

El Impuesto de Sellos y el nuevo Código Civil y Comercial

Por Ezequiel Maltz [\[1\]](#)

Sumario. I. Introducción. II. Las características del Impuesto de Sellos. III. Los lineamientos de la Ley de Coparticipación. A. Actos entre presentes. B. Actos entre ausentes. C. Otros supuestos. IV. Repercusión del nuevo Código Civil y Comercial sobre el Impuesto de Sellos.- V. La Firma Digital y el Documento Electrónico.- VI. Conclusiones.

I. Introducción

La modificación introducida mediante el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación ha tenido influencia en importantes aspectos del derecho tributario, y el Impuesto de Sellos no es la excepción.

Los lineamientos del tributo se encuentran reglados en la Ley de Coparticipación Federal, así como en las legislaciones locales, pero siempre haciendo referencia y en vinculación constante con institutos del Derecho privado regidos por la normativa civil y comercial.

De esta manera, la modificación producida por el nuevo Código, repercute de manera directa en el tributo, debiendo analizarse las consecuencias de los cambios legales.

En primer término, dejaremos en claro las características y aspectos generales del impuesto en cuestión, los requisitos de gravabilidad y elementos del hecho imponible del tributo. Luego pasaremos a explicar la aplicación del impuesto para la contratación entre presentes y ausentes, estableciendo los lineamientos legales y jurisprudencia en torno al tema.

Principalmente vamos a analizar la influencia de las modificaciones de la normativa privada sobre el tributo de marras, mencionando las nuevas figuras contractuales, los requisitos de instrumentación previstos y la regulación de la firma digital y electrónica, todos aspectos esenciales a la hora de introducirnos en el Impuesto de Sellos.

II. Las características del Impuesto de Sellos

El Impuesto de Sellos es un típico impuesto local, por lo tanto, se encuentran facultadas para su cobro las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Como primer punto, grava los instrumentos a título oneroso, dejando fuera de su alcance a los contratos gratuitos, por lo tanto, tiene en miras gravar la circulación económica revelada de forma indiciaria o presunta, es decir la capacidad contributiva de los sujetos partes en los actos formalizados. El tributo aquí tratado es indirecto, formal y objetivo .

Al igual que el Impuesto a los Ingresos Brutos, el Impuesto de Sellos es considerado un tributo distorsivo, puesto que incide directa e indirectamente (y con efectos acumulativos) sobre los costos de los procesos productivos.

El objeto del gravamen es recaer sobre los documentos públicos y privados que acreditan actos,

contratos u operaciones, por cuya virtualidad se constituyan, reconozcan, modifiquen o se extingan derechos u obligaciones de toda especie .

Analizando los elementos del hecho imponible podemos decir que se trata de la instrumentación de los actos jurídicos, contratos u operaciones, siempre de carácter oneroso. Desde su aspecto temporal es un impuesto instantáneo ya que el hecho imponible se configura en un solo momento y no perdura en el tiempo.

Los sujetos pasivos obligados son los intervinientes en el acto jurídico, siendo responsables solidarios por la totalidad del impuesto debido, tal como lo dispone la legislación.

La base imponible (esto es, el objeto sobre el cual va a recaer el cobro del tributo) es el valor económico de los contratos sujetos al gravamen, tomándose generalmente el valor nominal expresado en los instrumentos gravados, salvo para el caso de algunos bienes, en que se emplea otro tipo de valuación.

En cuanto al ámbito espacial, es un gravamen territorial, que en principio grava los instrumentos celebrados en un territorio determinado.

III. Los lineamientos de la Ley de Coparticipación

Así como para los demás tributos provinciales la Ley Convenio de Coparticipación Federal de Impuestos, a la cual las jurisdicciones locales han adherido, marca los lineamientos principales que debe tener el tributo de marras.

La mentada ley es una “Ley Convenio”, lo que quiere decir que todas las provincias deben adherirse mediante una ley provincial que disponga: a) que aceptan el régimen de la Ley sin limitaciones ni reservas y b) que se obligan a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta Ley.

Se ha afirmado que las leyes-convenio entre las que cabe incluir el régimen de coparticipación federal y el Convenio Multilateral en sus respectivas ratificaciones locales por medio de las Legislaturas provinciales hacen parte, aunque con diversa jerarquía, del Derecho público provincial y que esa condición asume la ley de coparticipación federal .

Los Fiscos locales incorporan y hacen suya la normativa de coparticipación, por ende, deben acatarla. Esta ley cumple el relevante rol de coordinar las potestades tributarias entre las distintas esferas de gobierno, a la vez que evita supuestos de doble imposición no deseados, que desde ya implican un sacrificio de los Fiscos locales a cambio de fondos coparticipables.

La ley 23.548 de Coparticipación Federal de Impuestos del año 1988 (vigente), establece como obligación -asumida al momento de adherir al sistema nacional de coparticipación impositiva por cada provincia y que se extiende a sus municipios-, no aplicar “gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley”. Ello también implica –por disposición expresa-, la abstención de gravar con cualquier tipo de tributos -salvo tasas retributivas de servicios efectivamente prestados- “las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos”.

El concepto de analogía que contiene la ley 23.548 constituye el mecanismo técnico jurídico sobre el que se articula el régimen de coparticipación de impuestos, en cuanto tiende a evitar la

doble tributación interna, en el marco de nuestra forma federal de Estado .

Así las provincias adheridas se obligan a no aplicar por sí y a que los organismos administrativos y municipales de su jurisdicción, sean o no autárquicos, no apliquen gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos. En cumplimiento de dicha obligación no deben gravarse por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos, ni las materias primas utilizadas en la elaboración de productos sujetos a los tributos a que se refiere la ley. Como se dijera esta obligación no alcanza a las tasas retributivas de servicios efectivamente prestados.

El impuesto de sellos al igual que los principales tributos locales, se encuentra exceptuado de esta prohibición de analogía, pero debe cumplir con los parámetros establecidos en la ley-convenio.

En este sentido el art. 9º, tercer párrafo, inciso 2. dispone que: "...el 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 N° 21.526".

En base a ello, a los fines de aplicar el tributo debemos estar ante actos de tipo onerosos e instrumentados. La propia ley-convenio establece el concepto fundamental de instrumento, exponiendo que: "Se entenderá por instrumento 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".

Cabe tener presente en este sentido que el viejo Código Civil de Vélez estableció para los instrumentos privados que la firma resultaba un elemento necesario para configurar la existencia del mismo. Vale aclarar que a los fines del impuesto de sellos la firma debe estar inserta en el instrumento (actos o contratos entre presentes) o en la aceptación de ofertas, pedidos o presupuestos (actos o contratos entre ausentes y por correspondencia) .

La imposición será procedente, tanto en el caso de concertaciones efectuadas en la respectiva jurisdicción, como en el de las que, efectuadas en otras, deban cumplir efectos en ella, sean lugares de dominio privado o público, incluidos puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos, y demás lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional, en tanto esa imposición no interfiera con tal interés o utilidad.

La ley de coparticipación establece que cuando se trate de operaciones concertadas en una jurisdicción que deban cumplirse en otra u otras, la Nación y las provincias incorporarán a sus legislaciones respectivas cláusulas que contemplen y eviten la doble imposición interna.

En este sentido la norma local dispuso que los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso concertados en instrumentos públicos o privados, fuera de la Provincia, también se encuentran sujetos al pago del impuesto en los siguientes casos: a) Cuando los bienes objeto de las transacciones se encuentren radicados en el territorio provincial. b) Cuando se produzcan efectos en la Provincia, por cualquiera de los siguientes actos: aceptación, protesto, negociación, demanda de cumplimiento o cumplimiento, siempre que no se haya pagado el impuesto en la jurisdicción donde se instrumentan o no se justifique su exención en la misma. c) Los contratos de suministro de materiales y equipos para la ejecución de obras públicas en el país, que se formalicen en instrumentos separados del de la ejecución de la obra, cuando en tales instrumentos conste que a la

fecha de celebración del contrato dichos bienes se encontraban ubicados en la Provincia o, no habiendo constancia de la ubicación de los mismos, que el domicilio del vendedor esté ubicado en esa jurisdicción. d) Las operaciones de compraventa de mercaderías (excepto automotores), cereales, oleaginosos, productos o subproductos de la ganadería o agricultura, frutos del país y semovientes, registrados o no en bolsas, mercados, cámaras o asociaciones con personería jurídica, cuando en los respectivos instrumentos o registros conste que a la fecha de celebración del contrato dichos bienes se encontraban ubicados en la Provincia o, no habiendo constancia de la ubicación de los mismos, que el domicilio del vendedor esté ubicado en esa jurisdicción. e) Los contratos de prórroga del término de duración de sociedades con domicilio social en la Provincia, tomando el importe del capital social sin considerar la naturaleza y ubicación de los bienes que lo componen (art. 253 del Código Fiscal Provincia de Bs. As.).

