

**UN NUEVO DISLATE EN MATERIA DE IMPUESTO DE SELLOS  
PROYECTO DE REFORMA NEUQUINO**

**Por el Dr. Oswaldo H. Soler**

Está a consideración de la Legislatura de la Provincia de Neuquén un proyecto de modificaciones al Código Fiscal de la provincia y a la Ley Impositiva. Del elenco de modificaciones propuestas nos hemos de abocar a la relacionada con la que se pretende introducir al Impuesto de Sellos mediante la reformulación de su alcance, a través de los artículos 219 y 223 de Código Fiscal. En cuadro anexo se transcriben los mismos y su comparación con los actualmente vigentes.

El cambio está dirigido a someter al impuesto a los contratos celebrados "entre ausentes" en vez de gravar a los actos celebrados "en forma epistolar". La razón de ser de esta "sutil" modificación radica en que con ello pretende soslayarse la aplicación del principio instrumental del tributo, el cual requiere para que quede configurado el hecho imponible que da nacimiento a la obligación tributaria, la existencia de un papel o documento que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones.

Nos reencontramos, así, con una vieja aspiración del Fisco neuquino, la que, incluso, fue acompañada por una desafortunada sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Provincia del Neuquén (Solba c/ Pcia. del Neuquén, 12 de octubre de 1996), en la que se falló a favor de la gravabilidad de los contratos por correspondencia que no cumplían con los requisitos que las leyes de sellos exigen para la configuración del hecho imponible.

Dicha línea de pensamiento fue refutada en forma clara por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en fallos dictados a partir del año 2004, abortando este tipo de iniciativas, sobre las cuales este proyecto neuquino pretendería reincidir. Los fiscos involucrados en su momento fueron los de las provincias de Río Negro, Neuquén, Chubut, Santa Cruz y Tierra del Fuego.<sup>1</sup>

Recientemente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación dictó cuatro fallos donde declaró improcedente la aplicación del Impuesto de Sellos que las provincias de Entre Ríos, Tucumán y Chaco querían aplicar en las cartas ofertas con cláusulas de aceptación tácita a las empresas petroleras YPF, Esso y Petrobras.

Dichas sentencias fueron dictadas el 8 de septiembre pasado en los autos "Esso Petrolera Argentina S.R.L. c/ Entre Ríos, Provincia de s/ acción declarativa de certeza", "Esso Petrolera Argentina S.R.L. c/ Chaco, Provincia del y otro (Estado Nacional) s/ acción declarativa de certeza" "Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. (YPF) c/ Tucumán, Provincia de s/ acción" y "Petrobras Energía S.A. c/ Chaco,

<sup>1</sup> Entre otros: Shell, Cía. Argentina de Petróleo S.A. c/ Neuquen s/ Acción de inconstitucionalidad" y Transportadora de Gas del Sur S.A. c/ Santa Cruz, Provincia s/ Acción de inconstitucionalidad", del 15.04.04

# Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

Provincia de s/ acción declarativa”.

En las causas mencionadas las empresas plantearon que las cartas ofertas unilaterales con aceptación tácita remitidas por las expendedoras de combustible de su bandera, no se encontraban alcanzadas por el Impuesto de Sellos provincial, en razón de no haberse formalizado a su respecto aceptaciones instrumentadas.

La actual redacción de la ley del impuesto se ajusta perfectamente a la índole y naturaleza del impuesto de Sellos y, además, se atiene al mandato establecido por la Ley de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales, N° 23.548, a la cual la Provincia ha adherido y, por lo tanto, le es de aplicación obligatoria, y que en lo que respecta al impuesto de sellos dispone que éste *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.*

Agregando la Ley de Coparticipación citada: *Se entenderá por instrumento toda escrituras, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, 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.*

La Comisión Federal de impuestos, a través de la Resolución de Comité Ejecutivo N° 124/1996 “TECNA Estudios y Proyectos de Ingeniería S.A. “, en el Expediente N° 379/95, también declaró que “... no obstante, en lo que hace a las atribuciones de esta Comisión cabe reafirmar que en la medida en que se exija el impuesto sin existir instrumento la pugna alegada se configura, dado que la Ley 23.548, art. 9º, inc. b), punto 2, exige que el impuesto de sellos se sujete a la existencia de instrumento, entendiéndose por tal a “toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, 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”.. por ello resolvió declarar que el requisito instrumental para el impuesto de sellos está contenido en el art. 9º, inc. b), punto 2 de la Ley 23.548, por lo que la pretensión de la Provincia de Chubut denunciada en la causa, está en pugna con la misma”.

