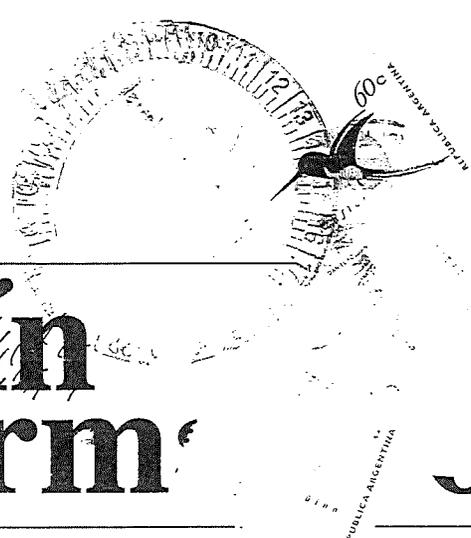


AA ASOCIACION ARGENTINA
EF DE ESTUDIOS FISCALES



**Boletín
Inform**

Marzo de 2000

EL COMBATE PERPETUO
EL PRINCIPIO INSTRUMENTAL EN EL IMPUESTO
DE SELLOS Y SU APLICACIÓN A LOS CONTRATOS
POR CORRESPONDENCIA

Dr. Alberto Tarsitano

1. Reflexiones preliminares sobre la crisis político institucional en materia financiera.

El título de este artículo toma su sinonimia de la biografía del Almirante Guillermo Brown escrita por Marcos Aguinis¹, siendo que ella sirve como metáfora de la lucha permanente entre un ideal—corporeizado en la novelesca vida del héroe— que se sobrepone a las fuerzas opuestas que, en una dialéctica que parece no tener fin, una y otra vez intentan derrotarlo.

Si se repasa la historia del impuesto de sellos pronto se advertirá que la aspiración doctrinaria de realizar el principio instrumental, profundamente ligado a la génesis y alcance del impuesto, también ha sido una lucha constante por superar el recurrente ataque de interpretaciones tormentosas alejadas de la matriz formadora, las que, cuando se creían superadas, renacen para dar una nueva pelea.

Ultimamente, el impuesto de sellos se ha transformado en el protagonista central del marcado aumento en la litigiosidad de las cuestiones fiscales que enfrentan a los contribuyentes con los fiscos provinciales y municipales.

No se nos oculta que muchas de estas cuestiones conflictivas, si bien se presentan como una controversia interpretativa sobre la aplicación de

1 AGUINIS, MARCOS, "El combate perpetuo", Ed. Sudamericana, Buenos Aires, 1995.

la ley tributaria, poseen otra sustancia. En la raíz del problema se encuentran una serie de causas más profundas y más antiguas, que enfrenta a fiscos anémicos con un esquema normativo de reparto financiero deficiente, lo cual, en última instancia, redundando en el debilitamiento de los principios de legalidad, igualdad, seguridad jurídica, capacidad contributiva, razonabilidad, interdicción de la arbitrariedad y no confiscatoriedad, que constituyen garantías básicas de los contribuyentes en un moderno Estado de Derecho.

Y aunque no sea éste el lugar ni la oportunidad para tratar el tema con la seriedad que merece, no resistimos el impulso de señalar que nuestro país termina el siglo sin haber resuelto el conflicto fundacional –ya secular– de dotar de contenido real al estado federal. La puja distributiva que enfrentó primero a Buenos Aires con el resto del país –la “hermana mayor” contra los trece “ranchos pobres”²– y, más tarde, a la Nación con las Provincias por la hegemonía hacendística, se empezó a resolver tarde y lentamente, con las experiencias a tientas de los mecanismos de coordinación y armonización financiera instalados a partir de los años 30³. Recién la reforma constitucional de 1994 reconoció esa historia que fue decantándose con el correr de los años, pero todavía el país se debe los instrumentos legales que le promete su texto y, tal vez más importante,

2 FELIPE VARELA, en el “Manifiesto” dado para justificar su alzamiento contra el poder central, sintetizó crudamente el arraigado sentimiento provinciano sobre la hegemonía hacendística de Buenos Aires, diciendo: “De modo que las provincias eran desgraciados países sirvientes, pueblos tributarios de Buenos Aires que perdían la nacionalidad de sus derechos cuando se trataba del tesoro nacional. En esta verdad está el origen de la guerra de cincuenta años en que las provincias han estado en lucha abierta con Buenos Aires, dando por resultado esta contienda la preponderancia despótica del porteño sobre el provinciano hasta el punto de tratarlo como a un ser de escala inferior y de más limitados derechos. Buenos Aires es la metrópoli de la República Argentina, como España lo fue de la América.”

3 CASÁS ha sostenido que el Estado Federal da lugar a la existencia constante e ininterrumpida de dos fuerzas opuestas que procuran superarse y vencerse mutuamente, y sobre cuyo equilibrio, nunca logrado en los hechos, se funda el esquema ideal del federalismo: una fuerza centrípeta ejercida por el gobierno nacional, y una fuerza centrífuga impulsada por los gobiernos locales (CASÁS, JOSÉ OSVALDO, “Presión fiscal e inconstitucionalidad”, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1992, pág. 15.). Aunque el autor no pierda la esperanza de que se comprenda que “federalismo” no es confrontación, antagonismo, ni lucha, sino acuerdo, conciliación, concertación, equilibrio económico, y utilización razonada y razonable de las prerrogativas de que pueden valerse en términos de compatibilidad con las restantes provincias y de consuno con éstas y la Nación”.

un debate profundo sobre el modelo federal de ingresos y gastos públicos a que se aspira.

Como si esta asignatura pendiente de raíz político institucional no generara por su propio peso suficiente incertidumbre para agravar valores individuales y colectivos, públicos y privados, sociales y estatales, se le ha venido a sumar una crisis económica que se ha hecho sentir con particular intensidad en nuestras castigadas provincias. Y cuando el presente demuestra que los planes económicos de la última década no han generado el bienestar ni el crecimiento pronosticado, los fiscos se arrojan a la tarea de remontar las anémicas finanzas locales recurriendo a una desesperada búsqueda de recursos, objetivo nada fácil en el marco de una economía decreciente. Si bien este artículo no se ocupa de estas cuestiones, tampoco pretende ignorar que algunas inercias recaudadoras encuentran también su explicación –aunque no su justificación– en esas circunstancias.

Bajo tales condiciones, resulta difícil servir con objetividad al interés general, porque la necesidad nubla la visión neutral, y es entonces cuando la natural inercia recaudadora se potencia bajo esta presión para liberarse de cualquier “prurito” garantista, que en verdad se percibe como una dilación a la única tarea que en realidad importa: recaudar rápido, sin importar qué suceda después.

Como tampoco se afronta con energía y eficiencia la lucha contra la evasión, no es casual, entonces, que paguen justos por pecadores, o que en las épocas de vacas flacas la fiscalización se dirija siempre hacia aquellos contribuyentes que por desarrollar actividades económicas transparentes son puestos una y otra vez en la mira del Fisco, no por sus desvíos sino antes bien por el estrabismo recaudador.

Algunos problemas son nuevos y están vinculados a nuevas formas de gestión o al tratamiento del nuevo instrumental económico financiero, como son, por ejemplo, la fiscalidad de los servicios públicos privatizados cuya adecuación a las normas locales plantea áreas conflictivas en los impuestos y en las tasas⁴, el tratamiento de las agrupaciones de empresas en el im-

4 En estos casos, el rol regulador del Estado Nacional ha “tercerizado” el conflicto mediante su intervención, requerida o espontánea, en estas cuestiones. Sirve como ejemplo el Informe Intergerencial GdYE/GAL/N° 02/99, expediente 3877/98 del ENARGAS, que ha calificado a la pretensión en el caso de la Provincia del Neuquén de cobrar el impuesto sobre los contratos con aceptación tácita como “improcedente, distorsiva y finalmente atentatoria contra la debida continuidad de los servicios públicos de Transporte y Distribución de Gas Natural.”

puesto sobre los ingresos brutos, el leasing, los fideicomisos y otras operaciones financieras, etc. Otros, como el que trata este trabajo, son reiteraciones o variaciones de temas viejos que se suponían superados.

