

# **El impuesto a los sellos en las cartas de oferta unilaterales**

**JBB | ESTUDIO DE ABOGADOS**

Derecho Tributario

**El impuesto a los sellos es un tributo cuyo hecho generador consiste en la instrumentación de contratos de la forma que lo establece la ley, de allí que resulte usual su devengamiento en la mayoría de las contrataciones. No obstante, tratándose de una operación que se ha instrumentado por medio de cartas de oferta unilaterales, los requisitos exigidos para que opere la aplicación del tributo mencionado no surgen en forma clara, poniendo en duda si acaece o no el hecho imponible requerido.**



El impuesto al sello se consagra como uno de los tributos de mayor relevancia a nivel mundial, dado que fue uno de los principales instrumentos que los estados usaron para financiarse ante la insolvencia producida por las crisis y las guerras. Tradicionalmente impuesto a todas las operaciones comerciales onerosas, se manifestaba como un requisito *sine qua non* de toda transacción.

A pesar de las diferentes manifestaciones que tenga este tributo en los códigos tributarios provinciales, la finalidad es siempre la misma: gravar los actos instrumentados en operaciones onerosas realizados dentro de o con efecto en la provincia.

Como regulación de referencia tomaremos a la provincia de Córdoba, que en su Código Tributario establece:

**“Definición. Artículo 261.-** *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° 21526, 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(...)*”

**“Instrumentación. Artículo 262.-** *Por los actos, contratos u operaciones a que se refiere el artículo anterior, deberá pagarse el impuesto correspondiente por el solo hecho de su instrumentación con abstracción de su validez o eficacia jurídica o verificación de sus efectos. 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 artículo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones, sin necesidad de otro documento (...)*”

Como se observa, el criterio común que comparten las operaciones gravadas es el de onerosidad e instrumentación. Así, del segundo de los artículos citados surge en forma clara el concepto de instrumento: toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de actos jurídicos originados en un contrato, acto u operación, que cuente con los caracteres exteriores de un título jurídico exigible para el cumplimiento de una obligación, sin necesidad de requerir a otro documento.

Estos instrumentos son el *quid* de la cuestión cuando hablamos del impuesto a los sellos, sobre todo cuando no requieren perfeccionamiento por medio de otro documento. Es el caso de las cartas ofertas unilaterales que incluyen en su redacción cláusulas de aceptación tácita.

La aceptación tácita está avalada por el Código Civil y Comercial y regulada en el artículo 979 en donde reza: *“Modos de aceptación (...) El silencio importa aceptación sólo cuando existe el deber de expedirse, el que puede resultar de la voluntad de las partes (...)”*. A su vez, permite que las partes contratantes pacten libremente su forma de aceptación tácita por medio de plazos u otro mecanismo igual de eficaces.

Entonces se plantea la cuestión de si se puede cobrar impuesto al sello para un contrato que prima facie no es instrumentado por ser autosuficiente y no requerir de un segundo documento para su perfeccionamiento.

Las cartas oferta unilaterales *per se* son formas de contratación en donde se manifiesta la voluntad del vendedor u oferente de un servicio de obligarse con el receptor de esta carta. Al contener una cláusula de aceptación tácita, en donde se establece que, por ejemplo, la oferta será aceptada si se deposita un monto de dinero en una cuenta bancaria, o bien, si no se contesta la misma cuestionando el monto, permite celebrar un contrato eficaz entre ambas partes con todos los efectos de un contrato celebrado de manera más “tradicional”.

La cuestión entonces acerca de si corresponde o no el pago del impuesto al sello radica en determinar el carácter de instrumento de la carta oferta, entendido como documento autosuficiente. Para ello puede resultar de utilidad preguntarse si este documento, por sí solo, podría ser base suficiente para admitir una acción judicial tendiente a lograr su cumplimiento.

La respuesta puede variar según se haya aceptado la carta oferta en forma expresa -y obre, por ejemplo, una suscripción de la parte cocontratante en el documento-, o si, por el contrario, es necesario desplegar una serie de actos tendientes a verificar si hubo o no ejecución del contrato. En el primero de los casos, podemos afirmar el carácter instrumental del documento y por tanto, el devengamiento del impuesto a los sellos. En el segundo caso, no hay instrumentación de conformidad al concepto legal explicado, y no corresponde el pago del impuesto en cuestión.

La jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha consagrado lo expuesto en diferentes momentos, resolviendo los planteos sobre instrumentación y perfeccionamiento de los hechos gravados por el tributo en cuestión.

