

IMPUESTO DE SELLOS - LAS RESOLUCIONES GENERALES 32/2009 Y 37/2009 DE LA ADMINISTRACIÓN PROVINCIAL DE IMPUESTOS (API) DE SANTA FE

Mediante las Resoluciones Generales 32/2009 y 37/2009 de la Administración Provincial de Impuestos (API) de la Provincia de Santa Fe se realizan interpretaciones insólitas relacionadas con el alcance del Impuesto de Sellos, a través de las cuales se desconoce absolutamente el principio instrumental que gobierna a dicho tributo. Por otra parte, se crea un régimen de retención y percepción en concepto de dicho impuesto, con clara afectación a los principios fundamentales que rigen la materia tributaria. A continuación pasaremos a efectuar un análisis crítico de aquellas.

I - EL IMPUESTO DE SELLOS. CONDICIONES DE GRAVABILIDAD

1. Hecho imponible en el Impuesto de Sellos

Las leyes del impuesto de sellos crean un tributo al tráfico, imponiendo los instrumentos reveladores de actos jurídicos enumerados o no en ella, que exteriorizan un contenido económico, siempre que se otorguen en la jurisdicción que ostenta la potestad tributaria o tengan efectos en ella.

Los requisitos básicos que deben concurrir para dar nacimiento a la obligación tributaria son, pues, los siguientes:

- a) existencia de actos jurídicos;
- b) formalizados en instrumentos públicos o privados;
- d) otorgados en la jurisdicción que ostenta la potestad tributaria o tengan efectos en ella.

La ley 22.006, modificatoria del régimen de coparticipación federal, dictada en el año 1979, estableció pautas precisas a las cuales debían ajustarse las legislaciones del impuesto de sellos en las provincias adheridas al mencionado sistema de distribución, las que fueron mantenidas en la Ley 23.548, siendo tales pautas las siguientes:

- Los impuestos (de sellos) sólo podrán recaer sobre actos, contratos u 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.
- Cuando se trate de operaciones concertadas en una jurisdicción que deban cumplirse en otra u otras, se deberá incorporar a la legislación respectiva cláusulas que contemplen y eviten la doble imposición interna.

- Se establece una definición uniforme del concepto de "instrumento", destinada, sustancialmente, a evitar la aplicación de la denominada doctrina del "complejo instrumental".

2. El principio instrumental

La directriz fundamental en materia de Impuesto de Sellos es que los actos jurídicos adquieren virtualidad tributaria por la existencia material de los instrumentos exteriorizantes de los mismos.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en fallo recaído en la causa "Bunge y Born Ltda. SACI c/Pcia. de Entre Ríos", del 10-7-72¹, analizando el texto del Código Fiscal vigente en esta jurisdicción, sancionado por la ley 4.331, sostuvo que "lo que la ley grava es la transferencia de bienes de un patrimonio a otro, con motivo de exteriorizarse en la documentación respectiva. Y es esa documentación, que instrumenta el contrato, el hecho generador del gravamen".

Así, el Tribunal Fiscal de la provincia de Buenos Aires, en diversos fallos sostuvo que "si no existe el instrumento o no puede acreditarse la materialidad del mismo, no corresponde la procedencia del gravamen, aun cuando se pruebe que los actos existieron o existen, y ello en razón del principio admitido por la ley como requisito para que se configure el hecho gravado"²; "en el impuesto de sellos la existencia del instrumento es requisito ineludible para acreditar la existencia del hecho imponible"³; "no existiendo o no habiéndose probado la existencia de la instrumentación respectiva, no puede prosperar la pretensión fiscal"⁴; "resulta evidente que en tanto la ley del impuesto de sellos declara imponibles ciertos actos, contratos u operaciones, éstos deben estar instrumentados en razón de que, por la naturaleza del gravamen, el principio de la instrumentación es ineludible para determinar la existencia del hecho imponible"⁵.