Por otra parte, la reforma de la Constitución Nacional en el año 1994, le adjudicó en forma expresa *status* constitucional al régimen de coparticipación (actual art.75 inc.2).-

Nótese que el proyecto en estudio implica desconocer el mandato dispuesto por la Ley de Coparticipación Federal, sin perjuicio que con ello también se conculcan principios fundamentales de la tributación de rango constitucional, pues con la redacción propuesta quedaría alcanzado con el gravamen cualquier contrato celebrado aún cuando no se encontraren instrumentados. A ello se dirige la utilización en el inciso a) del Art. 219 (del proyecto) de la expresión actualmente vigente en el art. 216, por otra que reza “*todos los actos celebrados en forma epistolar, en las condiciones establecidas más adelante*”, condiciones estas que refieren a que para que el contrato

# Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

por correspondencia se encuentre gravado se exige que la aceptación "*reproduzca totalmente la propuesta o sus enunciaciones o elementos esenciales*". El proyecto sustituye el texto de dicho inciso por el siguiente: "*Todos los actos celebrados entre ausentes*". Además, en sintonía con esta reforma reemplaza el texto del actual artículo 216 por otro del siguiente tenor: "*Será considerado acto o contrato sujeto al pago del impuesto que esta ley determine, aquél que se verifique en forma epistolar, por carta, cable, telegrama o cualquier otro medio de contratación entre ausentes, siempre que se verifique por hechos, actos o documentación, el perfeccionamiento de los mismos*" (art. 223) (énfasis nuestro).

El contrato por correspondencia es una especie del género "contratos entre ausentes" y, dada la naturaleza del impuesto, el que se rige por el principio instrumental, siempre las leyes fiscales del Impuesto de Sellos sólo han sometido al gravamen a los primeros a condición de que existan exteriorizaciones de voluntades de las partes en diferentes documentos (vg. oferta y aceptación) y que la aceptación se efectúe en la misma propuesta o en documento separado, reproduciendo totalmente la propuesta o sus enunciaciones o elementos esenciales que permitan determinar el objeto del contrato.

La redacción proyectada pretende soslayar los límites naturales que este tipo de tributo reconoce, intentando ampliar la tributación a todos los contratos cualquiera sea la forma de su concertación.

Nos hemos explayado suficientemente respecto de la virtualidad del principio de la instrumentación como requisito ineludible para determinar la existencia del impuesto en ocasiones anteriores y, más recientemente, al efectuar la crítica a sendas resoluciones generales dictadas por la Administración de Ingresos Públicos de Santa Fe (API), por cuyo motivo y atendiendo a que la vigencia de dicho principio es indiscutible y bastamente consentida por la doctrina y la jurisprudencia, incluso del más alto Tribunal de la Nación, nos abstenemos de reiterar en esta ocasión las razones que lo fundamentan.

## **Múltiple imposición. Unicidad del derecho**

En cambio, agregaremos que de prosperar la intención del proyecto se produciría una clara coexistencia de múltiples impuestos que gravan una misma capacidad contributiva. En efecto, un mismo hecho estaría alcanzado con el impuesto sobre los ingresos brutos que grava la actividad lucrativa en jurisdicción provincial y con el Impuesto de Sellos local, ambos sobre la misma base imponible, pues al derogarse la exigencia de la instrumentación, la técnica de tributación sería similar en ambos casos.

Dos normas de derecho no podrían válidamente establecer consecuencias superpuestas a partir de un único presupuesto. No cabe admitir que un único hecho jurídico sea aprehendido por dos o más normas tributarias que enfocándolo desde distintos puntos de mira, pretendan establecer consecuencias tributarias en función de cada uno de esos puntos de mira, como si se tratase de hechos independientes.