El caso que será objeto de comentario resulta verdaderamente paradigmático, porque al cambiar la interpretación sobre una práctica pacíficamente admitida se ha puesto en crisis una variedad de actores, intereses, valores, creencias, comportamientos y principios que exceden largamente las consecuencias en la materia tributaria.

Pocas veces ha existido un consenso tan marcado, en el ámbito doctrinario y político, para condenar el anacronismo de este impuesto, cuya justificación comienza y acaba con su rendimiento fiscal desde que contradice todas las reglas de la imposición óptima. Este consenso fue evidenciado hasta propiciar su progresiva eliminación, que fue lo resuelto en el Pacto federal para el empleo, la producción y el crecimiento de agosto de 1993, el último esfuerzo serio por plasmar en la letra el federalismo fiscal largamente postergado. Resulta un extraño designio que, en lugar de terminar el siglo XX desterrando esta figura creada en el siglo XVII, tal como fue prometido por el conjunto de las autoridades gubernamentales, volvamos a derrochar las energías —y el pudor— para discutir un principio elemental como es la naturaleza instrumental del gravamen y su aplicación a los contratos entre ausentes, cuya regulación normativa lleva más de cincuenta años.

Nos proponemos dar nuestro punto de vista sobre lo que entendemos es la correcta aplicación del principio instrumental, con su especial aplicación a los contratos por correspondencia. Advertimos, al mismo tiempo, que no aspiramos a reivindicar originalidad alguna en las ideas, sino que nos conformamos con ser útiles en la labor de exponer antecedentes y reflejar las opiniones acertadas de los muchos que —mucho antes— las sostuvieron en lugares diversos y que hoy constituyen una frente doctrinal que se erige como un valladar inexpugnable para la tesis alentada desde ciertos fiscos provinciales.

2. El principio instrumental

En el ordenamiento jurídico argentino, las leyes del impuesto de sellos descansan en el denominado principio instrumental⁵, bajo cuyo tenor se

⁵ La doctrina reiteradamente ha tratado de establecer la vinculación entre el principio instrumental y el hecho imponible del gravamen, pudiendo citarse: JUAN RAPAPORT: "Ma-

somete a imposición a actos jurídicos instrumentados con la sola excepción de las denominadas operaciones monetarias.

Empleando términos análogos, las distintas leyes, siguiendo la directiva trazada por la Ley 23.548 y sus antecedentes, han plasmado en sus textos la noción común de instrumento, que otorga tal carácter a toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos y contratos, con lo cual satisface el principio de instrumentalidad, siempre y cuando el documento reúna 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.

Como surge de la dicción literal de las leyes de sellos, la noción de instrumento se refiere a aquéllos categorizados como instrumentos públicos o privados según el derecho común, no sólo porque a su tipicidad se ajusta el hecho imponible, sino porque sólo ellos pueden tener los caracteres del título jurídico autosuficiente para exigir las obligaciones constatadas en el texto. De esta manera, la caracterización fiscal de instrumento no resulta indiferente a la provista por el derecho común, toda vez que es el alcance del instrumento público o privado quien adjudica contenido material al principio instrumental.

nual Práctico de la Ley de Sellos Nacional", Capítulo I: "Disposiciones Generales", Punto 1: "Carácter instrumental del Impuesto de Sellos, ps.19 y SS. Libro de Edición Argentina, Buenos Aires, 1952; MANUEL RABINOVICH: "Impuesto de Sellos de la Capital Federal y Territorios Nacionales. Exposición y Comentario", Capítulo IV: "Materia gravable", B: "Cuestiones particulares", ps. 36 y SS., Ediciones de Contabilidad Moderna S.R.L., Buenos Aires, 1954; VICENTE OSCAR DIAZ: "Impuesto de Sellos. Aspectos económicos y jurídicos", Capítulo 1: "Naturaleza del gravamen", ps. 25 y SS. Editorial Cangallo S.A.I.C., Buenos Aires, 1976; CARLOS M. GIULIANI FONROUGE Y SUSANA C. NAVARRINE: "Impuestos a la Circulación Económica. Sellos"; "Principio de instrumentación", ps. 3 y SS., Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1981 y OSVALDO H. SOLER Y ASOCIADOS: "El Impuesto de Sellos", Capítulo III, Punto 1.b.: "Carácter instrumental", ps. 23 y SS., Ediciones Macchi, Buenos Aires, 1988; Schindel, Angel: "El Impuesto de Sellos de la Provincia de Buenos Aire sobre Operaciones No Instrumentadas", Derecho Fiscal, Tomo XXI, ps. 1263 y ss.; Cid, Aurelio y Otero, Raúl J.: "Naturaleza y caracteres del Impuesto de Sellos (Reflexiones en torno al contenido y alcance de las disposiciones que rigen el tributo)", Derecho Fiscal, Tomo XXIV, ps. 401 y ss.; MAHAL, HECTOR A.: "Nuevamente sobre el principio de instrumentación en el Impuesto de Sellos", Derecho Fiscal Tomo XXV, ps. 1017 y ss.; JARACH, DINO: "La instrumentación como requisito para la aplicación del Impuesto de Sellos", La Información, Tomo XXXVI, ps. 833 y ss.; ASOREY, RUBÉN O.: "El complejo instrumental frente al Impuesto de Sellos", La Información, Tomo XXXIX, ps. 183 y ss.

Nos apresuramos a destacar que no existe, pues, un concepto de "instrumento" específico para la ley fiscal que se desvincule o tome distancia de la noción general que proporciona el derecho civil. Antes bien, el presupuesto de hecho generador en este impuesto, de naturaleza formal y objetiva, viene dado —precisamente— por la definición que proporciona el derecho civil, desde que el gravamen asume como presupuesto generador una noción que se nutre, o si se prefiere, que está calificada por esta rama del derecho.

De ahí que la existencia de un instrumento con aptitud de generar el impuesto aparezca cada vez que el acto jurídico esté documentado de forma tal que, con la tenencia de ese solo documento, el acreedor pueda obligar a su deudor a ejecutar la prestación debida.

Repárese, en este sentido, que los antecedentes de la reforma introducida a la Ley 23.548 —que más adelante serán tratados—, dejan bien en claro que la noción de instrumento fue introducida con un sentido restrictivo, para evitar ciertas interpretaciones extensivas del hecho imponible, que pretendían asignarle al impuesto un contenido conectado con la circulación de riqueza subyacente en los actos y contratos antes que con el instrumento que las refleja.

Igualmente, la exigencia del documento independiente con eficacia de título jurídico autónomo puso un freno a la denominada teoría del complejo instrumental, según la cual el impuesto podía ser legitimado con prescindencia del documento revelador del consentimiento, en tanto se pudiera reconstruir a voluntad contractual a través de un conjunto de actos que aunque insuficientes individualmente considerados, así la certifiquen en su conjunto.

Modernamente, el impuesto de sellos ha ido encontrando su justificación como un gravamen al tráfico jurídico documentado, que alcanza al negocio jurídico formalizado en un instrumento por lo que revela en su interior, que no es otra cosa que la asunción de una capacidad contributiva presunta, incita en la circulación económica de los bienes encausados documentalmente.

Ahora, si bien el eje del ensayo legitimador se ha ido desplazando hacia la gravabilidad de aquella capacidad económica implícita, no es menos cierto que el impuesto se aplica al continente y no a su contenido y, por ello mismo, no puede prescindirse del documento que bajo el art. 944 del Código Civil posea aptitud para generar, conservar, mantener, transmitir o extinguir derechos.

