

Ineficiencia por la heterogeneidad normativa provincial en la regulación de de los “efectos” a fin de fijar el vínculo jurisdiccional en el impuesto de sellos.

Alumno: Nicolás Meschiany (12 R1305)

Tutor: Pablo Revilla

Índice propuesto para el trabajo de investigación

- a) Introducción. Página 2
- b) Antecedentes históricos. Página 7
- c) Federalismo Fiscal en Argentina. Vínculo jurisdiccional en el impuesto de sellos: efecto del acto. Página 11
- d) Heterogénea legislación del impuesto de sellos en Argentina. Tratamiento por cada uno de los códigos fiscales provinciales respecto a los efectos de dicho tributo. Página 14
- e) Efectos en el impuesto de sellos. ¿Efectos jurídicos o económicos?. Página 27
- f) Jurisprudencia relevante referida a los efectos en extraña jurisdicción. Página 32
- g) Consecuencias jurídicas procesales al momento de reclamar judicialmente cuestiones vinculadas a la ley de coparticipación federal. Competencia originaria de la corte suprema de justicia de la nación respecto al denominado derecho intrafederal. Requisito del solve et repte. Página 36
- h) Inseguridad Jurídica, costos de transacción y doble imposición como consecuencia de la deficiente regulación actual de los efectos del impuesto de sellos. Página 45
- i) Consecuencias económicas de la heterogénea legislación. Situación de free rider y producción eficiente. Página 52
- j) Lineamientos del impuesto de sellos. Página 55
- k) Conclusión. Página 62

INTRODUCCION

Según surge del artículo 1° de la Constitución Nacional,¹ nuestra Nación adopta "...para su forma de gobierno la Republicana, Representativa y Federal...". Este último concepto, indica que dentro del territorio de la República Argentina coexisten diversos entes estatales: por un lado encontramos al Estado Central o Estado Nacional y por el otro los Estados Locales o Provinciales.

La Nación Argentina, está constituida por unidades autónomas preexistentes a la misma, que son las denominadas Provincias; tal como surge de la constitución, las mismas tienen la generalidad de las facultades tributarias (en lo que a este trabajo interesa) dado que conservan todo el poder no delegado por la Constitución al Gobierno Federal (art. 121 CN)². A diferencia de estas, el Estado Nacional solo tiene las facultades que resulten de la delegación efectuada por las Provincias a aquel dentro de la Constitución y, una vez delegado ese poder, las Provincias no pueden ejercerlo tal como surge del artículo 126³.

Como consecuencia de la estructura Federal, dentro de nuestra Nación existen dos sujetos con potestades tributarias, distribuidos ellos por los artículos 4°, 9°, 10, 11, 12, 75, 121⁴ y 126 de la Constitución Nacional. Los mismos son: La Nación y las Provincias.

¹Artículo 1°: "La Nación Argentina adopta para su gobierno la forma representativa republicana federal, según la establece la presente Constitución."

²Artículo 121.- Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.

³Artículo 126.- Las provincias no ejercen el poder delegado a la Nación. No pueden celebrar tratados parciales de carácter político; ni expedir leyes sobre comercio, o navegación interior o exterior; ni establecer aduanas provinciales; ni acuñar moneda; ni establecer bancos con facultad de emitir billetes, sin autorización del Congreso Federal; ni dictar los Códigos Civil, Comercial, Penal y de Minería, después que el Congreso los haya sancionado; ni dictar especialmente leyes sobre ciudadanía y naturalización, bancarrotas, falsificación de moneda o documentos del Estado; ni establecer derechos de tonelaje; ni armar buques de guerra o levantar ejércitos, salvo el caso de invasión exterior o de un peligro tan inminente que no admita dilación dando luego cuenta al Gobierno federal; ni nombrar o recibir agentes extranjeros.

⁴Artículo 4°.- 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

La Constitución Nacional Argentina, junto a la ley 23.548 de Coparticipación Federal (B.O. 26/01/1988) conforman la estructura básica del denominado Federalismo Fiscal, atribuyendo, en lo que a este trabajo interesa, reglas claras para determinar las potestades tributarias tanto de la Nación como de las Provincias. Como consecuencia de ello, corresponden a la Nación

- a) derechos aduaneros: exclusivamente y en forma permanente (arts. 4 °, 9 °, 75).
- b) impuestos directos: en forma transitoria y excepcional (art. 75, inc. 2°), siendo una facultad exclusiva y permanente de las Provincias.
- c) impuestos indirectos: en forma concurrente y permanente con las Provincias (arts. 75, inc. 2°).

En oposición a ello, corresponden a las Provincias:

- a) impuestos indirectos: en concurrencia con la Nación y en forma permanente (arts. 75 y 121).
- b) impuestos directos: en forma exclusiva y permanente, concurriendo con la Nación en forma transitoria y excepcional (art. 75).

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.

Artículo 9°.- En todo el territorio de la Nación no habrá más aduanas que las nacionales, en las cuales regirán las tarifas que sancione el Congreso.

Artículo 10.- En el interior de la República es libre de derechos la circulación de los efectos de producción o fabricación nacional, así como la de los géneros y mercancías de todas clases, despachadas en las aduanas exteriores.

Artículo 11.- Los artículos de producción o fabricación nacional o extranjera, así como los ganados de toda especie, que pasen por territorio de una provincia a otra, serán libres de los derechos llamados de tránsito, siéndolo también los carruajes, buques o bestias en que se transporten; y ningún otro derecho podrá imponérseles en adelante, cualquiera que sea su denominación, por el hecho de transitar el territorio.

Artículo 12.- Los buques destinados de una provincia a otra, no serán obligados a entrar, anclar y pagar derechos por causa de tránsito, sin que en ningún caso puedan concederse preferencias a un puerto respecto de otro, por medio de leyes o reglamentos de comercio.

Artículo 75.- Corresponde al Congreso:

1. Legislar en materia aduanera. Establecer los derechos de importación y exportación, los cuales, así como las evaluaciones sobre las que recaigan, serán uniformes en toda la Nación.
2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias. Imponer contribuciones directas, por tiempo determinado, proporcionalmente iguales en todo el territorio de la Nación, siempre que la defensa, seguridad común y bien general del Estado lo exijan. Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.

Conforme ello y lo establecido por la ley de Coparticipación Federal, es potestad de los Estados Locales, el cobro de los siguientes tributos: sellos, ingresos brutos, automotores, inmobiliario, transmisión gratuita de bienes y tasas retributivas de servicios efectivamente prestados y aquellos impuestos y contribuciones con afectación específica a obras o inversiones vigentes al 31/12/84.

Ahora bien, en lo que aquí interesa, la ley 23.548 en su artículo 9 ° , Inc. b), 2 de ha establecido los lineamientos que deben seguir las legislaciones locales al momento de regular el impuesto de sellos, debiendo los mismos recaer sobre *“... 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.”*

Dada la Naturaleza Federal de la Nación Argentina, una vez perfeccionado el hecho imponible del impuesto de sellos por la existencia de un acto jurídico oneroso instrumentado, resta determinar a cuáles provincias debe abonarse el tributo.

El presente trabajo busca efectuar, en primer lugar, un análisis sobre los preceptos constitucionales y legales que receptan al Federalismo Fiscal Argentino. A su vez, haré una comparación --legal y jurisprudencial-- de aquellos supuestos en los que se habilita el ejercicio de la potestad tributaria del Estado local por configurarse allí alguno de los “efectos” del acto, en los términos del art. 9°, inc. b), pto. 2), tercer y cuarto párrafo, de la ley de coparticipación federal 23.548.

En este punto es donde deviene necesario el análisis económico del derecho; la existencia de una legislación heterogénea respecto de los “efectos” en el impuesto de sellos produce inseguridad jurídica y eleva los costos de transacción ya que los operadores no tienen certeza sobre dónde tributar y, a mayor inri, la práctica demuestra que todos los estados locales quieren apropiarse de los actos celebrados en extraña jurisdicción fundando dicha potestad en lo normado en sus legislaciones locales.

Dado lo manifestado en los párrafos precedentes, en muchas oportunidades se estará produciendo por debajo de lo óptimo (en mercados competitivos, la

inseguridad respecto de cuál o cuáles jurisdicciones pueden gravar el acto y el fenómeno de la doble o múltiple imposición que ello acarrea se trasladará irremediablemente al precio del producto), por lo tanto la misma no será eficiente.

Los impuestos son uno de los instrumentos de mayor importancia con los que cuenta el Estado para promover el desarrollo económico, especialmente porque por intermedio de ellos se puede influir en los niveles de asignación del ingreso entre la población, ya sea mediante un determinado nivel de tributación o, a través del gasto social, el cual depende en gran medida del nivel de recaudación logrado.

Durante los últimos años, el Estado ha tenido un rol sumamente activo en la economía argentina, aumentando de forma significativa su participación. De esta forma, le ha impuesto fuertes costos al sector privado a través de una presión tributaria cada vez mayor. Pese a la restricción de recursos, y tal como afirman Cynthia Moskovits y Javier Cao, "... esta tendencia no parece detenerse, generando dudas respecto de la sostenibilidad de las finanzas públicas..."⁵

"Por otra parte, provincias y Nación participan en el gasto público en proporciones similares (45% la Nación, 45% las provincias, correspondiendo el 10% restante a los municipios), aunque con pesos distintos según las funciones. Dada la atribución de responsabilidades correspondiente a los diferentes niveles de gobierno, las provincias ejecutan casi el 45% del gasto público social, incluyendo el 93% del gasto en educación primaria y secundaria, 50% del gasto en salud y 38% del gasto en asistencia social, sin duda relevantes para determinar el bienestar y la calidad de vida de los habitantes."⁶

Es necesario saber la situación respecto de la eficiencia del sector público. En las provincias, además, una larga historia de desequilibrios fiscales, con frecuentes rescates desde la Nación, introduce un elemento adicional para justificar el estudio los efectos de los impuestos en extraña jurisdicción. Es aquí donde radica el centro del análisis económico del presente trabajo de

⁵ Cynthia Moskovits y Javier Cao .Documento de Trabajo N° 119 "eficiencia del gasto público en las Provincias argentinas. explorando sus determinantes"

http://www.fiel.org/publicaciones/Documentos/DOC_TRAB_1352228989578.pdf

⁶ Cynthia Moskovits y Javier Cao. Ob. Cit. P 11

tesis dado que hay un claro tema de incentivos de las Provincias por recaudar cada vez una porción mayor. Así, lo demuestra, por ejemplo, el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires que establece en su artículo 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. Esta situación se da en diversos casos tales como cuando los bienes objeto de las transacciones se encuentren radicados en el territorio Provincial y se produzcan efectos fuera de ella.

Cuando se exploran los motivos que inducen disparidades en las recaudaciones locales se encuentra que son las transferencias discrecionales y en menor medida las regalías, las que, en cuanto en su mayor parte financian el gasto, más deterioran la eficiencia.

La característica común de estos ingresos es que no se cargan únicamente sobre la población de las jurisdicciones. Las transferencias discrecionales, por su parte, si bien son de resorte pleno del gobierno federal, se vinculan con el poder relativo del presidente respecto del gobernador, del signo político de ambos, y de las negociaciones que puedan consagrar.

El hecho de que una mejor estructura tributaria propia no esté asociada con mayor eficiencia, probablemente esté dando cuenta del escaso peso de los recursos propios en el total de ingresos.

Luego de la reforma constitucional de 1994, se incumple la prescripción superior que establece la creación de una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, para establecer regímenes de coparticipación de los distintos tributos.

Hay un solo elemento a favor: varias provincias ya han elevado demandas contra la Nación ante la Suprema Corte de Justicia por la restitución de recursos (ver, entre otras, las causas S.538, L.XL, “Santa Fe, provincia de c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad” y S.191, L.XL, “San Luis c/ Estado Nacional s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”).

Por otra parte, si fuera cierto que no importa la composición de la recaudación propia porque estos recursos son tan poco significativos que no juegan un rol para determinar la eficiencia del gasto público, la asignación de nuevas potestades tributarias a provincias es una vía para reducir el desequilibrio fiscal y mejorar los sistemas tributarios provinciales.

Sería deseable disminuir las transferencias discrecionales, generando incentivos a que cada provincia administre adecuadamente sus recursos y obtenga el mayor beneficio posible de un gasto público más eficiente y no aumente la presión tributaria sobre los contribuyentes intentando gravar más allá de sus propios límites.

Finalmente y en función de los argumentos que desarrollaré en el presente trabajo –tanto jurídicos como económicos- plantearé como solución a las situaciones que genera la actual legislación respecto a los “efectos’ del impuesto de sellos” –vulneración a principios jurídicos y consecuencias económicas-, una reforma a la ley de coparticipación federal en la parte pertinente a dicho tributo (art. 9 inc b 2) dado que la nueva regulación evitará que se siga vulnerando el principio constitucional de seguridad jurídica aumentando de esta forma la seguridad jurídica, maximizando recursos y disminuyendo costos.

ANTECEDENTES HISTÓRICOS

En cuanto a los orígenes del Impuesto de Sellos, la doctrina es unánime a situar a los mismos en Holanda, existiendo si, diferencias mínimas en lo que respecta a la fecha, afirmando Fonrouge y Navarrine que fue en el año 1623⁷, mientras que Soler plantea que fue en el año 1624⁸. No obstante ello, “es opinión generalizada encontrar su origen en 1623/24 cuando un funcionario de la administración de finanzas de los Países Bajos, Johan van den Broeck, propuso a los Estados Generales obtener ingresos mediante la aplicación de un sello a los contratos y documentos”⁹.

Este impuesto se volvió corriente en las distintas provincias y colonias holandesas para de esta forma pasar a España con la Pragmática de Felipe IV del 16 de Diciembre de 1636. De esta forma y dada la dominación española sobre las Colonias de América, el impuesto llegó hasta nuestras tierras.

⁷Fonrouge-Navarriene, *Impuestos a la Circulación Económica, Sellos*, Ed. Delapalma, Buenos Aires, 1981 P. 1

⁸ Soler, *Impuesto de Sellos*, Ed. La Ley, Buenos Aires 2004 P. 3

⁹Klein, *Impuestos al tráfico*, Tratado de finanzas de Ferloff y Neumark, t. II, ps. 635 y ss.

“El tributo se fue introduciendo en casi todos los países, aplicándose sobre los valores económicos atribuibles a los actos sujetos a imposición, y paulatinamente se sustituyó el uso de papel sellado por el empleo de estampillas”¹⁰. En la República Argentina, siguiendo la tradición colonial, comenzó a aplicarse a partir de la ley 37 del año 1863¹¹.