En derecho, no se concibe que un mismo acto jurídico pueda producir efectos contradictorios o superpuestos. Cuando el legislador dicta una ley (norma jurídica), le lleva el propósito de regular una determinada situación que le ofrece su entorno histórico, a la que asigna un preciso efecto de derecho. Por ello quien busque aplicar tal norma debe individualizar ese propósito legislativo, a través de sus palabras, y del

espíritu que trasuntan, que constituyen la *ratio legal*, conforme lo tiene declarado con reiteración la jurisprudencia de nuestros tribunales, incluida la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación, invocando la juridicidad de dicha *ratio*, que revela el análisis de su espíritu, al que dan relieve las disposiciones generales del ordenamiento (art. 14, Código Civil) que veda la aplicación de las leyes extranjeras, cuando ella “fuere incompatible con el espíritu de este Código” –inciso 2do.-, y 16, que remite principalmente a las palabras y al “espíritu de la ley”, entre otras disposiciones concordantes de tal ordenamiento básico, que rige para todas las relaciones jurídicas.

Del razonamiento expuesto se deduce que es uno el efecto jurídico derivado de la ley que se aplica, como criterio general. El mismo Código Civil ofrece casos en que la referida calificación unívoca es receptada, como por ejemplo lo hace en el artículo 1056, al establecer que: “Los actos anulados, aunque no produzcan los efectos de actos jurídicos, producen sin embargo, los efectos de los actos ilícitos, o de los hechos en general, cuyas consecuencias deben ser reparadas”, notándose el señalado matiz restrictivo, con el uso de la conjunción “o”, que limita los supuestos que prevé, y no la conjunción “y”, que permitiría al intérprete diversificarlos y acumularlos.

De igual manera, al establecerse un impuesto, se presume que un determinado hecho de contenido económico es representativo de la capacidad contributiva del contribuyente, capturándose con la imposición. Ello da lugar al nacimiento de determinados efectos jurídicos pues, al realizarse el hecho imponible previsto en la ley fiscal, emerge de la relación jurídica tributaria la obligación de pagar el impuesto, a cargo del contribuyente. Entonces, la creación de otro impuesto que venga a superponerse con el primero, al producir un nuevo efecto jurídico –el nacimiento de otra obligación tributaria- se encuentra en pugna con el principio aludido precedentemente. En otras palabras, en el campo del derecho tributario, como disciplina autónoma pero integrada dentro del marco de unicidad que prevalece en el derecho, no se concibe la convalidación de la anarquía, debiendo prevalecer el criterio sistemático que, en el caso, ordena que los actos jurídicos no pueden producir efectos superpuestos.

## **Los derechos fundamentales son definitivos e inalterables**

El Impuesto de Sellos se concibe como un tributo instrumental desde la Real Ordenanza del 28 de diciembre de 1638, dictada por Felipe III, aplicable en lo que hoy es el territorio de la República Argentina, que prescribió 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 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 instrumentalización para la procedencia del gravamen.<sup>2</sup>

De allí hasta el presente el impuesto ha mantenido su carácter instrumental, consolidándose el instrumento como elemento básico, esencial y característico del tributo, incluso mediante sentencias recientes de la Suprema Corte de Justicia de la Nación.

---

<sup>2</sup> Tamagno, Roberto, Ed. Enc. Jur. Omega, T. XXV, p. 333.

# Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

La legislación de todas las jurisdicciones geográficas con potestad para crear el impuesto, así como la doctrina y la jurisprudencia y la aceptación de los administrados, han afirmado y consolidado la característica esencial de este impuesto, es decir, el principio instrumental que lo rige. Conforme a ello, la naturaleza del gravamen está tan claramente definida en la conciencia social que el propio legislador no podría desconocerla pues, en tal caso, estaría legislando a contrapelo del mandato de los ciudadanos a quienes ellos representan.

El perfil del impuesto está tan claramente definido mediante la adopción del instrumento como su columna vertebral, que el principio instrumental constituye un límite al poder de imposición estatal, por haberse transformado a través de la costumbre en un derecho fundamental que actúa a favor de los particulares. Nuestra Constitución no sólo reconoce derechos explícitamente descritos en su plexo normativo, sino también derechos implícitos. Los derechos fundamentales son facultades o instituciones que materializan las reivindicaciones de libertad, igualdad y seguridad jurídica, como manifestaciones de la dignidad humana.