De ahí que, apoyados en la doctrina civilista, pueda concluirse que la

satisfacción del principio instrumental, a los fines fiscales se presenta cuando se está en presencia de un instrumento público o privado, porque sólo él reúne la condición de título jurídico autosuficiente.

VICENTE O. DÍAZ ha planteado las cosas con mucha claridad, cuando dirigiéndose al núcleo del principio sostuvo: "Siendo los actos jurídicos hechos voluntarios del hombre (art. 944 del Código Civil) la forma es uno de los elementos esenciales para su existencia (art. 973) así como la expresión escrita o instrumental, que es la que interesa en la especie, la que puede tener lugar por medios de instrumentos privados o públicos (art. 978) y cuando se trata de un acto jurídico bajo la forma citada en primer término para que exista como tal en la ley, es exigencia primordial que tenga la firma de las partes".⁶ (destacado propio).

El tema nos introduce en la forma de los actos jurídicos, que es la manera como se exterioriza la voluntad del sujeto respecto del objeto, en orden a la consecución del fin jurídico propuesto.

Sentado lo que antecede, se hace evidente que el instrumento como elemento de la forma, no se confunde con el acto jurídico en él instrumentado.

En nuestro derecho, la forma empleada para la celebración de los actos jurídicos es la forma escrita o instrumental, la que a tenor del artículo 978 del Código Civil puede tener lugar por instrumento público o por instrumentos particulares.

La doctrina ha clasificado los instrumentos en públicos o privados. Los primeros son aquellos emitidos por la autoridad u oficial público en el ejercicio de su cargo; los privados son los otorgados por personas que no ejercen autoridad ni cargo. Tanto unos como otros configuran el hecho imponible gravado por el impuesto de sellos.

Desde que no hay dudas sobre los primeros, nos concentraremos en los privados, porque según la tesis que propiciamos sólo a partir de ellos se genera la imposición. Se definen como los escritos firmados que otorgan las partes sin la intervención de un oficial público, mediante los cuales se da forma a un acto jurídico y que deben ser suscritos por las partes como un requisito ineludible para su existencia⁷.

Calificada doctrina señala que para que el escrito firmado constituya

6 VICENTE OSCAR DIAZ, "Impuesto de Sellos", Ed. Cangallo, Buenos Aires, 1976, pág. 28.

7 LLAMBIAS, JORGE J., "Tratado de Derecho Civil. Parte General", 4ta. edición pág. 402 Nro. 1581, ARAÚZ CASTEX, "Derecho Civil. Parte General", Buenos Aires, 1965, p. 272, entre otros.

un instrumento privado, el mismo debe haber sido redactado con el fin de hacer constar en él una declaración de derecho, es decir que la firma debe haber sido estampada en un documento que tiene por fin inmediato establecer relaciones jurídicas, razón por la cual no constituyen documentos privados ni las cartas misivas que no han sido escritas con esa finalidad, ni tampoco los libros de los comerciantes, facturas, etc., por carecer de firma⁸.

En el caso de los actos jurídicos bilaterales, que requieren el consentimiento unánime de dos o más personas (art. 946, 2a. parte) constituyen instrumentos privados desde que son redactados y firmados por las personas intervinientes en el acto. El principio de libertad de las formas no impide el requerimiento legal de la firma de las partes como condición indispensable para que pueda considerarse como tales a los instrumentos privados. La firma es considerada por el artículo 1012 del Código civil como una condición esencial para la existencia de todo acto bajo forma privada.

El otro requisito de forma, el del doble ejemplar, sólo es exigido cuando los actos contengan convenciones perfectamente bilaterales. En la satisfacción del requisito del doble ejemplar encuentra sustento la condición contenida en las leyes de sellos de reproducir e identificar los elementos esenciales de la oferta en los contratos por correspondencia⁹.

Existe una tercera clase de instrumentos, que se relacionan con los privados como el género a la especie, y que son los denominados instrumentos particulares. El Proyecto de modificación al Código Civil¹⁰, receptando las fórmulas de la doctrina introduce la distinción – hoy implícita – con el siguiente alcance: (i) Son instrumentos particulares, si no están firmados, los impresos, los registros visuales o auditivos de cosas o hechos y, cualquiera que sea el medio empleado, los registros de la palabra y de información y, en general todo escrito no firmado (art. 264), (ii) son instrumentos privados los instrumentos particulares escritos y firmados (art. 265).

Ambos tipos de instrumentos valen como medios de prueba pero

8 ORGAZ, ALFREDO, en "Estudios de Derecho Civil", pág. 210.

9 Conf. SAMBRIZZI, EDUARDO A., "Instrumentos Privados", Abeledo Perrot, 1993, pág. 24.

10 Proyecto de Código Civil Unificado con el Código de Comercio cuya elaboración fue encomendada a una Junta Honoraria por Decreto 635/95, integrada por los Dres. Héctor Alegría, Atilio Anibal Alterini, Jorge Horacio. Moría Josefa Méndez Costa. Julio César Rivera y Horacio Pointman.

sólo los instrumentos privados propiamente dichos valdrían como elemento de forma del acto jurídico (art. 1190 del Código Civil), y de ahí se concluye que sólo estos últimos son los alcanzados con el impuesto de sellos.

No se gravan, pues, los instrumentos particulares pese al valor probatorio que pudieran tener en juicio. Cuando se menciona al "documento" o "instrumento" se hace referencia a la función constitutiva en la forma de una relación jurídica y no a su función meramente probatoria. En fin, se gravan los instrumentos como forma de los actos jurídicos y no como simple prueba de los mismos.¹¹

En suma, pues, si no hay instrumento entendido con el alcance precedente no existe hecho imponible.

3. Origen del principio instrumental en los contratos por correspondencia.

Antes del año 1944, la ley de sellos vigente en la Capital Federal desde 1923 (Ley 11.290) no contemplaba de manera expresa una referencia a los contratos por correspondencia. Sin embargo, la reglamentación (Decreto 114.839/37, art. 41, ap. 4) asumía implícitamente la existencia de la obligación al establecer el momento de perfeccionamiento del hecho imponible sobre el instrumento de aceptación. Esta defectuosa técnica legislativa había generado muchas dudas en la aplicación de la ley a este tipo de contratos, las que se intentaron salvar con el nuevo

11 En este sentido GIULIANI FONROUGE ha dicho: "Debe tenerse presente que siendo los actos jurídicos hechos voluntarios del hombre (art. 944, Cód civil), la forma es uno de los elementos esenciales para su existencia (art. 973 ídem), así como la expresión escrita e instrumental, que es la que interesa para resolver el caso, puede tener lugar por instrumento público o privado (art. 978 Cód. Civil). Finalmente, tratándose de un acto jurídico bajo la forma de instrumento privado, para que exista como tal la ley exige como condición primordial que tenga la firma de las partes (art. 1012. ídem)", ("El principio de instrumentación en el impuesto de sellos", en E.D: t. 45. pg. 329).

También CASÁS, en el dictamen 8/97 de la Comisión Federal de Impuestos, sostuvo: "No se trata de atrapar principios de prueba por escrito o documentación indiciaria de la existencia de una concertación contractual o de operación económica. Es necesario el cumplimiento de las formas instrumentales típicas reclamadas por la ley de coordinación financiera y elevadas a la condición de hecho generador de la obligación tributaria por los Fiscos locales contratantes, como consecuencia de las obligaciones asumidas al momento de su adhesión al régimen".

texto aprobado por el Decreto 9432/44 que consideró expresamente la cuestión¹².

El artículo 6 dispuso:

“Será considerado contrato por correspondencia sujeto al pago del impuesto de sellos en el acto de su perfeccionamiento, la carta que por su solo texto, sin necesidad de otro documento, revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones en ellas consignadas, considerándose como tal aquella en la cual al aceptarse una propuesta se transcriba ésta o sus enunciaciones y elementos esenciales; así como las propuestas, duplicados de propuestas o presupuestos firmados por el aceptante.”

