

Consecuencias jurídico-económicas de los efectos del impuesto de sellos en la República Argentina

POR NICOLÁS MESCHIANY (*)

Sumario: I. Introducción.— II. Situación actual.— III. Dictámenes del ARBA y Tribunal Fiscal de Apelaciones de la provincia de Buenos Aires.— IV. Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Tribunales Inferiores.— V. Seguridad jurídica.— VI. Situación de doble o múltiple imposición.— VII. Conclusiones.— VIII. Bibliografía.

Resumen: En el presente trabajo desarrollaré cómo la heterogénea legislación del impuesto de sellos en Argentina trae consecuencias negativas para la economía, y al mismo tiempo vulnera derechos y garantías constitucionalmente reconocidos, proponiendo para su solución una nueva legislación.

Palabras clave: federalismo fiscal - impuesto de sellos - efectos económicos y jurídicos.

Legal-economic consequences of the effects of stamp tax in Argentina

Abstract: *In this paper I will develop how the heterogeneous stamp tax legislation in Argentina has negative consequences for the economy and at the same time, it violates rights and guarantees.*

KeyWords: *tax federalism - stamp tax - economical and legal effects.*

I. Introducción

Nuestra Constitución ha establecido en su articulado cláusulas con contenido tributario explícitas y otras en las cuales el mismo está implícito.

Dentro de las primeras, encontramos al art. 4º (1) que establece como se formará el Tesoro de la Nación, creando cinco fuentes de recursos, siendo los mismos los derechos de importación y exportación, la venta o locación de tierras de propiedad nacional, la renta de correos, las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.

Luego, y siguiendo con el articulado de nuestra Carta Magna, el art. 17 (2) establece que las contribuciones a las que se refiere el art. 4º serán establecidas por el Congreso, resaltando de esta forma el

(*) Prof. adscripto a la Cátedra III de Derecho Público, Provincial y Municipal. Prosecretario del Consejo Directivo, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales, UNLP. Maestrando en Derecho y Economía con Orientación en Derecho Tributario en la Universidad Torcuato Di Tella.

(1) Art. 4º: El Gobierno federal provee a los gastos de la Nación con los fondos del Tesoro nacional formado del producto de derechos de importación y exportación, del de la venta o locación de tierras de propiedad nacional, de la renta de Correos, de las demás contribuciones que equitativa y proporcionalmente a la población imponga el Congreso General, y de los empréstitos y operaciones de crédito que decreta el mismo Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.

(2) Art. 17: La propiedad es inviolable, y ningún habitante de la Nación puede ser privado de ella, sino en virtud de sentencia fundada en ley. La expropiación por causa de utilidad pública, debe ser calificada por ley y previamente indemnizada. Sólo el Congreso impone las contribuciones que se expresan en el art. 4º. Ningún servicio personal es exigible, sino en virtud de ley o de sentencia fundada en ley. Todo autor o inventor es propietario exclusivo de su obra, invento o descubrimiento, por el término que le acuerde la ley. La confiscación de bienes queda borrada para siempre del Código Penal argentino. Ningún cuerpo armado puede hacer requisiciones, ni exigir auxilios de ninguna especie.

constituyente el principio de reserva de ley en materia tributaria. Dicho mandato está profundizado por el art. 52 (3), que establece que a la Cámara de Diputados le corresponde la iniciativa respecto a las leyes sobre contribuciones, tomando como base para ello el principio de autoimposición.

Luego, el art. 75 legisla respecto a las atribuciones del Congreso de la Nación, y en sus incs. 1º y 2º establece como atribución de nuestro Poder Legislativo, la de legislar en materia aduanera e imponer contribuciones directas por tiempo determinado, asumiendo que las mismas son de competencia exclusiva de las provincias. A su vez, los impuestos indirectos, legisla también dicha norma, son facultades concurrentes de las provincias y la Nación.

Por último, en lo que hace a las normas constitucionales con contenido tributario, encontramos los arts. 121 y 126, centrales para el objeto del presente trabajo ya que, el primero de ellos establece que las Provincias conservan todo el poder no delegado a la Nación y el segundo, recuerda que ellas no pueden ejercer el poder delegado. De esta forma, haciendo una interpretación conjunta de los arts. 4º, 75 —incs. 1º y 2º—, 121 y 126, nuestra Constitución Nacional dividió de forma clara la competencia tributaria de la Nación de la de las provincias.

En ejercicio de estas atribuciones constitucionales, corresponde a cada provincia la implementación y el cobro de sus impuestos indirectos, entre ellos, el Impuesto de sellos. Pero, esta facultad no es irrestricta sino que, conforme lo establecido por el art. 9º de la Ley Convenio 23.548 de Coparticipación Federal (4), cada Estado local debe diseñar el hecho imponible de la siguiente forma:

“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”.

II. Situación actual

Es así como cada una de las 23 provincias más la Ciudad Autónoma de Buenos Aires que componen la República Argentina han legislado el impuesto en cuestión.