Cumpliendo con la normativa superior y a los efectos de evitar supuestos de doble imposición el Código Fiscal establece que los actos, contratos y operaciones instrumentados en la Provincia, no tributarán el impuesto de Sellos, en los siguientes casos: a) Cuando los bienes objeto de las transacciones se encuentren radicados en extraña jurisdicción. b) Cuando tengan efectos en otra jurisdicción como consecuencia de aceptación, protesto, negociación, demanda de cumplimiento o incumplimiento. c) Los contratos de suministro de materiales y equipos para la ejecución de obras públicas en el país, que se formalicen en instrumentos separados del de la ejecución de la obra, cuando en tales instrumentos conste que a la fecha de celebración del contrato dichos bienes se encontraban ubicados fuera de la Provincia; o no habiendo constancia de la ubicación de los mismos, que el domicilio del vendedor esté ubicado fuera de esa jurisdicción. d) Las operaciones de compraventa de mercaderías (excepto automotores), cereales, oleaginosos, productos o subproductos de la ganadería o agricultura, frutos del país y semovientes, registrados o no en bolsas, mercados, cámaras o asociaciones con personería jurídica, cuando en los respectivos instrumentos o registros conste que a la fecha de celebración del contrato dichos bienes se encontraban fuera de la Provincia o, no habiendo constancia de la ubicación de los mismos, que el domicilio del vendedor esté ubicado fuera de esa jurisdicción. e) Los contratos de prórroga del término de duración de sociedades con domicilio social fuera de la Provincia, aun cuando hubiere bienes ubicados en esta jurisdicción integrando el capital social.

En conclusión, la Ley de Coparticipación establece parámetros fundamentales a la hora de regular el tributo en cuestión, define los supuestos de gravabilidad, ámbito de aplicación, etc., pero siempre complementándose con normativa de Derecho privado, de ahí la influencia de la modificación del nuevo Código Civil y Comercial.

Vale aclarar que mediante el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, se han establecido pautas referidas al Impuesto de Sellos, entre ellas derogar de inmediato el impuesto a toda operatoria financiera y de seguros institucionalizada destinada a los sectores agropecuario, industrial, minero y de la construcción e ir abarcando gradualmente al resto de las operaciones y sectores de la forma que determine cada provincia, cosa que nunca se ha concretado.

En este sentido se ha expuesto que el Pacto Federal en cuestión tuvo como principal objetivo comprometer a los firmantes en distintas acciones necesarias para promover el empleo, la producción y el crecimiento armónico del país y sus regiones (ver preámbulo) y, en esa inteligencia, se acordó la adopción de políticas uniformes, a concretarse por los Poderes Ejecutivos una vez aprobado el referido acuerdo (Cláusula Primera) por las Honorables Legislaturas Provinciales. Consecuentemente la Ley N° 11.463, al ratificar el acuerdo, establece que el Poder Ejecutivo, por intermedio de las áreas específicas, elaborará los proyectos legislativos que correspondan a fin de garantizar el cumplimiento de los compromisos asumidos por la Provincia mediante el pacto suscripto (art. 3°). Que de lo expuesto se desprende, sin hesitación, que los puntos integrantes del acuerdo requieren, para su plena operatividad, la regulación normativa pertinente por los

organismos específicos en cada materia .

Aclarado que el mencionado Pacto no tiene plena operatividad, los Fiscos lejos de ir reduciendo la aplicación del Impuesto de Sellos, han ido ampliando su operatividad.

A. Actos entre presentes

Para este tipo de operaciones la legislación provincial siguiendo los parámetros de la ley-marco dispone que: “Estarán sujetos al impuesto de Sellos, de conformidad con las disposiciones del presente Título, los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso, formalizados en el territorio de la Provincia, en instrumentos públicos o privados suscriptos que exterioricen la voluntad de las partes” (artículo 251 del Código Fiscal Provincia de Bs. As.).

Agrega que se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones alcanzados por el impuesto, 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. A estos efectos, quedan comprendidos en el párrafo anterior las liquidaciones o resúmenes periódicos a que se refiere el artículo 252 del Código.

En este sentido, para resumir la tipología de los “instrumentos”, se manifestó que toda vez que una ley fiscal declara impondibles en este gravamen a ciertos actos, contratos u operaciones, los instrumentos que los exteriorizan sólo pueden ser considerados, a los fines del impuesto, en cuanto aquellos hechos voluntarios del hombre (arts. 896 y 897 del Código Civil), que se hayan manifestado objetivamente por medio del hecho exterior que muestre esa voluntad (art. 913 del C.C); mediante la observancia de las formalidades exclusivamente admitidas como expresión de voluntad (art. 916 del C.C). Siendo los actos jurídicos hechos voluntarios del hombre (art. 944 del CC), 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 medio de instrumentos privados o públicos (art. 978 del CC), siendo que 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. Debe quedar claro que para determinar el momento en el cual el instrumento deviene completo se debe ponderar si éste es ejecutable por alguna de las partes .

Así el término “instrumento”, identifica al hecho imponible del impuesto, quedando al margen del mismo, actos jurídicos perfectamente válidos, pero no instrumentados y en cambio, incluido en su ámbito otros que, aunque nulos o ineficaces, nacieron con la existencia material del instrumento, a los efectos tributarios. En este orden podemos afirmar que corresponde acoger dentro de la terminología a los escritos destinados a verificar hechos jurídicos de connotación económica.

Vale recordar de esta manera que el recaudo de la instrumentación, adoptado como política uniforme para la configuración de la hipótesis de incidencia del impuesto de sellos, reconoce amplio andamiaje doctrinario (cfr. Rapoport, Júa, *Manual práctico de la ley de sellos nacional*, p. 19, Libro de Edición Argentina, Buenos Aires, 1952; Rabinovich, Manuel, *Impuesto de sellos en la Capital Federal y Territorios Nacionales. Exposición y comentario*, p. 36, Contabilidad Moderna, Buenos Aires, 1954; Giuliani Fonrouge, Carlos M. y Navarrine, Susana, *Impuestos a la Circulación Económica. Sellos*, p. 3, Depalma, Buenos Aires, 1981, entre otros), y que el principio de instrumentación significa que “no existe impuesto sin que el acto no esté instrumentado”, para

agregar “no se puede presumir la existencia del instrumento a los efectos de gravar determinado contrato, aun cuando se pruebe que aquel existe” (cfr. Dino Jarach, *Curso Superior de Derecho Tributario*, 1ª edición, t. II, p. 452, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1957) .

Es decir que en función a las características ya descriptas en normativa superior, el Código requiere un instrumento que presente onerosidad, y la firma de las partes intervinientes, y asimismo que se trate de un documento que presente autosuficiencia.

La normativa del viejo Código en su artículo 1140 establecía que los contratos consensuales quedaban concluidos para producir sus efectos propios, desde que las partes hubiesen recíprocamente manifestado su consentimiento.

A su vez, el artículo 1137 de dicho cuerpo estableció que hay contrato cuando varias personas estaban de acuerdo sobre una declaración de voluntad común, destinada a reglar sus derechos

B. Actos entre ausentes

La normativa de rito bonaerense, tomando los preceptos de la Ley de Coparticipación, dice que: “Asimismo, están gravados los contratos por correspondencia, los que se efectúen con intervención de las Bolsas y Mercados y las operaciones monetarias registradas que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley N° 21.526 y sus modificatorias, con asiento en la Provincia aunque se trate de sucursales o agencias de una entidad con domicilio fuera de ella”.