Pueden citarse, asimismo, pronunciamientos de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal y la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Comercial de la Capital Federal, que sostuvieron: "el impuesto de sellos no grava el contenido de los actos, contratos u operaciones, sino el instrumento o documento a través del cual se exteriorizan los respectivos negocios jurídicos"⁶; "en materia de impuesto de sellos, los actos jurídicos son gravables en tanto y en cuanto resulta de su instrumentación por la virtualidad jurídica y económica que surge de los respectivos instrumentos, siempre que éstos presenten los caracteres exteriores de un título jurídico alcanzado por el impuesto"⁷; y "es preciso ser muy claro para evitar aparecer sustentando una tesis -de suyo insólita, por no decir incongruente- de que la tributación del timbre (llamado en nuestro lenguaje positivo impuesto de sellos) resultaría exigible sin instrumentación, pues ello sería una extensión pretoriana de la

¹ Derecho Fiscal, T.XXII, p.181.

² Fallo del 17.6.1960, Derecho Fiscal X,p.472.

³ Fallos del 9.6.1960 y 1.8.1961, Derecho Fiscal XI,p.464 y XII, p.365.

⁴ Fallo del 28.10.1960, Derecho Fiscal XI, p. 400.

⁵ Fallo del 28.11.1978, Impuestos XXXVII, p. 53.

⁶ Sala II Cont. Adm., fallo del 22.2.1979 "Nidera Argentina S.A.", El Derecho, Rep. 13,p.438.

⁷ Sala I, fallo del 6.9.1979 "Cía. Azucarera Tucumana", El Derecho, Rep. 14, p.482.

materia imponible que el sistema de legalidad del impuesto prohíbe, tal cual el derecho penal veda la analogía⁸.

El principio instrumental en el impuesto de sellos, aplicable en lo que hoy es el territorio de la República Argentina, reconoce su antecedente más remoto en la Real Ordenanza del 28 de diciembre de 1638, dictada por Felipe III, que prescribe que "no se pueda hacer ni escribir escritura ni instrumento público, ni otros despachos, si no fueren en papel sellado", sistema que fue mantenido por la ley del 5 de diciembre de 1821, que estableciera el primer impuesto de sellos para la provincia de Buenos Aires. Por su parte, la ley del 15 de septiembre de 1855, aplicable en todo el territorio de la entonces Confederación Argentina, mantuvo asimismo el requisito de la instrumentalidad para la procedencia del gravamen⁹.

La actual ley de Coparticipación Federal Nro. 23548, a la cual la Provincia de Santa Fe ha adherido, define el concepto de instrumentación con el objeto de facilitar su interpretación, del siguiente modo: "*se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos y contratos alcanzados por la ley, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con 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*".

Esta es una prescripción operativa, en tanto las jurisdicciones deben observarla en la implementación de sus respectivas leyes de sellos.

La mayoría de las legislaciones provinciales, en cumplimiento del mandato establecido en la ley de coparticipación federal antes citada, así como la ley del impuesto de sellos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, han incorporado la definición transcrita en sus respectivos códigos fiscales o leyes del impuesto de sellos. Aún en las jurisdicciones que no han adoptado expresamente dicha definición, la misma debe considerarse virtualmente incorporada al derecho positivo local, por estar adheridas la totalidad de las provincias al régimen de coparticipación federal. Vale destacar que la jurisprudencia, aun en los tiempos en los cuales la definición de instrumento no se hallaba incorporada expresamente a la legislación fiscal, hizo siempre aplicación de sus principios.

Estaremos, pues, en presencia de un acto sujeto al impuesto de sellos toda vez que el mismo se encuentre documentado de manera tal que, con ese sólo documento, el acreedor pueda compeler a su deudor a ejecutar la prestación debida.

Por aplicación de la definición mencionada, para que un instrumento se encuentre sujeto al impuesto de sellos, debe reunir las siguientes condiciones:

- a) debe estar destinado a producir efectos jurídicos, esto es, tener como "finalidad inmediata crear, modificar, transferir o extinguir derechos;
- b) los elementos tipificantes del acto jurídico gravado deben hallarse reunidos anterior o concomitantemente con la instrumentación, por cuya razón el

⁸ Sala D, fallo del 22.12.1980, El Derecho 92, p.715.

⁹ Tamango, Roberto, Ed. Enc.Jur.Omega, T. XXV., p. 333.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

perfeccionamiento de los actos con posterioridad a su instrumentación no implica la gravabilidad de los mismos. Tal es lo que ocurre con los denominados "contratos reales", que sólo nacen con la tradición de la cosa sobre la que versa el contrato ;

- c) deben estar firmados por las partes, en tanto la legislación aplicable exija este requisito.