A modo de ejemplo, la provincia de Buenos Aires lo ha regulado dentro de su Código Fiscal en los arts. 251 y siguientes mientras que, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires lo ha hecho en los arts. 408 y siguientes de su ordenamiento normativo. El primero de ellos establece 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”; mientras que el de la Capital Federal establece que:

“Están sujetos al impuesto de sellos, de conformidad con las disposiciones del presente Capítulo, los actos y contratos de carácter oneroso, siempre que: a) Se otorguen en jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, así como también los otorgados fuera de ella en los casos especialmente previstos en esta ley. b) Se formalicen en instrumentos públicos o privados, o por correspondencia en los casos previstos en el art. 421 así como los que se efectúen con intervención de las bolsas o mercados de acuerdo con lo que se establece a dichos efectos”.

En principio, las dos disposiciones son similares, ya que ambas respetan las pautas generales establecidas por el art. 9º de la Ley de Coparticipación Federal 23.548 gravando los actos y contratos de carácter oneroso que se otorguen en la jurisdicción y que, a su vez, sean formalizados en instrumentos públicos, privados o por correspondencia.

(3) Art. 52: A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas.

(4) Sancionada el 7 de enero de 1988. Promulgada: 22 de enero de 1988.

De los hechos imponderables descriptos, se desprende que el impuesto de sellos tiene tres elementos esenciales: la instrumentación, se trata de una carga al acto, ya sea en documento público o privado; la onerosidad, conforme el art. 1139 (5) del Código Civil y la territorialidad, siendo el ámbito espacial del hecho imponible la provincia de Buenos Aires o la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en este caso.

Como diferencia sustancial, encontramos que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires grava con el impuesto de sellos a aquellos actos otorgados fuera de ella en los casos especialmente previstos, siendo el nexo la producción de efectos.

En cuanto a la producción de los mismos (efectos), la Ley de Coparticipación Federal establece que:

“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, yacimiento, 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” (destacado agregado).

Sentado el principio rector por la Ley Convenio, el Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires legisla en su art. 253, 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: (...) b) *Cuando se produzcan efectos en la Provincia (...)*”. A su vez, el art. 255 del mismo cuerpo normativo establece: “*En todos los casos formalizados en el exterior deberán pagar el impuesto de acuerdo con las prescripciones del presente Título, al tener efectos en jurisdicción de la Provincia*”; mientras que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires lo legisla en su art. 412 al establecer que “Los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso concertados en instrumentos públicos o privados, fuera de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, también se encuentran sujetos al pago del impuesto en los siguientes casos: *Cuando se produzcan efectos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*” (destacado agregado).

La Real Academia de la Lengua Española define la palabra efecto como “aquello que sigue por virtud de una causa”, es decir, y siguiendo lo legislado que cada Estado local intentará abarcar la mayor cantidad de situaciones en la descripción de su hecho imponible para de esta forma recaudar más, muchas veces excediendo los límites de las potestades locales para gravar.

El accionar de las provincias, puede ser analizado en parte desde el concepto de los “Free Riders” dado que estas obtienen un beneficio de un bien (dinero proveniente del cobro del impuesto de sellos) sin tener costo alguno por ello; consiguen dicho beneficio económico con el simple hecho de extender en sus legislaciones el concepto de “efectos en la jurisdicción” para ampliar de esta forma su potestad tributaria.

La apropiación de la renta derivada del impuesto influye como un factor importante a la hora de analizar los intereses de la totalidad de las provincias. En efecto, surge una clara disputa entre todas ellas, toda vez que procurarán generar la mayor cantidad posible de transacciones en su territorio para poder generar el máximo beneficio posible al ingresar el tributo. Esto genera un escenario en el que en principio es muy difícil alinear intereses entre las partes, lo cual contribuye a pérdida de recursos y a una disminución de eficiencia desde el punto de vista económico.

Por otro lado, la heterogeneidad normativa en la materia trae aparejada una fuerte confusión a la hora de llevar adelante transacciones y contratos, debido a que requiere una mayor inversión de tiempo y dinero por parte de los contratantes. Todo esto se traduce en un fuerte aumento de los costos de transacción, que desde el punto de vista económico siempre serán indeseables.

(5) Art. 1139. Se dice también en este código, que los contratos son a título oneroso, o a título gratuito: son a título oneroso, cuando las ventajas que procuran a una u otra de las partes no les es concedida sino por una prestación que ella le ha hecho, o que se obliga a hacerle: son a título gratuito, cuando aseguran a una u otra de las partes alguna ventaja, independiente de toda prestación por su parte.

Lo expuesto hasta ahora, a su vez, tiene como consecuencia la duda que va a despertar en los sujetos (contribuyentes o potenciales contribuyentes) respecto al pago del impuesto, ya que, cuando realicen determinado acto jurídico en un lugar determinado y aquel produzca efectos en otra provincia o en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires ambos estados intentarán cobrar el tributo, afirmando que se ha producido el hecho imponible generador de la obligación tributaria, ya sea por la producción del acto general en su territorio como por los efectos del mismo.