Por su parte el artículo 260 del Código Fiscal de la Provincia de Bs. As., establece que los actos, contratos y operaciones realizados por correspondencia epistolar o telegráfica, están sujetos al pago del Impuesto de Sellos desde el momento en que se formule la aceptación de la oferta, documento que perfecciona la instrumentación del acto. A los efectos de lo previsto en el párrafo anterior se entenderá que la aceptación se encuentra formalizada cuando se reúnan algunos de los siguientes requisitos: a) Reproducción de la propuesta o sus enunciaciones. b) Firma, por sus destinatarios, de los respectivos presupuestos, pedidos o propuestas.

El viejo Código Civil (art. 1147) admitía la posibilidad de que se celebren contratos entre ausentes en los cuales la transmisión de la oferta o de la aceptación se hacía por medio de agentes o correspondencia epistolar. Se entendía por contrato entre ausentes a aquel celebrado por personas que se encuentran en distintos lugares, aun cuando se hallen radicadas en la misma ciudad. La contratación telefónica, a pesar de que se realiza entre personas que se encuentran distantes, se considera como contrato “entre presentes” pues existe en este tipo de contratos la posibilidad material de discutir en el mismo acto la oferta y la aceptación, tal como si los contratantes estuvieran uno frente al otro .

Lo que generó controversia, ha sido la aplicación de la llamada teoría del complejo instrumental llevada adelante por los Fiscos locales, a los fines de aplicar el Impuesto de Sellos apartándose de los preceptos de autosuficiencia de la Ley de Coparticipación.

La Comisión Federal de Impuestos en “Tecna Estudios y Proyectos de Ingeniería vs. Provincia de Chubut” y “Cámara de la Industria del Petróleo vs. Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur”, sin considerar los fundados dictámenes de los asesores jurídicos, convalidó las pretensiones fiscales de esas jurisdicciones al sostener la gravabilidad de las ofertas aceptadas en forma tácita, por entender que no existe vinculación entre los contratos por correspondencia

y el principio instrumental.

El Tribunal Superior de Justicia de la Provincia del Neuquén en los autos, “Solba UTE vs. Provincia del Neuquén”, de fecha 12.10.96, resolvió considerar gravada con el impuesto a la oferta aceptada en forma escrita que no identifica los requisitos esenciales del contrato, al expresar que: -el carácter instrumental del impuesto no es esencial; -la propia legislación del tributo prescinde del instrumento público o privado, aludiéndose genéricamente a la forma epistolar y a operaciones monetarias no instrumentadas; y -en las respuestas formuladas por Solba UTE y en la oferta de la empresa extranjera se encuentra contenido el elemento esencial que permite determinar el objeto del contrato, por cuanto considera que en aquéllas se presta conformidad con los términos de la nota .

Descartando las posturas indicadas, reafirmando el principio instrumental y de autosuficiencia, con claridad se ha expuesto en el dictamen del Procurador General de la Nación seguido por la Corte, en la causa “Transportadora de Gas de Sur c/Pica. de Santa Cruz”, que: “...para entender cuándo existe formalización del contrato por correspondencia debemos remitirnos al artículo 6° del Decreto 9432/44 que incorporó este hecho imponible autónomo al ordenamiento nacional, en la forma siguiente: ‘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 ella 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’” .

Señaló así nuestro Máximo Tribunal que las ofertas recibidas por un destinatario, no satisfacen los requisitos necesarios para ser sometidas al pago del Impuesto de Sellos previsto en la propia ley local cuando no han sido aceptadas con su firma en prueba de conformidad; ni cuando tampoco se han reproducido “sus enunciaciones o elementos esenciales” en otra comunicación de respuesta.

Se ha destacado que la violación al principio instrumental -en razón de invocar el criterio del complejo instrumental y de la realidad económica-, fue cometida por algunos fiscos provinciales cuando pretendieron que el contribuyente abonara el gravamen por la mera existencia de una oferta de contrato, por lo cual transformaban el impuesto de sellos en un impuesto a la venta de bienes o servicios: ello estaba en pugna con la ley 23.548. La Corte Suprema de Justicia rebatió tales posturas (autos: “Banco Río de la Plata S.A. c/Provincia de La Pampa”, 4 de julio de 2003 [*Fallos*, 326:2164]; “Esso Petrolera Argentina S.R.L. [continuadora de Esso S.A.] c/Provincia de Entre Ríos”, 13 de junio de 2006 [*Fallos*, 329:2231]; “Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/Provincia del Neuquén” 15 de abril de 2004 [*Fallos*, 327:1051], entre otros) .

Asimismo, reiteradamente lo ha expuesto la Corte Suprema, la realidad económica en principio no tiene la aplicación y despliegue para el tributo en cuestión. En este sentido se ha dicho que no es ocioso recordar que, en la causa de *Fallos*, 333:358 con relación al criterio de la realidad económica -a cuyos criterios, en definitiva, recurrió la sentencia apelada, aunque sin invocarlos expresamente- “es preciso puntualizar que en materia de impuesto de sellos dicho principio carece de la relevancia que puede tener respecto a otros tributos, en razón de que lo que se grava es la instrumentación del acto (*Fallos*, 327:1108). No puede soslayarse que ambos conceptos, impuestos de sellos y realidad económica responden en esencia a dos segmentos distintos en el campo jurídico: el primero el del mundo de las formas y el segundo el de la sustancia. Si bien el concepto de la realidad económica suministra un criterio interpretativo determinante en el Derecho tributario, en el impuesto de sellos cabe reconocerle una muy limitada aplicación. Ello es así pues se trata de un típico tributo de formalización que incide sobre el documento .

Para el Impuesto de Sellos el Fisco no puede echar mano a la “verdadera naturaleza del hecho

imponible” ni prescindir de “las formas o estructuras inadecuadas” considerando “la situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos” (art. 2° ley 11.683), debiendo limitarse a verificar si existe o no un instrumento que haya generado la obligación de abonar el impuesto. En definitiva, si no se dan los parámetros que fijó la Corte Suprema interpretando la Ley de Coparticipación, no es posible gravar los contratos entre ausentes.

C. Otros supuestos

La Ley de Coparticipación dispone la gravabilidad para las operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen un interés efectuadas por entidades financieras regidas por la ley 21.526. En este supuesto, el hecho imponible se exterioriza mediante la registración contable por parte de la entidad financiera, de lo cual se infiere que lo gravado son las operaciones, no la registración, pero exteriorizadas en registros contables.

Por su parte ampliando en cierta forma el concepto instrumental vertido en normativa superior, el Código Fiscal bonaerense nos dice que están gravadas con el impuesto las liquidaciones o resúmenes periódicos que las entidades emisoras de tarjetas de crédito o compra produzcan para su remisión a los titulares.

Son sujetos pasivos los titulares de las tarjetas de crédito o compra emitidas según lo indicado en el párrafo anterior. La base imponible estará constituida por los débitos o cargos del período, netos de los ajustes provenientes de saldos anteriores. Los cargos o débitos a considerar son: compras, cargos financieros, intereses punitivos, cargos por servicios, adelantos de fondos y todo otro concepto incluido en la liquidación o resumen.

El impuesto se liquidará aplicando la alícuota que fije anualmente la Ley Impositiva, sobre la base imponible determinada conforme lo expuesto, y será ingresado por las entidades que intervengan en la operatoria, a través del régimen de percepción que disponga ARBA.

La Cámara Comercial sala “D”, estableció en los autos caratulados “Finvercon SA Cia. Financiera c/Olivi, Alberto” que: “Los resúmenes de cuenta y el contrato de emisión de la tarjeta de crédito sin los comprobantes de compra o de reconocimientos de servicios firmados por el presunto deudor son títulos inhábiles para preparar la vía ejecutiva, ya que para la aplicación del mecanismo previsto por el CPR 525-1, el reconocimiento debe referirse a documentos atribuibles al presunto deudor, y que determinen un saldo por su contenido” .