Nótese que, conforme a la definición fiscal de "instrumento", el mismo debe revestir "los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones". De tal manera, se estará en presencia de un instrumento sujeto al impuesto de sellos siempre que el acto jurídico alcanzado por la ley fiscal se encuentre documentado de tal modo que, con ese sólo documento, el acreedor pueda compelir a su deudor a ejecutar la prestación debida. Por ello, la aceptación enviada al oferente expresada en términos tan imprecisos que no permitan inferir el tipo de negocio jurídico celebrado entre las partes, no constituye un título jurídico hábil para exigir, por sí sólo, el cumplimiento de obligación alguna.

El propio organismo fiscal de la Provincia de Buenos Aires, en resolución recaída en el expediente 2306-652.715/88, en el que se analizó la situación de un contrato celebrado por correspondencia epistolar concluyó que si *"...la aceptación (...) es respecto a la "...oferta formulada en vuestra carta del ..." sin hacer otra precisión, se llega a la conclusión que ese documento, en materia fiscal, no instrumenta contrato alguno. Ello así ya que carece de los elementos que, a tal fin, exige el art. 192 del Código Fiscal..."*.

En idéntico sentido se expidió ese mismo organismo en el dictamen N° 48 del 30 de noviembre de 1979.

El Tribunal Fiscal de Apelación de la misma provincia sostuvo en forma coincidente que *"...el instrumento exteriorizante del hecho imponible debe contener cuanto menos las enumeraciones o elementos que permitan caracterizarlo..."* (6/5/1980 "CIABASA" en DF XXX-195) en aplicación de un texto legal que no contenía la definición de instrumento que hoy tipifica el art. 192 del Código Fiscal.

La aceptación que no contenga, como mínimo, los elementos esenciales que permitan caracterizar al hecho imponible, por no permitir correlacionar a la misma con una propuesta determinada, no está gravada. A lo más constituirá un indicio que deberá corroborarse mediante el aporte de otras pruebas adicionales que le permitan al juez formarse la convicción de que dicha aceptación se corresponde efectivamente con una determinada oferta.

En las condiciones antes señaladas, la Corte ha considerado que una oferta que no ha sido contestada por el destinatario, carece de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones en ella plasmadas y, consecuentemente rechaza la pretensión tributaria provincial, dado que la misma se encuentra en pugna con la obligación asumida en el acápite II del inc. b) del art. 9° de la ley 23.548. ¹⁰

¹⁰ Esso Petrolera Argentina S.R.L. (Continuadora de Esso S.A.P.A.) c. Provincia de Entre Ríos y otro (Estado Nacional citado como tercero) - 13/06/2006 - PET 30/08/2006, 9 - DJ 2006-09-06, 33 - IMP 2006-19, 2333 Fallos Corte: 329:2231

Es claro, pues, que no es posible encuadrar al negocio, así estructurado formalmente, dentro del concepto del hecho imponible. Si para determinar la virtualidad jurídica de un acto o contrato es menester acudir ineludiblemente a elementos de juicio extraños incluso al complejo instrumental, integrado por una oferta y una aceptación genérica, los que sólo pueden reputarse indicios de la existencia de aquellos, mal se puede pretender captar con el impuesto de sellos instrumental a un negocio cuya virtualidad jurídica no puede probarse, ni siquiera por la suma de sendos instrumentos que no pueden correlacionarse entre sí fehacientemente.

El criterio actual de la Corte Suprema de Justicia de la Nación

A partir del año 2004, el criterio que antes explicitáramos con relación a los requisitos formales necesarios para la configuración de un acto gravado, ha sido ratificado por la Corte Suprema de Justicia en numerosos fallos, que sientan lo que consideramos ya una doctrina consolidada sobre este punto.¹¹

En los diversos fallos, las cuestiones sujetas a controversia con los fiscos provinciales, partían de presupuestos fácticos comunes a saber: i) una propuesta dirigida al destinatario, que no es suscripta por éste en prueba de aceptación; ii) el destinatario no ha remitido aceptación escrita al oferente; iii) en todos los casos la aceptación de la propuesta se operó en forma tácita, sujeta a un hecho posterior del destinatario.¹²

Ha señalado la Corte que las ofertas recibidas por el destinatario en tales condiciones no satisfacen los requisitos necesarios para ser sometidas al pago del impuesto previsto en la propia ley local toda vez que no han sido aceptadas con su firma en prueba de conformidad ni tampoco se han reproducido "sus enunciaciones o elementos esenciales" en otra comunicación de respuesta.

