

**ANÁLISIS CRÍTICO DEL PROYECTO DE REFORMAS AL IMPUESTO DE SELLOS DE LA CIUDAD DE BUENOS AIRES**

**Informe complementario**

**Por los Doctores Oswaldo H. Soler y Enrique D. Carrica**

**Contratos de ejecución sucesiva, pagos periódicos y similares**

En materia de contratos de ejecución sucesiva, pagos periódicos y similares, se modifica la actual redacción del artículo 369 introduciendo el criterio de gravar los contratos cada 5 años cuando no se exprese plazo de duración y ellos continúen vigentes. Al mismo tiempo, se elimina el tope máximo de cinco (5) años sobre los cuales habrá de determinarse la base imponible para aquellos contratos en los que se haya previsto una duración determinada, si son por más tiempo.

Con ello se echa por tierra el tradicional método de imposición que consiste en poner un límite al valor económico constitutivo de la base imponible en los contratos de este tipo.

La modificación que pretende hacer el proyecto no se compadece con el principio de la capacidad contributiva y viene a agudizar el defecto de gravar capacidades económicas futuras, vicio que, mitigado, subyace en la actual legislación. En efecto, la norma actual establece que si la duración del contrato no fuera prevista el impuesto se calculará como si aquella fuera de cinco (5) años, imponiendo un límite a la capacidad económica sometida al impuesto.

El proyecto se dirige a gravar cada cinco (5) años o período inferior al contrato, sobre el total de las prestaciones dinerarias que pudieren devengarse hasta la finalización de la relación contractual.

No se tiene en cuenta que la capacidad económica susceptible de ser gravada debe ser aquella en que tal capacidad se verifica efectivamente, debe ser actual y concomitante con el nacimiento del hecho imponible, es decir con el nacimiento del instrumento exteriorizante del contrato gravado.

Si bien el perfeccionamiento del contrato ocurre cuando se reúnen los extremos requeridos de conformidad con la naturaleza jurídica del negocio, ello no deriva, necesariamente, en la consecuencia de que los efectos económicos del mismo se produzcan concomitantemente con el nacimiento de los derechos y obligaciones recíprocos que devienen por el acuerdo celebrado entre las partes. En efecto, los contratos de tracto sucesivo, es decir, los de ejecución continuada o periódica, en los cuales existe una ejecución periódica o fluyente, repetida, el precio se abona frecuentemente por períodos durante todo el plazo de duración del contrato. Es obvio que, en tales supuestos, el índice de capacidad contributiva no es presente sino que se verifica efectivamente en ocasión del devengamiento del precio, produciéndose el mismo en el momento en que vence el plazo para el pago de cada cuota periódica.

Es evidente que un contrato de larga duración, de cuya prestación total sólo habrá de disponerse periódicamente en el futuro, sólo revela al momento de su celebración una

# *Oswaldo H. Soler y Asociados*

*Impuestos - Auditoría - Legales*

capacidad económica-contributiva limitada. Es por tal causa que la ley del impuesto de Sellos porteño ha dispuesto que en los contratos de ejecución sucesiva en los que se haya previsto una duración determinada, el impuesto se aplicará sobre el valor correspondiente a la duración total o a los primeros cinco años, si son por más tiempo, y si la duración del contrato no fuera prevista el impuesto se calculará como si aquella fuera de cinco (5) años, mitigando, al menos parcialmente, el efecto disvalioso de gravar capacidades económicas futuras.

Puede afirmarse que la determinación de la base imponible sobre el valor correspondiente a la duración total de los contratos de ejecución sucesiva cuando no se le pone límite a la imposición, especialmente en aquellos contratos cuya vigencia supera el límite de cinco años antes señalado, conculca claramente el principio de capacidad contributiva que, como una derivación del principio de justicia, según vimos, se identifica, a su vez, con la igualdad y la equidad en la tributación.

La "liquidez", en su condición de índice de capacidad contributiva, no se verifica con el perfeccionamiento del contrato sino en ocasión del devengamiento del precio, por cuyo motivo la determinación del monto imponible nunca debería hacerse en base al valor correspondiente a la duración total de aquél, y mucho menos, sin acotar la base imponible a un cierto período de tiempo, sino tomando en cuenta el valor de la liquidez presente, la que, a lo sumo, vendría dada por el importe dinerario devengado al momento de la celebración del acto y ello atendiendo a la naturaleza de impuesto "instantáneo" dentro del cual califica el Impuesto de Sellos.

Nótese que, en este gravamen, el agotamiento del hecho generador del impuesto se produce en un momento o instante determinado. Si el acto jurídico devenido en hecho imponible sólo revela capacidad contributiva futura, es decir no existe a la fecha de su celebración la liquidez de dicha capacidad para hacer frente al pago del impuesto, una norma que prescriba gravar el contrato en base a su duración total, sin reparar en las limitaciones al ejercicio del poder tributario convertidas en normas jurídicas perfectas por imperio de la Constitución Nacional, deviene en ilegítimo, quedando el administrado autorizado a aplicar los remedios judiciales pertinentes.

**Buenos Aires, 5 de Noviembre de 2009**