Por ello se ha criticado este supuesto de gravabilidad al poder estar en pugna con los principios del impuesto.

IV. Repercusión del nuevo Código Civil y Comercial sobre el Impuesto de Sellos

La influencia de las modificaciones introducidas en el Derecho civil y comercial reviste gran importancia para el Impuesto de Sellos ya que se han efectuado cambios en materia de manifestación de la voluntad, en relación al régimen de los actos jurídicos, se incorporan nuevas figuras contractuales y modalidades de contratación, entre muchos otros aspectos.

En función al desarrollo ya efectuado, varios puntos del impuesto en cuestión tienen relación con los temas indicados, por lo que pasaremos a analizar la nueva normativa en materia civil y comercial.

-Contratos unilaterales y bilaterales

Inicialmente debemos decir que el artículo 966 del nuevo Código, establece la distinción entre contratos unilaterales y bilaterales. Los contratos son unilaterales cuando una de las partes se obliga hacia la otra sin que ésta quede obligada. Son bilaterales cuando las partes se obligan recíprocamente la una hacia la otra. Las normas de los contratos bilaterales se aplican supletoriamente a los contratos plurilaterales.

-Contratos onerosos y gratuitos

Esta clasificación presenta vital importancia, ya que como hemos expuesto en virtud de la Ley marco de Coparticipación, únicamente son objeto del Impuesto de Sellos los instrumentos onerosos.

De esta manera el artículo 967 dispone que los contratos son a título oneroso cuando las ventajas que procuran a una de las partes les son concedidas por una prestación que ella ha hecho o se obliga a hacer a la otra, y son a título gratuito cuando aseguran a uno o a otro de los contratantes alguna ventaja, independiente de toda prestación a su cargo.

Los contratos a título oneroso pueden ser conmutativos, cuando las ventajas para todos los contratantes son ciertas, y aleatorios, cuando las ventajas o las pérdidas, para uno de ellos o para todos, dependen de un acontecimiento incierto.

-Contratos formales

El nuevo Código Civil y Comercial establece que cuando la ley exige una forma para la validez del contrato, son nulos si la solemnidad no ha sido satisfecha. Cuando la forma requerida para los contratos, lo es sólo para que éstos produzcan sus efectos propios, sin sanción de nulidad, no quedan concluidos como tales mientras no se ha otorgado el instrumento previsto, pero valen como contratos en los que las partes se obligaron a cumplir con la expresada formalidad. Cuando la ley o las partes no imponen una forma determinada, ésta debe constituir sólo un medio de prueba de la celebración del contrato (artículo 969).

-Contratos nominados e innominados

La nueva normativa nos dice que los contratos son nominados e innominados según que la ley los regule especialmente o no. A su vez los contratos innominados están regidos, en el siguiente orden, por: a) la voluntad de las partes; b) las normas generales sobre contratos y obligaciones; c) los usos y prácticas del lugar de celebración; d) las disposiciones correspondientes a los contratos nominados afines que son compatibles y se adecuan a su finalidad.

Es posible advertir que desaparece la categoría de contratos reales, es decir aquellos que, para producir sus efectos propios, quedan concluidos desde que una de las partes haya hecho a la otra tradición de las cosas sobre que versare el contrato .

-El consentimiento

En materia de consentimiento, otro aspecto fundamental para el impuesto que estamos tratando, se expone que los contratos se concluyen con la recepción de la aceptación de una oferta o por una conducta de las partes que sea suficiente para demostrar la existencia de un acuerdo.

Se define que la oferta es la manifestación dirigida a persona determinada o determinable, con la intención de obligarse y con las precisiones necesarias para establecer los efectos que debe producir de ser aceptada.

El artículo 978, dispone que para que el contrato se concluya, la aceptación debe expresar la plena conformidad con la oferta. Cualquier modificación a la oferta que su destinatario hace al manifestar su aceptación, no vale como tal, sino que importa la propuesta de un nuevo contrato, pero las modificaciones pueden ser admitidas por el oferente si lo comunica de inmediato al aceptante.

Respecto a los modos de aceptación se establece que toda declaración o acto del destinatario que revela conformidad con la oferta constituye aceptación. El silencio importa aceptación sólo cuando existe el deber de expedirse, el que puede resultar de la voluntad de las partes, de los usos o de las prácticas que las partes hayan establecido entre ellas, o de una relación entre el silencio actual y las declaraciones precedentes.

De gran relevancia para lo que respecta al Impuesto de Sellos, resulta el art. 980 cuando nos dice que la aceptación perfecciona el contrato: a) entre presentes, cuando es manifestada; b) entre ausentes, si es recibida por el proponente durante el plazo de vigencia de la oferta.

Se ha expresado que aparece como problema, determinar cuándo y dónde se debe considerar perfeccionado el consentimiento en la contratación entre ausentes, existiendo diversas teorías que han tratado de dar una respuesta adecuada para resolver cuándo es que se perfecciona el consentimiento frente a la contratación entre ausentes en general. Por un lado la teoría de la declaración, cuando el destinatario de la oferta la acepta exteriorizando su voluntad en tal sentido, la de la expedición, cuando la declaración aceptando la oferta, es enviada al proponente; la de la recepción, que exige que el oferente reciba o esté a su alcance recibir, el documento donde consta la aceptación ya declarada y remitida por el aceptante, y la de la información, que exige el efectivo conocimiento de la aceptación por el oferente con lo cual es el mutuo conocimiento de las declaraciones emitidas por cada parte lo que forma el acuerdo de voluntades. De esta manera, la primera y la última representan los dos supuestos extremos, mientras que las otras dos resultan interpretaciones intermedias.

El viejo Código Civil adoptó un sistema mixto sobre la base de la teoría de la declaración (art. 1154), aunque atenuando su rigor con soluciones de excepción tomadas de la teoría de la información. A diferencia de ello, el art. 971 del nuevo Código adopta la teoría de la recepción .

-La forma y prueba de los actos jurídicos

La normativa nos dice que, si la ley no designa una forma determinada para la exteriorización de la voluntad, las partes pueden utilizar la que estimen conveniente, y que las partes pueden convenir una forma más exigente que la impuesta por la ley.

Se agrega asimismo que el acto que no se otorga en la forma exigida por la ley no queda concluido como tal mientras no se haya otorgado el instrumento previsto, pero vale como acto en el que las partes se han obligado a cumplir con la expresada formalidad, excepto que ella se exija bajo sanción de nulidad.

-La expresión escrita y el concepto de instrumento

Se dispone que la expresión escrita puede tener lugar por instrumentos públicos, o por instrumentos particulares firmados o no firmados, excepto en los casos en que determinada instrumentación sea impuesta. Puede hacerse constar en cualquier soporte, siempre que su contenido sea representado con texto inteligible, aunque su lectura exija medios técnicos.

En cuanto a la definición de instrumento se regula que los instrumentos particulares pueden estar firmados o no. Si lo están, se llaman instrumentos privados, en caso contrario se los denomina instrumentos particulares no firmados. Esta categoría comprende todo escrito no firmado, entre otros, 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.

Debemos remarcar que, en virtud de las características del Impuesto de Sellos, los actos, contratos y operaciones quedarán sujetos al impuesto por la sola creación y existencia material de los instrumentos respectivos, con abstracción de su validez y eficacia jurídica o posterior cumplimiento. Salvo casos especialmente previstos, la anulación de los actos o la no utilización total o parcial de los instrumentos no darán lugar a devolución, compensación o acreditación del impuesto pagado (art. 257 del Código Fiscal bonaerense).

Se ha dicho que a la luz del principio rector que señala la doctrina carecen de interés, a los fines tributarios, los eventos que puedan o deban ocurrir luego del instante en que las partes contratantes manifiestan su voluntad. Es en este momento donde se configura el hecho imponible y, consecuentemente, corresponde fijar la cuantificación del monto sujeto a impuesto teniendo en cuenta el movimiento de riqueza que aquéllas tuvieron en miras al contratar .