Avanza la Corte al respecto, cuando afirma que la pretensión provincial en tal sentido, contradice la obligación contraída al adherirse a la ley 23.548 de coparticipación (Fallos: 321:358). pues su cumplimiento sólo podrá ser reclamado por la oferente si previamente acredita que su cocontratante realizó el acto positivo de aceptación señalado en tales misivas. Concluye que en tales condiciones, la pretensión fiscal de la provincia no encuentra justificación en su propio texto legal impositivo y contraviene, en el orden federal, lo dispuesto en el art. 9, acápite II del inc. b de la ley 23.548.

Inclusive la Corte considera que cuando no hay aceptación por parte del destinatario, no nos encontramos siquiera ante un contrato por correspondencia o entre ausentes, sino directamente ante un caso de inexistencia de instrumento contractual susceptible de ser aprehendido por el gravamen.

Inclusive, en recientes fallos, ha ratificado que una aceptación pura y simple, tampoco cumple con el requisito instrumental exigible, cuando señala que *"Corresponde declarar que el régimen establecido por el Decreto 786/98 de la Provincia del Neuquén, en cuanto pretende gravar con el impuesto de sellos a los contratos entre*

¹¹ "Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/ Neuquén, Provincia del s/ acción de inconstitucionalidad" 15.04.2004

¹² Transportadora de Gas del Sur c/Santa Cruz, Provincia s /Acción declarativa – 15.04.2004

ausentes formalizados mediante ofertas aceptadas tácitamente o en forma pura y simple, no será aplicable respecto de los contratos que en el futuro celebre la compañía petrolera que, con expresa reserva con relación a lo que la Corte Suprema resolviera sobre el tema, aceptó dicho régimen, ya que la pretensión de la provincia se halla reñida con las obligaciones que ella misma contrajo al adherir sin limitaciones ni reservas a la ley 23.548 (Adla, XLVIII-A, 53), en especial a su art. 9, ap. II del inc. b, que establece los límites del principio de instrumentalidad.”¹³

En el corriente año, nuevos pronunciamientos de la Corte (causa Petrobrás entre otras) han confirmado esta doctrina.¹⁴

II - LAS RESOLUCIONES GENERALES 32/2009 Y 37/2009 DE LA ADMINISTRACIÓN PROVINCIAL DE IMPUESTOS (API) DE SANTA FE

Ambas Resoluciones implican una clara afrenta a los principios constitucionales que tutelan los derechos de los administrados, tanto de aquellos que ostentan la condición de contribuyente cuanto de quienes, en función de aquellas, se verían obligados a actuar como agentes de retención y de percepción.

1. Desconocimiento por parte de la API del principio instrumental

El Fisco provincial a través de dichas normas ha creado un escenario inédito e insólito en lo que atañe a la interpretación que corresponde atribuir al hecho imponible del Impuesto de Sellos, al desconocer absolutamente al principio liminar instrumental que gobierna el Impuesto de Sellos.

Este desvío inusitado de la recta interpretación que surge de las propias normas del Código Fiscal provincial y de la adhesión de la Provincia de Santa Fe a la Ley de Coparticipación Federal se advierte claramente en el art. 1° de la Resolución General 32/09, al interpretar que las disposiciones del Código Fiscal sobre determinación de las obligaciones tributarias tanto en forma cierta como presuntiva y comprensibles tanto del quantum o base imponible del gravamen como de la configuración del hecho imponible, resultan plenamente aplicables al Impuesto de Sellos, considerando cumplido el requisito del art. 168 del Código Fiscal y determinar el gravamen presuntivamente, cuando por las circunstancias fácticas, contables y económicas se permita inducir la existencia de la operatoria, documento o instrumento sujeto a imposición (énfasis nuestro).

