



## INFORME N° 337

"2010 año del Bicentenario de la Revolución de Mayo"

### SEÑOR DIRECTOR GENERAL:

Llegan a la Asesoría las actuaciones de la referencia, en las cuales el apoderado de deduce, en legal término, recurso de revocatoria contra las determinaciones de diferencias impositivas contenidas en la Resolución A.P.I.-Reg. Santa Fe, constituyendo domicilio especial a esos efectos en calle de la ciudad de Santa Fe. A fojas 141 y siguientes recurre la determinación de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y a fojas 163 y siguientes, la correspondiente a Impuesto de Sellos.

En el escrito recursivo de fojas 141 se cuestiona el reclamo de multa por omisión aplicada por los anticipos 08/2001 a 09/2002 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

A fojas 195 y siguientes, la Subdirección de Asesoramiento Fiscal ha dado adecuado tratamiento al planteo, recomendando su rechazo, criterio al que esta Dirección adhiere. A fin de evitar innecesarias reiteraciones, se remite a los argumentos allí desarrollados.

En lo que respecta al análisis de la impugnación que la firma introduce en materia de Impuesto de Sellos, en cambio, adelantamos que se disiente con lo sostenido por la preopinante.

En su planteo, la firma expresa que las "solicitudes de servicio" no responden al principio básico de "instrumentalidad" imprescindible para que un acto esté gravado con el Impuesto de Sellos, debiendo considerarse que son meras propuestas de contratación.

Resalta que las mismas se encuentran firmadas sólo por el eventual abonado, que las considera aceptadas con la habilitación del servicio correspondiente y que no existe una aceptación expresa por parte de la empresa.

Cita jurisprudencia y doctrina que avalan su postura en cuanto a que una oferta que no fue objeto de aceptación escrita sino tácita, no cumple con el requisito de instrumentalidad fijado por la Ley de Coparticipación Federal 23548 ("Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones... 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”).

Así, sostiene que:

- la solicitud de servicios no es una escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos y contratos analizados por la ley; es una mera propuesta ;
- al no existir un contrato que obligue a las partes, no existe un documento que por sí mismo pueda tornar exigible el cumplimiento de obligaciones. Se trata de una simple solicitud, que no tiene entidad jurídica suficiente para poder iniciar un eventual reclamo. No se podría exigir el cumplimiento de “algo” que simplemente se está “proponiendo” o “solicitando”;
- lo contrario -continúa- implicaría considerar sujeto al gravamen cualquier manifestación unilateral de voluntad que, por definición, no goza de naturaleza contractual.

Por todo ello, concluye, las solicitudes de servicio analizadas no deberían gravarse con Impuesto de Sellos.

Los argumentos hasta aquí reseñados (sólo parte de los sostenidos por la interesada) son suficientes para aconsejar la revocación parcial de la resolución atacada.

En efecto, si nos remitimos al formulario de “Solicitud” incorporado al expediente, se podrá apreciar que éste prevé: “la solicitud se tendrá por aceptada con la habilitación del Servicio al Cliente” (fojas 79 vta.); de tal modo, la forma de contratación elegida por la empresa queda fuera del ámbito de imposición del Impuesto de Sellos.

Lo dicho porque, en el Impuesto de Sellos, la ley fiscal vincula el hecho económico con su exteriorización formal.

Al respecto, cabe destacar, con remisión a Soler (“El Impuesto de Sellos, Ed. La Ley, p. 19 y sgs.) que la directriz fundamental en materia de Impuesto de Sellos es que los actos jurídicos adquieren virtualidad tributaria por la **existencia material de los instrumentos** exteriorizantes de los mismos, con abstracción de su validez, eficacia jurídica o posterior cumplimiento.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en fallo recaído en la causa “Bunge y Born Ltda. SACI c/Pcia. de Entre Ríos” del 10.07.72 sostuvo que el Código Fiscal de esa jurisdicción “*lo que... grava es la*

## INFORME N° 337

"2010 año del Bicentenario de la Revolución de Mayo"

*transferencia de bienes de un patrimonio a otro, con motivo de exteriorizarse en la documentación respectiva y es esa documentación, que instrumenta el contrato, el hecho generador del gravamen."*

Con criterio similar la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha resuelto causas en las que desestimó la pretensiones de los organismos fiscales de Santa Cruz ("Transportadora de Gas del Sur Sociedad Anónima (TGS) c/Santa Cruz, Provincia de s/acción declarativa de certeza") y Tierra del Fuego ("Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. c/Tierra del Fuego, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad"), tendientes a gravar con el Impuesto de Sellos contratos en los cuales la aceptación de la propuesta había sido tácita.