De la misma manera el Fisco no puede valerse de circunstancias posteriores a la instrumentación a los fines de alterar la pretensión fiscal. El artículo 288 del Código Fiscal -t.o. 2011- indica que: “Salvo disposiciones especiales de este Título, cuando el valor de los actos sea indeterminado, las partes estimarán dicho valor en el mismo instrumento; a tales efectos la estimación se fundará en el rendimiento de convenios y prestaciones similares anteriores; si no las hubiere, en los valores inferibles del negocio, inversiones, erogaciones y similares, vinculados al contrato; y a falta de ellos, en todo elemento de juicio de significación a este fin existente a la fecha de celebración del acto...”. De ello deriva que no es posible tomar un elemento de cuantificación vinculado en forma directa a hechos posteriores a la celebración de los contratos .

-Los medios electrónicos en el Código Civil y Comercial

El artículo 1106 establece que siempre que en este Código o en leyes especiales se exija

que el contrato conste por escrito, este requisito se debe entender satisfecho si el contrato con el consumidor o usuario contiene un soporte electrónico u otra tecnología similar.

Dispone el Código que, si las partes se valen de técnicas de comunicación electrónica o similares para la celebración de un contrato de consumo a distancia, el proveedor debe informar al consumidor, además del contenido mínimo del contrato y la facultad de revocar, todos los datos necesarios para utilizar correctamente el medio elegido, para comprender los riesgos derivados de su empleo, y para tener absolutamente claro quién asume esos riesgos.

Específicamente nos dice que las ofertas de contratación por medios electrónicos o similares deben tener vigencia durante el período que fije el oferente o, en su defecto, durante todo el tiempo que permanezcan accesibles al destinatario. El oferente debe confirmar por vía electrónica y sin demora la llegada de la aceptación.

-La firma

En materia de firma, debemos tener especial atención, ya que el impuesto grava los instrumentos firmados por las partes. La firma prueba la autoría de la declaración de voluntad expresada en el texto al cual corresponde. Debe consistir en el nombre del firmante o en un signo.

Se regula que, en los instrumentos generados por medios electrónicos, el requisito de la firma de una persona queda satisfecho si se utiliza una firma digital, que asegure indubitablemente la autoría e integridad del instrumento.

-La prueba de los contratos

Los contratos pueden ser probados por todos los medios aptos para llegar a una razonable convicción según las reglas de la sana crítica, y con arreglo a lo que disponen las leyes procesales, excepto disposición legal que establezca un medio especial. Los contratos que sea de uso instrumentar no pueden ser probados exclusivamente por testigos.

En relación a los contratos formales, nos dice la nueva normativa que a los fines probatorios pueden ser probados por otros medios, inclusive por testigos, si hay imposibilidad de obtener la prueba de haber sido cumplida la formalidad o si existe principio de prueba instrumental, o comienzo de ejecución.

Se considera principio de prueba instrumental cualquier instrumento que emane de la otra parte, de su causante o de parte interesada en el asunto, que haga verosímil la existencia del contrato.

-Contratos de consumo

Se establece expresamente que contrato de consumo es el celebrado entre un consumidor o usuario final con una persona humana o jurídica que actúe profesional u ocasionalmente o con una empresa productora de bienes o prestadora de servicios, pública o privada, que tenga por objeto la adquisición, uso o goce de los bienes o servicios por parte de los consumidores o usuarios, para su uso privado, familiar o social.

Asimismo, los contratos celebrados a distancia son aquellos concluidos entre un proveedor y un consumidor con el uso exclusivo de medios de comunicación a distancia, entendiéndose por tales los que pueden ser utilizados sin la presencia física simultánea de las partes contratantes. En especial, se consideran los medios postales, electrónicos, telecomunicaciones, así como servicios de radio, televisión o prensa.

El art. 1106 expresa que siempre que en el Código o en leyes especiales se exija que el contrato conste por escrito, este requisito se debe entender satisfecho si el contrato con el consumidor o usuario contiene un soporte electrónico u otra tecnología similar.

-Compraventa de cosa futura y sujeta a condición

El art. 1131 nos dice que "...Cosa futura. Si se vende cosa futura, se entiende sujeta a la condición suspensiva de que la cosa llegue a existir. El vendedor debe realizar las tareas y esfuerzos que resulten del contrato, o de las circunstancias, para que ésta llegue a existir en las condiciones y tiempo convenidos. El comprador puede asumir, por cláusula expresa, el riesgo de que la cosa no llegue a existir sin culpa del vendedor".

Por su parte el art. 1160 dispone que la compraventa está sujeta a la condición suspensiva de la aceptación de la cosa por el comprador si: a) el comprador se reserva la facultad de probar la cosa; b) la compraventa se conviene o es, de acuerdo con los usos, "a satisfacción del comprador". El plazo para aceptar es de diez (10) días, excepto que otro se haya pactado o emane de los usos. La cosa se considera aceptada y el contrato se juzga concluido cuando el comprador paga el precio sin reserva o deja transcurrir el plazo sin pronunciarse.

Vale remarcar que el propio Código Fiscal bonaerense establece que los actos sujetos a condición se entenderán, a los efectos del impuesto, como si fueran puros y simples

(art. 259).

-Contrato de leasing

En el contrato de *leasing* el dador conviene transferir al tomador la tenencia de un bien cierto y determinado para su uso y goce, contra el pago de un canon y le confiere una opción de compra por un precio.

Pueden ser objeto del contrato cosas muebles e inmuebles, marcas, patentes o modelos industriales y *software*, de propiedad del dador o sobre los que el dador tenga la facultad de dar en *leasing*.

El artículo 1234 dispone que el *leasing* debe instrumentarse en escritura pública si su objeto son inmuebles, buques o aeronaves y en los demás casos sólo es suficiente el instrumento privado. Además, obliga a su inscripción en los Registros a los fines de su oponibilidad frente a terceros.

El Impuesto de Sellos sufrió importantes modificaciones. En efecto, en tanto algunas provincias lo habían derogado, salvo para ciertas operaciones con inmuebles, en otros casos se habían consagrado exenciones sectoriales o por actividad a determinados contratos.

A los fines de definir un contrato de *leasing* en el impuesto de Sellos resultará necesario tener en

cuenta la calidad de tomador, el lugar de celebración, tipo de bienes entregados en *leasing*, lugar físico de existencia de los bienes, aplicación de exenciones, etc., lo cual torna dificultoso extraer conclusiones de aplicación general del gravamen. Se debe partir de la premisa de que, en los casos en que el contrato de *leasing* esté alcanzado por el tributo, deberá considerarse que el mismo consta de dos partes que deben gravarse en forma distinta y en momentos diferentes. Esto es el período de “locación”, donde la base imponible estará constituida por la suma de los cánones, y al ejercerse la opción de compra, donde se verificará una enajenación de un bien mueble o inmueble .

En este sentido el Código Fiscal bonaerense declara exentos del Impuesto de Sellos a los contratos de *leasing* que revistan las modalidades previstas en los incisos a), b), c) y e) del artículo 5° de la ley 25.248, cuando el tomador, se trate de un sujeto público o privado, lo destine al desarrollo de las actividades agropecuaria, industrial, de servicios, minera y/o de la construcción.

-Contratos bancarios

Los artículos 1378 y siguientes, aclaran que las disposiciones relativas a los contratos bancarios se aplican a los celebrados con las entidades comprendidas en la normativa sobre entidades financieras, y con las personas y entidades públicas y privadas no comprendidas expresamente en esa legislación cuando el Banco Central de la República Argentina disponga que dicha normativa les es aplicable.

Los contratos deben instrumentarse por escrito, conforme a los medios regulados por el Código, y el cliente tiene derecho a que se le entregue un ejemplar. Se dispone también que las disposiciones relativas a los contratos de consumo sean aplicables a los contratos bancarios.

Se regulan contratos específicos como el depósito bancario, la cuenta corriente bancaria, servicios de caja de seguridad, entre otros.

Es fundamental establecer el tratamiento en el Impuesto de Sellos considerando las nuevas disposiciones, teniendo en cuenta como ya se indicara que dejaron de existir los contratos reales.