A su vez, la normativa de la provincia de Buenos Aires recepta los supuestos de efectos en dicho Estado local cuando los actos hayan sido celebrados en extraña jurisdicción, estableciendo que en todos los casos formalizados en el exterior deberán pagar el impuesto al tener efectos en jurisdicción de la provincia. Al mismo tiempo, según la norma no se considerará que produzca un efecto en la provincia la presentación, transcripción o agregación de tales instrumentos en dependencias administrativas o judiciales, registros, etc. cuando solo tengan por objeto acreditar personería o constituir elementos de prueba.

III. Dictámenes del ARBA y Tribunal Fiscal de Apelaciones de la provincia de Buenos Aires

En este punto, es importante tener presente lo dictaminado por ARBA y el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la provincia de Buenos Aires, quienes sostuvieron posturas antagónicas respecto de “efectos” en los contratos de transferencia de tecnología.

Por una parte en el informe 131/01, ARBA sostuvo que plantea en el primero de ellos que:

“los efectos del contrato deben atribuirse a la jurisdicción de celebración, por ser ésta el ámbito en el que se agotaron las prestaciones que constituyen el objeto del contrato,” mientras que en el informe 160/01 indicó que “la autorización para el uso de la marca en todo el territorio argentino no alcanza para asignar potestad tributaria a la Provincia de Buenos Aires”.

Por otro lado, el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la provincia de Buenos Aires sostuvo una posición contraria en las causas siguientes: “Mary Kay Cosméticos S.A.” (TFA, Sala II, 14/12/2004), en la cual indicó que los efectos del contrato de transferencia de tecnología no se agotan con su celebración, pues se ejecutan sucesivamente en el territorio de la Provincia; y en “Unilever de Argentina S.A.” (TFA, Sala III, 30/08/2005) manifestó que la ejecución del contrato en el territorio argentino comprende también a la provincia donde la actora posee su establecimiento.

IV. Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y Tribunales Inferiores

En cuanto a la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en los autos “Telefónica de Argentina S.A. c. Provincia de Mendoza” (6) del 27 de mayo de 2004, la Corte revisó la sentencia de la Suprema Corte de Justicia de la provincia de Mendoza que había denegado la repetición parcial del impuesto de sellos abonado por la actora, a raíz de la instrumentación del contrato de transferencia de fondo de comercio, realizado el 15 de abril de 1992 con la Compañía Argentina de Teléfonos S.A.

Manifestaba Telefónica de Argentina S.A. que dicho acuerdo había sido celebrado en la provincia de Mendoza y formalizaba la transferencia de bienes muebles e inmuebles situados tanto en esa jurisdicción como en la provincia de San Juan. Telefónica de Argentina S.A., entonces, distribuyó el impuesto total según los bienes ubicados en cada provincia, y abonó \$318.635,00 a la de Mendoza y \$296.996,44 a la de San Juan.

Explicó que el 30 de junio de 1992, a raíz de las actuaciones labradas por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Mendoza, se ingresó bajo protesto la suma cuyo reintegro se reclamaba (\$117.662,00), correspondiente al tributo calculado también sobre los bienes transferidos ubicados en la provincia de San Juan.

(6) Fallos 327:1729.

Sobre la base de estos hechos, Telefónica de Argentina S.A. remarcó que el impuesto de sellos responde, básicamente y por su naturaleza, al criterio del lugar de celebración del negocio. Agregó que interpretar lo contrario significaría asignarle al tributo una naturaleza real, relacionada con la cosa misma y no con el instrumento que lo formaliza, que es su justificativo y razón de ser.

Al momento de fallar y en lo que interesa al presente trabajo resolvió la Corte que:

“El art. 201, inc. a) del Código Fiscal (ley 4362, texto ordenado por dec. 3.619/1991) sujeta al impuesto a todos los contratos a título oneroso que consten en instrumentos públicos o privados emitidos en la provincia, sin distinguir el lugar donde generen sus efectos o se sitúen los bienes objetos de transacción” (Dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema).

Por ende, el contrato debía pagarse en Mendoza por haberse celebrado en esa jurisdicción, aún cuando tenía efectos en otras provincias, que también lo sujetarían a idéntico tributo (supuesto de doble imposición).

Al mismo tiempo, nuestro máximo Tribunal en los autos ‘Línea 22’ (7) sostuvo que: “Que por lo demás, cabe poner de resalto que la legislación provincial establece un doble momento de vinculación de la materia imponible con el poder fiscal de la jurisdicción respectiva. Tanto se debe el impuesto por los actos, contratos u operaciones otorgados, emitidos o realizados en territorio de la provincia, como también por los realizados fuera de esa jurisdicción, en el supuesto en que dichos instrumentos produzcan ‘efectos’ en la provincia por cualquiera de los siguientes actos: aceptación, protesto, negociación, demanda de cumplimiento o cumplimiento. Es decir, que el legislador limitó el alcance del término ‘efectos’ a los supuestos enunciados en la norma”.

