



Ref. Expte. .

s/Recurso de Revocatoria

DICTAMEN N° 660/2016

SEÑOR DIRECTOR GENERAL:

Vienen a consideración de esta Dirección General las presentes actuaciones, en las cuales, a fojas 90/103, el
, en carácter de apoderado de

.", interpone recurso de revocatoria contra los términos de la Resolución 1374-5/15 de la Administración Regional Rosario (fs. 66/67), la que procedió a no hacer lugar a la impugnación planteada oportunamente por la firma mencionada, como así también realizó el requerimiento del ingreso de \$7.245.470,93 (Pesos Siete millones doscientos cuarenta y cinco mil cuatrocientos setenta con 93/100) en concepto de Impuesto de Sellos, establecido por el artículo 19, inciso 3) a) de la Ley Impositiva Anual y la suma de \$3.021.152,55 (Pesos Tres millones veintiún mil ciento cincuenta y dos con 55/100) en concepto de diferencia de Impuesto de Sellos por la transmisión de dominio instrumentada mediante escritura número del año 2014 del Registro Notarial de Capital Federal, establecido en el artículo 19, inciso 11) de la LIA, todo con los intereses resarcitorios y punitivos correspondientes.

En primer término, destacamos que el recurso fue interpuesto en tiempo y forma, de acuerdo al artículo 119 del Código Fiscal (t.o. 2014).

El recurrente, solicita la declaración de nulidad de la Resolución en estudio alegando ausencia de fundamentación y motivación del acto y violación del debido proceso adjetivo. También sostiene la improcedencia de gravar la carta oferta, ya que la misma fue aceptada en forma tácita por el contribuyente, a través del depósito de un monto dinerario establecido en las condiciones de aceptación, quedando perfeccionado el contrato a partir de ese acto. Por lo tanto concluye, en lo que respecta a este punto, que la repartición fiscal al gravar la carta oferta se aparta del principio instrumental contemplado en el Impuesto de Sellos, en la Ley de Coparticipación Fiscal, en el artículo 223 del Código Fiscal y en los precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Aduce la improcedencia del cobro de la diferencia del Impuesto de Sellos por la transmisión del inmueble, solicitando se reliquide la deuda, considerando el pago efectuado en concepto de Impuesto de Sellos al celebrar la escritura traslativa de dominio del inmueble en cuestión, ya que el mismo formaba parte del fondo de comercio transferido; caso contrario –sostiene el recurrente– se estaría gravando dos veces el mismo acto.

Por último la contribuyente manifiesta que la aplicación de intereses resulta improcedente, por un lado, por encontrarse el

mismo en una circunstancia excluyente de cualquier tipo de subjetividad, y por otro, por la irrazonabilidad de la tasa aplicada. Realiza reserva del caso constitucional.

Se expiden la División Sellos a fs. 484 la que manifiesta que estamos en presencia de una carta oferta, no encontrándose la misma alcanzada por el Impuesto de Sellos. Asimismo, indica que sólo quedaría pendiente la diferencia detectada por la transferencia de los inmuebles en cuestión.

La Dirección de Asesoramiento Fiscal Santa Fe, toma intervención a fojas 386.

Entrando al análisis del recurso, con relación al agravio por falta de motivación y causa del acto objetado, debemos señalar que todas las constancias obrantes en autos constituyen los elementos que sustentan la determinación, habiéndose expuesto, concreta y razonadamente, los motivos que permitieron llegar a la conclusión que se encuentra en la parte resolutive del mismo, por lo que, y en coincidencia con lo señalado por la doctrina al respecto, debe desestimarse lo argumentado por el recurrente.

Asimismo, en lo atinente a violación del debido proceso adjetivo que aduce el agraviado, es preciso remarcar que se ha dado cumplimiento con el procedimiento que exige el Código Fiscal, el cual asegura el derecho de defensa que tiene todo contribuyente y que contempla la Constitución Nacional.

También respecto a este punto debemos decir que en las presentes actuaciones en modo alguno se cercenó el derecho de defensa del recurrente toda vez que la totalidad del procedimiento administrativo se desarrolló en el marco de los parámetros legales y es en esta etapa donde se abre la vía recursiva, ejercitando los mecanismos de defensa asegurados por ley.