-El contrato de fideicomiso

El nuevo Código dice que hay contrato de fideicomiso cuando una parte, llamada fiduciante, transmite o se compromete a transmitir la propiedad de bienes a otra persona denominada fiduciario, quien se obliga a ejercerla en beneficio de otra llamada beneficiario, que se designa en el contrato, y a transmitirla al cumplimiento de un plazo o condición al fideicomisario.

El contrato en cuestión ha traído controversia en cuanto a si reviste caracteres de onerosidad y en qué supuestos, ya que de ello depende su gravabilidad. Se ha dicho en este sentido que cierto es que la transmisión de la propiedad del bien a título de confianza significa que el fiduciario no lo recibe ni a título oneroso ni gratuito, pero esta particularidad de la transferencia de la propiedad nada tiene que ver con el carácter oneroso o gratuito del contrato de fideicomiso, puesto que tal carácter debe tenerse por cumplido en la medida en que se haya pactado una remuneración a favor del fiduciario como retribución por la ejecución de los encargos encomendados .

Existe el interrogante de cuál es la situación del “fideicomiso ordinario” frente al Impuesto de Sellos, esto es, si se encuentra alcanzado -o no- por dicho tributo. Se han planteado diversas

interpretaciones, y la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, emitió una serie de informes técnicos tendientes a resolver la cuestión. En el Informe N° 224-06 (de la Dirección de Técnica Tributaria), se dividió a la operación en dos instancias, y se expresó que “por la primera de ellas (escritura de contrato de fideicomiso) deberá abonarse el tributo tomando como base imponible la remuneración que se estipule a favor del fiduciario.

En relación a la segunda instancia, en la que el fiduciante transmite al fiduciario el dominio de un inmueble, se ha expuesto que la misma no se encuentra gravada con el impuesto de referencia, pues se trata de un acto que opera a título de confianza y por ende no reviste carácter oneroso”. En la misma línea se pronunció, respecto del “fideicomiso inmobiliario”, en los Informes No 224/00 y 99/00.

Distinta es la interpretación que hace el Fisco para el contrato de “fideicomiso en garantía”, alegando distintas razones (ver el Informe N° 210/01). Se observa, pues, que, según la interpretación de ARBA, para que el contrato de fideicomiso (con excepción del fideicomiso en garantía) se encuentre alcanzado por el Impuesto de Sellos, es necesario que se pacte, a favor del fiduciario, una remuneración por sus servicios. En caso contrario, dicho contrato no debe tributar el Impuesto .

-La base imponible del impuesto

Debe prestarse atención a la regulación del nuevo Código Civil y Comercial en materia de prórrogas contractuales y su operatividad, siempre vinculado a la base imponible.

El Código Fiscal bonaerense nos dice que toda prórroga expresa de contrato se considera como una nueva operación sujeta a impuesto. En los contratos que no fijen plazo, se tendrá como monto total de los mismos, el importe correspondiente al lapso de cinco (5) años.

Agrega que, si se establecieran cláusulas de renovación automática o tácita, el monto imponible se determinará sobre el término de cinco (5) años. Cuando la prórroga está supeditada a una expresa declaración de voluntad de ambas partes o de una de ellas, se tomará como monto imponible sólo el que corresponda al período inicial y al instrumentarse la prórroga o la opción, deberá abonarse el impuesto correspondiente a la misma. En los contratos de locación o sub-locación de inmuebles en los que no se fijare el plazo de duración, se tendrá como monto total de los mismos el importe que resulte de computar el tiempo mínimo establecido en el Código Civil. (art. 287). Asimismo, a lo largo del capítulo pertinente, el Código Fiscal efectúa remisiones constantes a contratos y derechos reales regulados en la normativa anterior a la reforma del Código Civil y Comercial. Es prudente tener presente las modificaciones a los fines de evitar contradicciones o algún tipo de incompatibilidad (por ejemplo, los arts. 283, 284, 277, 279).

V. La Firma Digital y el Documento Electrónico

A nivel nacional contamos con la ley 25.506, estableciendo los efectos de la firma electrónica y de la firma digital. Se reconoce el empleo de la firma electrónica y de la firma digital y su eficacia jurídica en las condiciones que establece la normativa.

Se entiende por firma digital al resultado de aplicar a un documento digital un procedimiento matemático que requiere información de exclusivo conocimiento del firmante, encontrándose ésta

bajo su absoluto control. La firma digital debe ser susceptible de verificación por terceras partes, tal que dicha verificación simultáneamente permita identificar al firmante y detectar cualquier alteración del documento digital posterior a su firma.

Se dispone que cuando la ley requiera una firma manuscrita, esa exigencia también queda satisfecha por una firma digital. Este principio es aplicable a los casos en que la ley establece la obligación de firmar o prescribe consecuencias para su ausencia. Esto estaría en contra de los principios del viejo Código Civil, pero se adecua al nuevo Código Civil y Comercial .

En este sentido desde el punto de vista jurídico como técnico hay una diferencia de grado entre la firma digital y la firma electrónica. La firma digital, al resultar más rigurosa en sus recaudos, aparece como versión perfeccionada de la firma electrónica. En tanto la firma digital prueba con carácter *juris tantum*, luego de recabados los certificados respectivos, sobre la existencia de la firma, el acuerdo con el contenido, su procedencia y el *animus signando*, la firma electrónica sólo aporta un elemento probatorio al que se deberán agregar otras formas de acreditación, todo ello a los fines de llegar a generar el vínculo jurídico. Tratándose de una firma digital, quien la niegue deberá probarlo. En cambio, si se trata de firma electrónica, quien la aporta debe probar su autenticidad, procedencia e inalterabilidad, para así generar una vinculación jurídica .

La ley denomina firma electrónica al conjunto de datos electrónicos integrados, ligados o asociados de manera lógica a otros datos electrónicos, utilizado por el signatario como su medio de identificación, que carezca de alguno de los requisitos legales para ser considerada firma digital. En caso de ser desconocida la firma electrónica corresponde a quien la invoca acreditar su validez. La norma habla de firma electrónica, antes que de firma digital. La primera es el género, y la segunda es la especie .

Se ha expuesto que no debe confundirse “firma digital” con “firma electrónica”. La firma digital conjuga un procedimiento técnico idóneo de generación con un certificado de verificación emitido por un certificador licenciado, lo que permite presumir *iuris tantum* la autoría y la integridad. A diferencia de ello, la firma electrónica cumple con el procedimiento técnico de generación, pero carece de la emisión de un certificado de validación, lo que implica que puede ser desconocida en cuyo caso corresponde a quien la invoca acreditar su validez .

Por su parte se entiende por documento digital a la representación digital de actos o hechos, con independencia del soporte utilizado para su fijación, almacenamiento o archivo.

Vinculado a este concepto, cabe agregar que el artículo 6° de la ley de firma digital también establece que un Documento Digital satisface el requerimiento de escritura. Dicha equiparación entre los Documentos Digitales y los Documentos Materiales quedó luego ratificada por el artículo 1° de la ley 26.388, el cual entre otras cosas dispuso que se incorpore como uno de los últimos párrafos del artículo 77 del Código Penal uno que reza: Así las cosas, el término “documento” comprende toda representación de actos o hechos, con independencia del soporte utilizado para su fijación, almacenamiento, archivo o transmisión. Se ha entendido que el documento digital por sí mismo sólo podrá servir como forma de los actos jurídicos para los que la ley no exige forma alguna, y constituirá un principio de prueba por escrito en el caso en que cumpla con los requisitos dispuestos por el segundo párrafo del artículo 1192, Cód. Civ. .

Se presume, salvo prueba en contrario, que toda firma digital pertenece al titular del certificado digital que permite la verificación de dicha firma. Así también si el resultado de un procedimiento de verificación de una firma digital aplicado a un documento digital es verdadero, se presume, salvo prueba en contrario, que este documento digital no ha sido modificado desde el momento de su firma.

Una firma digital será válida conforme la normativa si cumple con los siguientes requisitos: a) Haber sido creada durante el período de vigencia del certificado digital válido del firmante; b) Ser debidamente verificada por la referencia a los datos de verificación de firma digital indicados en dicho certificado según el procedimiento de verificación correspondiente; c) Que dicho certificado haya sido emitido o reconocido, según el artículo 16 de la presente, por un certificador licenciado.