La palabra "sello" hace referencia al medio físico con el cual se paga el impuesto. Sello es la estampilla fiscal o el papel sellado que se adquiere para hacer efectivo el tributo, y de allí el nombre de "impuesto de sellos”.

Este tributo grava la circulación económica al momento que la misma se manifiesta en un acto, contrato u operación instrumentada.

Tal cual manifiestan Pablo Revilla y Gustavo Naveira de Casanova, “...esta circulación económica revela, de manera indiciaria o presunta, una determinada capacidad contributiva de los sujetos que intervienen en ese acto, presupuesto necesario para el cobro del tributo. Así lo ha reconocido nuestra Corte Suprema de Justicia cuando manifestó que, cualquiera sea el origen de los impuestos sobre las mutaciones de la propiedad conocidos en la ciencia de las finanzas con el nombre de derechos de “sellos y de registro”, es lo cierto que ellos someten a contribución la riqueza privada en el momento en que ella se manifiesta por una transmisión de propiedad a título oneroso o gratuito o por un contrato.”¹²

A partir del año 1935 se sucedieron en el país diferentes regímenes de unificación y coparticipación impositiva, cuyos objetivos consistían en coordinar las potestades tributarias nacional y provinciales para evitar fenómenos de doble imposición vertical.

De esta manera y siguiendo los antecedentes históricos volcados por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “*Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad*”¹³ entiendo que con las reformas dispuestas por la ley 22.006 a la ley 20.221 (ley de coparticipación entonces vigente) se intentó, además, introducir una política uniforme adicional: armonizar la

¹⁰ Soler, ob. Cit. P3

¹¹ Pablo Revilla y Gustavo Naveira de Casanova, *Régimen tributario argentino*, Editorial AbeledoPerrot, Buenos Aires, 1° Edición, marzo 2010, pg. 565 y sgtes

¹² Pablo Revilla y Gustavo Naveira de Casanova, ob cit. P 560

¹³ Fallos 327:1108

configuración técnica de los recursos tributarios reservados a las provincias, en particular los impuestos sobre los ingresos brutos y de sellos, dado que son los que con mayor frecuencia producen problemas de doble o múltiple imposición, sometiéndolos a una serie de directrices en cuanto a sus características básicas, a los cuales debían ajustarse las respectivas leyes provinciales que regularan tales gravámenes.

Tales directrices se incluyeron en el capítulo de la ley 20.221 titulado “Obligaciones emergentes del régimen de esta ley”, el cual pasó a integrar el capítulo II del actual “Régimen transitorio de distribución de recursos fiscales entre la Nación y las provincias”, instituido por la ley 23.548 y actualmente en vigor (art. 9, inc. b, de dicha ley).

Es importante dejar en claro aquí que, para nuestra Corte Suprema, estas directrices no son meras pautas orientadoras para las Provincias y la Nación, sino que se trata de una norma plenamente eficaz, que integra cada uno de los ordenamientos locales que han adherido a ley de coparticipación.

La nota de elevación al Poder Ejecutivo, que acompañó el proyecto de la ley 22.006, resulta de fundamental importancia para comprender la nueva política uniforme establecida desde allí y mantenida hasta nuestros días.

Reseñó el citado mensaje que la ley 20.221, en un exceso de virtuosismo técnico, había reemplazado la denominación “impuesto de sellos” por la de “impuestos sobre actos, contratos y operaciones”, que fue una forma elíptica de designar al tributo que recaía sobre “actos, contratos y operaciones a título oneroso, instrumentadas”.

Agregó que esta designación fue tomada por algunas jurisdicciones no como mero nombre del impuesto, sino como definición de su hecho o base imponible. En esta tesitura, y atento a lo genérico de la expresión, se había llegado a excesos de imposición, que desvirtuaban la esencia del régimen al exigir el tributo sobre todo acto o contrato, aun aquellos no instrumentados.

Por tales motivos, la ley 22.006 estimó imprescindible modificar el régimen de coparticipación vigente, con carácter aclaratorio, en torno de tres ejes: ¹⁴

“1. el regreso a la denominación tradicional de “impuesto de sellos”, para evitar malas interpretaciones;

¹⁴Pablo Revilla y Gustavo Naveira de Casanova, Ob. Cit. P. 561

2. Limitar sus alcances al de un impuesto a la instrumentación;

3. definir el concepto de instrumentación ya que, en la materia, la jurisprudencia de las distintas provincias era disímil. ”

En consonancia con la nota precedente, el art. 2º de la ley 22.006 sustituyó el inc. b) del art. 9º de la ley 20.221 y dispuso: “II. En lo que respecta a los impuestos de sellos recaerán 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 (B.O. 14/2/1977). 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”.

Esta redacción subsiste inalterada a la fecha, al haber sido recogida, bajo idéntico número de artículo, inciso y acápite, por la vigente ley 23.548.

A la luz de lo dispuesto por el art. 9º, inc. b), pto. 2), primer párrafo, de la ley 23.548, recién transcrito, podemos diferenciar la exigencia de “instrumento” en tres tipos de operaciones: 1. Para aquellos actos, contratos y operaciones entre presentes; 2. Para aquellos contratos formalizados por correspondencia; 3. Para las operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la ley 21.526.

La versión de la ley 22.364 (B.O. 12/1/1981) tiene origen en el ordenamiento efectuado en 1944 mediante el decreto 9432/44, dictado en acuerdo general de ministros y ratificado por ley 12.922 (18/7/1942). Las reformas más parciales fueron muy numerosas, por lo cual su texto fue ordenado periódicamente por la autoridad fiscal en 16 oportunidades.

En la Provincia de Buenos Aires, el tributo de sellos estuvo incorporado a la “parte especial” del Código Fiscal, que fue instituido en el año 1948. Así continuó hasta que la ley 8855, (B.O. 25/8/1977), lo estructuró por separado; siendo derogada por la ley 9420, (B.O. 14/9/1979), que le dio la actual

fisonomía. Fue modificada ulteriormente por la ley 9480 (B.O. 9/1/1980); y la versión actual es la de la ley 10397.

FEDERALISMO FISCAL EN ARGENTINA. VÍNCULO JURISDICCIONAL EN EL IMPUESTO DE SELLOS: EFECTOS DEL ACTO.

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

Dentro de las primeras, encontramos, al artículo 4 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 decrete el Congreso para urgencias de la Nación, o para empresas de utilidad nacional.

Luego, y siguiendo con el articulado de nuestra Carta Magna, el artículo 17¹⁵, establece que las contribuciones a las que se refiere el artículo 4 serán establecidas por el Congreso, resaltando de esta forma el constituyente el principio de reserva de ley en materia tributaria. Dicho mandato está profundizado por el artículo 52¹⁶, que regula que a la Cámara de Diputados corresponde la iniciativa respecto a las leyes sobre contribuciones, tomando como base para ello el principio de autoimposición, el que surge de una interpretación armónica de los artículos 22¹⁷, 45¹⁸ y 52 de nuestra Carta

¹⁵Artículo 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 Artículo 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.

¹⁶Artículo 52.- A la Cámara de Diputados corresponde exclusivamente la iniciativa de las leyes sobre contribuciones y reclutamiento de tropas.

¹⁷ Artículo 22.- El pueblo no delibera ni gobierna, sino por medio de sus representantes y autoridades creadas por esta Constitución. Toda fuerza armada o reunión de personas que se atribuya los derechos del pueblo y peticione a nombre de éste, comete delito de sedición.

¹⁸ Artículo 45.- La Cámara de Diputados se compondrá de representantes elegidos directamente por el pueblo de las provincias, de la ciudad de Buenos Aires, y de la Capital en caso de traslado, que se consideran a este fin como

Magna. El primero de los preceptos legales establece que el pueblo no gobierna ni delibera sino por medio de sus representantes, haciendo referencia a la democracia indirecta. Siendo que, tal como surge que el artículo 45 de nuestra Constitución la Cámara de Diputados se compondrá de representantes de los ciudadanos y que el artículo 52 establece que las normas tributarias tendrán su origen en dicho órgano legislativo es que, al ser los Diputados los representantes de los habitantes de la Nación y dado que es ahí donde tienen origen las normas tributarias es que surge el principio de que los ciudadanos nos imponemos nuestros tributos por medio de los representantes. Esto atiende a una tradición que nace con la Carta Magna inglesa del año 1215, en la cual se deja sentado el principio que es el pueblo quien debe prestar su consentimiento en forma previa a la aplicación del impuesto.

Luego, el artículo 75 legisla respecto a las atribuciones del Congreso de la Nación, y en sus incisos 1 y 2 establece como competencia 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, e indirectas en forma concurrente con aquellas.

Por último, en lo que hace a las normas constitucionales con contenido tributario, encontramos los artículos 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 de ellos, recuerda que ellas no pueden ejercer el poder delegado. De esta forma, haciendo una interpretación conjunta de los artículos 4 °, 75 –incs. 1 y 2-, 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. 9 ° de la ley convenio 23.548 de Coparticipación Federal, cada Estado local debe diseñar el hecho imponible de

distritos electorales de un solo Estado y a simple pluralidad de sufragios. El número de representantes será de uno por cada treinta y tres mil habitantes o fracción que no baje de dieciséis mil quinientos. Después de la realización de cada censo, el Congreso fijará la representación con arreglo al mismo, pudiendo aumentar pero no disminuir la base expresada para cada diputado.

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.”*

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 artículos 251 y siguientes mientras que la Ciudad Autónoma de Buenos Aires lo ha hecho en los artículos 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 artículo 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 artículo 9° de la ley de Coparticipación Federal Nro. 23548 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.

De los hechos imponibles descriptos, se desprende que el impuesto de sellos tiene tres elementos esenciales que son: la instrumentación, ya sea en documento público o privado; la onerosidad, conforme el artículo 967 del Código Civil y Comercial y el vínculo jurisdiccional que obliga a tributar a una determinada provincia.

Adentrándonos en lo que importa al presente trabajo, y 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, 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.”* (Subrayado, agregado.).

Sentado el principio rector por la Ley Convenio, el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires legisla en su artículo 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 artículo 255 del mismo cuerpo normativo establece que *“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 artículo 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”*

La Real Academia de la Lengua Española define la palabra efecto como *“Aquello que sigue por virtud de una causa”*¹⁹, 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.

¹⁹<http://lema.rae.es/drae/srv/search?id=48Tvek3XjDXX2vLXGBQH>

HETEROGÉNEA LEGISLACIÓN DEL VÍNCULO JURISDICCIONAL EN EL IMPUESTO DE SELLOS EN ARGENTINA. TRATAMIENTO POR CADA UNO DE LOS CÓDIGOS FISCALES PROVINCIALES RESPECTO A LOS EFECTOS DE DICHO TRIBUTO.

En este punto, central para el presente trabajo, tomaremos la legislación existente en materia del impuesto de sellos en Argentina. De esta forma y con relación a la Provincia de Buenos Aires, estudiaremos los arts. 252 a 254 de la ley 10.937 (B.O. 15/11/13); para la Provincia de Catamarca, el art. 197 de la ley 10.397 (B.O. 15/11/13); para la Provincia de Chaco, el art. 179 del decreto ley 2444/62 (B.O. 4/1/12); para la Provincia de Chubut, arts. 151 a 153 de la ley 5707 (B.O. 13/10/0); para la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, arts. 408 a 411 del decreto 253/14 (B.O. 30/12/14); para la Provincia de Córdoba, art. 218 de la ley 10177 (B.O. 21/12/12); para la Provincia de Corrientes, arts. 155 a 158 de la ley 3037 (B.O. 26/05/09); para la Provincia de Entre Ríos, arts. 190 y 191 del el decreto 2093 (B.O. 26/05/09); para la Provincia de Formosa, arts. 130 a 135 de la ley 865 (B.O. 09/09/58); para la Provincia de Jujuy, los arts. 171 a 174 de la ley 5791 (B.O. 05/02/15); para la Provincia de La Pampa, arts. 224 a 227 del decreto 1572/10 (B.O. 23/07/10); para la Provincia de La Rioja, arts. 119 a 121 de la ley 6402 (B.O. 06/10/11); para la Provincia de Mendoza, art. 201 de la ley 1284 (B.O. 12/05/14); para la Provincia de Misiones, arts. 166 a 168 de la Ley XXXII-35 (B.O. 25/10/13); para la Provincia de Neuquén, arts. 218 a 223 de la ley 2680 (B.O. 7/05/10); para la Provincia de Río Negro, arts. 1 a 4 de la ley 2407 (B.O. 21/02/02); para la Provincia de Salta, el decreto ley 09/75 (B.O. 06/08/08); para la Provincia de San Juan, arts. 189 a 191 de la Ley 3908; para la Provincia de San Luis, arts. 216 y 217 de la ley N° VI-0490-2005; para la Provincia de Santa Cruz, arts. 205 a 213 de la ley 3251 (B.O. 14/04/12); para la Provincia de Santa Fe, art. 167 de la ley 3456 (B.O. 22/12/14); para la Provincia de Santiago del Estero, arts. 226 a 230 de la ley 6792 (B.O. 18/12/14); para la Provincia de Tierra del Fuego, arts. 135 a 139 de la ley 439 (B.O. 01/02/99); y para la Provincia de Tucumán, art. 235 de la ley 5121 (B.O. 18/12/73).

De esta manera, y a fin de clasificar las normativas locales, las agruparé en primer término entre aquellas que adopten una definición económica de efectos y aquellos que adopten una jurídica. A su vez, a este segundo grupo lo

dividiré entre las que definen de forma precisa a los distintos actos jurídicos de aquellos que dan una definición genérica de efectos.