En otro orden de ideas, la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de la Ciudad de La Plata, en los autos Causa 10570 CCALP (Compañía Radiocomunicaciones Móviles S.A. C.R.M. - Movicom c. ARBA y otro/a s/ recurso directo Tribunal De Apelación Fiscal 411) (8) en los que se discute el recurso de apelación interpuesto por la parte actora, por el que se agravia de la sentencia de grado, que rechaza la demanda promovida por la accionante, tendiente a que se anule la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal provincial -de fecha 05/11/2009): en cuanto confirmó parcialmente la determinación practicada por la entonces Dirección Provincial de Rentas —hoy ARBA—, en concepto de impuesto de sellos, mediante res. 745/2004, del 13 de diciembre de 2004. Al resolver, la Cámara manifiesta que

“El Código Fiscal provincial determina un ‘doble momento de vinculación de la materia imponible con el poder fiscal de la jurisdicción respectiva’, ello así toda vez que tanto se debe el impuesto por los actos, contratos u operaciones otorgados, emitidos o realizados en territorio de la provincia, como también por los realizados fuera de esa jurisdicción, en el supuesto en que dichos instrumentos produzcan ‘efectos’ en la provincia por cualquiera de los siguientes actos: aceptación, protesto, negociación, demanda de cumplimiento o cumplimiento. Añade que no se configuran en el caso los presupuestos que permitirían la aplicación del impuesto de sellos ya que el nacimiento de la obligación tributaria no resulta ligado territorialmente a la provincia de Buenos Aires, pues el instrumento que se pretende gravar se perfeccionó en la Ciudad de Buenos Aires (...)”.

Continúa el fallo estableciendo que:

“Por otra parte, tampoco resulta acertado el fundamento del sentenciante de grado relativo a que la pretensión fiscal de tributación del Impuesto de Sellos respecto de los contratos en estudio ha invocado no sólo el segundo inciso del mentado art. 253 del Código Fiscal provincial, sino que, asimismo —y sustentado en ello la exigencia del tributo de autos, aclara el iudex— la manda del inc. ‘a’ de dicho precepto normativo, en cuanto a que se trata de contratos en los cuales el bien objeto de transacción -en el caso, espacio radioeléctrico se encuentre radicado en dicho territorio provincial”.

(7) Fallos 333:538.

(8) Causa 10570 CCALP.

A su vez, el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires con fecha 25 de marzo de 2008 en los autos Sanatorio Valentín Alsina S.A. y otros, en donde una Unión Transitoria de Empresas apeló ante el Tribunal Fiscal de Apelación, el Impuesto de Sellos determinado por la Dirección de Rentas por la suscripción de un contrato con el INSSJP en la Ciudad de Buenos Aires y la multa aplicada en consecuencia. Dicho tribunal confirmó la determinación, redujo al mínimo legal la sanción impuesta y rechazó los agravios vertidos por los responsables solidarios, resolvió que:

“Corresponde confirmar la resolución de la Dirección de Rentas de la provincia de Buenos Aires que consideró alcanzado con el Impuesto de Sellos al contrato suscripto entre una Unión Transitoria de Empresas y el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados, pues si bien fue instrumentado en la Ciudad de Buenos Aires, los efectos contractuales se producen en esta provincia, habida cuenta que los servicios acordados serán prestados a través de profesionales y establecimientos localizados allí y alcanzan exclusivamente a beneficiarios de esas localidades”.

Como se puede observar de la distinta jurisprudencia citada, ya sea de la Justicia Nacional de la Provincia de Buenos Aires o del Tribunal Fiscal de Apelaciones, el criterio utilizado para resolver siempre ha sido limitar o restringir las potestades tributarias cuando ellas se ejercen sobre actos celebrados fuera del territorio provincial, que carecen de efectos dentro de sus límites jurisdiccionales.

V. Seguridad jurídica

La seguridad jurídica, es no solo la protección del interés jurídicamente protegido dentro del ordenamiento normativo, es decir, la ausencia de una laguna jurídica; sino que a su vez, debe haber, y estrictamente relacionado con la existencia del derecho, certeza en su realización. Esto significa, que el mismo se vea realizado y subsidiariamente, que el Estado respalde al individuo ante la posibilidad de incumplimiento.

La doctrina alemana, define el contenido material de la seguridad jurídica como una exigencia de previsibilidad y calculabilidad por los ciudadanos de los efectos jurídicos de sus actos, de tal forma, que los mismos puedan tener una expectativa lo más precisa posible de sus derechos y deberes. Tal previsibilidad sólo tendrá sentido reflejada en el ánimo subjetivo del ciudadano.

En suma, la seguridad jurídica en materia tributaria debe resumirse, prioritariamente en la idea de *previsibilidad*. La idea de *previsibilidad* por la que tenemos que optar es la de *previsibilidad objetiva* de las situaciones jurídicas de los particulares, elemento nuclear en la definición de un derecho seguro en el marco de un conjunto normativo de fijación de obligaciones de dar una cantidad de dinero, como es el ordenamiento tributario.

Con la situación producida por el principio de “efectos”, la seguridad jurídica no hace otra cosa que disminuir, ya que los contribuyentes en muchos supuestos desconocen cuáles son los efectos económicos de sus actividades y como consecuencia de ello les es imposible planificar su situación económica y tributaria.