Sobre la no instrumentación de las aceptaciones, La CSJN destacó la inaplicabilidad del impuesto de sellos en el sistema de cartas ofertas unilaterales con aceptación tácita por la contraparte, por no haberse formalizado en su caso las aceptaciones instrumentadas. “Gas Natural BAN SA c/ Neuquén, 2005”; “Esso SAPA c/ Santiago del Estero 2005”; “Esso Petrolera Argentina SA c/ Tucumán 2006”; y “Esso Petrolera Argentina SA c/ Entre Ríos, 2006”).

En relación al momento de perfeccionamiento del hecho gravado por el impuesto de sellos para aplicar a un contrato entre ausentes y la no aplicabilidad del principio de realidad económica en el referido tributo, la CSJN siguió el lineamiento establecido por la Ley 23548, coligiendo que el perfeccionamiento del hecho gravado por el impuesto de sellos opera al momento de la aceptación expresa por parte del co-contratante (“YPF SA c/ Tierra del Fuego”2009)). Abordando idéntico planteo, La Corte resolvió diciendo que “...los

documentos de que se trata en el sub examine carecen de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones en ellas plasmadas. En efecto -... basta con observar que con la sola exhibición de cada uno de aquellos instrumentos resulta imposible tener por aceptada la oferta y, por ende, configurado el contrato respectivo. En consecuencia, la determinación impositiva practicada por el Fisco local se halla en contradicción tanto con lo dispuesto en el Código Fiscal de la provincia, como en la ley de coparticipación federal de impuestos, que exigen que el instrumento gravado revista los caracteres de un título jurídico con el que se pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones “sin necesidad de otro documento...” (CSJN, Grainco Pampa SA c/ La Pampa, 2015)

Para concluir podemos advertir que por las características que presentan las cartas oferta unilaterales, no cumplen con los requisitos para configurar el hecho imponible del impuesto a los sellos.

# Impuesto al sello

Cuestiones teóricas y prácticas de un tributo evitable



## 1. Tributo interno indirecto

Como lo establece la Constitución Nacional, corresponde a las provincias el cobro de este y por lo tanto le cabe también su regulación, es por ello que cada provincia tiene sus propias normas que, en mayor o menor medida, reflejan el mismo tributo



## 2. Contratos instrumentados

Este tributo graba la instrumentación que consiste en el perfeccionamiento de contratos onerosos por medio de una escritura, un papel o un documento que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones, sin necesidad de otro documento



## 3. Ofertas unilaterales con aceptación tácita

Las ofertas unilaterales son formas de contratación en donde se manifiesta la voluntad del vendedor u oferente de un servicio de obligarse con el receptor. Generalmente se realiza por medio de cartas que contienen una cláusula de aceptación tácita, lo que permite celebrar un contrato eficaz pero con menos formalidades. Al no haber otro documento, pueden no instrumentarse.



## 4. Sin instrumentación no hay impuesto

La inexistencia de una instrumentación en el contrato como es el supuesto de las Cartas Oferta Unilaterales, hace que no se pueda aplicar el impuesto al sello a estas operaciones, por lo tanto, se evita ese gasto.



## 5. Impuesto al sello y seguridad jurídica

La no instrumentación de un contrato implica riesgos en la seguridad jurídica del acto, ya que para probarlo se deberá recurrir a otros medios probatorios lo que implica plantear la duda sobre la existencia de este, aun cuando fue celebrado efectivamente

## MAS NOVEDADES



### [Se declaran inhábiles los días en que se efectúe la mudanza de las dependencias laborales del Poder Judicial de Córdoba.](#)

Feb 7, 2021 | [Poder Judicial de Córdoba](#), [□](#)

: El traslado de los juzgados de conciliación y las cámaras laborales culminaría el día 22 de marzo. Hasta entonces se establecen días inhábiles por cada dependencia.

**-Más Novedades-**



## [Los contratos de locación deberán ser inscriptos en un registro](#)

Feb 15, 2021 | [Derecho civil](#), [Derecho contractual](#), [□](#)

Se publicó la Resolución General 4933/2021 de AFIP en donde detalla qué contratos deberán ser registrados, cuál será el procedimiento a seguir para hacerlo y cuáles son los plazos para ello.

### **-Más Novedades-**





## Inscripción para articuladores de la economía del conocimiento

May 3, 2022 | [Derecho Corporativo](#), [□](#)

INSCRIPCIÓN PARA ARTICULADORES DE LA ECONOMÍA DEL CONOCIMIENTOJBB | ESTUDIO DE ABOGADOSDerecho Corporativo En el marco del Régimen de...

**-Más Novedades-**