De esta forma, en primer lugar y tomando a los efectos económicos encontramos a Catamarca y a Misiones. La primera de ellas legisla en la ley 10.397 que, *“ARTÍCULO 197.- Por todos los actos, contratos, operaciones, registraciones, operaciones monetarias y/o financieras de carácter oneroso que se realicen en el territorio de la Provincia, formalizados entre presentes o mediante correspondencia, correo electrónico y/o cualquier otro medio, se pagará un impuesto con arreglo a las disposiciones de este título y de acuerdo con las alícuotas o cuotas fijas que establezca la Ley Impositiva. Los actos, contratos y operaciones que no fueren nominados de un modo especial, quedarán asimismo sujetos a las alícuotas o cuota fija que establezca la Ley Impositiva para los no gravados expresamente con una alícuota determinada. Están también sujetos al pago de este impuesto los actos, contratos y operaciones de las características indicadas en el párrafo anterior que se realicen fuera de la Provincia, cuando de su texto o como consecuencia de los mismos deban cumplir efectos económicos en ella, sea que se realicen en lugares del dominio público o privado incluidos 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. Los contratos de seguro serán gravados únicamente cuando cubran riesgos sobre cosas situadas o personas domiciliadas en la Provincia. Los instrumentos que no consignen lugar de otorgamiento, se reputarán otorgados en jurisdicción provincial, sin admitir prueba en contrario.”*

Continuando con las legislaciones provinciales, y dentro de este primer grupo, Misiones regula que *“Quedan también sujetos al pago de este impuesto los actos, instrumentos públicos o privados, documentos, contratos, operaciones y registraciones de las características indicadas en los párrafos anteriores que se realicen fuera de la Provincia, cuando surtan efectos jurídicos o económicos en ella, sea que se formalicen o concierten en lugares de dominio público o privado, incluidos: aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos y demás lugares de interés público o establecimientos de utilidad nacional, en tanto la imposición no interfiera en el cumplimiento de los fines específicos de dichos establecimientos. “ A su vez, entiende que “En todos los casos, los actos*

formalizados en el exterior deberán pagar el impuesto de acuerdo con las prescripciones de la presente Ley, al tener efectos en la jurisdicción de la Provincia de Misiones. “ Al mismo tiempo, la legislación regula que “Los instrumentos que no consignen el lugar en que fueron extendidos, se reputarán otorgados en jurisdicción provincial, sin admitir prueba en contrario.” A su vez, el artículo 167 de la normativa misionera establece que “Los actos imponibles de acuerdo con la presente Ley, formalizados en instrumentos públicos o privados en otras jurisdicciones provinciales o nacionales del país se encuentran sujetos al pago de este impuesto en los siguientes casos:” En lo que a los efectos del impuesto de sellos importa, los incisos h) e i) establecen que “h) en todos los casos los actos formalizados en el exterior deberán pagar el impuesto de acuerdo con las prescripciones de la presente Ley al tener efectos en jurisdicción de la Provincia; i) se considerarán sujetos al presente impuesto, los contratos de seguros que cubran riesgos sobre cosas situadas o personas domiciliadas en la Provincia, exceptuando los contratos de seguros de vida obligatorio. A los fines previstos en los incisos g) y h) se consideran efectos de los instrumentos en esta Provincia cuando se realicen en ella cualesquiera de los siguientes actos: Aceptación, protesto, cumplimiento de los actos que constaten, inscripción en los registros públicos, presentación ante autoridades judiciales, administrativas, árbitros, jueces o amigables componedores, cuando tengan por objeto hacer valer, modificar o dejar sin efecto los derechos u obligaciones constatados en los respectivos instrumentos.”

El segundo grupo, se encuentra integrado por las restantes legislaciones locales, las que a su vez pueden ser agrupadas en dos. De esta manera, hay un primer bloque integrado por Córdoba, Corrientes, Neuquén y Tierra del Fuego las que simplemente refieren a la palabra efectos sin aclarar de forma expresa si los mismos son jurídicos o económicos con las consecuencias que ello puede traer aparejado; y un segundo bloque integrado si, por las restantes legislaciones locales que dan una definición tradicional de efectos jurídicos.

Así, la Provincia de Córdoba regula en el artículo 218 de la ley 10177 que *“Por todos los actos, contratos u operaciones de carácter oneroso instrumentados que se realicen en el territorio de la Provincia; sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia; sobre operaciones realizadas a través de tarjetas de crédito o de compras y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuados*

por entidades financieras regidas por la Ley Nacional N° 21.526, se pagará un impuesto con arreglo a las disposiciones de este Título y de acuerdo con las alícuotas o cuotas fijas que establezca la Ley Impositiva Anual. “ Y continua legislando en el sentido de que “Están también sujetos al pago de este impuesto los actos, contratos u operaciones de las características indicadas precedentemente que se realicen fuera de la Provincia cuando de su texto o como consecuencia de los mismos deben cumplir efectos en ella...” y “En todos los casos los actos formalizados en el exterior deberán pagar el impuesto de acuerdo con las prescripciones de la presente Ley al tener efectos en jurisdicción de la Provincia.”

En tanto que la Provincia de Corrientes, legisla en la ley 3037 que “ARTÍCULO 157°: Los actos imponible de acuerdo con la presente ley formalizados en instrumentos públicos o privados fuera de la Provincia se encuentran sujetos al pago de este Impuesto en los siguientes casos:... f) Los demás actos otorgados fuera de la Provincia al tener efectos en ella cuando no estén alcanzados por el Impuesto del lugar de su otorgamiento y siempre que dicha liberación tributaria no provenga de una exención objetiva o subjetiva. Y g) Los demás actos otorgados fuera de la provincia, cuando produzcan efectos en ella, siempre que en la jurisdicción donde se instrumentan, no corresponda el pago del impuesto o no se justifique su exención o exclusión.”

A su vez, la Provincia del Neuquén, legisla respecto a los efectos del impuesto de sellos que: “Se encuentran sujetos al pago de este impuesto los actos otorgados fuera de la jurisdicción provincial y de cuyo texto resulte que deben producir efectos en la Provincia del Neuquén.” En lo que refiere a la producción de efectos, el artículo 221 de la legislación local establece que “En los casos de actos celebrados en la Provincia, pero que deban producir efectos fuera de ella, los contribuyentes podrán satisfacer el impuesto en Neuquén o en cualquiera de las otras jurisdicciones donde tengan previsto verificarse los efectos. Ingresado el gravamen en otra jurisdicción de acuerdo a lo establecido en el párrafo precedente, corresponderá oblar la diferencia de alícuota en el ámbito provincial, si existiere.” Continua “Cuando los actos, contratos u operaciones que se exterioricen a la Dirección para su intervención y que no contengan mención del lugar de emisión, se presumirá que han sido celebrados en esta Provincia.” Al mismo tiempo, el artículo 222 regula respecto a la abstracción de validez o verificación de efectos del acto al regular que: “Por todos los actos, contratos u

operaciones a que se refieren los artículos anteriores, deberán satisfacerse los impuestos correspondientes por el solo hecho de su instrumentación o existencia material, con abstracción de su validez o eficacia o verificación de sus efectos. Cuando de la lectura de un instrumento surja la existencia de otros actos o contratos sujetos al tributo se deberán presentar los mismos como paso previo a la intervención o trámite de visado. Cuando se configuren distintos hechos imponibles en un mismo instrumento se deberá abonar el impuesto que por cada uno de ellos correspondiere.”

Por último, en este sub grupo encontramos a Tierra del Fuego, que legisla que en su artículo 138 de la ley 439 y en relación a los efectos del impuesto de sellos que: *“En todos los casos los actos formalizados en el exterior deberán pagar el Impuesto de acuerdo con las prescripciones del presente Título al tener efectos en jurisdicción de la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur.”*

De esta forma, las restantes legislaciones darían una definición jurídica de los efectos del impuesto de sellos.

Así, en primer lugar encontramos el artículo 253 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, que establece 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, 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....”* A su vez, el artículo 254 del citado cuerpo normativo regula que *“A los efectos previstos en el inciso b) del artículo anterior no se considerará que producen efectos en la jurisdicción Provincial, la presentación, exhibición, transcripción o agregación de tales instrumentos en dependencias administrativas o judiciales, registros de contratos públicos e instituciones bancarias, cuando sólo tengan por objeto acreditar personería o constituir elementos de pruebas.”*

Siguiendo con el estudio de las regulaciones locales para los efectos del impuesto de sellos, Chaco legisla en el artículo 179 del decreto 2444/62 que *“Por todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso que se realicen*

en el Territorio de la Provincia, para surtir efectos en ella se pagará el impuesto que fije la Ley Tarifaria.” Continúa dicho precepto legal regulando que “También se encuentran sujetos al pago de este impuesto, los actos, contratos y operaciones realizadas fuera de la jurisdicción de la Provincia, cuando de su texto o como consecuencia de los mismos, resulte que deban ser negociados, ejecutados o cumplidos en ella, o cuando los bienes objeto del acto, contrato u operación, se encuentren radicados en la Provincia, sea en lugares de dominio privado o público, incluidos puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos, etc., y demás lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional, en tanto la imposición no interfiera con tal interés o utilidad...”

Para la Provincia de Chubut, la ley 5707 legisla que, “Artículo 151. Hecho Imponible.- Por todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso que se realizaren en el territorio de la Provincia...” Y en lo que refiere estrictamente a efectos, dicha norma establece en su artículo 153 que “Artículo 153. Hechos celebrados fuera de la Provincia.- También se encuentran sujetos al pago de este impuesto, los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso concertados en instrumentos públicos o privados fuera de la jurisdicción de la Provincia en los siguientes casos:...2. Cuando se produzcan efectos en la Provincia, por cualquiera de los siguientes actos: aceptación, protesto, negociación, inscripción en los registros públicos, demanda de cumplimiento, cumplimiento, ejecución o presentación ante autoridades judiciales, administrativas, árbitros, jueces o amigables componedores cuando tengan por objeto hacer valer, modificar o dejar sin efecto los derechos y obligaciones constatados en los respectivos instrumentos.”

La legislación citada anteriormente de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en relación a los efectos del impuesto de sellos regula en el artículo 429 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:.....b) Cuando se produzcan efectos en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, por darse las circunstancias previstas por el art. 944 del Código Civil, es decir, que los actos jurídicos instrumentados tengan por fin inmediato establecer entre las personas relaciones jurídicas, crear, modificar, transferir, conservar o

aniquilar derechos, siempre que no se haya pagado el impuesto en la jurisdicción donde se instrumentan o no se justifique su exención en la misma.”

Por su lado, el artículo 191 de la legislación de Entre Ríos establece que “Se encuentran sujetos al impuesto los actos, contratos y operaciones celebrados en la Provincia y los que efectuados en otra jurisdicción deban producir efectos en ésta, sea en 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. Se entiende que los actos, contratos y operaciones producen efectos en la Provincia en los siguientes casos: “Primero “Cuando de sus textos o como consecuencia de ellos, algunas o varias de las prestaciones deban ser ejecutadas o cumplidas en ésta o cuando se presten o hagan valer ante cualquier autoridad administrativa o judicial de la Provincia o en entidades financieras establecidas en ésta”. Y en segundo lugar “b) Cuando en los respectivos instrumentos o registros conste que a la fecha de celebración del contrato los bienes objeto de la transacción se encuentren radicados en territorio de la provincia o proceden de ella o, desconociéndose la ubicación o procedencia, el domicilio del vendedor esté ubicado en esta jurisdicción”

La Provincia de Formosa, regula que “Por los actos contratos y operaciones de carácter oneroso, que se realicen en el territorio de la Provincia para surtir efectos en ella, se pagará el impuesto que fije la Ley Impositiva.”. A su vez, la normativa provincial continúa legislando, en relación a los efectos del impuesto de sellos que: “Art. 134.- Los actos imponible de acuerdo con la presente Ley, formalizados en instrumentos públicos o privados fuera de la Provincia, se encuentran sujetos al pago de este impuesto en los siguientes casos: a) Cuando se trate de actos que tengan por objeto o que prometan la constitución, transmisión, modificación o extinción de cualquier derecho real sobre bienes inmuebles ubicados dentro de la Provincia o sobre bienes muebles registrables, inscriptos en dicha jurisdicción. b) Los contratos de locación o sublocación de inmuebles ubicados en la Provincia, así como los que instrumentan la locación de servicios y obras públicas o privadas, sobre tales bienes. c) Los contratos de suministros de materiales y equipos para la ejecución de obras públicas en el país, que se formalicen en instrumentos separados de la ejecución de la obra, cuando en 45tales 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 esta jurisdicción. d) Los contratos de constitución de sociedades o ampliación de su capital, sobre los aportes efectuados en: 1. Bienes inmuebles o muebles registrables que resulten sujetos al impuesto de esta ley en virtud de lo dispuesto por el inciso a) de este artículo. 2. Semovientes, cuando en el instrumento conste que a la fecha de celebración del contrato dichos bienes se encontraban ubicados en la Provincia. 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.”

Al mismo tiempo, la Provincia de Jujuy regula los efectos del impuesto de sellos en los artículos 171- 174 de la ley 5791 al regular que “Los actos imponible de acuerdo con la presente ley, formalizados fuera de la Provincia, se encuentran sujetos al pago de este impuesto en los siguientes casos: 1. Cuando se traten de actos que tengan por objeto o que prometan la constitución, modificación o extinción de cualquier derecho real sobre bienes inmuebles ubicados en la Provincia de Jujuy o sobre bienes muebles registrables, registrados en esta jurisdicción. 2. Los contratos de locación o sublocación de inmuebles ubicados en la Provincia de Jujuy, así como los que instrumenten la locación de servicios y obras públicas o privadas sobre tales bienes. 3. Los contratos de suministros 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 en la fecha de celebración del contrato dichos bienes se encontraban ubicados en la Provincia de Jujuy, o no habiendo constancia de la ubicación de los mismos, que el domicilio del vendedor esté ubicado en esta jurisdicción. 4. Las operaciones de compra venta de cereales, oleaginosas, semovientes, productos y subproductos ganaderos, agrícolas, forestales, apícolas, avícolas, frutícolas, de la pesca y de la minería, registrados o no en bolsas y mercados cuando en los respectivos instrumentos o registros conste que a la fecha de celebración del contrato dichos bienes se encontraban ubicados en la Provincia de Jujuy o no habiendo constancia de la ubicación de los mismos, que el domicilio del vendedor esté ubicado en esta jurisdicción. 5. Los contratos de constitución de sociedad, ampliación de su capital o disolución y liquidación sobre los aportes o adjudicaciones efectuados en: a. Bienes inmuebles o muebles registrados que

resulten sujetos al impuesto de esta ley en virtud de lo dispuesto por el inciso 1) de este artículo. b. Semoviente, cuando en el instrumento conste que a la fecha de celebración del contrato dichos bienes se encontraban ubicados en la Provincia de Jujuy. 6. Los contratos de prórroga del término de duración de sociedades con domicilio social en la Provincia de Jujuy. 7. Los demás actos y contratos en general otorgados en otra/s jurisdicción/es al tener efectos en la Provincia de Jujuy, cuando no estén alcanzados por el impuesto del lugar de su otorgamiento y siempre que dicha liberación tributaria no provenga de una exención objetiva o subjetiva.” En lo que refiere a los actos formalizados en el exterior, el artículo 173 de la normativa en estudio legisla que “En todos los casos, los actos formalizados en el exterior deberán pagar el impuesto de acuerdo con las prescripciones de la presente ley al tener efectos en jurisdicción de la Provincia de Jujuy.” Por último, el artículo 174 de la ley en estudio establece respecto a los efectos de los instrumentos que :”A los fines previstos en el inciso 7) del artículo 172 y en el artículo 173, y sin perjuicio de la existencia de otros indicadores, se consideran efectos de los instrumentos en la Provincia de Jujuy, cuando se realicen en esta jurisdicción cualquiera de los siguientes actos: aceptación, protesto, cumplimiento de los actos que constaten inscripción en los registros públicos, presentación ante autoridades judiciales, administrativas, árbitros, jueces o magistrados componedores, cuando tengan por objeto hacer valer, modificar o dejar sin efecto los derechos y obligaciones constatados en los respectivos instrumentos”.