Dicho escenario tiene como consecuencia el aumento en los costos de transacción ya que, quien quiera realizar un negocio determinado deberá afrontar además de la inversión, gastos extra para el asesoramiento jurídico-contable, procurando de esta forma, evitar caer en la “tramposa legislación” existente. A su vez, deberá estar preparado para afrontar largos procesos judiciales tendientes a obtener la restitución de lo injustamente cobrado.

La legislación existente en materia de sellos, no hace otra cosa que crear externalidades ya que, cada Estado Provincial busca extender el concepto de “efectos” en su jurisdicción para incrementar su recaudación, pero no calcula (ni mucho menos asume) los costos creados por su accionar y los traspassa a los contribuyentes, incrementando su incertidumbre tributaria, reduciendo la seguridad jurídica y, de esta manera, el bienestar de los individuos.

Uno de los principales efectos que tiene la imposición, responde al criterio de suficiencia, el cual pretende lograr los ingresos necesarios para cubrir los gastos que demanda la provisión de bienes

públicos. Por suficiencia debe entenderse la capacidad potencial del sistema fiscal para cubrir los gastos, ya sean estos corrientes o de capital, que originan la normal prestación del servicio público.

Es así que los tributos tienen que cumplir con uno de los conceptos básicos y esenciales, que es transformarse en un instrumento de recaudación estatal, que junto con otros instrumentos financiará los recursos públicos.

Sin embargo, este no es el único objetivo que debe cumplir un sistema tributario, ya que, el impuesto también se convierte en una variable que afecta el comportamiento de los agentes que integran el sistema económico.

Como bien sostiene Richard Posner, la tarea de la economía, así definida, es explorar las implicaciones de asumir que el hombre es un maximizador racional de sus extremos en la vida y sus satisfacciones.

Un sistema económico es más eficiente que otro (en términos relativos) si provee más bienes y servicios para la sociedad utilizando los mismos recursos económicos. En este orden de ideas, estamos frente a una situación económicamente eficiente, cuando no existe margen de mejoría, puesto que, ante un cambio, los ganadores obtendrían beneficios inferiores a las pérdidas que otras personas soportarían (el bienestar de la comunidad disminuiría).

Es así que una economía es eficiente si dicho sistema aprovecha todas las oportunidades posibles para que ciertos individuos mejoren sin que otros empeoren. Dada la estructura normativa del impuesto de sellos, hay muchas transacciones que se dejan de hacer y eso trae como consecuencia la producción ineficiente de nuestra economía, dado que si existieran pautas claras se producirían muchísimos más negocios jurídicos que los que realmente se concretan.

La estructura normativa que tiene el impuesto de sellos en Argentina no solo hace ineficiente al sistema económico, sino que genera un problema (costos) adicional para los Estados locales, dado que cuando los mercados no logran la eficiencia, la intervención de dichos órganos de gobierno en el sistema económico tiene como finalidad intentar conseguir el bienestar social, el que no puede ser logrado, entre otras cosas por la problemática que tiene el impuesto de sellos y sus efectos.

A su vez, la legislación del tributo y en especial en lo que refiere a los efectos del mismo, no hace otra cosa que generar ventajas competitivas de ciertos individuos no grabadas por los efectos del tributo en cuestión que de quienes sí lo están, ya que a la hora de producir un bien o un servicio, el costo de oportunidad de esa producción es más baja para el individuo no alcanzado por los efectos que por quien sí lo está.

VI. Situación de doble o múltiple imposición

Otro problema que generan los “efectos” del impuesto de sellos y que al día de hoy no tiene una solución clara es el de la múltiple imposición. Dentro del territorio de los Estados Federales como el nuestro, pueden surgir los problemas de “doble o múltiple imposición” entre el Estado Nacional y las Provincias o entre estas últimas.

Este supuesto es completamente nocivo para un estado de Derecho como el nuestro que recepta a la propiedad privada como inviolable, siendo esta situación una completa vulneración a la misma.

Al mismo tiempo, esta situación es perjudicial ya que genera costos extra en el ámbito administrativo, violación de derechos y garantías a los contribuyentes y recaudación onerosa; y como uno de los problemas centrales de la doble o múltiple imposición encuentro a la presión fiscal que esta trae sobre los contribuyentes.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene resuelto en el fallo “Pan American Energy” (9), y respecto a los impuestos análogos que:

(9) Fallos 335:1470.

“En este contexto adquiere singular relevancia la opinión de Dino Jarach, recordada por la señora Procuradora Fiscal, quien —con respecto a la analogía— expresó: ‘Sin perjuicio de la valoración de las circunstancias particulares de cada caso, se entenderá que los impuestos locales son análogos a los nacionales unificados cuando se verifique alguna de las siguientes hipótesis: definiciones sustancialmente coincidentes de los hechos imponible definiciones más amplias que comprendan los hechos imponible de los impuestos nacionales más restringidas que estén comprendidas en éstos, aunque se adopten diferentes bases de medición; pesar de una diferente definición de los hechos imponible, adopción de bases de medición sustancialmente iguales. No será relevante para desechar la analogía la circunstancia de que no coincidan los contribuyentes responsables de los impuestos, siempre que exista coincidencia substancial, total parcial, de hechos imponible bases de medición”.

