincia de s/ acción declarativa", "Esso, Petrolera Argentina S.R.L. —continuada de Esso S.A.P.A.— c/ Entre Ríos, Provincia de y otro —Estado Nacional citado como tercero— s/ acción declarativa", Fallos: 329:2231, E.587.XXXVIII "Esso Petrolera Argentina S.R.L. c/ Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa", E.240.XXXVI "Esso S.A.P.A. c/ Santiago del Estero, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", pronunciamientos del 25 de septiembre de 2007).

8°) Que por aplicación del artículo 1° del decreto 1204/01, y en mérito a la posición asumida en el pleito por el Estado Nacional, corresponde imponer en el orden causado las costas atinentes a su intervención como tercero (conf. sentencias del Tribunal del 25 de septiembre de 2007 citadas en el considerando precedente).

Por ello, y de conformidad con lo dictaminado a fs. 501/503 por la señora Procuradora Fiscal, se resuelve: I. Hacer lugar parcialmente a la demanda seguida por Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. contra la provincia de Tucumán, declarar la improcedencia de la pretensión fiscal de la demandada con relación a las cartas ofertas objeto del litigio, y rechazarla en lo que respecta a la inconstitucionalidad de los artículos 215 y 219 del Código Tributario provincial. Con costas a la demandada (artículo 68 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). II. Imponer en el orden causado las costas relativas a la intervención del Estado Nacional (artículo 1° del decreto 1204/01). Notifíquese y comuníquese al señor Procurador General de la Nación. RICARDO LUIS LORENZETTI (en disidencia parcial)- ELENA I. HIGHTON de NOLASCO - CARLOS S. FAYT - ENRIQUE SANTIAGO PETRACCHI - JUAN CARLOS MAQUEDA (en disidencia parcial)- CARMEN M. ARGIBAY.

ES COPIA

DISI-//-

-//-DENCIA PARCIAL DEL SEÑOR PRESIDENTE DOCTOR DON RICARDO  
LUIS LORENZETTI Y DEL SEÑOR MINISTRO DOCTOR DON JUAN CARLOS  
MAQUEDA

Considerando:

Que los infrascriptos coinciden con el voto de la mayoría con excepción del considerando 7º, que queda redactado de la siguiente manera:

7º) Que en lo que respecta a las costas del proceso, la cuestión planteada resulta sustancialmente análoga a la examinada y resuelta el 25 de septiembre de 2007 en las causas T.48.XXXVII "Transportadora de Gas del Sur S.A. c/ Río Negro, Provincia de s/ acción declarativa", "Esso, Petrolera Argentina S.R.L. (continuadora de Esso S.A.P.A.) c/ Entre Ríos, Provincia de y otro (Estado Nacional citado como tercero) s/ acción declarativa" (Fallos: 329:2231), E.587.XXXVIII "Esso Petrolera Argentina S.R.L. c/ Tucumán, Provincia de s/ acción declarativa", E.240.XXXVI "Esso S.A.P.A. c/ Santiago del Estero, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", votos en disidencia de los señores jueces Lorenzetti, Maqueda y Zaffaroni, a cuyos fundamentos y conclusiones corresponde remitir en razón de brevedad.

Por ello, y de conformidad con lo dictaminado a fs. 501/503 por la señora Procuradora Fiscal, se resuelve: I. Hacer lugar parcialmente a la demanda seguida por Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. contra la provincia de Tucumán, declarar la improcedencia de la pretensión fiscal de la demandada con relación a las cartas ofertas objeto del litigio, y rechazarla en lo que respecta a la inconstitucionalidad de los artículos 215 y 219 del Código Tributario provincial. II. Distribuir las costas del proceso en el orden causado (artículo 68, segundo párrafo, del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación). III. Imponer en el orden causado las

costas relativas a la intervención del Estado Nacional  
(artículo 1° del decreto 1204/01). Notifíquese y comuníquese al  
señor Procurador General de la Nación. RICARDO LUIS LORENZETTI  
- JUAN CARLOS MAQUEDA.

ES COPIA

Profesionales intervinientes: por la actora: **Dr. Ricardo Mihura Estrada.**  
Por la demandada: **Dres. Adolfo Daniel Olmedo y Alejandro Torres.**