La Provincia de La Pampa, en su normativa local respecto al impuesto de sellos legisla que “Los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso concertados en instrumentos públicos o privados fuera de la jurisdicción de la Provincia, también se encuentran sujetos al pago del impuesto en los siguientes casos:...b) cuando se produzcan efectos en la Provincia, sea en lugares de dominio privado o público, incluidos aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos, etc., y demás lugares de interés público o utilidad nacional y siempre que no se justifique el pago del impuesto en la jurisdicción donde se instrumentan; ...” A su vez, y siguiendo el orden de los artículos, el 225 da una definición de efectos en la Provincia al entender que: “A los efectos previstos en el inciso b) del artículo anterior se considerará que se producen efectos en la Provincia por cualquiera de los siguientes actos: aceptación, protesto, negociación, demanda de cumplimiento o cumplimiento. No se considerará que producen efectos en la jurisdicción provincial, la presentación,

exhibición, transcripción o agregación de tales instrumentos en dependencias administrativas o judiciales, registros de contratos públicos e instituciones bancarias, cuando sólo tengan por objeto acreditar personería o constituir elementos de prueba.” Por último, y en relación a los actos formalizados en el exterior, el artículo 227 establece que *“En todos los casos, los actos formalizados en el exterior deberán pagar el impuesto de acuerdo con las prescripciones del presente Título, al tener efectos en jurisdicción de la Provincia.”*

La Provincia de La Rioja, legisla el tema en estudio de forma sencilla en el artículo 119 de la ley 6402, al establecer en primer lugar el hecho imponible del impuesto y a continuación legislar que *“...También se encuentran sujetos al pago del impuesto los actos, contratos y operaciones instrumentados fuera de la Provincia cuando de su texto, o como consecuencia de los mismos, deban producir efectos en esta jurisdicción. Se entenderá que producen efectos cuando los actos, contratos u operaciones se refieran a bienes, personas o cosas radicadas en esta Provincia.”*

Por su parte, la Provincia de Mendoza regula que: *“Estarán sujetos al Impuesto de Sellos, de conformidad con las disposiciones de este Título: a) Todos los actos, contratos, obligaciones y operaciones a título oneroso que consten en instrumentos públicos o privados emitidos en la Provincia y que importen un interés pecuniario o un derecho;... d) Los actos, contratos, obligaciones y operaciones a título oneroso realizados fuera de la Provincia cuando de sus textos o como consecuencia de ellos, alguna o varias de las prestaciones deban ser ejecutadas o cumplidas en esta o cuando se inscriban, presenten o hagan valer ante cualquier Autoridad Administrativa o Judicial de la Provincia o en instituciones bancarias o similares establecidas en ésta. No se considerará que produce efectos en la Provincia la presentación, exhibición, transcripción o agregación de tales instrumentos en dependencias judiciales, administrativas o privadas, cuando sólo tengan por objeto acreditar personería o constituir elemento de prueba, como tampoco la presentación en instituciones bancarias de títulos de créditos emitidos y pagaderos en otra jurisdicción al solo efecto de gestionar su cobro.”*

Los artículos 2 y 3 de la Ley 2407 de la Provincia de Río Negro, legislan los efectos del impuesto de sellos al establecer que *“Se encuentran también sujetos al pago de este impuesto los actos, contratos y operaciones realizados fuera de*

la jurisdicción de la provincia cuando de su texto o como consecuencia del mismo resulten que deban ser negociados, ejecutados o cumplidos en la provincia;...” A su vez, el artículo 3 legisla que se consideran efectos de los actos en Río Negro, siendo los siguientes” *aceptación, protesto, cumplimiento de los actos que constaten, inscripción en los registros públicos, presentación ante autoridades judiciales, administrativas, árbitros, jueces o amigables componedores, cuando tengan por objeto hacer valer, modificar o dejar sin efecto los derechos y obligaciones constatadas en los respectivos instrumentos.”*

La Provincia de Salta, por su parte y en relación a los efectos del impuesto de sellos tiene regulado que *“Se encuentran también sujetos al pago de este impuesto los actos, contratos y operaciones realizadas fuera de la jurisdicción de la Provincia, cuando de su texto o como consecuencia de los mismos, resulte que deban ser negociados, ejecutados o cumplidos en ella.”* Asimismo” *Salvo en los casos previstos por este Código o leyes fiscales especiales, el hecho de que queden sin efecto los actos o no se utilicen total o parcialmente los instrumentos no dará lugar a devolución, imputación, compensación o canje del impuesto.”*

Por su parte, el artículo 190 de la ley 3908 de la Provincia de San Juan regula que *“También se encuentran sujetos al pago de este impuesto los actos, contratos operaciones realizadas fuera de la jurisdicción de la Provincia, cuando de su texto o como consecuencia de los mismos, resulte que deban ser negociados, ejecutados o cumplidos en ella.”*

La Provincia de San Luis, legisla en referencia a los efectos del impuesto de sellos que *“Están también sujetos al pago de este impuesto los actos, contratos u operaciones de las características referidas, que se realicen fuera de la Provincia, cuando de su texto o como consecuencia de los mismos, resulte que deban ser negociados, ejecutados, inscriptos o cumplidos en ella.”*. Continúa el artículo 216 estableciendo que *“Los contratos de seguros serán gravados únicamente cuando cubran riesgos sobre cosas situados o personas domiciliadas en la Provincia. Los instrumentos que no consignen el lugar de su otorgamiento, se reputarán otorgados en la jurisdicción provincial, sin admitir prueba en contrario.”* Al mismo tiempo, el artículo 217 de la normativa provincial regula otros actos gravados sin efectos en San Luis, que también están gravados al establecer que *“También tributarán dicho gravamen los actos que estén exentos del Impuesto de Sellos en otra jurisdicción por haber constituido cualquiera de las partes domicilio en esta Provincia, o porque los*

bienes objeto de la contratación se encuentran ubicados en la misma. “ y por último y en relación a los actos celebrados en el exterior, “...estarán sujetos al pago de este impuesto, al tener efectos en la Provincia. A los fines previstos en este Artículo no se considerarán efectos en la provincia de San Luis, la presentación, exhibición, transcripción o agregación de tales instrumentos en dependencias judiciales, públicas o privadas, registros de contratos públicos e instituciones bancarias cuando sólo tengan por objeto acreditar personería o constituir elementos de prueba.”

Le ley 3251 de la Provincia de Santa Cruz, regula los efectos del impuesto de sellos en sus artículos 206 y 208. El primero de ellos establece 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 se produzcan efectos en la Provincia, por cualquiera de los siguientes actos: aceptación, protesto, negociación, demanda de cumplimiento, siempre que no se haya pagado el impuesto en la jurisdicción donde se instrumentan.”* A su vez, el segundo de los artículos mencionados regula que *“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.”*

En lo que refiere a la Provincia de Santa Fe, la normativa citada anteriormente legisla que *“Por todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso que se realicen en territorio de la Provincia, se pagará el impuesto que establece el presente Título. También se encuentran sujetos al pago de este impuesto los actos, contratos y operaciones realizadas fuera de la jurisdicción de la Provincia, cuando de su texto o como consecuencia de los mismos, resulte que deban ser negociados, ejecutados o cumplidos en ella.”*

La Provincia de Santiago del Estero, regula en el artículo 229 define los actos formalizados en el exterior y el 230 define lo que se consideran efectos en la provincia. El primero de los artículos establece que: *“En todos los actos formalizados en el exterior deberán pagar el impuesto de acuerdo con las prescripciones de la presente ley al tener efectos en jurisdicción de la Provincia de Santiago del Estero.”* Mientras que el segundo de los artículos establece que *“Se consideran efectos de los instrumentos en esta jurisdicción cuando se realicen en esta Provincia cualquiera de los siguientes actos: aceptación, protesto, cumplimiento de los actos que constante, inscripción en los registros*

públicos, presentación ante autoridades judiciales, administrativas, árbitros, jueces o amigables componedores, cuando tengan por objeto hacer valer, modificar o dejar sin efecto los derechos y obligaciones constatados en los respectivos instrumentos.”

Por su parte, la Provincia de Tucumán en su ley 5121 regula los efectos del impuesto de sellos en su artículo 235 al legislar que *“También se encuentran sujetos al pago de este impuesto los actos, contratos y operaciones realizados fuera de la jurisdicción de la Provincia, cuando de su texto o como consecuencia de ellos resulte que deben ser negociados, ejecutados, cumplidos en ella o cuando los bienes objeto de las transacciones se encuentren radicados o situados en el territorio provincial.”*

LOS EFECTOS DEL IMPUESTO DE SELLOS. ¿EFECTOS JURÍDICOS O ECONÓMICOS?

En primer lugar, es importante tener presente lo legislado por la ley de coparticipación federal en lo que respecta a los efectos del impuesto de sellos.

Así, la ley 23.548 legisla en su artículo 9, inciso b, apartado segundo 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.... 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.”*

De esta manera, la Ley de Coparticipación Federal 23.548, establece pautas uniformes con la finalidad de evitar la múltiple imposición. En relación al extracto de la norma referida anteriormente, es importante tener en cuenta lo resuelto por la Corte en los autos *“Grafa”*,²⁰ al fallar que *“... en cuanto al fondo de la cuestión, la ley 23.548 establece una serie de obligaciones para las provincias, extensibles en lo pertinente a la Nación de conformidad con el artículo 8°. La norma distingue claramente el compromiso emanado del primer párrafo del inciso b) del artículo 9, de aquél que surge del apartado 2 del mismo inciso. La obligación de no aplicar gravámenes locales análogos a los*

²⁰GRAFA S.A. c. Fisco Nacional -D.G.I.- s. repetición. Tribunal: Corte Suprema de Justicia de la Nación(CS)
Fecha: 17/03/1998

nacionales distribuidos de acuerdo a la ley de coparticipación es independiente de la referida a las características básicas a las que se deberán ajustar las leyes de impuestos de sellos que dicten las partes del convenio. La inclusión de esta norma en el capítulo de la ley 23.548 titulado "Obligaciones emergentes del régimen de esta ley", así como la inequívoca claridad de su redacción impiden sustraerse de su vigencia so pretexto de que se trata tan sólo de una pauta orientadora. Más aún si se tiene en cuenta que, como lo sostienen la resolución recurrida y el previo dictamen de la asesoría legal de la Comisión Federal de Impuestos, la norma interpretada cuenta con la finalidad autónoma de evitar la regulación dispar del impuesto en las diversas jurisdicciones. En el dictamen referido se sostuvo que 'la ratio legis inspiradora de la fijación original de las pautas caracterizadoras de los gravámenes estuvo orientada a restringir dentro de cauces uniformes el ejercicio del poder tributario local, en vistas a obtener un mínimo de homogeneidad en la imposición autorizada'. A lo que cabe agregar la intención de evitar anticipadamente, por medio de dicho marco regulatorio que importa un límite para la Nación y las provincias, la eventual superposición del impuesto de sellos con otros tributos nacionales coparticipados".

Al mismo tiempo, es importante tener en cuenta lo dictaminado por el Procurador General de la Nación en los autos "Banco Río de la Plata S.A. c/ Pica. de La Pampa o quien resulte responsable s/recurso de hecho" al establecer que *"Al respecto, ha señalado el Tribunal, en Fallos: 321:358, que la inclusión de esta norma en el capítulo de la ley 23.548 titulado "Obligaciones emergentes del régimen de esta ley", tiene la finalidad autónoma de evitar la regulación dispar del impuesto en las diversas jurisdicciones. Y agregó que la ratio legis inspiradora de la fijación original de las pautas caracterizadoras de los gravámenes estuvo orientada a restringir dentro de cauces uniformes el ejercicio del poder tributario local, para obtener un mínimo de homogeneidad en la imposición autorizada, y que también se tuvo en miras evitar anticipadamente, por medio de dicho marco regulatorio, la eventual superposición del impuesto de sellos con otros tributos nacionales coparticipados."*²¹

Es primordial en este punto, definir qué se entiende por "efectos" en la ley de coparticipación federal. El primer momento en el cual la norma bajo análisis

²¹ Fallos 326:2164

hace referencia al concepto en estudio es cuando establece que “...en el caso de concertaciones efectuadas en la respectiva jurisdicción, como en el de las que, efectuadas en otras, deban cumplir efectos en ella...”. No hay lugar a duda que el legislador al referirse a concertación está haciendo mención a la acción de celebrar un contrato; contrato en los términos del artículo 957 del Código Civil y Comercial que legisla que “Contrato es el acto jurídico mediante el cual dos o más partes manifiestan su consentimiento para crear, regular, modificar, transferir o extinguir relaciones jurídicas patrimoniales.”.

En mérito de lo expuesto en el párrafo anterior, podemos concluir que los efectos a los que hacer referencia la ley 23548 son los efectos de los contratos gravados. En este orden de ideas, LLAMBÍAS, JORGE J. y RAFFO BENEGAS, PATRICIO J. (actualizador) manifiestan que “Los efectos de los contratos... consisten ya en la producción de obligaciones, lo que constituye su función típica, ya en la modificación o extinción de obligaciones existentes”.²²

Como consecuencia de lo manifestado, cuando el legislador menciona al lugar donde tenga efectos, se refiere al lugar del cumplimiento de los contratos.

En este orden de ideas, y siguiendo a Germán Luis Gianotti²³, “a esta altura del razonamiento no quedan dudas que cuando la norma de la referencia utiliza la expresión “efectos”, habrá de estarse al lugar en donde -según surge del instrumento gravado -, deben ser cumplidas las prestaciones -de dar, hacer o no hacer- que constituyen el objeto de las obligaciones que nacieron de dicho instrumento.”