“Las demás cartas u otros documentos que sin reunir las condiciones arriba expresadas se refieran a obligaciones o actos preexistentes o a crearse, abonarán el impuesto en el momento de ser presentadas en juicio. En estos casos no se pagará más que un solo impuesto por las cartas que se refieran a la misma obligación”

La cuestión quedaba, pues, zanjada considerando que la carta aceptación que de acuerdo con el texto del artículo revestía los caracteres de documento autosuficiente, con el tiempo, quedaba sujeta al gravamen, mientras que el resto de las aceptaciones que poseía un menor nivel de instrumentación sólo se encontraban gravadas al momento de ser presentadas en juicio.¹³

El relato de estos antecedentes nos revela que la noción de instrumento, que como puede advertirse se ha mantenido prácticamente idéntica

12 El antecedente directo de este artículo es el artículo 9 del anteproyecto de Ley de Sellos preparado por la comisión designada al efecto por el Poder Ejecutivo por decreto del 20 de diciembre de 1935. Resulta interesante apresar el fundamento que se extrae del informe de la comisión: “El art. 9 es una disposición importante, por cuanto ella se refiere a la instrumentación de los contratos por correspondencia, que tantos conflictos han motivado. Se ha tratado de definir en la forma más ajustada posible los casos en que la correspondencia será considerada instrumento sujeto a impuesto. La redacción de este artículo se ha hecho en base a la jurisprudencia de nuestros tribunales recaída sobre esta clase de contratos y estudiando antecedentes de la legislación extranjera donde se ha presentado igual problema para resolver esta cuestión.”

13 Se excluían del gravamen los contratos de venta concertados por comerciantes minoristas siempre que se trate de mercaderías con las cuales ello negocian y las ventas sean al contado o a plazo no mayor de treinta días (art. 103, inciso 2º).

tica hasta nuestros días, se incorpora precisamente a raíz de los contratos por correspondencia y con el propósito de establecer las condiciones que requería la carta de aceptación para perfeccionar el hecho imponible. Esta observación, como luego se verá, resulta esencial para descartar la tesis de algunas provincias que sostienen que los contratos por correspondencia escapan al principio de instrumentalidad.

Esta legislación estuvo destinada a influir no sólo las prácticas comerciales que se adecuaron a la nueva modalidad a fin de obtener un ahorro legítimo del impuesto, sino también las legislaciones locales, que dictaron leyes de sellos muy similares. Todavía hoy, se mantiene en ciertos códigos el diferimiento del hecho imponible para la carta de aceptación con menor nivel de madurez cuando ella es presentada en juicio¹⁴. Fue la solución vigente en la ley de la Ciudad de Buenos Aires hasta la derogación de este hecho imponible.

Con el nuevo texto, las dificultades de interpretación parecían superadas, y así lo exteriorizaba la doctrina de aquella época. RABINOVICH, decía que el impuesto se aplicaba a "la carta en la cual, al aceptarse una propuesta, se transcriba ésta o sus enunciaciones y elementos esenciales; de ahí fluye que si la carta está concebida, por ejemplo en los siguientes términos: Con referencia a su atenta carta de fecha tal, cumpíame manifestarle que acepto la oferta en las condiciones que formula", no constituye instrumento gravable.¹⁵

En la misma línea RAPOPORT indicaba que la carta aceptación debía "contener indicación expresa de la mercadería objeto del contrato y su precio aunque fuese mencionado solo su valor unitario".¹⁶

BIONDI también concluía en que "una carta que dijera: "... y presto mi conformidad a su oferta formulada en su atenta de fecha XX, número XX, obligándome a cumplirla en todas sus partes....." no sería gravable originariamente, sino en el momento de ser presentada en juicio, ya que de su solo texto no surgen los elementos esenciales del acto, debiendo recurrirse a la carta propuesta".¹⁷

14 Ver punto 5 de este trabajo.

15 RABINOVICH, MARCOS, "Impuesto de Sellos", Ed. Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1954, pág. 43.

16 RAPOPORT, JUAN, MANUEL, "Practico de la Ley de Sellos Nacional", Buenos Aires, 1952, pág. 81.

17 BIONDI, MARIO, "La Ley Nacional de Sellos", Tipográfica Editora Argentina, Buenos Aires, 195a, pág. 78.

4. El principio instrumental en la ley de coparticipación federal de impuestos

Creemos que luego de exponer la noción de instrumento que fluye de la naturaleza objetiva y formal de un impuesto sustancialmente ligado a la existencia de actos jurídicos documentados, recién entonces se está en condiciones de analizar la preceptiva contenida con sentido uniformador en la ley de coparticipación federal (Ley N° 23.548).

Entre las directrices destinadas a establecer las características que obligatoriamente las legislaciones locales deben atender respecto de los impuestos, se encuentra la contemplada en el actual artículo 9, inciso b, II del régimen vigente, que dice:

“En lo que respecta al 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.”

“Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos u operaciones mencionados en la primer 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.”

Como puede advertirse, la noción de instrumento es en sustancia análoga a la creada por el Decreto 9432/44 para los contratos por correspondencia.

Esta disposición fue incorporada por la Ley 22.006 con un propósito muy concreto, que fue bien expuesto en los considerandos del Mensaje de Elevación. Allí se sostiene:

“En lo que hace a los impuestos que la ley actual cita como “sobre actos, contratos y operaciones”, cabe efectuar una aclaración importante:

“Tradicionalmente, con anterioridad al régimen actualmente vigente, las normas de la materia hacían referencia al impuesto de sellos”.

“Al efectuarse la unificación del régimen, por la Ley 20.221, se cambió esta denominación –en un exceso de virtuosismo técnico que ha traído problemas en otras normas legislativas– por la de impuestos sobre “actos, contratos y operaciones”, que fue una forma elíptica de designar

al impuesto de sellos, que recaía y recae sobre “actos, contratos y operaciones a título oneroso, instrumentados”.

“Esta designación fue tomada por algunas jurisdicciones no como tal, sino como definición de hecho o base imponible. En esta tesitura, y en atención a lo genérico de la expresión, se ha llegado a excesos de imposición que desvirtúan la esencia del régimen de coparticipación, al apartarse de su espíritu. La interpretación casuística de la comentada expresión llevaría a la incongruencia de gravar el universo de las posibilidades de imposición, con lo que toda la estructura del régimen de coparticipación perdería su razón de ser”.

“El sistema de coparticipación federal de impuestos es, fundamentalmente, un convenio para evitar la doble o múltiple imposición sobre determinadas actividades o, cuando la admite, mitigar sus efectos a límites tolerables de presión tributaria”.

“Pero tal como resulta ello necesario, es también imprescindible limitar sus alcances al de un impuesto a la instrumentación. Eso se hace en el proyecto adjunto y, asimismo, se prevé un mecanismo para evitar los efectos de la doble o múltiple imposición” (destacado propio).

La cita, aunque extensa, merece ser recorrida atentamente, porque ella da cuenta que la noción de instrumento se incorpora para rescatar la esencia del impuesto y colocar un freno a los posibles desbordes de las provincias que se podían ver tentadas a modificar el hecho imponible inducidas por la designación –algo difusa– empleada por la Ley Nº 22.021. De ello se extrae como conclusión que una incorporación tan claramente explicada no puede conferir sustento alguno a la tesis opuesta, que propicia la reconducción del principio instrumental a los contratos celebrados entre personas presentes, dejando fuera de su ámbito a los contratos por correspondencia.

Cabe advertir que algunos códigos mantienen la definición básica del gravamen como aplicable a los “actos”, contratos u operaciones celebrados a título oneroso “instrumentados” sin mencionar su formalización por instrumento público o privado. Como surge de los considerandos transcriptos, ello no altera la uniformidad de tratamiento, que naturalmente queda fijado con idéntico alcance¹⁸.