Por otro lado, en lo que respecta a las acreencias en concepto de Impuesto de Sellos referidas a la Carta Oferta, debe señalarse con remisión a Soler ("El Impuesto de Sellos y sus Límites"), que para que el acto esté gravado la propuesta debe formularse por medio de un escrito dirigido a la otra parte contratante y la aceptación de la propuesta debe manifestarse con su firma por los destinatarios mediante la misma vía, reproduciendo totalmente la propuesta o sus enunciaciones o elementos esenciales que permitan determinar la índole del contrato, o insertando las firmas del aceptante sobre la propuesta original.

Si la aceptación de la propuesta no se realiza en alguna de las formas indicadas, el contrato, aún teniendo virtualidad



Ref. Expte. :

s/Recurso de Revocatoria

DICTAMEN N° 660/2016

jurídica, no está alcanzado con el impuesto por no reunirse los extremos requeridos por la ley fiscal.

Para que proceda la imposición es menester que el acto jurídico se haya configurado al momento de su instrumentación, vale decir que los elementos tipificantes del acto jurídico gravado deben hallarse reunidos anterior o concomitantemente con la instrumentación, por cuya razón el perfeccionamiento de los actos con posterioridad a su instrumentación no implica la gravabilidad de los mismos.

Es el caso de las propuestas instrumentadas que son aceptadas con posterioridad mediante un hecho material (por ejemplo el pago del precio) que autoriza a presumir la voluntad del destinatario de aceptar la propuesta y que, aún cuando con tal hecho el contrato queda perfeccionado jurídicamente, el mismo no está alcanzado con el impuesto, pues la aceptación no se exterioriza en forma instrumental.

Si nos remitimos al instrumento bajo análisis, se podrá apreciar que éste prevé (fs. 256) que ... "La oferta y los términos y condiciones previstos en el Anexo I se tendrán por aceptados por el Comprador y el Garante del Comprador si, en el plazo de cinco (5) Días Hábiles contados a partir de la fecha de la presente, el Comprador y el Garante del Comprador transfieren una suma equivalente a AR\$ 1.100 a la siguiente cuenta bancaria del Vendedor..."; de tal modo, la forma de contratación elegida por la empresa queda fuera del ámbito de imposición del Impuesto de Sellos.

En este orden de ideas, la Carta Oferta bajo examen no cumple los requisitos y caracteres exigidos por la normativa aplicable (Código Fiscal y Ley de Coparticipación Federal de Impuestos, art. 9, inc. b, punto 2) para configurar un "instrumento" sujeto al Impuesto de Sellos. Para que el documento esté alcanzado por el gravamen no debe necesitar de otro para que se pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones en él contenidas; el acreedor de la obligación debe poder, con ese solo elemento, hacer valer su derecho.

En el sentido expuesto esta Dirección General emitió distintos Informes, a saber, 476/2005, 935/2006, 1097/2006 y 337/2010, entre otros.

Por su parte, la Corte Suprema de Justicia de la Nación entendió que resultaban ilegítimas de las pretensiones fiscales provinciales de gravar con el Impuesto de Sellos a los contratos celebrados por aceptación tácita, al no existir un instrumento gravado en los términos del artículo

9º, inciso b, apartado 2º párrafo 2º de la Ley 23.548 (Shell Compañía Argentina de Petróleo SA c/provincia del Neuquén s/acción de inconstitucionalidad; Yacimientos Petrolíferos Fiscales SA c/provincia de Tierra del Fuego s/acción declarativa de inconstitucionalidad; Transportadora Gas del Sur SA c/provincia de Santa Cruz s/acción declarativa de certeza; Yacimientos Petrolíferos Fiscales SA c/provincia de Tucumán s/acción declarativa de certeza; Gas Natural Ban Sociedad Anónima c/provincia de Neuquén s/acción declarativa de certeza; Esso Petrolera Argentina SRL (continuadora de Esso SAPA) c/provincia de Entre Ríos y otro (Estado nacional citado como tercero) s/acción declarativa y Esso Petrolera Argentina SRL c/provincia de Tucumán s/acción declarativa).