Con ello, se pretende atribuir al precepto contenido en el artículo 168 una connotación que no tiene. En efecto, la recta interpretación de dicha norma indica todo lo contrario a lo que el Fisco pretende ahora interpretar, pues el mencionado artículo no hace más que ratificar la virtualidad del principio instrumental al señalar: *“Por todos los actos, contratos y operaciones a que se refiere el Artículo anterior, deberán satisfacerse los impuestos correspondientes por el solo hecho de su instrumentación o existencia material con abstracción de validez o eficacia jurídica o verificación de sus efectos”*. Nótese, por otra parte, que tal redacción se encuentra en sintonía con la pauta

¹³ CSJN - Petrolera Pérez Companc S.A. c/Provincia del Neuquén – 08/04/2008 -

¹⁴ CSJN – YPF S.A. c/Tucumán, Provincia s/Acción declarativa – 8.09.2009 entre otros.

establecida por la Ley de Coparticipación Federal en punto a reconocer la virtualidad del principio instrumental en el Impuesto de Sellos, a la que la Provincia adhirió.

Las *circunstancias fácticas, contables y económicas* por si solas no determinan el nacimiento del hecho imponible de este impuesto, como en cambio, podría acontecer con relación a otro tipo de gravámenes y, ello así, en razón de la propia naturaleza del Impuesto de Sellos que exige la existencia de un instrumento *que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con 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*, requisito este que lo diferencia de los demás tributos. La temeraria interpretación del alcance del hecho imponible que el Fisco provincial hace de este impuesto implica desconocer el origen y naturaleza de este típico impuesto al tráfico jurídico.

2. Presunciones

La Resolución General 32/09 crea por vía reglamentaria una serie de presunciones mediante las cuales pretende determinar tanto el quantum o la base imponible del gravamen como la configuración del hecho imponible. Dichas presunciones consisten en *circunstancias fácticas, contables y económicas* que permitan inducir la existencia de la operatoria, documento o instrumento sujeto a imposición.

En primer lugar cabe señalar que, desde el punto de vista legal no se concibe la presunción sin la existencia de una ley que la establezca (*nulla praesumptio juris sine lege*). Es, pues, el reconocimiento que la ley impone u ordena el que le da a las presunciones la impronta para tener determinadas consecuencias jurídicas. En este aspecto, es obvio que la presunción establecida mediante la Resolución General no cumple con esta exigencia pues la misma no ha sido sancionada a través de una ley emanada de la Legislatura.

Por su característica la presunción es una construcción jurídica que deviene en excepcional y su establecimiento normativo debe siempre respetar los derechos y garantías de los contribuyentes y responsables, para lo cual han de tenerse en cuenta especialmente los principios de la tributación de rango constitucional, que no deben ser vulnerados. En razón de ello, ni los propios legisladores están facultados a establecer una presunción como la que motiva el presente trabajo, pues ello implicaría desconocer la vigencia plena del principio instrumental que es la base y fundamento del Impuesto de Sellos.

Por otra parte, que el Fisco pueda sin más aplicar lisa y llanamente las presunciones, a pesar de no poder demostrar la virtualidad del hecho desconocido, importa situar los caballos detrás del carro, con el único propósito de colocar la prueba en cabeza del contribuyente, en vez de investigar adecuadamente la naturaleza de la hipótesis de incidencia tributaria de manera de precisarla con exactitud tal que haga innecesario acudir a la presunción. La circunstancia que la ley admita la prueba en contra no es solución suficiente para impedir la lesión al derecho de defensa por la inversión de la carga de la prueba y la necesidad de probar un hecho negativo. En esta hipótesis, la determinación de oficio sobre la base de las presunciones legales no estará legitimada y así debería declararlo la justicia.

El principio de legitimidad constitucional no se agota en las normas que establecen el presupuesto de hecho del tributo, basadas en la capacidad contributiva como una derivación de la igualdad en las cargas públicas, sino que se expande a las normas que regulan la aplicación del gravamen, de cuyo control se ocupa precisamente la Administración, la que debe aplicar las técnicas conducentes a revelar y gravar a esa capacidad contributiva.

Las presunciones están insertas en el derecho procesal en el campo de las pruebas y, en dicho marco, el organismo fiscal no puede ni debe soslayar el hecho de que lo efectivamente gravado por el Impuesto de Sellos es el instrumento exteriorizante del acto jurídico y así lo ha reconocido la jurisprudencia que hemos citado precedentemente al sostener, según vimos, que *"si no existe el instrumento o no puede acreditarse la materialidad del mismo, no corresponde la procedencia del gravamen, aun cuando se pruebe que los actos existieron o existen, y ello en razón del principio admitido por la ley como requisito para que se configure el hecho gravado"*¹⁵

En consecuencia, no es dable presumir la existencia del instrumento; la única manera de que un acto jurídico esté gravado es acreditando su existencia material, pues es la documentación que instrumenta el contrato el hecho generador del gravamen (Corte Suprema de Justicia de la Nación, en fallo recaído en la causa "Bunge y Born Ltda. SACI c/Pcia. de Entre Ríos", del 10-7-72¹⁶).