A su vez, en que refiere a la doble o múltiple imposición, el art. 9º, inc. b), apartado 2), último párrafo, de la ley 23.548 de Coparticipación Federal establece que: “Cuando se trate de operaciones concertadas en una jurisdicción que deban cumplimentarse en otra u otras, la Nación y las provincias incorporarán a sus legislaciones respectivas cláusulas que contemplen y eviten la doble imposición interna”.

También, el “Acta de Concertación” suscripto por la Nación y todas las provincias el 3 de diciembre de 1975, en el cual las jurisdicciones se comprometió a adecuar sus normas internas, o suscribir convenios multilaterales, para evitar la múltiple imposición en el impuesto de sellos.

Como consecuencia de lo manifestado en los párrafos anteriores, entiendo que una solución a la situación actual, en lo que refiere a la heterogeneidad de la legislación en materias de sellos es la nacionalización de dicho tributo, haciendo caso a lo resuelto en el pacto fiscal II en donde los distintos Estados locales se comprometieron a eliminar dicho impuesto.

Tal instrumento, ratificado por el dec. 14/1994 y suscripto por 16 gobernadores más el entonces Presidente de la Nación estableció lo siguiente:

“1) Derogar en sus jurisdicciones el Impuesto De Sellos. La derogación deberá incluir de inmediato la eliminación del Impuesto de Sellos 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, y deberá completarse antes del 30 de junio de 1995”.

Han pasado casi 20 años desde la fecha límite y el impuesto de sellos está plenamente vigente en todas las provincias de la República Argentina y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Esto tiene una explicación, desde mi punto de vista, completamente lógica. Al celebrar el pacto referenciado, no solamente existieron obligaciones para las distintas provincias, sino que para el Estado Nacional también, el que se comprometió entre otras cosas a: eliminar el impuesto a los activos afectados a los procesos productivos, en aquellos sectores alcanzados por las derogaciones y exenciones dispuestas por cada provincia en relación al impuesto de sellos. A su vez se obligó a disminuir la incidencia impositiva y previsional sobre el costo laboral. Al mismo tiempo se comprometió a adecuar de inmediato las normas sobre retenciones y pagos a cuenta del IVA para que en ningún caso los contribuyentes paguen una tasa efectiva superior al 18%.

A su vez, la Nación manifestó que para financiar la eventual pérdida de recaudación provincial originada en la eliminación de impuestos y exenciones dispuestas en el presente Acuerdo, el Gobierno Nacional suspenderá la retención de los montos excedentes de Coparticipación Federal por arriba del mínimo de \$725 millones establecidos como garantía del “Acuerdo entre el Gobierno Nacional y los Gobiernos Provinciales” suscripto el 12 de agosto de 1992 y ratificado por la ley 24.130. Esta suspensión regirá transitoriamente en forma automática por sesenta [60] días y en forma permanente a partir del momento en que cada Provincia cumplimente los compromisos de aplicación inmediata asumidos en el presente Acuerdo. La garantía de \$725 millones se elevará a \$740 millones a partir del 1º de enero de 1994.

Como bien es sabido, al día de hoy ninguna de las partes cumplió las obligaciones a su cargo, ni las provincias, entre otras, eliminaron el impuesto de sellos ni la nación puso en marcha los compromisos asumidos en el pacto fiscal II.

Dado que el impuesto de sellos es de recaudación fácil e instantánea, en un país como el nuestro en donde las crisis económicas son algo frecuente, difícilmente los Estados Locales erradiquen el tributo en cuestión. Solamente se podrá hacer con mucha voluntad política y compromiso firme de ambas partes de cumplir con lo oportunamente pactado.

Antes de entrar en los lineamientos generales de la legislación nacional propuesta como solución respecto al impuesto de sellos, y como requisito sine qua non, la misma deberá respetar los principios constitucionales que rigen la materia tributaria.

El derecho del Estado al establecer los supuestos en los que puede exigir el pago de un impuesto, sus formas y límites está regulado por nuestra Constitución Nacional, que establece principios rectores que deben ser observados y rigen la “vida” de cualquier impuesto, y el de sellos, no es la excepción.

Es decir, que el poder tributario del Estado está disciplinado por la Constitución Nacional y subordinado a esta, al establecer reglas claras y precisas que rigen la materia dentro del Estado de Derecho.

En primer lugar, y haciendo caso al *nullum tributum sine lege*, creo importante hacer referencia al principio de legalidad en materia tributaria.

“Decir que no debe existir tributo sin ley significa que sólo la ley puede establecer la obligación tributaria y, por tanto, sólo la ley debe definir cuáles son los supuestos y los elementos de la relación tributaria”(Jarach, 1980: 80).