Ese tribunal, en la causa "Yacimientos Petrolíferos Fiscales S.A. c/Tierra del Fuego, Provincia de s/acción declarativa de inconstitucionalidad" sostuvo que "la demandada, apartándose de las normas vigentes, se había visto necesitada de construir, mediante la sumatoria de diversos elementos, un conjunto instrumental que podía demostrar la existencia de un negocio jurídico, pero que no conducía a tener por configurado el acaecimiento del hecho imponible sino, por el contrario, probaba la carencia de un instrumento único que resultara gravable con el Impuesto de Sellos en los términos de la definición de instrumento contenida en la Ley 23548, la cual -en razón de la adhesión formulada por la jurisdicción provincial- había quedado incorporada al derecho público local".

Recientemente el Máximo Tribunal reafirmó su ya establecida doctrina contenida en los fallos citados precedentemente, en: "Grainco Pampa S.A. c/ Provincia de la Pampa -Dirección Gral. de Rentas s/demanda contencioso administrativa".

En sentido concordante se ha pronunciado Fiscalía de Estado, en Dictamen 1828/2012. Allí, con cita de jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, Fiscalía refiere que, al adherir la Provincia mediante Ley 10197 al Régimen de Coparticipación – Ley 23548, sin reservas ni limitaciones, no puede luego pretender gravar con Impuesto de Sellos un acto que carece de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones que lo integran, en clara contradicción con el artículo 9, inciso b), apartado 2) de la Ley 23548.

En relación a lo sostenido por el contribuyente respecto a la improcedencia de la diferencia del Impuesto de Sellos por la transmisión del inmueble, cabe traer a colación el principio sentado por el artículo 222 del Código Fiscal (t.o. 2014), según el cual en materia de Impuesto a los Sellos los hechos imponibles son independientes entre sí y los impuestos resultantes deberán ser satisfechos aún cuando varias causas de gravamen concurren a un solo acto. Cabe aquí, además, remitir a los términos del informe de fs. 484 elaborado por División Sellos.



Ref. Expte.

s/Recurso de Revocatoria

DICTAMEN N° 660/2016

En el mismo sentido, se expidió esta Dirección General, mediante Dictamen 072/94, compartido por el Sr. Administrador Provincial.

En lo que respecta a la tasa de interés impugnada por el recurrente, cabe remarcar que la misma tiene sustento en el mismo Código Fiscal, el cual autoriza al Ministerio de Economía a fijarla, estableciendo al mismo tiempo el tope del que no podrá excederse. En relación a este tópico y ante un caso similar, la Fiscalía de Estado emitió el Dictamen N° 1493/01, en cuya parte pertinente expresa que respecto de los intereses, no parece que en autos se hubiera vulnerado la normativa aplicable al caso, siendo por otra parte ése el criterio judicial seguido por la Sala Civil Segunda de la Cámara de Apelaciones en lo Civil y Comercial de la ciudad de Santa Fe, in re "Api c/ Jockey Club Santa Fe s Ejecución Fiscal (Expte N° 266/97)".

Por lo tanto, en consonancia con lo dictaminado, aconsejamos dictar resolución que haga lugar parcialmente al recurso interpuesto, que deje sin efecto la determinación practicada respecto al Impuesto de Sellos sobre la Carta Oferta y exija el pago de las restantes diferencias determinadas.

A su consideración se eleva.

DIRECCION GENERAL TECNICA Y JURIDICA, 27 de octubre de 2016.-
gr/ip

Dr. IGNACIO H. PARINI
Asesor
DIRECCION GRAL. TECNICA Y JURIDICA
ADMINISTRACION PROV. DE IMPUESTOS

Dra. GABRIELA A. NOVAK
DIRECTORA 1º JURIDICO ADMINISTRATIVA - RES. 00113
DIRECCION GENERAL TECNICA Y JURIDICA - API

SEÑOR ADMINISTRADOR PROVINCIAL:

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

DIRECCION GENERAL TECNICA Y JURIDICA, 27 de octubre de 2016.-

gr.

C.P.N. LUIS A. GRAVEGLIO
DIRECTOR "A" - ASESORIA TECNICA
DIRECCION GRAL. TECNICA Y JURIDICA
PRESIDENTE REPUBLICA ARGENTINA