3. El principio de legalidad del impuesto y de la carga pública

El principio de legalidad es el principal principio del Estado de Derecho y es la manifestación jurídica del principio político del imperio o supremacía de la ley, considerada ésta como expresión de la voluntad popular soberana, materializada a través del Parlamento que la representa. El principio de reserva de ley representa una limitación a la potestad reglamentaria del Poder Ejecutivo a través de un mandato específico dirigido al Poder Legislativo para que sólo él regule determinadas materias en sus aspectos fundamentales.

El sentido de la existencia de una ley formal implica que el impuesto y la carga pública han de crearse por un acto emanado del Poder Legislativo. En tanto que esa misma ley enfocada desde el punto de vista sustancial debe entenderse en el sentido de que la norma formal debe definir expresamente a los elementos esenciales de la relación jurídica nacida de dicha carga pública.

La facultad otorgada por la Constitución Nacional al Poder Legislativo es indelegable, por cuya razón toda norma que establezca los elementos caracterizadores del hecho imponible y las condiciones sustanciales del servicio personal debe emanar de la legislatura. La función del Poder Ejecutivo en esta materia queda limitada a asegurar el cumplimiento de la ley a través de la reglamentación del procedimiento y el control de su acatamiento.

¹⁵ Fallo del 17.6.1960, Derecho Fiscal X,p.472.

¹⁶ Derecho Fiscal, T.XXII, p.181.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

Ha de reputarse inconstitucional, entonces, cualquier disposición que imponga un impuesto o una carga pública que tenga origen en un acto del Poder Ejecutivo, aun en el caso de que medie una delegación expresa contenida en la propia ley.

La indelegabilidad de tal facultad implica, claro está, que en materia reglamentaria el Poder Ejecutivo debe limitarse a interpretar a la ley sin tergiversar sus disposiciones. No pudiendo alterar el alcance de la ley, el Poder Ejecutivo debe circunscribir su función a un acto meramente administrativo conducente a que las leyes se cumplan dictando, en cada caso, disposiciones formales que procuren alcanzar dicho objetivo. Debe abstenerse, por ello, de emitir regulaciones lesivas de la letra y del espíritu de la ley o pretender aplicarla a hechos no previstos por ella.

Va de suyo que las limitaciones impuestas al Gobernador de la Provincia resultan lógicamente aplicables a los organismos fiscales que, como en el caso de la API, están solamente autorizados a impartir normas generales obligatorias y a interpretar con carácter general las normas legales que están relacionadas con los impuestos cuya percepción está a su cargo y con las cargas personales.

Nunca podría el Poder Ejecutivo Provincial y, mucho menos el organismo recaudador, arrogarse la potestad de sustituir al legislador en una materia respecto de la cual el constituyente, en razón de su trascendencia, ha establecido la reserva de ley, quedando vedada la limitación de los derechos a través de disposiciones reglamentarias.

Como puede verse, la Resolución General 32/09 a través de la norma reglamentaria invade ámbitos reservados a la Legislatura provincial, creando impuesto sin causa que lo legitime. Ni aún la propia Legislatura podría atribuirse una facultad tal pues una iniciativa de este tipo devendría en ilegítima por estar en pugna con principios y derechos fundamentales de rango constitucional, tales como el de igualdad de la imposición identificado con el principio de la capacidad contributiva, la interdicción de la múltiple imposición, el derecho de propiedad, entre otros y con la teoría del derecho tributario.