Tiene resuelto la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en los autos “Línea 22”²⁴ 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

²²Tratado de derecho civil – Obligaciones”, Lexison line (Lexis N° 7006/001361).

²³Gianotti Germán L. en “Impuesto de sellos. Los “efectos” de los instrumentos sometidos al gravamen: elemento crucial a los fines de determinar la potestad tributaria de las jurisdicciones locales”, Juan Manuel Álvarez Echagüe Director, Ed. Ad Hoc, Bs. As. 2010, T.I, pág. 465

²⁴Fallos 333:538

legislador limitó el alcance del término "efectos" a los supuestos enunciados en la norma".

Ahora bien, pareciera lógico que como consecuencia de lo desarrollado hasta aquí, los efectos del impuesto de sellos deben ser entendidos como las consecuencias jurídicas de los actos gravados. No obstante ello, y en función de lo legislado por diversos Códigos Fiscales, se abre un complejo interrogante; los efectos del impuesto de sellos, son siempre jurídicos o también los estados locales intentan gravar los efectos económicos de los actos, contratos y operaciones instrumentadas.

Este planteo surge como consecuencia directa de normativas locales tales como las de la Provincia de Misiones o Catamarca anteriormente referenciadas. La primera de ellas, legisla en el artículo 163 de su Código Fiscal que *"Quedan también sujetos al pago de este impuesto los actos, instrumentos públicos o privados, documentos, contratos, operaciones y registraciones de las características indicadas en los párrafos anteriores que se realicen fuera de la Provincia, **cuando surtan efectos jurídicos o económicos en ella...**"*, mientras que la segunda de ellas regula en el artículo 197 de su legislación tributaria que *"Están también sujetos al pago de este impuesto los actos, contratos y operaciones de las características indicadas en el párrafo anterior que se realicen fuera de la Provincia, cuando de su texto o como consecuencia de los mismos **deban cumplir efectos económicos en ella**"*

Si bien los efectos jurídicos quedaron delimitados en los párrafos anteriores, ahora bien, resulta menester comprender qué son los efectos económicos y Gianotti²⁵ los define de forma muy clara como: "...aquellos que se producen en forma inmediata o mediata en el mundo fenomenológico, como consecuencia del negocio jurídico concertado por las partes y que, por tal hecho, no se agotan con la simple ejecución de las prestaciones que constituyen el objeto de las obligaciones que nacieron de la concertación sujeta al gravamen". De esta forma, y siguiendo al autor referido, es requisito sine qua non para la desaparición del efecto, la supresión del acto que le diera origen. Un claro ejemplo de lo expresado en este párrafo respecto a los efectos económicos, es el siguiente: la compraventa de un camión (acto gravado) y su posterior utilización (efecto económico). Así, el efecto económico de dicha compraventa habilitaría la potestad tributaria de las distintas jurisdicciones (Provincias o

²⁵ Ob. Cit. P 472

Ciudad Autónoma de Buenos Aires) a gravar la circulación y utilización del rodado por su propio espacio territorial.

De lo expresado anteriormente se desprenden diversas consecuencias. En primer lugar que los efectos económicos comprenden a los jurídicos pero no al revés. El primero de ellos un concepto muchísimo más amplio ya que abarca elementos que superan claramente las consecuencias contractuales del acto contrato u operación gravada. De lo dicho anteriormente, se desprende que las consecuencias de los efectos económicos pueden ser prácticamente inabarcables e inimaginables, pudiendo extenderse hasta niveles impensados e inimaginables.

Es importante en este punto hacer referencia al principio interpretativo en materia tributaria de la realidad económica, siendo el mismo una manera de interpretar los hechos de conformidad con su real trascendencia económica y sin sujeción las formas privadas que le hayan dado los particulares a un negocio determinado. No obstante que dicho principio es de trascendental importancia en la materia, la Corte en el citado fallo Línea 22 aplica nuevamente un criterio restrictivo y resuelve que "en relación al argumento de la realidad económica que invoca la demandada para demostrar la gravabilidad del acto, 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." De esta manera, la Corte interpreta el principio de realidad económica en forma restrictiva, limitando su alcance en lo que refiere al impuesto de sellos por tener dicho impuesto por objeto gravar la circulación económica instrumentada, tomando de esta forma a uno de los elementos esenciales del tributo en cuestión.

Intentar gravar sobre la base de los efectos económicos del impuesto de sellos, tal como fuera planteado en los párrafos precedentes (y así legislado por más

de una Provincia en su Código Fiscal), vulnera esencialmente el principio de razonabilidad, garantía que se construye a partir del artículo 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 artículos 33, 16 y 17 –del mismo cuerpo–.

El artículo 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.

Al mismo tiempo, la situación actual respecto a los efectos del impuesto de sellos, vulnera otra granaría esencial de los contribuyentes tal como lo es la seguridad jurídica, punto desarrollado más adelante.

Como consecuencia de lo planteado en este punto, entiendo que la naturaleza de los efectos a los que refiere la ley de coparticipación federal son los jurídicos y no los económicos, y por ello se limitan al elemento espacial para el cumplimiento de las obligaciones y que generan el acto gravado.

De esta manera, las provincias buscan extender indebidamente el impuesto para incrementar su recaudación (esta situación está desarrollada en el presente trabajo).

Dada la actual legislación local en lo que respecta a efectos en extraña jurisdicción del impuesto de sellos y atento a la vulneración por parte de la misma al principio constitucional de Seguridad Jurídica²⁶ es que como conclusión del presente trabajo plantearé la necesidad de modificar la actual Ley 23.548 de Coparticipación Federal en la parte pertinente a efectos del impuesto de sellos, dado que las Provincias pueden (y de hecho lo hacen) ir en sus legislaciones más allá de los límites impuestos por la Ley Convenio al intentar gravar efectos económicos, excediendo claramente el espíritu de la norma que intenta limitar las potestades tributarias en relación a los efectos jurídicos.

JURISPRUDENCIA RELEVANTE REFERIDA A LOS EFECTOS DEL IMPUESTO DE SELLOS

²⁶La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha resuelto en Fallos 321:2933 que “La seguridad jurídica tiene jerarquía constitucional.”

En este punto es importante tener presente, en primer lugar, 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 (B.O. 25/7/2001) 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(B.O. 11/09/2001) 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, 14.12.04): 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, 30.08.05) manifestó que la ejecución del contrato en el territorio argentino comprende también a la Provincia donde la actora posee su establecimiento.

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.”²⁷ 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.

²⁷T. 327, P. 1729

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 reclama (\$117.662,00), correspondiente al tributo calculado también sobre los bienes transferidos ubicados en la Provincia de San Juan.

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 decreto 3619/91) 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. -Del dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema-”. Por ende, el contrato debía pagar 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, en el ya citado fallo “Línea 22”, la Corte Suprema de Justicia de la Nación resolvió 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 el fallo “Compañía de

Radiocomunicaciones Móviles”²⁸ 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 05/11/09- en cuanto confirmó parcialmente la determinación practicada por la entonces Dirección Provincial de Rentas -hoy ARBA-, en concepto de Impuesto de Sellos, mediante Resolución N° 745/04, de fecha 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 artículo 253 del Código Fiscal provincial, sino que, asimismo -y sustentado en ello la exigencia del tributo de autos, aclara el iudex- la manda del inciso "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.”

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

²⁸Causa n° 10570 ccalp “compañía radiocomunicaciones móviles s.a. c.r.m. - movicom c/ a.r.b.a. y otro/a s/ recurso directo tribunal de apelación fiscal (411)

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 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.

CONSECUENCIAS JURÍDICAS PROCESALES AL MOMENTO DE RECLAMAR JUDICIALMENTE CUESTIONES VINCULADAS A LA LEY DE COPARTICIPACIÓN FEDERAL. COMPETENCIA ORIGINARIA DE LA CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN RESPECTO AL DENOMINADO DERECHO INTRAFEDERAL. REQUISITO DEL SOLVE ET REPTE.

Según surge del artículo 116²⁹ de la Constitución Nacional, la Corte Suprema de Justicia de la Nación es la cabeza del Poder Judicial de la Nación.

Asimismo, el artículo 117³⁰ de Nuestra Carta Magna establece los casos en que la competencia federal va a ser ejercida por la Corte Suprema de manera originaria y exclusiva, siendo “...en todos los asuntos concernientes a

²⁹Artículo 116.- Corresponde a la Corte Suprema y a los tribunales inferiores de la Nación, el conocimiento y decisión de todas las causas que versen sobre puntos regidos por la Constitución, y por las leyes de la Nación, con la reserva hecha en el inc. 12 del Artículo 75: y por los tratados con las naciones extranjeras: de las causas concernientes a embajadores, ministros públicos y cónsules extranjeros: de las causas de almirantazgo y jurisdicción marítima: de los asuntos en que la Nación sea parte: de las causas que se susciten entre dos o más provincias; entre una provincia y los vecinos de otra; entre los vecinos de diferentes provincias; y entre una provincia o sus vecinos, contra un Estado o ciudadano extranjero

³⁰ Artículo 117.- En estos casos la Corte Suprema ejercerá su jurisdicción por apelación según las reglas y excepciones que prescriba el Congreso; pero en todos los asuntos concernientes a embajadores, ministros y cónsules extranjeros, y en los que alguna provincia fuese parte, la ejercerá originaria y exclusivamente.

embajadores, ministros y cónsules extranjeros, y en los que alguna provincia fuese parte, la ejercerá originaria y exclusivamente.”

Al respecto, María Angélica Gelli explica que “...la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene a) competencia ordinaria por apelación (art. 116 de la Constitución Nacional) según la reglamentación que al efecto dicte el Congreso Federal (art.117); b) competencia extraordinaria por apelación (arts. 116 y 117 de la Constitución Nacional y arts. 14, 15 y 16 de la ley 48) y c) competencia originaria y exclusiva (art. 117 de la Constitución Nacional)”³¹.

Así, y como consecuencia de la estructura federal de nuestra forma de Estado, las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires tienen a su cargo la administración de justicia, en temas no delegados y de ámbito local, todo ello en virtud de los arts. 5, 121 y 129 de la CN.

Como consecuencia de lo referenciado hasta el momento y en lo que a la “materia federal” respecta, tiene resuelto la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Telecor SACEI”³² que “...*la competencia originaria de la Corte en razón de la materia procede en la medida que la acción entablada se funde directa y exclusivamente en prescripciones de carácter nacional, en leyes del congreso o en tratados con naciones extranjeras, de tal suerte que la cuestión federal sea predominante en la causa*”.

A su vez, nuestro Máximo Tribunal ha sostenido que “...*no basta para habilitar el fuero federal la única circunstancia de que los derechos que se dicen vulnerados se encuentren garantizados por la Constitución Nacional, porque cuando se arguye – como en el caso – que un acto es contrario a prescripciones constitucionales provinciales y nacionales debe irse primeramente ante los estrados de la justicia provincial, y en su caso llegar a esta corte por vía el recurso extraordinario del art. 14 de la ley 48.*”³³. En esas condiciones, dice el Tribunal, “*se guardan los legítimos fueros de las entidades que integran el gobierno federal, dentro de su normal jerarquía; pues carece de objeto llevar a la justicia nacional una ley o un decreto que, en sus efectos, pudieron ser rectificadas por la magistratura local*”³⁴.

³¹Gelli María Angélica, “Constitución de La Nación Argentina Comentada y Concordada” Ed. La Ley, Año 2003, Pág. 807.

³² Fallos 311:1812

³³Fallos 323:2380

³⁴Cfr. Fallos: 188:494; 209:329; 211:1327, 1405 y 1710; 240:210; 249:165; 259:343; 277:365; 289:144; 292:625.

En este orden de ideas, la Corte ha resuelto que *“...la competencia federal de primer grado en razón de la materia surge cuando el derecho que se pretende hacer valer esta directa e inmediatamente fundado en un artículo de la Constitución y, además, la inteligencia de esa cláusula y la precisión de su sentido y alcance es el punto esencial para la solución del litigio”*³⁵

De esta manera y siguiendo lo manifestado Gustavo Naveira de Casanova, referenciado a su vez por Juan Manuel Álvarez Echagüe y Gabriel Esteban Ludueña en su obra *La Corte ha otorgado certificado de defunción al derecho intrafederal en materia tributaria*³⁶ que al no constituir el cobro de impuestos una “causa civil”, quedan excluidos de la jurisdicción originaria los casos que requieren para su solución aplicar normas de derecho público local, o el examen o revisión en sentido estricto de los actos administrativos de las autoridades provinciales, o legislativos de carácter local.³⁷ Así resolvió la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los autos “Chevallier SA”³⁸ al establecer que *“...el cobro de impuestos no constituye una causa civil y por ser una carga impuesta a personas o cosas con un fin de interés público y su percepción un acto administrativo, y porque solo cabe discutir en esta instancia la validez de un tributo cuando es atacado como contrario a la Constitución Nacional”*

Ahora bien, resulta importante en lo que al presente trabajo respecta comprender el concepto de Derecho Intrafederal entendiendo al mismo como un derecho de concertación en el sentido de que tiene como fin procurar acuerdos entre los distintos estados, el nacional y los locales con el objetivo de promover políticas que tengan como finalidad el bienestar general con miras a obtener equilibrio entre las dos fuerzas opuestas (Nación y Provincias). Dada la naturaleza jurídica de estas normas y la imposibilidad de derogarlas de forma unilateral, ellas se ubican en un rango particular dentro del sistema jurídico, superior a las leyes provinciales y nacionales (Fallos: 322:1781 y CSJ 538/2009 (45-S)/CS1, “Santa Fe, Provincia de c/ Estado Nacional s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia del 24 de noviembre de 2015, entre otros). El derecho intrafederal en nuestro país está compuesto, en lo que aquí interesa, por: la ley de coparticipación federal, los pactos y compromisos fiscales y el Convenio Multilateral.

³⁵Fallos 311:2154

³⁶<http://www.aeyasoc.com.ar/pdfs/Corte-Otorgado-certificado.pdf>

³⁷ “La jurisprudencia actual de la Corte Suprema de Justicia de la Nación sobre la acción meramente declarativa de certeza y su procedencia en cuestiones tributarias”, en Bulit Goñi, Enrique G. (coord.): “Derecho Tributario Provincial y Municipal”, Ed. Ad-Hoc, Año 2002 págs. 391, 392.

³⁸Fallos 314:862

Ahora bien, es importante tener presente la evolución jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de los últimos treinta años en lo que respecta al anteriormente definido derecho intrafederal, ya que dicha normativa contiene a la Ley 23.548, esencial al momento de regular el impuesto de sellos y sus efectos en extraña jurisdicción.