En un Estado constitucional, tales derechos se erigen en presupuestos básicos para la creación, interpretación y aplicación de otras normas jurídicas del derecho infraconstitucional y, además, actúan como límites al ejercicio de la soberanía del Estado, quien debe respetarlos, contribuyendo a crear las condiciones que permitan a los integrantes de la sociedad su plena realización espiritual y material.

Los derechos inherentes a la dignidad de la persona humana no requieren su reconocimiento expreso por la Constitución para que tengan virtualidad jurídica pues ellos son inherentes al ser humano y nacen del principio de la soberanía del pueblo y de la forma republicana de gobierno.

Los derechos fundamentales gozan de eficacia tal que no necesitan del dictado de una norma legislativa que establezca su protección y las condiciones de su ejercicio, pues, al tener rango constitucional, su realización no depende de una configuración infraconstitucional. Su eficacia procede de su posicionamiento constitucional, de su condición de atributo de la dignidad de la persona humana y de límite al ejercicio de la soberanía del Estado y de lo ordenado por el artículo 28 de la Constitución cuando dispone que “los principios, garantías y derechos reconocidos ... no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio”. No puede el órgano legislativo restringir derechos fundamentales.

El poder de imperio del Estado para crear tributos debe practicarse con ajuste a elementales reglas de convivencia con los ciudadanos. La potestad en materia tributaria no implica el quebrantamiento del derecho, debiendo ejercitarse con adecuación a ciertos límites a fin de no caer en la arbitrariedad. El fenómeno tributario es concebido en la actualidad como una manifestación jurídica, estando sometido el Estado a los límites impuestos por el derecho.

El derecho no es una creación del Estado, sino de la sociedad, y sus miembros son los destinatarios finales de la acción social. El poder del Estado no es un poder omnímodo o absoluto, sino que, por el contrario, tiene como límite el derecho de los individuos. Así, ha podido decirse que el poder de los “estados de derecho” no es sino la vinculación de todos los miembros del Estado a un orden jurídico superior.

# *Oswaldo H. Soler y Asociados*

*Impuestos - Auditoría - Legales*

La iniciativa obrante en el proyecto de ley neuquina, es pasible, pues, de crítica constitucional, en tanto viola principios y derechos constitucionales, incorporados expresamente en el texto de la Constitución Nacional, y también derechos implícitos de superior rango, que gozan de preeminencia, de conformidad con el principio de jerarquía normativa dispuesto por el art.31 de la Constitución Nacional. Ello sin perjuicio que por la adhesión prestada por la Provincia de Neuquén a la Ley de Coparticipación Federal, también se encuentra en conflicto con la propia normativa interna de esa jurisdicción.

**Buenos Aires, 27 de Noviembre de 2009**

**Dr. Oswaldo H. Soler**

## ANEXO

### Provincia del Neuquen - Modificaciones al Código Fiscal

Texto Actual	Propuesta de modificación
<p><b>Art. 211</b> - También estarán sujetos al pago del impuesto:</p> <p>a) todos los actos celebrados en forma epistolar, en las condiciones establecidas más adelante;</p> <p>b) las operaciones monetarias no instrumentadas, de acuerdo con las disposiciones de este Título.</p>	<p>Art. 219 También estarán sujetos al pago del impuesto:</p> <p>a) <b>Todos los actos celebrados entre ausentes.</b></p> <p>b) Las operaciones monetarias no instrumentadas, de acuerdo con las disposiciones de este título</p>
<p><b>Art. 216</b> - Será considerado acto sujeto al pago del impuesto aquel que se formalice en forma epistolar, por carta, cable o telegrama, siempre que se verifique cualquiera de las siguientes condiciones:</p> <p>a) se acepte la propuesta o el pedido formulado por carta, cable o telegrama, reproduciendo totalmente la propuesta o sus enunciaciones o elementos esenciales que permitan determinar el objeto del contrato;</p> <p>b) las propuestas o pedidos o los presupuestos o duplicados aceptados con su firma por los destinatarios.</p>	<p>Art. 223 .- <b>Será considerado acto o contrato sujeto al pago del impuesto que esta ley determine, aquel que se verifique en forma epistolar, por carta, cable, telegrama o cualquier otro medio de contratación entre ausentes, siempre que se verifique por hechos, actos o documentación, el perfeccionamientos</b> de los mismos</p>