El principio de legalidad está consagrado en el art. 19 de la Constitución Nacional y el mismo establece que “(...) nadie puede ser obligado a hacer lo que la ley no manda ni privado de lo que ella no prohíbe”. Como sostiene Spisso, esto significa que todo poder ejercido por un funcionario u órgano de gobierno debe derivarse del orden jurídico establecido por las normas legales, y ajustarse a lo que ellas disponen (2000: 253).

La doctrina jurídica argentina identifica bajo la denominación de principio de legalidad tributaria la inveterada regla que se expresa en el aforismo latino mencionado anteriormente, *nullum tributum sine lege* (Casás, 1994: 114). Tiene resuelto nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación que “Los principios y preceptos constitucionales prohíben a otro Poder que el Legislativo el establecimiento de impuestos, contribuciones y tasas” (10).

Siguiendo el principio de legalidad, los tributos deben ser establecidos por leyes, tanto desde el punto de vista formal, esto es por normas emanadas del Congreso siguiendo los procedimientos establecidos por la Constitución, como desde el punto de vista material, esto es la expresión de dichas normas deben ser idénticas al resto, debiendo ser generales, obligatorias y abstractas. “Ninguna carga puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y recaudos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones” (11).

En definitiva, como ha sostenido La Corte, “El principio de legalidad abarca tanto a la creación de impuestos, tasas o contribuciones como a las modificaciones de los elementos esenciales que componen el tributo, es decir el hecho imponible, la alícuota, los sujetos alcanzados y las exenciones” (12).

(10) Fallos 321:366.

(11) Fallos 326:4251.

(12) Fallos: 329:1554.

En otro orden, encontramos a la razonabilidad que, en rigor, es un principio general del derecho que excede el ámbito específicamente tributario.

Extraño —liminariamente— a la costumbre y formación iuspositivista, el principio de razonabilidad es entendido por la posición mayoritaria de la doctrina y jurisprudencia nacional como una garantía innominada de la construcción, complementario de las expresamente consagradas e íntimamente ligada (en uno de sus dos aspectos más importantes) al principio constitucional de igualdad.

En este sentido, coinciden los autores en que la base de la garantía se construye a partir del art. 28 de la Constitución Nacional, que dispone que los principios, derechos y garantías reconocidos por ella no podrán ser alterados por las leyes que reglamenten su ejercicio, y el juego armónico de la señalada norma con las contenidas en los arts. 33, 16 y 17 —del mismo cuerpo—.

Como se ha hecho notar, el art. 28 de la Constitución Nacional tiene una extraordinaria trascendencia desde el punto de vista político-jurídico, ya que constituye un valladar insuperable que se opone al arbitrio legislativo, administrativo y judicial.

VII. Conclusiones

Sentados los principios básicos que debe respetar cualquier tipo de ley en materia tributaria, y dado que, por los motivos enunciados anteriormente no se derogará el impuesto de sellos, entiendo que la legislación uniforme en materia del tributo en cuestión, plasmada en una nueva ley de coparticipación (o en una modificación de la actualmente vigente) debe estructurarse de la siguiente manera:

1) El impuesto de sellos recaerá sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, carta oferta y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero, efectuadas por entidades financieras.

2) En cuanto a que se entiende por instrumento, respetaría lo establecido por la actual redacción de la citada Ley de Coparticipación Federal en su art. 9º inc. b “2” al establecer que:

“Se entenderá por instrumento toda escrituras, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes”.

Si bien no soy partidario de las leyes extensas y con definiciones, entiendo que al impuesto de sellos gravar actos, contratos y operaciones instrumentadas, debe la ley si o si establecer que se entiende por instrumento.

3) A su vez, y en lo que refiere a los sujetos pasivos, serán contribuyentes todos aquellos que formalicen los actos y contratos y realicen las operaciones sometidas al impuesto de sellos.

4) En lo que respecta a los efectos, para tener una regulación uniforme, la definición de “efectos” tendría que estar en la ley de coparticipación y esto se lo debería agregar luego de la definición de instrumento (en el art. 9º, inc. b, pto. 2, de la ley 23.548).

5) Por último, lo limitaría a la definición tradicional que da la provincia de Buenos Aires. Quedaría así:

“Cada provincia podrá gravar con el impuesto de Sellos, los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso, formalizados en su territorio, en instrumentos públicos o privados suscriptos que exterioricen la voluntad de las partes. También podrán gravar los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso concertados en instrumentos públicos o privados, fuera de la provincia, 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”.