En primer lugar, podemos encontrar al fallo Chevallier S.A. del 20 de Agosto de 1991 anteriormente referenciado en el cual la Corte Suprema de Justicia de la Nación rechaza su competencia originaria atento a que no se discutía si un tributo era expresamente contrario a la letra de nuestra Carta Magna. A su vez, en el precedente mencionado, nuestro Máximo Tribunal resolvió que *“Como es sabido las leyes convenio hacen parte también –aunque con diversa jerarquía- del derecho local. Esa condición asume en el campo del derecho público provincial la ley de coparticipación por lo que su alegada violación no habilita la instancia originaria, lo que no es óbice para que, oportunamente, se someta el caso al conocimiento del Tribunal por las vías pertinentes”*. De esta manera, la Corte define a la Ley de Coparticipación Federal como de derecho público local y admite su competencia pero en grado de apelación.

Un quiebre importante se da con la reforma constitucional de 1994, la que incorpora de forma expresa a nuestra Ley Fundamental en su artículo 75, inc. 2, el régimen de coparticipación federal.

Es importante a su vez tener presente que en el año 1999 la Corte Suprema habilita su competencia originaria por la violación al Régimen Federal de la Energía Eléctrica al resolver en los autos *“Asociación de Grandes Usuarios de Energía Eléctrica de la República Argentina (AGUEERA) v. Provincia de Buenos Aires y Otro”*³⁹.

Como consecuencia de la citada reforma constitucional del año 1994, el 7 de diciembre de 2001 se verifica un quiebre en la tradicional jurisprudencia de la Corte en este punto. Ese día, en la sentencia recaída en la causa *El Cóndor Empresa de Transportes S.A.*⁴⁰, el tribunal cimero resuelve que *“Corresponde a la competencia originaria de la Corte Suprema el conflicto planteado entre normas locales -la que crea el tributo y la que adhirió al régimen de coparticipación federal-, pues la cuestión confronta con el complejo normativo constitucional, en tanto supone la violación del compromiso provincial de*

³⁹Fallos 314: 862

⁴⁰Fallos 324: 4226

abstenerse de legislar en materia impositiva local que ha sido incluida en el convenio de coparticipación federal.”

Este cambio de doctrina permitió a los contribuyentes plantear, en instancia originaria, su controversia tributaria con las provincias sin necesidad de tramitar las instancias administrativas y judiciales locales. Ello, además del ahorro en tiempo, significó también la posibilidad de someter la cuestión a la justicia sin necesidad de cumplir con el pago previo de la gabela discutida, requisito exigido por la mayoría de las jurisdicciones como condición de admisibilidad de la demanda.

Sin embargo, la cuestión no estaba zanjada pues, el 5 de Mayo de 2009 se evidencia un nuevo cambio de criterio en los autos “Papel Misionero S.A.I.F.C. c/Misiones, Provincia s/Acción declarativa”⁴¹, donde el Tribunal vuelve a su doctrina tradicional, rechazando su competencia en instancia originaria para resolver en cuestiones vinculadas a la interpretación o aplicación de la Ley de Coparticipación Federal y demás normas del denominado derecho intrafederal. Al momento de fallar, la Corte resolvió que *“Resulta ajena a la competencia originaria de la Corte Suprema la acción declarativa contra la Provincia de Misiones con el objeto de que se declare la inconstitucionalidad de resoluciones de la Dirección General de Rentas relacionadas con la percepción del impuesto sobre los ingresos brutos ya 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 esa condición asume la ley de coparticipación federal.”*

El cambio en la doctrina legal exhibe una voluntad política de la Corte, de restringir el ámbito de su competencia originaria. De esta manera, los contribuyentes que entiendan que una norma tributaria local transgrede la ley de coparticipación federal de impuestos, deberán agotar la instancia local y, si existe una cuestión federal, arribar a la CSN por la vía del art. 14 de la ley 48.

Este nuevo criterio vuelve relevante la citación al pleito del Estado Nacional, sea como demandado o como tercero. A la luz de “*El Condor*”, la ausencia del Estado Nacional en el proceso no era obstáculo para la apertura de la

⁴¹ Fallos 332: 1007

instancia originaria, pues la violación del régimen de coparticipación era causal suficiente para ello, como surge de Fallos: 329:3872; 329:4150; 330:5226 y E.134, L.XXXIV, “El Puente Sociedad Anónima de Transporte c/Buenos Aires, Provincia de s/acción declarativa”, sentencia del 26/06/07.

Sin embargo, dado el cambio que implica “*El Cóndor*” y posteriores, la participación del Estado Nacional en el pleito adquiere nuevamente la relevancia que tuvo en Fallos: 327:1051, 1083, 1108 y 1322, entre otros, donde la Corte sostuvo su competencia originaria en razón de las personas en litigio. Es que, cuando es parte el Estado Nacional, o una entidad autárquica o descentralizada del Estado Nacional, y una provincia, la única forma de conciliar lo preceptuado por el art. 117 de la Constitución Nacional respecto de los Estados provinciales, con la prerrogativa jurisdiccional que le asiste a la Nación y a sus entes al fuero federal, sobre la base de lo dispuesto por el art. 116 de la Ley Fundamental, es sustanciando la acción en la instancia originaria de la Corte Suprema (Fallos: 308:2054; 311:489 y 2725; 314:830; 315:1232; 317:746; 322:190; 323:702, entre muchos otros).

Como puede advertirse, el nuevo criterio revitaliza la discusión sobre la constitucionalidad del principio *Solve et Repete*, exigido por la mayoría de las provincias como requisito para el acceso a la instancia judicial.

De esta manera, los contribuyentes para discutir judicialmente cuestiones vinculadas a la materia tributaria deberán dar cumplimiento al requisito del pago previo que a continuación explicaré.

Así, por *solve et repete* se entiende al instituto legal en virtud del cual se establece una restricción a la revisión —tanto judicial como administrativa— de actos administrativos emanados del ejercicio de funciones públicas, restricción que además exige el deber de pagar previamente una suma de dinero establecida por la legislación y fijada en el acto administrativo cuestionado, para el acceso a dicha revisión⁴².

Este principio también ha sido enmarcado como una ruptura al seguimiento y control del proceder del accionar de la administración tributaria y de esta manera del derecho constitucional y convencional de acceso a la justicia, pero

⁴²Jerónimo A. Di Paola, *Solve et repete: régimen jurídico y su incidencia sobre los derechos y garantías constitucionales*, La Ley, Buenos Aires, 2011, p. 1

también se lo ha atacado en razón de su posible colisión con el principio de razonabilidad, igualdad y del derecho de propiedad.

Casás expresó que "La regla del 'solve et repete' constituye un 'privilegio' injustificable a favor del Fisco, en franco abandono en el derecho comparado que, incluso, en el caso de la República Argentina, se encuentra en pugna con principios, garantías y derechos de rango constitucional"⁴³

En lo que refiere a los fundamentos del instituto en cuestión, GiulianiFonrouge⁴⁴ manifestó que no satisfecha la doctrina con la mera justificación política, de que el desenvolvimiento de la actividad estatal no puede ser perturbado con discusiones susceptibles de dilatar la percepción de los gravámenes, ha procurado diversas explicaciones jurídicas, todas últimamente vinculadas entre sí, hasta el extremo de que algunas constituyen meras variantes de detalle.

No obstante ello, y siguiendo a Valdés Costa⁴⁵ entiendo que este privilegio fiscal no debe mantenerse por innecesario y vulnerador de principios constitucionales, toda vez que el Estado se halla dotado de medios más idóneos para desarrollar su actividad y percibir sus acreencias.

En nuestro país, la regla en estudio surgió como consecuencia de una creación pretoriana para de esta manera ser incorporada en las distintas legislaciones locales.

Dentro de la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y siguiendo a Mammoni y Behm en su obra *El "solve et repete" y la transformación del "pague y repita" en "afiance y discuta". Su incidencia en la Provincia de Buenos Aires*⁴⁶ es posible analizar cinco etapas claramente diferenciables:

- 1) Primera etapa jurisprudencial: determinaciones fiscales locales revisadas por la Corte Suprema de Justicia: En esta situación, la Corte Suprema exigía el pago previo del tributo local discutido con la finalidad de que el recurso federal no entorpezca la percepción por parte del fisco

⁴³José Osvaldo Casás, El tribunal fiscal de la nación y el principio de "solve et repete", en la obra colectiva "Tribunal Fiscal de la Nación 40 años", Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Año 2000, p. 367

⁴⁴Carlos M. GiulianiFonrouge, Acerca del Solve et Repete, La Ley, Tomo 82, p. 616 y ss.

⁴⁵Ramón Valdés Costa, El principio de la igualdad de las partes de la relación jurídico-tributaria y sus proyecciones en el derecho formal y procesal, reconstrucción de las conferencias dictadas en las Facultades de Derecho de Córdoba y de La Plata, el 25 y 27 de Septiembre de 1957, Rev. Impuestos, 1958-95

⁴⁶Sup. Adm.2013 (agosto), 3 - LA LEY2013-D

del caso de los ingresos recaudados. De esta manera la el fundamento político del solve et repete estaba presente de forma expresa. De esta forma la Corte buscó garantizar las autonomías provinciales y garantizar la forma federal de estado.

Lo manifestado se ve de forma clara en los autos "Herrera Rómulo c/ Tiseyra y otro"⁴⁷, en el cual se dijo que la recaudación de tributos provinciales, a los efectos de conformar las rentas locales, no puede ser entorpecida por el accionar de la justicia federal.

2) Segunda etapa jurisprudencial: la validez constitucionalidad del solve et repete y los "supuestos de excepción" al mismo. Durante esta etapa es que surgen las primeras excepciones a la regla que es el principio en estudio. Así lo resolvió la Corte en Fallos: 285:302 al resolver que la regla del pago previo no encuentra sustento si ella involucra un verdadero desapropio o revela, de manera inmediata e inequívoca, propósitos persecutorios o desviación de poder de los fiscos involucrados en el litigio.

3) Tercera etapa jurisprudencial: Ratificación por parte del Congreso de la Nación del Pacto de San José de Costa Rica en el año 1984 mediante la Ley N° 23.054 (B.O. 27/3/84). De esta manera, en el año 1989 la Corte al resolver los autos "Microómnibus Barrancas de Belgrano SA"⁴⁸ resuelve que: Las leyes 18.820 y 21.864 no resultan violatorias del art. 8°, inc. 1°, de la Convención Americana de Derechos Humanos si el apelante ni siquiera ha alegado que le fuera imposible, debido al excesivo monto del depósito, interponer el recurso de apelación previsto en la legislación cuestionada, de tal forma de impedir real y efectivamente el ejercicio de su derecho.

4) Cuarta etapa Jurisprudencial: Reforma Constitucional de 1994. En esta cuarta etapa la Corte resolvió en los autos "Centro Diagnóstico de Virus SRL c. AFIP-DGI"⁴⁹, repitiendo lo resuelto en "Microómnibus Barrancas de Belgrano SA". En este orden de ideas se incorpora el principio de control de convencionalidad, respecto del cual la Corte resolvió que "...la Corte Interamericana ha señalado que es consciente que los jueces y tribunales internos están sujetos al imperio de la ley y, por ello, están obligados a aplicar las disposiciones vigentes en el

⁴⁷Fallos 31:103

⁴⁸Fallos 312:2490

⁴⁹Fallos 328:2938

ordenamiento jurídico. Pero cuando un Estado ha ratificado un tratado internacional como la Convención Americana, sus jueces, como parte del aparato del Estado, también están sometidos a ella, lo que les obliga a velar porque los efectos de las disposiciones de la Convención no se vean mermados por la aplicación de leyes contrarias a su objeto y fin, y que desde un inicio carecen de efectos jurídicos"⁵⁰

5) Quinta etapa jurisprudencial: el principio de afiance y después discuta empieza a tomar lugar frente al pague y después repita debilitando de esta forma al solve et repete. En esta quinta etapa cobra especial trascendencia lo resuelto por la Corte en los autos "Orígenes AFJP"⁵¹ al fallar que "El principio solve et repete tiene por finalidad asegurar el cobro de los montos determinados como deuda del organismo recaudador y evitar que el contribuyente se insolvente, extremos que en el caso se verificaron con la póliza de caución presentada como garantía del interés fiscal-, y no obsta a ello las supuestas deficiencias del documento que alegó el a quo para desestimar el recurso de apelación interpuesto por el actor, pues más allá de que no observó la envergadura económica y financiera de la supuesta deudora para hacer frente al monto reclamado, los jueces se encontraban facultados para dictar las medidas para mejor proveer necesarias a efectos de otorgar una solución, impidiendo que los entes administrativos actúen discrecionalmente" (dictamen de la Procuración General, al que remitió la Corte Suprema).

En función de la evolución jurisprudencial, serían supuesto excepcionales al pago previo que sigue siendo la regla: 1) acreditar el carácter de desproporcionado del monto involucrado en el caso en concreto, y de cómo su ingreso afectaría garantías constitucionalmente consagradas; o 2) acompañar garantías suficientes en el expediente, que demuestren que el sujeto pasivo tributario no se insolventará durante la sustanciación del proceso, toda vez que el solve et repete —en la actualidad— tiene por finalidad asegurar el cobro de los montos determinados como deuda del organismo recaudador.⁵²

⁵⁰ "Rodríguez Pereyra Jorge Luis y Otra c/ Ejército Nacional s/ daños y perjuicios", sentencia del 27/11/12

⁵¹ Fallos 331:2480

⁵²Sup. Adm.2013 (agosto), 3 - LA LEY2013-D

Para concluir respecto a la premisa del Solve et Repete, es importante tener presente el voto en minoría del Dr. Spacarotel de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo de La Plata, en los autos KURBAN ALEJANDRO JORGE/ TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES/PRETENSION ANULATORIA - OTROS JUICIOS⁵³ quien manifiesta que el requisito del pago previo vulnera principios jurídicos consagrados en la Constitución Nacional y en la Constitución de la Provincia de Buenos Aires. Al momento de fallar, en su parte pertinente resolvió que "...la prerrogativa del Estado de exigir, como condición de ejercicio de una acción judicial tendiente a cuestionar el mérito y justicia de un acto que implique liquidación de un crédito a favor del Estado, el previo pago de lo que se discute, no sólo no tiene base constitucional, sino que se erige como un privilegio irrazonable. ...pues no existe una adecuada, razonable y proporcionada relación entre el medio empleado (exigencia del previo pago en tanto condición de admisibilidad para el acceso a la justicia, a la tutela judicial continua y efectiva y defensa), los fines perseguidos (no interferencia en la normal percepción de la renta pública) y las restantes alternativas existentes a fin de compatibilizar ambos valores (afianzamiento del crédito fiscal)...y.... En función de lo expuesto, a la luz de los derechos y garantías constitucionales-convencionales reconocidos en los arts. 16, 17, 18, 28, 33 y 75 inc. 22° de la Constitución Nacional y 10, 11, 15, 31 y conchs. de la Constitución Provincial el pago previo, como regla, constituye una clara restricción al acceso a la justicia y a la tutela judicial continua y efectiva". Si bien es un voto en minoría, entiendo que este fallo está apuntando en cierta manera a modificar principios procesales establecidos, los que pueden vulnerar garantías constitucionales.