4. Los agentes de retención y percepción

La Resolución General 37/09 de API establece un régimen de Retención y Percepción del Impuesto de Sellos, que será obligatorio para las personas o entidades que se detallan en Anexos I y II. Por el artículo 3º, dichos agentes *deberán actuar en tal carácter por las operaciones, actos o contratos gravados por el Impuesto de Sellos en los que participen, intervengan, sean parte o autoricen, y serán responsables del pago total del gravamen conforme lo establece el artículo 180 del Código Fiscal (t.o. 1997 y modif.) y normas concordantes.* Y agrega a renglón seguido: *A tal fin, bastará con que verifiquen y/o constaten que el acto, operación o contrato gravado se haya cumplido, aunque a tal efecto no cuenten, desde el punto de vista formal, con el instrumento, conforme al criterio de interpretación establecido en la Resolución General N° 32/09 y de acuerdo a las previsiones del Anexo V.*

Este último anexo prevé: *A efectos de lo dispuesto en el Artículo 3º se considerará como cierta la existencia de instrumentos, aún cuando los mismos no se exhibieran,*

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

debiendo el contribuyente actuar como Agente de Retención o Percepción, en los siguientes casos:

1. Cuando se trate de prestaciones de servicios cuyo monto total (incluido el IVA) supere los \$ 20.000.
2. Cuando se trate de actos u operaciones, ya sea en forma directa o indirecta de provisión de bienes, cuando el monto total (incluido el IVA) supere los \$ 20.000.
3. Cuando se trate de operaciones que obliguen a una de las partes a pagar sumas de dinero, ya sea por saldo o por pago posdatado.
4. Cuando se trate de locación, sub-locación, cesión de uso o leasing de bienes muebles y/o inmuebles y activos financieros.

Con relación a la situación en la que se encontrarían los denominados agentes de retención y de percepción, se advierte que el Fisco pretende instalar el instituto de la retención o de percepción sin que pueda atribuirse el derecho sobre la suma retenida por falta de causa legitimante, pues la obligación tributaria no se configura mediante *circunstancias fácticas, contables y económicas* sino cuando se verifiquen las condiciones de gravabilidad que fueron motivo de comentario precedentemente. En dicho contexto, pretende imponer a dichos agentes una carga pública que los coloca ante la disyuntiva de participar en una conducta irregular jurídicamente reprochable por el sujeto afectado.

A mayor abundamiento, el art. 3º de la Resolución 3 7/2009 ordena a los agentes de retención y percepción a actuar en tal carácter por las operaciones, actos o contratos gravados por el Impuesto de Sellos en los que participen, intervengan, sean parte o autoricen, asignándoles, simultáneamente, responsabilidad por el pago total del gravamen conforme a las pautas establecidas en el art. 180 del Código Fiscal.

Con esta pretensión el Fisco provincial avanza arbitrariamente, además, sobre un principio liminar en materia de retención en la fuente. En efecto, el instituto de la retención o de la percepción requiere de ciertos condicionantes para convertir a un sujeto en responsable por deuda tributaria ajena. En efecto, es menester que el fisco sea acreedor del contribuyente y, a su vez, que éste se encuentre vinculado con el agente de retención o de percepción no sólo en razón de la disposición material de la suma dineraria que este ostenta, sino a través de su participación en un negocio que dé lugar al nacimiento de la obligación impositiva en cabeza del contribuyente. En otras palabras, para la procedencia de la designación como tales, los agentes de retención y de percepción deben tener algún vínculo jurídico con el contribuyente que guarde a su vez relación con el nacimiento de la relación jurídico-tributaria entre ese contribuyente y el Estado.

En la especie, no sólo el Fisco no puede acreditar su condición de acreedor del contribuyente, dado que el agente de retención (y también el Fisco) podría no tener constancia de la existencia del instrumento exteriorizante del acto jurídico gravado, en cuyo caso, por falta de dicho instrumento la imposición no procedería, sino además, quienes *participan, intervienen o autorizan*, por no ser parte en las operaciones, actos o contratos, no están interpolados en la relación jurídico tributaria que podría dar lugar al nacimiento de obligaciones fiscales. Conforme al principio enunciado en el párrafo anterior la circunstancia legitimante para el establecimiento del deber de actuar como

agentes de retención o de percepción viene dada por la necesaria existencia de una estrecha, directa e inmediata relación entre el hecho imponible y el sujeto obligado por cuenta ajena, pues el nacimiento de la obligación *ex lege* para dichos agentes depende de que la configuración del hecho imponible se haya producido con motivo de su directa participación en dicho hecho generador, a través del vínculo jurídico que lo une al contribuyente en razón del negocio celebrado entre ambos.

5. Ley Nº 23.548. Coparticipación Federal de Recursos Fiscales

Para el caso de incumplimiento de las obligaciones asumidas por las Provincias, la ley prevé la intervención de la Comisión Federal de Impuestos a instancia del contribuyente que se considere afectado por alguna norma provincial que fije gravámenes en pugna con la ley.