VIII. Bibliografía

- ANTEPROYECTO DE LEY DE UNIFICACIÓN DISTRIBUCIÓN DE IMPUESTOS (1966). Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales. Buenos Aires: Consejo Federal de Inversiones, p. 183 ss.
- CASSAS, José Osvaldo (1994). *Estudios del Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Astrea, p. 114.
- GARCÍA NOVA, Cesar (2012). “La discrecionalidad en materia tributaria”, EN: *I CONGRESO INTERNACIONAL DE DERECHO TRIBUTARIO* (6 al 8 de junio de 2012, Panamá). Universidad de Santiago de Compostela (España). Disponible en: <http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/ponencias-del-ii-congreso-internacional-de-derecho-tributario/4-la-discrecionalidad-en-materia-tributaria-cesar-garcia-novoa/file>
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. y NAVARRINE, Susana C. (1981). *Impuesto a la circulación económica. Sellos*. 1ª ed. Buenos Aires: Depalma, p. 25 y ss.
- GIULIANI FONROUGE, Carlos M. (2010). *Derecho Financiero*. 10ª ed. Buenos Aires: La Ley, p. 296.
- (2012). *Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires*. 2ª ed. Buenos Aires: La Ley, p. 361-369.
- IRIGOYEN TESTA, Matías (2012). “Relaciones Contemporáneas entre Derecho y Economía”, EN: Fernando Castillo Cadena y Juan Sebastián Reyes Buitrago (Coord), *Centro de estudio en Derecho y Economía*. 1ra edición. Pontificia Universidad Javeriana. Facultad de Ciencias Jurídicas. Bogotá: Grupo Editorial Ibáñez, p. 38., nota al pie 28.
- JARACH, Dino (1980). *Curso Superior de derecho tributario*. Buenos Aires: Cima, I, p. 80.
- LINARES, Juan F. (1981). *Razonabilidad de las leyes*. Buenos Aires: Astrea, p. 31.
- MELGEN DE ELÍAS, Martha G. y MELGEN, David Elías (2003). *El análisis Económico de los Impuestos*. Disponible en: http://www.eliasmelgen.com/publicaciones/_Analisis.pdf.
- MENÉNDEZ, Fabián H. (2009). *Impuesto de Sellos en la Ciudad de Buenos Aires*. Impuestos 2009-7. Buenos Aires: La Ley, p. 516.
- MOSKOVITS, Cynthia y CAO, Javier (2012). “Eficiencia del gasto público en las Provincias argentinas. Explorando sus determinantes”, EN: *Documento de Trabajo 119*. Disponible en: www.fiel.org.
- PALACIO DE CAEIRO, Silvia (2011). *Constitución Nacional en la Doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación*. 1ª ed., Buenos Aires: La Ley, p. 507.
- POSNER, Richard (1973). *Economics of law*. Boston: Little Brown.
- REVILLA, Pablo y NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo (2010). *Régimen tributario argentino*. 1ª ed. Buenos Aires: Abeledo Perrot, p. 565 y ss.
- SOLER, Osvaldo H. (2001). *El Impuesto de Sello*. Buenos Aires: La Ley, p. 26-29.
- SPISSO, Rodolfo R. (2000). *Derecho Constitucional Tributario*. Buenos Aires: Depalma, p. 253.
- TELERMAN DE WURCEL, Graciela L. (2003). “Principios y Garantías Constitucionales”, EN: García Belsunce, Horacio A. *Tratado de Tributación*. Tomo I. *Derecho Tributario*. Volumen 2. Buenos Aires: Astrea, p. 99, con cita de CORTI, De los principios de justicia y equidad que gobiernan la tributación (igualdad y equidad).
- VILLEGAS, Héctor B. (2005). *Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario*. 9ª ed. Buenos Aires: Astrea, p. 291.

Legislación

Ley 23.548. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires, 01/01/1988.

Ley convenio 23.548. Boletín Oficial de la República Argentina, Buenos Aires, 01/22/1988.

Jurisprudencia

Corte Sup., 19/06/2012, “Pan American Energy LLC. Sucursal Argentina c. Chubut, Provincia del otro (Estado Nacional) s/ acción declarativa”, *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de La Nación, Buenos Aires*. Fallos 335:1470.

Corte Sup., 29/12/2009 “Consolidar ART c. Superintendencia de Riesgos de Trabajo —RSLs 39/1998 y 25.806/1998 y otro s/ proceso de conocimiento”—, *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de La Nación, Buenos Aires*, 332:2872.

Corte Sup., 06/08/1965 “Bodegas y Viñedos Saint Remy S.A.”, *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de La Nación, Buenos Aires*, 262:367.

Corte Sup., 23/12/2003, “Telefónica de Argentina S.A. c. Provincia de Mendoza s/ APA”, *Fallos de la Corte Suprema de Justicia de La Nación, Buenos Aires*, T. 327, P. 1729.

TFA, 30/08/2005 “Unilever de Argentina S.A.” (TFA, Sala III), Tribunal Fiscal de Apelaciones, Buenos Aires.

TFA, 14/12/2004 “Mary Kay Cosméticos S.A.” -Reg. 375 (TFA, Sala II, 14/12/2004), Tribunal Fiscal de Apelaciones, Buenos Aires.

CACA, La Plata, 22/08/2013 Causa 10570 CCALP “Compañía radiocomunicaciones móviles S.A. C.R.M. - Movicom c. ARBA y otro/a s/ recurso directo tribunal de apelación fiscal [411]”.

Otros documentos consultados

RAE. Real Academia Española (2015). Disponible en: <http://lema.rae.es/drae/srv/search?id=48Tve-k3XjDXX2vLXGBQH>. ♦

Fecha de recepción: 13-05-2015

Fecha de aceptación: 28-09-2015