Por su parte se define como certificado digital al documento digital firmado digitalmente por un certificador, que vincula los datos de verificación de firma a su titular. En este sentido no puede haber firma digital sin un certificado digital, y éste sólo puede ser válido si ha intervenido un certificador licenciado; los procedimientos sólo podrán ser los determinados por la autoridad de aplicación. Esto se denomina infraestructura de firma digital .

A nivel provincial la ley 13.666 establece que la Provincia de Buenos Aires adhiere a la Ley Nacional 25.506, “Ley de Firma Digital” en los términos del artículo 50° de dicho cuerpo legal, en sus Capítulos I a IV, V en su artículo 26°, VII, IX y Anexo, en las condiciones y términos dispuestos en la misma.

-El nuevo Código Civil y Comercial

Remarcamos que el nuevo Código Civil y Comercial admite la existencia de instrumentos particulares no firmados, a diferencia del art. 1012 del viejo Código Civil, para el cual la firma era condición esencial a fin de atribuir existencia a todo acto suscripto en forma privada.

Como ya se dijera el art. 288 del Código Civil y Comercial incluso permite signos y en medios electrónicos se admite la firma digital. Por ello, nos encontraremos con instrumentos públicos firmados; instrumentos privados con firma, o en forma digital; y también instrumentos no firmados.

Resulta fundamental tener presente en materia de implicancias del Impuesto de Sellos, si las normas provinciales contemplan las nuevas disposiciones, la Ley de Coparticipación en cuanto a la definición que establece de instrumento, y asimismo la posibilidad de múltiples imposiciones en diferentes jurisdicciones. Por otro lado, debe analizarse el momento del nacimiento del hecho imponible ya sea con la emisión de la respuesta de compra o con la recepción por el prestador, considerando la legislación local y lo dispuesto por el Código.

El tema a dilucidar, es conocer si los contratos celebrados por medios electrónicos encuadran en la Ley de Coparticipación, o no. Nos podemos encontrar ante un documento electrónico, en los términos de la ley 25.506, sobre firma digital, debiendo analizar si es posible aplicar el tributo en cuestión.

Se ha señalado por ejemplo que la confección WEB de las liquidaciones primarias y secundarias de granos responde a los lineamientos señalados por la ley nacional 25.506 para la categoría señalada como “firma electrónica”. Por tal motivo, la emisión de estos comprobantes no podrá ser gravada con el impuesto de sellos, al no cumplir los mismos con el requisito de “autosuficiencia” del documento .

En la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en lo que concierne al Impuesto de Sellos, se incluye en la definición de instrumento al documento electrónico que cumpla los mismos requisitos que los demás documentos (resolución 10 de la AGIP).

Vinculado al aspecto material del hecho imponible del Impuesto de Sellos, la firma digital configura el instrumento, al bastar por sí misma para obligar a las partes respecto del contenido del documento, mientras que la firma electrónica -por el contrario- no se basta por sí misma, sino que requiere de la aceptación fáctica de la contraparte para ser considerada válida. Debido a que en nuestro ordenamiento jurídico el modo empleado para la celebración de los actos jurídicos es el escrito o instrumental, se expuso que la única forma de contratación electrónica que puede ser objeto de imposición es aquella que va acompañada por la firma digital, entendida ésta en los términos de la legislación vigente en nuestro país que la convierte en equivalente a la ológrafa .

A su vez y conforme lo indicado, el nuevo texto admite a los signos como prueba de la declaración de voluntad expresada en el instrumento privado, cuando antes no lo permitía, salvo que voluntariamente la parte que así hubiese firmado lo reconociera. De una interpretación armónica de las normas involucradas, se desprende que el Impuesto de Sellos, en el caso de instrumentos particulares, sólo podrá recaer sobre aquellos documentos firmados, los que, según el nuevo Código Civil y Comercial, reciben el nombre de instrumentos privados. Por lo tanto, sólo en dicho caso, nos encontraremos en presencia de un “instrumento” en los términos de la Ley de Coparticipación, quedando fuera del ámbito de imposición del gravamen aquellos “documentos particulares no firmados” .

Tal como fuera señalado, debe efectuarse una distinción entre la firma electrónica y la digital, ya que la primera no cumple con los requisitos de autosuficiencia, en tanto requiere de la aceptación fáctica de la contraparte para ser considerada válida, careciendo de valor constitutivo del acto jurídico. Con la firma electrónica, se cumple el procedimiento técnico de generación pero no tiene certificado de validación, a diferencia de la firma digital, lo que implica que es pasible de ser desconocida .

Puede considerarse que un documento firmado electrónicamente, constituye un supuesto de “complejo instrumental”, el cual no cumple con el “principio de autosuficiencia” requerido por la Corte Nacional a los efectos de ser alcanzado por el impuesto de sellos. Se ha considerado que son inconstitucionales las disposiciones de los Códigos Fiscales que pretenden gravar con impuesto de sellos a los documentos con firma electrónica. En los casos de los Códigos Fiscales que no contienen previsiones expresas en materia de impuesto de sellos con respecto a documentos digitales, los últimos no se encuentran alcanzados .

De conformidad al juego armónico de la Ley de Coparticipación Federal, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y los conceptos de la Ley de Firma Digital, se estableció que las posibilidades reales de gravar con el Impuesto de Sellos a los documentos digitales que únicamente tengan firma electrónica son nulas. Por ello, todo intento por parte de los Códigos locales que pretenda eludir el valladar impuesto por el tríptico antes mencionado, solamente prosperará en la medida en que los contribuyentes gravados lo convaliden mansamente. De lo contrario siendo tan franca la violación de la manda constitucional, la respuesta nulificante de parte de la jurisdicción resultará casi obligatoria .

Para el supuesto de contratación en forma epistolar como así también por vía electrónica, puede considerarse una contratación entre ausentes desde que su característica es la distancia física entre oferente y aceptante, y/o a que media un determinado lapso de tiempo entre la propuesta y el consentimiento. Se ha considerado que la falta de mención expresa a los documentos digitales por la Ley de Coparticipación en materia de contratación entre ausentes no impide que queden allí comprendidos en tanto cumplan con los requisitos legales .

En materia de operaciones entre ausentes se ha dicho que el cambio rotundo de postura, provoca que la mayoría de las legislaciones provinciales hoy se encuentren en contraposición con lo

dispuesto por el nuevo Código Civil y Comercial, por cuanto existe un desajuste entre el momento en que la norma de fondo señala como perfeccionamiento del contrato celebrado por correspondencia y aquel dispuesto por la norma fiscal como nacimiento del hecho imponible del impuesto de sellos, que recordemos es meramente instrumental. Por lo tanto, aquellas provincias que seguían la Teoría de la Emisión y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires quedan obligadas a adaptar próximamente sus textos, al nuevo criterio adoptado, para quedar en línea con lo regulado por el nuevo Código .

Como expone Malvitano la tecnología permite acelerar procesos y consecuentemente ganar tiempo (que es ganar en eficiencia y rentabilidad); así desaparece, por ejemplo, el impedimento de poder cerrar instantáneamente un negocio porque falta una firma. El uso de una firma electrónica adecuada, que otorgue seguridad e integridad a los documentos que se empleen puede resolver satisfactoriamente este tipo de situación. El cierre de operaciones sin necesidad de la presencia física en el mismo tiempo y lugar de ambas partes, trae consecuencias respecto del Impuesto de Sellos y en particular a uno de sus hechos imponibles típicos; esto es, el de la instrumentación de actos jurídicos por medio de la contratación por correspondencia .

En lo que respecta a contratación electrónica, con el ingreso a la casilla de correo del proponente, del e-mail de aceptación de la oferta, se consolidará el acuerdo con prescindencia de que ese correo haya sido abierto y leído por su destinatario. Dicha circunstancia torna inválidas, en opinión del autor *ut supra* citado, aquellas previsiones que en un sentido diferente pudieran estar actualmente contempladas por las normativas jurisdiccionales locales. Es el caso del art. 438 del Código Fiscal CABA, cuyo último párrafo sigue el criterio de la creación del documento. También de lo dispuesto por el art. 260 del Código bonaerense que fija el perfeccionamiento del hecho imponible en el momento de formulación de la aceptación de la oferta. Por lo tanto, a partir del cambio operado en el nuevo Código Civil y Comercial estas disposiciones deberían modificarse para quedar alineadas a la norma de fondo .