18 Los Códigos Fiscales que mencionan la integración del hecho imponible con instrumentos públicos o privados son: Buenos Aires, Corrientes, Formosa, Jujuy, La Pampa, La Rioja, Mendoza, Misiones, Neuquén, Río Negro, San Luis, Santa Cruz, Santiago del Estero, Tierra del Fuego. Por su parte, los Códigos Fiscales que usan la fórmula “actos, contratos u operaciones a título oneroso instrumentados”, sin mencionar instrumentos públicos

5. Los contratos por correspondencia en los Códigos Fiscales

Los Códigos Fiscales Provinciales han considerado los contratos por correspondencia de manera análoga, estableciéndose un criterio de natural uniformidad que descansa, por todo lo que vinimos diciendo, de un lado en la evolución de los antecedentes legislativos y, de otro, en la Ley 23.548.

El repaso de los antecedentes provinciales es un ejercicio porque echa luz sobre las diferencias de tratamiento, según sea el nivel de instrumentación que formalice la aceptación de la oferta.

La siguiente distinción puede ser establecida:

1) Códigos Fiscales que, con redacción más o menos idéntica, establecen que la aceptación que perfecciona la oferta es aquella que reproduzca la propuesta, o sus enunciaciones o elementos esenciales que permitan su identificación (Provincia de Buenos Aires, art. 222 del C.F.; Provincia de Catamarca, art. 189 del C.F.; Provincia de Córdoba, art. 177 del C.F.; Provincia de Chaco, art. 182 del C.F.; Provincia de Chubut, art. 157 del C.F.; Provincia de Entre Ríos, art. 173 del C.F.; Provincia de Jujuy, art. 128 del C.F.; Provincia de La Rioja, art. 117 del C.F.; Provincia del Neuquén, art. 216 del C.F.; Provincia de Río Negro, art. 13, Ley 2407/94; Provincia de San Juan, art. 194 del C.F.; Provincia de San Luis, art. 201 del C.F.; Provincia de Santa Fe, art. 170 del C.F.; Provincia de Santiago del Estero, art. 217 del C.F.; Provincia de Tucumán, art. 219 del C.F.; Provincia de Tierra del Fuego, art. 12 del C.F.)

2) Códigos Fiscales que, luego de receptar la fórmula precedente, establecen un segundo nivel de instrumentación, de menor entidad, donde el hecho imponible surge como consecuencia de la presentación del documento en juicio (Provincia de Corrientes, art. 162 del C.F.; Provincia de Formosa, art. 130 del C.F.; Provincia de La Pampa, art. 209 del C.F.; Provincia de Mendoza, art. 204 del C.F.; Provincia de Misiones, art. 156 del C.F.; Provincia de Salta, art. 230 del C.F.; Provincia de Santa Cruz, art. 71 del C.F.)

o privados, pero incorporan la directriz de la Ley de Coparticipación son: Córdoba, Chaco, Entre Ríos, Salta, San Juan, Santa Fe, Tucumán. El Código Fiscal de Chubut omite toda referencia a la instrumentación, salvo una referencia tangencial en el artículo 155.

Se concluye de la relación de antecedentes expuesta que a lo largo de toda la historia del impuesto de sellos, en sus distintas manifestaciones normativas, pacíficamente fue considerado lo siguiente:

1) que la aceptación gravada con el impuesto de sellos era la que exteriorizaba el consentimiento expreso y no tácito,

2) que el nivel de instrumentación debía satisfacer ciertos requisitos de autosuficiencia,

3) que a menores niveles de instrumentación de la aceptación correspondía una forma diferenciada de gravabilidad y un diferimiento del nacimiento del hecho imponible al tiempo de su presentación en juicio.

Se reitera que estos antecedentes legislativos sirvieron de base a distintos tipos de instrumentación libremente elegida por las partes, en el legítimo uso de una economía de opción consagrada por las normas y pacíficamente admitida por las administraciones fiscales.

6. Los pronunciamientos de la Comisión Federal de Impuestos

Entre las amplias facultades conferidas a la Comisión Federal de Impuestos por la Ley 23.548 se encuentra una de contenido jurisdiccional, que consiste en decidir si los gravámenes nacionales o locales se oponen o no y, en su caso, en qué medida a la ley (art. 11, inc d).¹⁹

Su intervención en los contratos por correspondencia fue requerida a raíz de sendas denuncias planteadas por los contribuyentes contra las Provincias del Chubut y Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur. La comisión resolvió a favor de la tesis provincial desoyendo los fundados dictámenes de los asesores jurídicos, ENRIQUE BULIT GONI²⁰ y JOSÉ OSVALDO CASÁS²¹, quienes con enjundia expusieron los anteceden-

19 Sobre la funciones de la Comisión puede consultarse a CASAS, JOSÉ OSVALDO, en La Ley, Tomo 1995-B. "La Comisión Federal de Impuestos. Recurribilidad de las decisiones de su plenario por recurso extraordinario ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación", pág. 1005.

20 Dictámenes 10/96 del 12 junio de 1996, y 2/97 del 12 de febrero de 1997, emitidos en el Expte. 379/95 in re Téca c/ Provincia del Chubut".

21 Dictámenes 8/97 del 23 de abril de 1997, y 23/97 del 10 de diciembre de 1997.

tes y las razones que descalificaban en un caso la norma, y en el otro el temperamento, de los fiscos locales.

La primera denuncia la planteó la empresa Tecna Estudios y Proyectos de Ingeniería contra la Provincia del Chubut. Se hallaba cuestionada una propuesta de venta llave en mano de una unidad de destilación, almacenaje y despacho de gas oil con la cláusula expresa de que dicha propuesta se entendería aceptada en caso de no ser rechazada dentro de los tres días de recibida; se trataba de un caso de aceptación tácita mediante el silencio. Y a pesar de que nada mejor que el silencio para demostrar la ausencia de todo rastro documental, la provincia sostuvo la gravabilidad mediante un argumento cuyo ingenio no alcanzaba a ocultar su debilidad. El argumento, que pasó luego a ser la bandera tras la cual se enrolaron las restantes provincias, postulaba que la existencia del instrumento como condición de procedencia del impuesto de sellos estaba referido sólo al primero de los tres supuestos contemplados por la Ley No. 23.548 en su artículo 9 inciso b, punto II, vale decir a los "actos, contratos y operaciones a título oneroso", mientras que resultaba ajeno a los otros dos ("contratos por correspondencia" y "operaciones monetarias").

El código fiscal de Chubut podría alentar este tipo de planteo desde que en su texto, a diferencia del resto de las jurisdicciones, la exigencia de instrumentar el acto no figura de manera expresa.

Con su agudeza habitual, BULIT GONZ, luego de repasar distintos antecedentes del artículo 9, destruye el argumento extrayendo párrafos de la exposición de motivos de su fuente, la Ley Nro. 22006 y dice:

"En esta clara exposición de motivos, a mi juicio, tanto pretender gravar solamente a los actos, contratos y operaciones y no gravar a los contratos por correspondencia ni las operaciones financieras, desde un ángulo, como pretender gravar a los actos, contratos y operaciones aunque no estén instrumentados, desde un segundo ángulo, como pretender gravar a los contratos por correspondencia y a las operaciones monetarias aunque no estén instrumentados, en un tercer ángulo de mira, y desde luego hoy más, sería "tomar lo que es una mera designación (antes) o referencia (hoy) como definiciones del hecho o la base imponible", sería "incurrir en excesos de imposición", sería "desvirtuar la esencia del régimen de coparticipación al apartarse de su espíritu", "llevaría a la incongruencia de gravar el universo de las posibilidades de imposición", "con lo que todo el régimen de coparticipación perdería su razón de ser"

Este asunto comenzó bien, porque el Comité Ejecutivo mantuvo el pulso de su asesor jurídico y declaró en punja²² con la ley de coparticipación federal la pretensión provincial. Pero terminó mal, porque el Plenario de representantes revocó la decisión mediante la Resolución 51 de fecha 28 de agosto de 1997.