Asimismo, cabe señalar que la Corte ya había orientado sus pronunciamientos en ese sentido, en el precedente -citado por la recurrente- "Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Banco Río de la Plata S.A. c/Provincia de La Pampa y/o quien resulte responsable". En ese fallo sostuvo que la "solicitud de préstamo" no reúne los requisitos y caracteres exigidos por las normas reguladoras en cuanto a la configuración del "instrumento" que resulta gravable, ya que de su sola consideración no surge el perfeccionamiento del mutuo ni la virtualidad de poder exigirse el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de recurrir a otro documento. Sostiene que el a quo, cuya sentencia aconseja revocar, necesitó invocar el principio de realidad económica para construir, mediante la sumatoria de diversos elementos, un conjunto instrumental que demuestra, sí, la existencia de un contrato de mutuo -lo cual nunca estuvo en discusión- pero que no conduce a demostrar el acaecimiento del hecho imponible sino, por el contrario, prueba la carencia de un instrumento único que resulte gravable por el Impuesto de Sellos en los términos expuestos.

Cabe concluir entonces que si la propuesta (solicitud) no es firmada por el aceptante (en este caso ), el contrato, **aún teniendo virtualidad jurídica**, no está alcanzado con el impuesto por no reunir los extremos requeridos por la ley fiscal (conf. O.H.Soler, "El Impuesto de Sellos", Ed. La Ley, p. 39).

En sentido coincidente, esta Asesoría emitió distintos informes, a saber, 476/2005, 935/2006, 1097/2006, entre otros.

En consecuencia, debe hacerse lugar a la

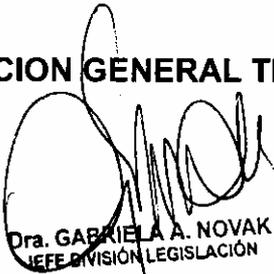
revocatoria articulada en este aspecto, dejándose sin efecto la determinación de Impuesto de Sellos practicada respecto de las solicitudes bajo análisis.

De compartir el Sr. Administrador el criterio antes expuesto, deberá emitir la pertinente resolución en el sentido propuesto.

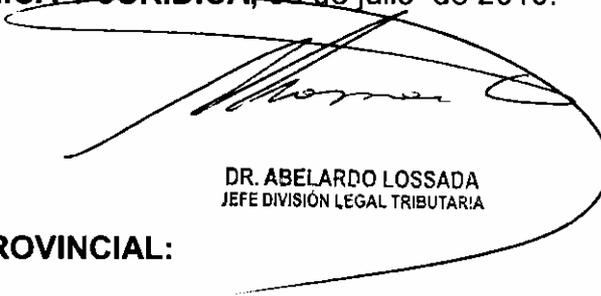
A su consideración se eleva.

**DIRECCION GENERAL TECNICA Y JURIDICA**, 05 de julio de 2010.

gr/gn



Dra. GABRIELA A. NOVAK  
JEFE DIVISION LEGISLACION



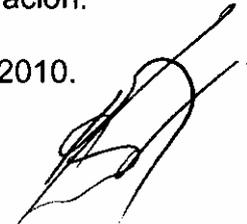
DR. ABELARDO LOSSADA  
JEFE DIVISION LEGAL TRIBUTARIA

**SEÑOR ADMINISTRADOR PROVINCIAL:**

Con el informe que antecede, cuyos términos se comparten, se elevan las presentes actuaciones a su consideración.

**DIRECCION GENERAL TECNICA Y JURIDICA**, 05 de julio de 2010.

gr.



C.P.N JACOBO MARIO COHEN  
DIRECTOR GENERAL  
DIREC. GRAL. TECNICA Y JURIDICA  
Administración Pcial. de Impuestos





ADMINISTRACIÓN  
PROVINCIAL DE  
IMPUESTOS  
Provincia de Santa Fe



“2010 Año del Bicentenario de la Revolución de Mayo”

REF.: EXPTE.Nº

s/inspección

ADMINISTRACION PROVINCIAL DE IMPUESTOS, 06 de julio de 2010.

Compartiéndose los términos del Informe Nº337/10 de Dirección General Técnica y Jurídica, cúrsese a Subdirección de Secretaría Regional Santa Fe a efectos de confeccionar cuadro resumen de importes a reclamar.

Hecho, vuelva para el dictado de la resolución.

nai/sf.

  
C.P.N. JOSE DANIEL RAFFIN  
ADMINISTRADOR PROVINCIAL  
Administración Pcial. de Impuestos