INSEGURIDAD JURÍDICA, COSTOS DE TRANSACCIÓN Y DOBLE IMPOSICIÓN COMO CONSECUENCIA DE LA DEFICIENTE REGULACIÓN ACTUAL DE LOS EFECTOS DEL IMPUESTO DE SELLOS.

La seguridad jurídica a la cual la Corte le ha dado jerarquía Constitucional,⁵⁴ es no solo la protección del interés jurídicamente protegido dentro del ordenamiento normativo, es decir, la ausencia de una laguna jurídica, sino

⁵³CAUSA Nº 4829 CCALP

⁵⁴ Fallos 321:2933

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.⁵⁵ De esta manera, tiene resuelto la Corte que el desconocimiento certero por parte de los contribuyentes de sus conductas, lo que les exigible y lo que no “conspira contra el principio de seguridad jurídica, que posee raigambre constitucional.”⁵⁶.

En este mismo orden de ideas, ha resuelto la Corte en los autos I.B.M. Argentina S.A. c/ ANA s/ Administración Nacional de Aduanas ⁵⁷ que “En aras de la seguridad jurídica el Tribunal tiene establecida la necesidad de que los particulares conozcan de antemano las “reglas claras de juego” a las que atenerse, destacando asimismo la “especial prudencia” que debe presidir la aplicación en el tiempo de los nuevos criterios.”

En este orden de ideas, no puede desconocerse la excesiva laxitud con que han sido acuñados los términos empleados por la ley N 23.548 de Coparticipación Federal, a fin de establecer cual o cuales jurisdicciones se encuentran habilitadas para exigir el pago del Impuesto de Sellos en el marco del artículo 9 de la citada Ley Convenio. Esta falta de precisión ha permitido

⁵⁵Cesar García Novoa “La discrecionalidad en materia tributaria”<http://www.tribunaltributario.gob.pa/publicaciones/ponencias-del-ii-congreso-internacional-de-derecho-tributario/4-la-discrecionalidad-en-materia-tributaria-cesar-garcia-novoa/file>

⁵⁶ Fallos 325:2875

⁵⁷ Fallos 321:1248

que ellas se hayan atribuido la posibilidad de establecer hechos imposables que proyecten sus alcances sobre los efectos económicos de los instrumentos gravados (situación que, de conformidad con las consideraciones hasta aquí efectuadas resulta improcedente), provocando un creciente claro marco de inseguridad jurídica.

En este sentido, la ausencia de pautas claras ha redundado inevitablemente en una afectación del ya consagrado principio de certeza en la imposición. Cabe destacar que si bien dicho principio fundamental ha sido elaborado respecto de la regulación del hecho imponible, sus conclusiones son perfectamente aplicables al caso bajo estudio. Con dicha aclaración, es válido recordar por Adam Smith⁵⁸, quien manifiesta que “El impuesto que cada individuo está obligado a pagar debe ser cierto y no arbitrario. El tiempo de su cobro, la forma de su pago, la cantidad adeudada, todo debe ser claro y preciso, lo mismo para el contribuyente que para cualquier otra persona. Donde ocurra lo contrario resultara que cualquier persona sujeta a la obligación de contribuir estará más o menos sujeta a la voluntad del recaudador, quien puede muy bien agravar la situación contributiva en caso de malquerencia, o bien lograr ciertas dádivas, mediante amenazas. (...) La certeza de lo que cada individuo tiene obligación de pagar es cuestión de tanta importancia, a nuestro modo de ver, que aún una desigualdad considerable en el modo de contribuir, no acarrea un mal tan grande —según la experiencia de muchas naciones— como la más leve incertidumbre en lo que se ha de pagar”.

Lo expuesto, sumado a las consideraciones efectuadas respecto a la seguridad jurídica⁵⁹ en este trabajo anteriormente, conlleva necesariamente a concluir que los habitantes de la República, en tanto contribuyentes del impuesto de marras, se encuentran expuestos a situaciones que carecen del marco de previsibilidad requerido para el normal desarrollo de los negocios y las relaciones económicas.

Cabe destacar que la Corte ha invocado este principio de seguridad jurídica en aquellas situaciones en las que, otorgando primacía a métodos de interpretación como el de la realidad económica, el Fisco pretendió limitar el alcance de otras garantías constitucionales tales como la de legalidad o de

⁵⁸ Smith, Adam, Investigación sobre la naturaleza y causas de la riqueza de las naciones, Libro V, Capítulo II, Parte II, Punto II

⁵⁹ La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha resuelto en Fallos 321:2933 que “La seguridad jurídica tiene jerarquía constitucional.”

reserva de ley. En este sentido, el Tribunal al resolver en los autos Autolatina Argentina S.A.⁶⁰ ha establecido que “...sin desconocer la significativa importancia que tiene en esta materia el principio de la "realidad económica", su aplicación no puede conducir a desvirtuar lo establecido específicamente por las normas legales que regulan concretamente la relación tributaria. Una conclusión contraria afectaría el principio de reserva o legalidad -al que ya se ha hecho referencia-, supondría paralelamente un serio menoscabo de la seguridad jurídica, valor al que este Tribunal ha reconocido asimismo jerarquía constitucional”.

Es menester resaltar en este punto las posibles consecuencias que podría aparejar una eventual decisión de la Corte que considerara que el vínculo jurisdiccional en el impuesto de sellos, consagrado en los términos extensos ut supra referidos, contraría el principio de reserva de ley en materia tributaria. En este sentido, nuestro Máximo Tribunal ha resuelto que “Si la Provincia del Neuquén adhirió sin limitaciones ni reservas al régimen de la ley 23.548, que quedó así incorporada al derecho público local, su pretensión fiscal contraviene sus propios actos de acatamiento en una conducta que se constituye en menoscabo de la seguridad jurídica y deja de lado la sana doctrina acerca de la necesidad de que el Estado prescriba claramente los gravámenes y exenciones para que los contribuyentes puedan fácilmente ajustar sus conductas respectivas en materia tributaria.”⁶¹

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.

⁶⁰A. 1165. XXXI. R.O. Autolatina Argentina S.A. (T.F. 12463-I) c/ Dirección General Impositiva

⁶¹ Fallos 327:1051

Para llevar a cabo cualquier tipo de transacción dentro de un mercado definido, en primer lugar hay que definir ciertas cuestiones esenciales. En primer lugar, con quien uno llevará a cabo la operación, informarle a estas y establecer términos y condiciones. A su vez, hay que llevar adelante las negociaciones para poder lograr un acuerdo y luego redactarlo para finalmente llevar a cabo la operación.

Es así, y tal cual manifiesta Juan Vicente Solá⁶² "...los costos de transacción en el mercado consisten primariamente en los de información y negociación". Es así, que uno de los principales costos de transacción son los recursos perdidos debido a una información imperfecta. No obstante ello, hay que tener presente que la información es siempre sustancialmente incompleta y es por esto mismo que existe la denominada incertidumbre del mercado.

De esta manera, el autor referenciado, agrupa a los costos de utilizar el mercado en tres:

- "1) Costos de preparar el contrato, los costos de la búsqueda y la información, definidos estrictamente
- 2) Costos de conducir el contrato, es decir, los costos de la negociación y de tomar una decisión y,
- 3) los costos de monitorear y cumplir las obligaciones contractuales." ⁶³

Dada la naturaleza publicista del presente proyecto de tesis, creo importante hacer referencia a los costos de transacción políticos.

Es así que además de referenciar a los clásicos costos de transacción, creo importante mencionar los denominados costos de transacción políticos. En este orden de ideas, tal como sostiene Solá⁶⁴ "Las transacciones del mercado y dentro de la empresa tienen lugar dentro de un ambiente político definido. Esto es, los arreglos institucionales consistentes con un mercado capitalista ordenan la organización social y eso significa que existe una organización individual, nacional o internacional de la comunidad política. La provisión de este tipo de organización y los bienes públicos asociados con ella, supone costos. Estos son los costos de proveer los bienes públicos, o también bienes

⁶² Juan Vicente Solá, Constitución y Economía. Ed Abeledo Perrot, Bs As, 2004 P220

⁶³ Juan Vicente Solá, ob cit. P 221

⁶⁴ Juan Vicente Solá, ob cit. P 225

privados, por una acción colectiva y pueden ser comprendidos como análogos de los costos de la empresa”.

En este orden de ideas, entonces, hay dos tipos de costos de transacción políticos.

El primero de ellos, son los denominados costos de establecer, mantener y cambiar la organización política formal e informal del sistema. Dentro de este agrupamiento, podemos encontrar a aquellos costos relacionados con el establecimiento del marco legal, la estructura administrativa o la administración de justicia, entre otros.

Mientras que el segundo grupo está compuesto por los costos de hacer funcionar al sistema político, donde encontramos entre otros, los costos de legislación, de administrar justicia; es decir, todos aquellos costos que hacen funcionar a las organizaciones que participan en el proceso de decisión política.

Existen muchos supuestos en los que un sujeto impone un costo a otro pero no lo compensa, o bien genera un beneficio a otra pero no recibe ninguna retribución por ellos; dichas situaciones son las externalidades. “En los casos que los actos de una persona impongan costos a otra aparecen las externalidades negativas. Sin embargo no todas las externalidades son negativas, hay casos importantes de externalidades positivas. Son los casos en que los actos de una persona benefician a otra.”⁶⁵

Ahora bien, 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 traspasa a los contribuyentes, incrementando su incertidumbre tributaria, reduciendo la seguridad jurídica y, de esta manera, el bienestar de los individuos.

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

⁶⁵ Juan Vicente Solá, ob cit. P 226

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 extras en el ámbito administrativo, violación de derechos y garantías a los contribuyentes, tales como los recepcionados en los artículos 16, 17 y 28 de la Constitución Nacional (igualdad, inviolabilidad de la propiedad privada y razonabilidad) 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 Energy⁶⁶, y respecto a los tributos locales análogos a los nacionales coparticipables que “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 imposables definiciones más amplias que comprendan los hechos imposables 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 imposables, 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 imposables bases de medición.” (v. Anteproyecto de Ley de Unificación Distribución de Impuestos; Coparticipación Provincial en Impuestos Nacionales. Consejo Federal de Inversiones, Buenos Aires, 1966, págs. 183 y sgtes.).”

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

⁶⁶ Fallos 335:1470

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.

CONSECUENCIAS ECONÓMICAS DE LA HETEROGENEA LEGISLACIÓN. SITUACIÓN DE FREE RIDERY PRODUCCIÓN EFICIENTE.

El accionar de las Provincias, puede ser analizado en parte desde punto de vista de los *“free riders”*. Para comprender dicho concepto tenemos que tener presente, en primer lugar, que un bien público es aquel que produce efectos sobre quienes no han participado en la transacción. Es decir, aquellos que producen efectos para terceros o externalidades que no son susceptibles de internalizarse. En otros términos, como sostiene Alberto Benegas Lynch, *“aquellos bienes que se producen para todos o no se producen, puesto que no se puede excluir a otros”*⁶⁷. Continúa diciendo dicho autor que *“los bienes públicos tienen la característica de la no-rivalidad, lo cual significa que el bien no disminuye por el hecho de que lo consuma un número mayor de personas”*.

En este orden de ideas, y siguiendo a Lynch en la obra citada, *“los principios de no-exclusión y no rivalidad caracterizan al bien público, lo cual, a su turno, significa que tienen lugar externalidades, es decir, que gente se beneficia del bien sin haber contribuido a su financiación (free-riders).”*

Sentado dicho concepto, y dado que las Provincias obtienen un beneficio de un bien (dinero proveniente del cobro del impuesto de sellos) sin tener costo alguno por ello es que nos encontramos ante un *“free rider”*; 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.

⁶⁷ Lynch, Alberto Benegas, Revista de Economía y Derecho. Winter2011, Vol. 8 Issue 29, p47-62. 16p.

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.

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 Provincial 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 produce 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.

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 estas corrientes o de capital, que originan la normal prestación del servicio público.⁶⁸

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.⁶⁹

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 según Kaldor-Hicks 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).⁷⁰

En este sentido, un cambio puede ser interpretado como mejorando el bienestar de la sociedad, “si y solo si tanto los ganadores con el cambio pudieran compensar a los perdedores de sus pérdidas y al mismo tiempo permanecer en una situación mejor de la que estaban; y los perdedores no pueden compensar a los ganadores para que abandonen sus ganancias, sin estar peor que en su posición original”⁷¹

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

⁶⁸David Elias Melgen. El análisis Económico de los Impuestos”

http://www.eliasmelgen.com/publicaciones/_Analisis.pdf

⁶⁹ Richard Posner. *Economics of law*. Boston, Little Brown 1973. P.3

⁷⁰Matias Irigoyen Testa “Relaciones Contemporáneas entre Derecho y Economía” Coordinadores académicos Fernando Castillo Cadena y Juan Sebastián Reyes Buitrago;. 1ra ed Bogotá. Pontífica Universidad Javeriana. Facultad de Ciencias Jurídicas. Grupo Editorial Ibanez, 2012. Página 38, nota al pie nº 28a

⁷¹Mercurio y Medema, *Economics and the law*, Princeton University Press, 1997, p 50

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 de los mismos, no hace otra cosa que generar ventajas competitivas de ciertos individuos no gravadas 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 total de esa producción es más baja para el individuo no alcanzado por los efectos que por quien sí lo está. Consecuentemente, se provoca una distorsión del equilibrio natural del mercado, contraria a la expresa manda constitucional que prescribe que las autoridades deben proveer “la defensa de la competencia contra toda forma de distorsión de los mercados” (artículo 42 de la Constitución Nacional).

LINEAMIENTOS del IMPUESTO DE SELLOS.