Las razones del cambio de criterio habían sido expuestas en el Expte. 398/96, referido a otra denuncia, iniciada por la Cámara de la Industria de Petróleo y la Cámara de Empresas Petroleras Argentinas, contra la Ley Nro. 290 de la provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, que modificó el artículo 26 de la Ley del Impuesto de Sellos correspondiente a los contratos entre ausentes, en el sentido de gravar a las ofertas que fueran aceptadas tácitamente.

El texto del artículo denunciado quedó redactado, entonces, de la siguiente manera:

“Será considerado acto o contrato sujeto al pago del impuesto que esta ley determina aquel que se verifique en forma epistolar, por carta, cable, telegrama o cualquier otro medio similar de contratación entre ausentes, siempre que se verifique por hechos, actos o documentación el perfeccionamiento de los mismos”.

El precedente fueguino producía un avance notorio respecto del anterior. En efecto, el criterio ya no surgía de una mera interpretación de un texto legal, sino que había sido normativizado. Nuevamente, los actores alegaron que la creación del hecho imponible afectaba la unidad legislativa básica propiciada por la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos. Y fue en esta causa donde la Comisión declaró, primero a través de la Resolución No. 138 del Comité Ejecutivo y, luego, mediante la Resolución No. 59 del Comité Plenario, que la modificación introducida por la ley local no colisiona con la directriz unificadora, haciendo

22 NOTA DEL AUTOR: revisando lo escrito, descubrimos que habíamos cometido el “error” material de escribir “punja” (“robo de dinero o efectos personales de los bolsillos de la víctima”, “Diccionario Etimológico del Lunfardo”, Oscar Conde, Editorial Perfil Libros, 1998), en lugar de “pugna”. Decidimos dejarlo como testimonio de la convicción sobre la desproporción de la tesis que se rebate y, asimismo, como reconocimiento a la teoría de Lacan que sostiene que el inconsciente es un lenguaje estructurado (LACAN, JACQUES, “Los cuatro conceptos fundamentales del psicoanálisis”, Ed. Paidós, 1997, pág. 25 y ss). De manera impensada, pues, el discurso se ve súbitamente asaltado por un “lapsus” que le hace decir a uno lo que no quería pronunciar conscientemente.

suya la tesis de que el principio instrumental no se aplica a los contratos por correspondencia. Salvada así, a juicio de la Comisión, la violencia ejercida contra el principio instrumental, quedaba por ende descartada también su consecuencia: la de transformarlo en un impuesto puro a las transacciones superpuesto con el impuesto al valor agregado y con el propio gravamen sobre los ingresos brutos.

El razonamiento seguido por el organismo federal incurre en el señalado vicio de desligar a los contratos por correspondencia del principio instrumental y de la noción misma de instrumento, lo cual, como ha sido demostrado en los capítulos precedentes, importa desconocer el origen y evolución de la imposición sobre esta clase de instrumentos que ilustran acabadamente acerca de su naturaleza y alcance.

7. El caso "Solba" de la Provincia del Neuquén

El Tribunal Superior de Justicia de la provincia del Neuquén, en la causa "Solba U.T.E. c/Provincia del Neuquén s/acción procesal administrativa (Expte. n° A-142702/94)", convalidó la posición del fisco a favor de la gravabilidad de los contratos instrumentados por medio de ofertas aceptadas tácitamente o de manera pura y simple sin identificar los elementos esenciales de la oferta.²³

El Tribunal elaboró su tesis sobre las siguientes premisas: (i) la aceptación pura y simple es un modo de "fraude legis" realizado con la intención de "evadir" el impuesto; (ii) la sola referencia a la nota de oferta es suficiente para determinar el objeto del contrato y hacer nacer el impuesto, desde que el principio instrumental no resulta esencial en los casos de contratos por correspondencia; (iii) el principio de la "realidad económica", reivindicándose la potestad calificadora del intérprete ante el caso comprobado de "manipulación" de las formas jurídicas; (iv) se puede acudir a elementos extraños a la misma instrumentación para poder determinar la naturaleza de la operación.

23 El artículo 216 del Código fiscal dispone como condición para la gravabilidad de la aceptación de la oferta: "que 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". En el caso bajo análisis, la aceptación decía: "Hemos recibido su nota de fecha....., por lo que venimos a prestar conformidad a los términos de la misma".

El fallo ha sido criticado con severidad²⁴ y se merece tales críticas porque comete todos los pecados posibles para desnaturalizar el gravamen, transformándolo en un impuesto sobre las transacciones.

El primer desatino consiste en sostener que el principio instrumental “no es esencial” en los contratos celebrados por correspondencia. Los antecedentes reseñados en el punto 3 demuestran la ignorancia sobre esta cuestión que posee un sentido exactamente opuesto al indicado, ya que como quedó demostrado, el concepto de instrumento nace como necesidad de precisar los recaudos del escrito de aceptación que traduce el consentimiento en este tipo de contratos.

Más tarde, la confusión es alarmante cuando se califica a una aceptación pura y simple como acto en “fraude legis”, se la asocia con la intención de “evadir” el impuesto y termina justificándose bajo la teoría de la realidad económica la posibilidad de reencausar la cuestión debido a una supuesta voluntad empírica de las partes.

Una rápida mirada sobre los criterios de aplicación de la ley tributaria demuestra que se ha convertido en un lugar común recurrir a la “realidad económica” para justificar la potestad calificadora del intérprete cuando existe una pretendida tensión entre la forma y el contenido de un acto jurídico. En esta viciosa práctica reina el desconocimiento y la indiscriminación, porque se mezclan y confunden cuestiones muy diferentes, como son las nociones de economía de opinión, elusión, fraude de ley, negocio indirecto, negocios anómalos, simulación, abuso de derecho y defraudación fiscal. Los efectos de estas conductas no son los mismos en el plano tributario²⁵.

Pues bien, el caso sometido al tribunal no planteaba ninguna violencia entre la forma elegida por las partes para instrumentar el negocio y su voluntad real. La forma es perfectamente legítima, obedece a su causa típica y, como lo demuestra la historia de los antecedentes reseñados, también ha tenido —y la mantiene en algunos ordenamientos— tipicidad legal en las normas fiscales.

24 Ver las atinadas observaciones de BRUZZON, JUAN CARLOS. “Los contratos por correspondencia ante el impuesto de sellos. Un fallo para no recordar”. *El Derecho*, T. 174, pág. 406. También CASTIÑEIRA BASALO, MANUEL A. “Impuesto de Sellos. Contratos entre ausentes. Renacimiento arbitrario del Tributo.”, *Errepar.*, Sección Doctrina., T XIX, pág. 211.

25 Conf. TAISITANO, ALBERTO, “El principio de realidad económica y el exceso de la potestad calificadora del Fisco”, trabajo preparado para el Curso de Postgrado organizado por la Universidad Católica Argentina, bajo la Dirección Académica de RUBEN ASORNEY, en el año 1998.

Mas como suele ser habitual en las versiones fiscalistas de la ley se insiste en "la realidad económica", como si su sola mención tuviera el poder de un talismán capaz de justificar el punto de vista propio. Su invocación al caso no puede ser más desacertada toda vez que si existe un impuesto en el cual este principio —hoy tan devaluado en el derecho comparado— no debiera ejercer influencia es, precisamente, un impuesto de naturaleza instrumental como el de sellos. A menos, claro está, que el acto refleje una manifiesta desavenencia con su causa típica, en cuyo caso entonces sí, la voluntad aparente, disimulada en el acto simulado o desviada en el negocio indirecto, debería dejar paso a la única y posible calificación del acto que lo reconduzca a su contenido causal bajo las normas del derecho privado.²⁶

Finalmente, como si todo esto fuera poco, el fallo incursiona en la superada tesis del "complejo instrumental".