Consideramos que tanto la Resolución 32/09, por cuanto por vía reglamentaria está distorsionando el hecho imponible del impuesto, cuanto la Resolución 37/09, al establecer un régimen de retención y percepción sobre bases reprochables y sin causa que justifique la recaudación y dado la indubitable ilegitimidad en la que incurren dichas normas, consideramos las mismas pueden ser materia para el avocamiento de la Comisión Federal de Impuestos.

La Comisión Federal de Impuestos decidirá si los gravámenes cuestionados se oponen o no, y en su caso, en qué medida a las disposiciones de la Ley. El inciso d) del art. 11 de la ley aclara que dicha revisión por parte de la Comisión se hará "sin perjuicio de las obligaciones de aquellos (refiriéndose a los contribuyentes o asociaciones reconocidas denunciadas) de cumplir las disposiciones fiscales pertinentes".-

La decisión que dicte la Comisión será obligatoria para la Nación y para las provincias adheridas, las que podrán procurar su revisión ante la misma Comisión. La resolución que recaiga en el recurso de revisión será definitiva y de cumplimiento obligatorio, no admitiéndose contra la misma otro recurso que el Recurso Extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación (art. 14 de la Ley 48), el que no tendrá efecto suspensivo.

El art. 13 de la ley fija los plazos dentro de los cuales, una vez firme la decisión de la Comisión Federal de Impuestos, la jurisdicción afectada por la misma debe comunicar las medidas adoptadas para la adecuación de su normativa a la ley. Ello bajo apercibimiento de disponer lo necesario para que el Banco de la Nación Argentina se abstenga de transferir a la provincia incumplidora los importes que correspondan sobre el producido del impuesto a distribuir análogo al tributo impugnado, hasta tanto se dé cumplimiento con la decisión de la Comisión.

Finalmente, el art. 14 ofrece otra alternativa a los contribuyentes afectados por tributos considerados en pugna con el régimen de la ley, la cual consiste en el reclamo judicial o administrativo ante los respectivos fiscos, en la forma que determine la legislación local pertinente, de la devolución de lo abonado por tal concepto sin necesidad de recurrir previamente ante la Comisión Federal de Impuestos.

Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

Es procedente la vía judicial a través de una acción declarativa, pero en tal caso, y a partir del fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en "Papel Misionero", dicha acción debería interponerse ante la Justicia santafesina y el acceso a la Corte Suprema lo sería a través del Recurso Extraordinario. Ello así, en razón de que el tema sería considerado como una cuestión local, por la incorporación de la normativa local por la adhesión a la Ley de Coparticipación Federal, por lo que, la Corte recién actuaría cuando llegue a su consideración la cuestión a través del citado recurso extraordinario.

III - REFLEXIONES FINALES

El principio de la democracia representativa, es decir, la participación y representación del pueblo a través de los parlamentos y el derecho a aprobar los impuestos a través de sus representantes, es un signo característico de las constituciones democráticas que reconoce su origen, precisamente, en instituciones de tipo financiero y que se tradujo en el denominado "principio de reserva" en virtud del cual las obligaciones tributarias sólo pueden ser establecidas por el órgano representativo de la voluntad popular.

La profundización y aceleramiento del distanciamiento del derecho vigente respecto a la constitución formal es atribuible, en la generalidad de los casos, a las conductas de quienes ostentan el poder, es decir de aquellos que actuando en representación del Estado hacen uso de ese poder instalando en la sociedad comportamientos que, con mayor o menor celeridad, se constituyen en modelos a imitar.

Las conductas que se apartan del derecho constitucional formal suelen ser violatorias de sus mandatos, en cuyo caso la constitución escrita se ve privada de vigencia actual. Sin embargo dichas conductas infractoras no tienen validez jurídica pues subsiste la norma constitucional escrita, manteniendo esta su capacidad de recuperar vigencia sociológica como derecho positivo cuando ocurra el desplazamiento de la conducta infractora.

Los actos opuestos a la constitución deben reputarse de privados de validez. Para que dicha supremacía resulte eficaz se impone la existencia de un sistema garantista dirigido a la defensa de la constitución y al control amplio de constitucionalidad, el cual, en la Argentina está a cargo del Poder Judicial.

Buenos Aires, 22 de Octubre de 2009

Dr. Oswaldo H. Soler