Si bien la Ciudad Autónoma de Buenos Aires dispone en su Código Fiscal (t.o. 2015) que los actos, contratos y operaciones realizados por correspondencia epistolar o telegráfica, correo electrónico, con firma electrónica o digital están sujetos al pago del impuesto de sellos (art. 438), dicha norma extralimita ilegalmente las pautas estructurales a que se comprometieron las provincias y dicha jurisdicción en ocasión de la adhesión a la Ley N° 23.548 (art. 9°), las cuales requieren de la existencia de instrumento, cuya configuración jurídica a su vez requiere la firma ológrafa entre presentes o entre ausentes (actos por correspondencia). Recién con el nuevo CCyCN, la firma por signos y la firma digital adquieren la dimensión jurídica de firma, configurando el requisito de instrumentación del acto o contrato .

Respecto al lugar en que deben considerarse perfeccionados los acuerdos celebrados por medios electrónicos, se ha dicho que “. . . en el derecho comparado, la tendencia mayoritaria en los contratos *business to business* es fijar el lugar de perfeccionamiento en forma coherente con la teoría de recepción, es decir: si el contrato se perfecciona cuando el oferente recibe la declaración, el lugar de celebración es el domicilio de la empresa oferente” .

Podemos ver en virtud de la legislación vigente, y analizando la nueva normativa del Código Civil y Comercial, que nos encontramos ante supuestos de gravabilidad en el Impuesto de Sellos de documentos electrónicos firmados digitalmente, debiendo las legislaciones locales respetar estos parámetros, no extendiendo su poder tributario sobre supuestos que no reúnan los requisitos legales.

VI. Conclusiones

-El impuesto de sellos es un tributo local, a cuyo cobro se encuentran facultadas las provincias y Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Si bien se ha intentado y promovido su derogación mediante el Pacto Fiscal, ello no se ha concretado, es más el tributo día a día incrementa su ámbito de aplicación con las nuevas modalidades de contratación.

-Los parámetros fundamentales del tributo se encuentran presentes en la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, a la cual los Fiscos locales han adherido debiendo acatarla en cuanto resulta normativa superior. Así en la normativa local se reproducen los lineamientos ya establecidos, y cuando las pretensiones provinciales han ido en contra de los preceptos superiores la Corte Suprema dejó en claro su improcedencia, fundándolo en la misma Ley de Coparticipación.

-Tanto en normativa superior como así también en las legislaciones locales, a la hora de regular el tributo que nos compete establecen definiciones y remisiones a normativa civil y comercial. Desde esta óptica, adquiere fundamental relevancia las modificaciones introducidas en el nuevo Código Civil y Comercial.

-Se han introducido modificaciones en cuanto al modo de expresar la voluntad y prestar consentimiento, los tipos de contratos, operaciones entre ausentes, firma digital y comercio electrónico, entre otros puntos, aspectos centrales a la hora de analizar el tributo.

-En este contexto deben tenerse presente las modificaciones legales y las nuevas formas de contratar, a los fines de evitar discordancias y conocer con certeza las operaciones que generan o no el hecho imponible, para así no exceder ilegítimamente el marco de aplicación del impuesto, o dejar fuera de su ámbito supuestos que reúnan los requisitos necesarios para poder tributar.

Abogado UNLP. Especialista en Derecho Tributario por la Universidad Austral. Coordinador de la asignatura “Regímenes Tributarios Provinciales y Municipales” de la Especialización en Derecho Tributario de la Universidad Austral. Auxiliar docente de Finanzas y Derecho Financiero, Cátedra II de la UNLP. Abogado de la Sala III del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires y profesional independiente. Miembro de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales. Participante y disertante en diversos cursos de la especialidad tributaria. e-mail: ezequielmaltz@hotmail.com

Andragnez, Marina Celeste, Fernández, Cintia Lorena, XV Seminario Internacional Sobre Tributación Local, Salta, noviembre de 2015.

Vicente Oscar Díaz, *Impuesto de Sellos*, Errepar 3ª edición, p 3.

CSJN, “Papel Misionero c/Provincia de Misiones”, 5/5/2009.

CSJN “Pan American Energy c/Provincia de Chubut”, 19/06/2012.

Darío Rajmilovich, “La firma y el impuesto de sellos. Nuevo Código Civil y Comercial de La Nación. Ley 26.994”. La Ley Online.

Tribunal Fiscal de Apelación, “Astillero Naval Federico Contessi y CIA. S.A.C.I.F.A.”, 07/03/2002.

Tribunal Fiscal de Apelación, “Argentina Stet France Telecom”, Sala 1, 14/10/2014.

Del dictamen del Procurador de la Corte Suprema de Justicia Nacional (en autos “Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c. Provincia del Neuquén”, de fecha 15/04/04, *Fallos*, 327:1051).

Oswaldo H. Soler, “El impuesto de sellos y sus límites”, www.soler.com.ar.

Germain, Pablo C. y Liban Ángel Kusa, “El cronista comercial” 16/05/2004.

CSJN, 15/04/2004.

Martín, Julián, “El impuesto de sellos ante el Código Civil y Comercial”, *La Ley Checkpoint*.

Dictamen del Procurador, al que sigue la CSJN en “Grainco Pampa S.A. c/Provincia de La Pampa”, “Diario Judicial”, 16/07/2010, “Inconstitucionalidad del impuesto de sellos a la emisión de resúmenes de cuenta de tarjetas de crédito en la Provincia de Buenos Aires”, Careala Quiroga, Sebastián.

Martín, Julián, op. cit.

Malvitano, Rubén H., “Impuesto de Sellos ante la concertación electrónica y el CCC”. www.ambito.com.

Tribunal Fiscal de Apelación, Sala 2 “Gran Hotel Miglierina S.A.”.

Tribunal Fiscal de Apelación, “Freddo S.A.”, Sala 3.

Oswaldo H. Soler, “Leasing. Tratamiento impositivo actualizado de los contratos regidos por la ley 25.248”. www.soler.com.ar.

Tribunal Fiscal de Apelación, “Pulte S.R.L.”, 15/10/2009, Sala 3.

“El contrato de fideicomiso y el impuesto de sellos”, Gustavo A. Mammoni, “Enfoques tributarios”, *Diario El Día*.

Martín, Julián op. cit.

Idem.

Idem.

Rajmilovich, Darío op. cit.

Aboud, Ariel A.- Scoponi, Cristian F.- Severin, José L., “Impuesto de sellos y documentos digitales: aproximación y alternativa armonizadora” II jornadas de Derecho tributario provincial y municipal, AAEF, 2 y 3 de julio de 2.015, Buenos Aires.

Martín, Julián, op. cit.

Di Paolo, Horacio, “El impuesto de sellos ante las liquidaciones de granos” II jornadas de Derecho

tributario provincial y municipal, AAEF, 2 y 3 de julio de 2.015, Buenos Aires.

Malvitano, Rubén H., “El impuesto de sellos y la concertación electrónica” II jornadas de Derecho tributario provincial y municipal, AAEF, 2 y 3 de julio de 2.015, Buenos Aires.

Andragnez, Marina Celeste, Fernández, Cintia Lorena, op. cit.

Idem.

Aboud y otros, op. cit.

Idem.

Malvitano, Rubén H., “Impuesto de Sellos ante la concertación electrónica y el CCC”, cit.

Andragnez, Marina Celeste, Fernández, Cintia Lorena, op. cit.

Malvitano, Rubén H., “Impuesto de Sellos ante la concertación electrónica y el CCC”, cit.

Idem.

Rajmilovich Darío, op cit.

Malvitano, Rubén H., “El impuesto de sellos y la concertación electrónica”, cit.

Citar: elDial.com

-

DC244B

Publicado el 21/11/2017