A la luz de los principios tributarios demasiado conocidos, los fundamentos del Tribunal merecerían un piadoso silencio si no fuera que, como ha sucedido, tales consideraciones alentaron en ésta y otras provincias, una agresiva lucha por imponer la tesis a sangre y fuego. El comercio de los recursos energéticos ha sido el principal afectado por esta teoría, desde que el gran valor que traducen los contratos de compraventa y distribución de energía eléctrica, petróleo y gas, ha obligado a las empresas a recurrir habitualmente a esta clase de instrumentación para evitar un impuesto que, multiplicado por los años de vigencia del contrato, se vuelve francamente insoportable²⁷ y contrario al princi-

26 Sobre la aplicación del principio calificador en el impuesto de sellos pueden leerse las atinadas observaciones de VICENTE OSCAR DIAZ, en ob. Cit. Págs 35 y ss.

27 Con alguna conciencia de estas dificultades, el Poder Ejecutivo neuquino dictó el Decreto 786 mediante el cual pretendía "eximir" parcialmente a los contratos de compraventa de petróleo y gas, celebrados por correspondencia, de una porción significativa del impuesto. En realidad, se perseguía de esta forma regularizar rápidamente el pasado mediante una especie de moratoria y lograr el acatamiento al criterio fiscal. Sin embargo, si se mira el tema en su verdadera sustancia, se comprueba que el citado decreto vino a profundizar la violación del principio instrumental, desde que "normativizó" el criterio hermenéutico sobre la gravabilidad de los contratos por correspondencia. En sus considerandos se reconoce con culpa: "Que con independencia de la verdad jurídica objetiva definitiva y reivindicando la Provincia del modo más pleno los derechos que ha venido invocando, se debe tener en cuenta el interés económico general para esta jurisdicción que se sigan realizando en ella importantes inversiones hidrocarburíferas las que redundan en el incremento y la dinamización de las actividades económicas, el movimiento comercial y de servicios, el movimiento comercial y de servicios, la creación y jerarquización de los puestos de trabajo".

pio de capacidad contributiva. La vigencia de este principio como causa legitimadora de cualquier impuesto debería ser establecida en este caso y servir –alguna vez– para que los Tribunales finalmente descalifiquen el gravamen.

8. La causa “Helicópteros Marinos”

Esta causa fue fallada primero por el Tribunal Fiscal²⁸ y luego por la Cámara Federal²⁹ declarando la procedencia del impuesto de sellos con un razonamiento que, si bien se aparta ligeramente de la caracterización de los contratos entre ausentes, termina convalidando una aplicación genérica del principio instrumental que no compartimos³⁰. Según nuestra opinión, los fallos dictados en esta causa producen una incorrecta aplicación del principio, aun cuando deba ser reconocido que las circunstancias peculiares del caso sub iudice no permiten extraer una regla general de aplicación.

Allí se analizó una oferta de servicios de transporte aéreo formulada por una empresa domiciliada en Francia, que tenía una cláusula que indicaba que la propuesta quedaría aceptada con su presentación ante las autoridades de la Fuerza Aérea. Dicho registro fue solicitado mediante una nota independiente por el destinatario de la oferta.

A juicio de la Cámara, la cláusula incorporada al contrato y la presentación de la nota requiriendo la inscripción ante la Fuerza Aérea, perfeccionan el contrato bajo los términos del artículo 1145 del Código Civil.

El primer camino argumental que se recorre es presentar la existencia del acuerdo de voluntades revelado por un hecho dirigido a un tercero, como es la solicitud de inscripción del contrato en un registro público, de manera que bajo la lógica del sentenciante, el eje de la cuestión se desplaza de la teoría aplicable a los contratos por correspondencia para centrarse en la concreción del concierto negocial. Mas si se considera que el pedido constituye un acto independiente dirigido a un tercero, no

28 T.F.N. Sala D. fallo del 29 de mayo de 1997. votos de los Dres. Brodsky y Siritto.

29 Cámara Contencioso administrativa federal. Sala III, con votos de los Dres. Argento y Muñoz de fecha 30 de diciembre de 1997.

30 Un análisis detallado de ambas sentencias puede verse en “Cuadernos de Doctrina y Jurisprudencia Tributaria”, Nro. 2, por DI PIETROMICA VIVIANA C., “Los contratos por correspondencia en el impuesto de sellos”.

se advierte como éste puede modificar la condición del instrumento que formaliza la propuesta hasta dotarlo del carácter de título jurídico autónomo, desde que no puede serlo aquel que no alcanza a constituir el instrumento privado por faltarle la firma de las partes.

En esa línea, no convence el razonamiento dirigido a sostener que el hecho imponible aparece configurado "...con el contrato celebrado e inscripto ante la autoridad correspondiente en el que consta la aceptación...", "...ya que demuestra inequívocamente la voluntad de las partes de obligarse", porque tratándose de un contrato entre ausentes, la aceptación para estar gravada no sólo requiere la forma instrumental, sino que también exige ciertas condiciones de madurez que alejan definitivamente la posibilidad de considerar a la aceptación tácita como un medio para trasladar el carácter de instrumento gravado a la propia oferta.

Al final, el fallo desnuda el punto a nuestro juicio crítico cuando dice: "dicho documento emanado de la actora y en el que reconoce expresamente la validez del contrato constituye principio de prueba por escrito en los términos del artículo 1192, 2do. párrafo del C.C.". Aquí nuestra discrepancia se funda en un concepto reiteradamente expuesto en este trabajo: no alcanza un documento que sirva de prueba del contrato desde que no reside allí el concepto de instrumento gravado. Se grava el instrumento público o privado que sirve de forma y no como mera constancia probatoria del contrato.

En síntesis, según lo entendemos, sólo cabía en la manera de ver la cuestión dos posibilidades, pero ninguna reflejaba un acto gravado. O se trataba de un contrato entre ausentes, en cuyo caso no había aceptación gravada porque el consentimiento había sido expresado a través de un acto no instrumentado (no podía serlo una carta dirigida a un tercero ni ser suplido por la inserción de una mera constancia) o se trataba de un contrato entre presentes, en cuyo caso para que exista la formalización del consentimiento gravada debía existir instrumento privado firmado por ambas partes, que no lo hubo en el caso bajo análisis.

9. El acceso a la justicia. La afectación del principio de tutela jurisdiccional efectiva

Desde el punto de vista formal, las legislaciones locales no satisfacen adecuadamente el principio de tutela jurisdiccional efectiva debido a que formulada la pretensión fiscal, la instancia procesal de revisión atra-

viesa distintas instancias en las que la suerte de los recursos queda en manos de quienes los han originado, con lo cual son muy pocas las chances de lograr una modificación de la decisión, máxime cuando se debaten cuestiones de significativa repercusión económica e institucional. Agotada la vía administrativa queda la instancia judicial sin efecto suspensivo, es decir, la vuelta al restrictivo principio del "solve et repete". Es muy difícil la situación de quien enfrenta un impuesto anacrónico, también con procedimientos anacrónicos y por dicho motivo quedan muchas causas justas en el camino, en especial cuando el impulso querrelante termina cediendo ante tentadores planes de facilidades de pago que, con la promesa de condonar intereses o sanciones, seducen por el desahogo financiero antes que por el convencimiento sobre las razones de fondo.

La revisión judicial tampoco garantiza la panacea, porque suele ocurrir que, tratándose de impuestos locales, ciertos jueces provinciales terminan adhiriendo sin muchos miramientos a las tesis de los fiscos, con lo cual, una vez más, se comprueba el acierto del maestro LUQUI cuando afirma que la primera garantía formal contenida en la Constitución a favor del derecho de los contribuyentes es la división de poderes³¹.