Como consecuencia de lo manifestado en el presente trabajo y siguiendo lo establecido como hipótesis de trabajo, entiendo que una solución a la situación actual en lo que refiere a la heterogeneidad de la legislación en materia de sellos es la modificación de la ley 23.548 en lo que respecta a efectos del tributo en cuestión.

A su vez, es importante tener en cuenta lo oportunamente decidido en el “Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento” celebrado entre el Estado Nacional y los Estados Provinciales, suscripto el 12 de agosto de 1993, en donde los distintos Estados locales se comprometieron a eliminar el impuesto de sellos.

Tal instrumento, ratificado por el decreto nacional 14/94 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.

Antes de entrar en los lineamientos generales de la reforma sugerida a la ley 23.548 de Coparticipación Federal, entiendo que -al regirse por ella ciertas cuestiones tributarias- debe seguirse, como requisito sine qua non, los principios constitucionales en la materia.

Es así que 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”⁷².

El principio de legalidad está consagrado en el Artículo 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 Rodolfo S. Spisso, esto significa que todo poder ejercido por un funcionario u órgano

⁷² Jarach, *Curso Superior de derecho tributario*, Ed. Cima, Buenos Aires, 1980, t. I, p.80

de gobierno debe derivarse del orden jurídico establecido por las normas legales, y ajustarse a lo que ellas disponen⁷³

De esta manera, 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”.⁷⁴

¿Qué elementos del tributo comprende al principio de legalidad? Nuestra Constitución no dice que lo que debe definir nuestro legislador al crear los tributos. Sin embargo, Casás como referente de la doctrina en su obra “Estudios de Derecho Constitucional Tributario”⁷⁵ y la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en los precedentes Selcro (ya citado), La Bellaca⁷⁶ y Camaronera Patagónica⁷⁷, entre otros, se han encargado de establecer los elementos estructurales del tributo que deben ser definidos por la ley. Ellos son: 1) Hecho Imponible, 2) Base Imponible, 3) Sujetos: activos y pasivos, 4) Exenciones y 5) Alícuotas

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”⁷⁸.

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

Extraño –liminarmente– 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.⁷⁹

⁷³Spisso, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 2000, p. 253

⁷⁴Fallos 321:366

⁷⁵Casás, José Osvaldo “Estudio Preliminar sobre los aspectos introductorios al principio de reserva de ley en materia tributaria (Denominación del principio. Fundamentos. Sistemas)”, en “Estudios de Derecho Constitucional Tributario”, obra colectiva de homenaje al profesor Juan Carlos Luqui, ps. 111 á 216, Ediciones Depalma, Buenos Aires, 1994.

⁷⁶T. 319 P. 3400

⁷⁷Fallos: 329: 1554

⁷⁸Fallos: 329:1554

⁷⁹BenjaminDufourc, Nicolás Meschiany, *La R.G. Nro. 3450/13 (AFIP) a la luz de los principios constitucionales de legalidad y razonabilidad*, en Temas de Derecho Económico, Edición Tribunales, Buenos Aires 2014, Pag.163

En este sentido, coinciden los autores Spisso y Jarach entre otros, en que la base de la garantía se construye a partir del artículo 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 artículos 33, 16 y 17 –del mismo cuerpo–.

Como se ha hecho notar⁸⁰, el artículo 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.

Spisso en la obra ya citada ha indicado diversas pautas entre las cuales es usual resaltar:

- 1) Es la comparación y equilibrio entre las ventajas que tiene un acto estatal para la comunidad y las cargas que le causa.
- 2) Es la adecuación entre el medio empleado por el acto y la finalidad que persigue.
- 3) Es la conformidad del acto con una serie de principios filosóficos, políticos, sociales y religiosos a los cuales se considera ligada la existencia de la sociedad.

Y si bien es cierto que –como lo señala el autor referenciado en el párrafo anterior⁸¹– las reglas desarrolladas en los puntos 2) y 3) no son más que el desarrollo del principio general expuesta en el punto 1), en nuestro caso particular (veremos “*ut infra*”) la adecuación entre el medio empleado por el acto y la finalidad que persigue nos resulta de vital importancia.

En definitiva, el principio de razonabilidad de las leyes expresa una exigencia impuesta a aquellas, en el sentido de que deben contener una equivalencia entre el hecho antecedente de la norma jurídica creada y el hecho consecuente de la prestación o sanción, teniendo en cuenta las circunstancias sociales que motivaron el acto, los fines perseguidos con él y el medio que, como prestación o sanción, establece dicho acto⁸².

⁸⁰Spisso, Rodolfo R. *Derecho Constitucional Tributario*. AbeledoPerrot, Quinta Edición, Buenos Aires, 2011. Pág. 368.

⁸¹Spisso, Rodolfo R. *Derecho Constitucional*. Ob. Cit. P 369.

⁸² Linares, Juan F. *Razonabilidad de las leyes*. Editorial Astrea, Buenos Aires, 1989. Pág. 31.

El test de constitucionalidad y control ejercido por el poder judicial se basa – precisamente– en determinar la legitimidad del fin perseguido y la existencia de un vínculo razonable entre éste y el medio empleado, ponderando los derechos de los individuos con el poder estatal.⁸³

Otro principio esencial en materia tributaria es el de generalidad, que surge del artículo 16⁸⁴ de la Constitución Nacional y expresa que cuando un individuo se encuentra en la circunstancia del deber de contribuir, debe hacerlo sin importar su clase social, sexo, credo, nacionalidad, etc.

En este sentido, ha dicho nuestra Corte Suprema de Justicia de la Nación que “La generalidad es una condición esencial de la tributación y que no es admisible que se grave a una parte de la población en beneficio de la otra.”⁸⁵

Como todo derecho, el mismo no es absoluto y tiene limitaciones claras, que son las exenciones y los beneficios tributarios en función de los cuales determinadas personas ya sean físicas o jurídicas y en función de una ley del congreso o bien no tributan o lo hacen en menor proporción aunque se configure el hecho imponible del cual nace la obligación de pago.

Es importante tener en cuenta en este punto, que tanto las exenciones como los beneficios tributarios y tienen carácter excepcional y se fundan generalmente en razones de interés social; nunca lo harán en función de privilegios, testados por nuestra Carta Magna.

Es así que tiene resuelto nuestro Tribunal Superior que ha facultado al Congreso “a eximir de gravámenes nacionales, provinciales o municipales si ello es conveniente para un servicio de interés nacional.”⁸⁶

⁸³ Como lo ha sostenido la Corte “...en cuanto aquí concierne, lo relevante a efectos del control de constitucionalidad que incumbe al Tribunal queda ceñido, en lo sustancial, a que el ejercicio de las potestades de los restantes poderes del Estado se mantenga dentro de los límites de la garantía de la razonabilidad que, como ha sido configurada por conocida jurisprudencia, supone que tales actos deberán satisfacer un fin público, responder a circunstancias justificantes, guardar proporcionalidad entre el medio empleado y el fin perseguido y carecer de iniquidad manifiesta (Fallos: 248:800; 243:449; 243:467, entre otros)” C.S.J.N. *in re* “Galli, Hugo Gabriel y otro c/ PEN – ley 25.561 - dtos. 1570/01 y 214/02 s/ amparo sobre ley 25.561”

⁸⁴ Artículo 16.- La Nación Argentina no admite prerrogativas de sangre, ni de nacimiento: no hay en ella fueros personales ni títulos de nobleza. Todos sus habitantes son iguales ante la ley, y admisibles en los empleos sin otra condición que la idoneidad. La igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas

⁸⁵ Fallos 157:359

⁸⁶ Fallos 157:359

Siguiendo con los principios rectores en materia tributaria, encontramos a la igualdad. Este principio nace como una reacción ante los privilegios y discriminaciones; al igual que la generalidad tiene su fuente en el artículo 16 de la Constitución Nacional y su finalidad última es terminar con las situaciones de desigualdad.

Como consecuencia de ello, todas las personas son consideradas iguales ante la ley y titulares de los mismos derechos, mas sin que ello signifique pretender influir, mediante tratamientos diferenciados, en la estructura de la sociedad, ante situaciones de desigualdades de hecho, que impiden el disfrute de esos derechos que la ley consagra.⁸⁷

En relación al principio de igualdad en materia tributaria, tiene dicho la Corte Suprema de Justicia de la Nación que *“Es tesis general y según lo definido por esta Corte en reiterados casos, el principio de igualdad ante la ley que consagra el art. 16 de la Constitución no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar la ley en casos ocurrentes según las diferencias constitutivas de los mismos”*⁸⁸. En otro fallo y en idéntico sentido, la Corte manifiesta que *“La garantía del art. 16 de la Constitución nacional no impide que el legislador contemple en forma distinta situaciones que considere diferentes, con tal que la discriminación no sea arbitraria ni importe ilegítima persecución o indebido privilegio de personas o grupos de personas, aunque su fundamento sea opinable”*.

Afirmar que todos están obligados al pago de los tributos no significa que no existirán excepciones, dado que el origen de la obligación de contribuir es la capacidad económica, y sin esta no hay obligación legal de pago.

Íntimamente relacionado con la propiedad privada, encontramos la “no confiscatoriedad”. El fundamento de este principio lo encontramos en el artículo 17 de la Constitución Nacional cuando el mismo establece que *“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.”*

⁸⁷Spisso, Rodolfo R. Derecho Constitucional. Ob. Cit P. 325.

⁸⁸ Fallos 124:122

Como bien es sabido en el mundo del derecho, y lo recepta nuestra Constitución, los derechos no son absolutos, sino relativos y la inviolabilidad del patrimonio no es la excepción a ello. En lo que a este trabajo importa, el derecho de propiedad se ve restringido o limitado por la existencia de impuestos establecidos por Ley del Congreso que de esta manera, se apropia de porciones pequeñas (y otras veces no tanto) del patrimonio de los sujetos obligados al pago.

En relación a lo expuesto en el párrafo anterior, la potestad de gravar tiene que estar limitada para que el derecho de propiedad no se transforme simplemente en una mera expresión de nuestra Carta Magna; y este límite está dado por el principio de no confiscatoriedad de los impuestos.

Respecto al alcance del derecho de propiedad, la Corte ha sostenido que *“El término propiedad cuando se emplea en los arts. 14 y 17 de la Constitución o en otras disposiciones de este estatuto, comprende como lo ha dicho esta Corte, todos los intereses apreciables que el hombre pueda poseer fuera de sí mismo, fuera de su vida y de su libertad.”*⁸⁹

En distintos precedentes, la Corte entendió confiscatorio el tributo que absorbe la renta de un inmueble en una proporción del 38,44%⁹⁰, del 50%⁹¹ y lo ha declarado no confiscatorio cuando absorbía el 27,7% de las utilidades ⁹² para finalmente establecer el principio rector establecido en el límite del 33% al establecer como tope *“...el 33% de las utilidades corrientes de una correcta explotación de los inmuebles, más allá del cual en circunstancias ordinarias, el tributo implica un desapoderamiento inconciliable con el derecho de propiedad”*.⁹³

A su vez, los tributos deben responder a la capacidad contributiva de los sujetos obligados. Este principio hace referencia a la aptitud de las personas para afrontar la obligación de cancelar sus obligaciones tributarias; esto quiere decir poseer capacidad patrimonial para hacer frente al pago.

La doctrina considera referentes de capacidad contributiva los siguientes factores: la renta global, el patrimonio neto y el gasto global.

⁸⁹ Fallos 145:327

⁹⁰ Fallos 196:124

⁹¹ Fallos: 195:252

⁹² Fallos 190:236

⁹³ Falos 209:202

Ha sentenciado la Corte “*Que si bien todo impuesto tiene que corresponder a una capacidad contributiva, la determinación de las diversas categorías de contribuyentes puede hacerse por motivos distintos de la sola medida económica de esa capacidad. El valor económico de los bienes que constituyen el objeto material del impuesto no determina por sí solo, y a veces no determina de ningún modo las distintas categorías de contribuyentes, ni las que el régimen impositivo hace de los bienes gravados, y de la situación de los contribuyentes a su respecto. En estas determinaciones pueden intervenir factores que no son económicos o que lo son solo indirectamente*”⁹⁴

CONCLUSIÓN:

Sentados los principios básicos que debe respetar cualquier tipo de ley en materia tributaria, entiendo que las pautas uniformes en materia de impuesto de sellos, plasmadas en una nueva ley de coparticipación (o en una modificación de la actualmente vigente), deben 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, y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero, efectuadas por entidades financieras.
- 2) En cuanto a la definición de “instrumento, respetaría lo establecido por la actual redacción de la citada ley de coparticipación federal en su artículo 9 inc. b “2” al establecer que: “Se entenderá por instrumento todas 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 gravar el impuesto de sellos actos, contratos y operaciones

⁹⁴ Fallos 210:177

instrumentadas, indefectiblemente debe la ley 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, o realicen las operaciones sometidas al impuesto de Sellos.
- 4) En lo que respecta al vínculo jurisdiccional para gravar, eliminaría el “lugar de concertación” toda vez que no revela, necesariamente, el sitio de circulación de la riqueza. De esta forma, el único elemento que otorgaría potestad a la Provincia para reclamar el impuesto sería la producción de “efectos” en su territorio.
- 5) En este punto, entiendo que la definición de efectos debe acotarse a “la prestación jurídica que la parte se compromete a ejecutar o cumplir en virtud del contrato instrumentado en el territorio de la Provincia. En el caso de prestaciones que deben cumplirse en más de una Provincia deberá proporcionarse dicha prestación aplicando los coeficientes del convenio multilateral.” Se opta por esta solución dado que el mecanismo del Convenio Multilateral permite distribuir la actividad entre todas las jurisdicciones y, de esta forma, cada una de ella puede gravar la porción de la prestación instrumentada que se desarrollará dentro de sus límites.
- 6) De esta manera queda claro que únicamente deberá pagarse el impuesto de sellos a aquellas Provincias donde el contrato surta efectos conforme a la definición brindada en el punto anterior. Así, desaparece el “lugar de celebración” como criterio de vínculo jurisdiccional, siendo totalmente reemplazado por el lugar de producción de sus efectos ya que es el que mejor refleja la circulación de riqueza como manifestación de capacidad contributiva alcanzada por el impuesto de sellos (arg. Fallos 184:5).
- 7) Mediante este reemplazo, la definición de “efectos” y la aplicación del Convenio Multilateral se elimina el problema de doble o múltiple imposición del impuesto, causante de las ineficiencias económicas que han sido expuestas a lo largo del presente trabajo.