La glosa que hemos realizado del fallo del Superior Tribunal de la Provincia de Neuquén es buen ejemplo de cuanto venimos diciendo sobre el punto. De ahí la desesperada búsqueda de los afectados por la decisión de acceder a la Corte Suprema de Justicia, quien en última instancia está llamada a velar con su máxima autoridad por los derechos de los contribuyentes. Para ello, empero, es necesario superar los impedimentos que pueden excluirla de conocer en la materia.

En el caso "Solba", la competencia de la Corte fue denegada invocándose una escueta referencia al artículo 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Recuérdese que el artículo, luego de la reforma introducida por la Ley Nro. 24.774, dice: "la corte, según su sana discreción y con la invocación de esta norma, podrá rechazar el recurso extraordinario, por falta de agravio federal suficiente o cuando las cuestiones planteadas resulten insustanciales o carentes de trascendencia". Se introduce en nuestro derecho, así, una suerte de discrecionalismo del Alto Tribunal para decidir sobre las causas en que declarara la jurisdicción federal.

31 LUQUI, JUAN CARLOS, "La Obligación Tributaria". Ed. Depalma, 1989, pág. 74.

Hubiera sido deseable que la Corte se explayara más, para no andar adivinando cuál fue su verdadero fundamento. Podría inferirse que no tuvo por acreditada la existencia de cuestión federal suficiente, aunque nos resistimos a creer que así sea, o a que esta conclusión pueda extenderse a causas análogas. Desde que lo medular del planteo reconduce al conflicto de la norma local con la ley de coparticipación federal, si se parte del carácter de ley convenio entre la Nación y las provincias destinada a reglar derechos y obligaciones recíprocas en materia financiera, no debería haber duda sobre la naturaleza federal de las cuestiones que autorice la competencia de la Corte³², más aún cuando dicho carácter aparece por lo demás materializado con el reconocimiento constitucional expreso que trae el artículo 75, inciso 2, de la Constitución.

Han de existir, adicionalmente otros agravios federales, porque esta modalidad contractual ha sido extensamente aplicada por empresas que actúan bajo regímenes regulados por el Estado, en cuyo marco se les asegura el mantenimiento de determinado nivel de presión tributaria que se ve alterado bajo las nuevas tesis provinciales.

Si la evidente justificación del caso federal está fundada, no le va en saga la trascendencia institucional de estas cuestiones, tanto la significación económica que expone la aplicación del criterio retroactivo, como por la cantidad de empresas potencialmente involucradas en el conflicto.

32 La Corte Suprema de Justicia, en la causa "Grafa" del 17 de marzo de 1998 abrió su competencia para entender en materia de impuesto de sellos, atendiendo al planteo formulado por la actora de que se ejercía violencia sobre el régimen de coparticipación federal. Allí, el Ministro VÁZQUEZ sostuvo: "Que el recurso es admisible por cuanto se ha puesto en tela de juicio una norma contenida en una ley de carácter federal como es la Ley 23.548 y la decisión fue contraria al derecho que en ella fundó la pretensión del apelante (art. 14, inc. 3º de la Ley 48). Tal carácter surge claramente si se repara en que la referida ley ha sido sancionada por el Congreso Nacional con el objeto de expandir su ámbito de aplicación más allá de la Capital Federal y en la medida en que las provincias fueran adhiriendo a su contenido, a fin de mejorar la recaudación tributaria del Estado federal y fortalecer, consiguientemente, el régimen federal mediante un sistema de concertación interjurisdiccional y estableciendo así algunas pautas básicas de distribución y estableciendo ciertas obligaciones, tanto a cargo de aquél, cuanto de las provincias, directamente enderezadas a posibilitar su cumplimiento". En adición a la tesis pueden traerse en apoyo las consideraciones expuestas por los Ministros Eduardo Moliné O'Connor, Ricardo Levenne (h), Antonio Boggiano y Guillermo López, en la causa "Alba Fábrica de Pinturas, Barnices y Otros" -sentencia del 23/2/95- donde reconocieron el carácter federal de la Ley 23.548.

10. La luz al final del túnel: la posición favorable de la Provincia de Buenos Aires

Cuando estábamos terminando el trabajo hemos sido reconfortados con una decisión de la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires que devuelve la cuestión al cauce correcto, según la tesis que propiciamos de declarar ajenos al hecho imponible las ofertas con aceptación tácita o que no identifique reproduzca los elementos esenciales.

Luego de repasar distintos antecedentes que se incluyen más arriba, y con fuerte apoyo en los dictámenes de CASÁS producidos en el seno de la Comisión Federal de Impuestos, los asesores del Departamento Técnico emitieron su opinión, conformada por la Dirección Técnica Tributaria y finalmente por el Director General, en donde se concluye:

“A nuestro modo de ver, y a la luz de los antecedentes doctrinarios citados, el artículo 220 del C.F. t.o. 1999 ofrece un marco legal para todos los actos o negocios de carácter oneroso, ya sea que se celebren entre presentes o entre ausentes. Esto es que la norma del artículo 222 para estos últimos, no excluye la presencia de los requisitos establecidos en el art. 220, por ser ellos mínimos para definir al instrumento como sustancia jurídica del tributo.

“Esto no significa que al contrato entre ausentes no se le reconozcan sus particularidades: para hacer exigibles las obligaciones que emanan de él, es necesario que la aceptación haya sido enviada al oferente y que —obviamente— la oferta tenga existencia material. Pero estas particularidades carecen por completo de relevancia a los fines del impuesto, habida cuenta de la redacción dada al artículo 222 del C.F. que, a los efectos de definir que debe entenderse por aceptación de la oferta, dispone que ésta se ha formalizado cuando se reúnan los siguientes requisitos: “ a) Reproducción de la propuesta o sus enunciaciones b) Firma, por sus destinatarios, de los respectivos presupuestos, pedidos o propuestas.

“Esta aclaración de la ley, distingue a los contratos entre ausentes de lo dispuesto para los contratos entre presentes, pero no dispensa a aquellos, de cumplir los extremos enunciados en la definición del artículo 220: para que exista instrumentación, la aceptación debe ser hecha de la manera más arriba transcrita, de modo tal que ella revista los caracteres de título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de la obligación sin necesidad de otro documento.

“En tal entendimiento, este Departamento estima que no corres-

ponde extender el precepto legal a documentos no contextuales o a circunstancias fácticas, con el solo objeto de lograr que la "realidad económica" prevalezca en este tipo de tributo, por sobre los actos o negocios instrumentados"

El pronunciamiento fiscal es doblemente alentador; por su buena fundamentación y porque reencuentra a la Dirección de Rentas de la Provincia de Buenos Aires con su mejor tradición jurídico y técnica, con la previsible influencia que ello puede tener sobre aquellas provincias que todavía no han fijado su posición en la materia.

11. Conclusiones

1. El impuesto de sellos alcanza a los instrumentos públicos y privados que sirven de forma a los actos jurídicos pero no a aquéllos que sólo cumplen una función probatoria.
2. No puede haber instrumento privado alcanzado si no lleva las firmas de las partes.
3. La noción de instrumento se incorporó por primera vez al ordenamiento argentino para calificar los requisitos que debía poseer la carta de aceptación de una oferta para resultar alcanzada con el impuesto
4. Los antecedentes legislativos demuestran que el principio instrumental se aplica a los contratos por correspondencia, para calificar los requisitos que debe reunir la carta de aceptación para considerarse gravada.
5. Bajo la directiva unificadora de la ley de coparticipación federal, no se encuentran alcanzadas por el impuesto de sellos la aceptación de oferta de manera tácita, ni tampoco la aceptación en forma pura y simple que no identifica los elementos esenciales de la oferta.
6. La Corte Suprema de Justicia posee competencia para conocer en la materia, ya sea por competencia originaria o recurso extraordinario, debido a la naturaleza federal del conflicto planteado entre la ley local y el régimen de coparticipación.

Agosto 1999