

IMPUESTO DE SELLOS DE LA CIUDAD AUTÓNOMA DE BUENOS AIRES

MARIANO GUAITA

SUMARIO: I. Introducción.- II. Caracterización del impuesto de sellos basada en el elemento objetivo.- III. Otros aspectos controvertidos del impuesto de sellos.- IV. Conclusiones

I. Introducción

De conformidad con la consigna general de la obra en cuyo marco se inscribe, el presente capítulo está abocado al abordaje de distintos aspectos del impuesto de sellos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, que han sido de recibo en la jurisprudencia del fuero contencioso administrativo y tributario de dicha jurisdicción, para la solución de los casos concretos planteados a los jueces de las diversas instancias ¹.

1 Si bien lo tocante al nacimiento, alcances y efectos del hecho imponible del impuesto de sellos constituye una materia que generalmente será escrutada en el mencionado fuero (por ser enjuiciable allí la Administración Tributaria local y los actos administrativos que ella dicta), es dable aclarar que también los tribunales del fuero penal, contravencional y de faltas de la Ciudad pueden tomar alguna intervención en ciertos aspectos ligados al mismo. En efecto, el mencionado fuero se ha considerado competente para conocer en un pedido de “orden de allanamiento a fin de obtener información electrónica y documentación que resulte conducente para establecer la materia imponible, en el caso el impuesto de sellos [...] que no requiere la iniciación de un proceso administrativo o la denuncia de un delito penal, sino que constituye una instancia previa que podrá derivar en la constatación de una infracción, un delito o ninguna situación irregular” (Cámara de Apelaciones de ese fuero, Sala I, “AGIP (GCBA) c/Moon Travel SRL s/infr. Ley 4461-Ac. 7/08 (Allanam.Autónomos)”, causa 15716-00-00/14, sentencia del 12 de noviembre de 2014). Lo anterior resulta de suma importancia, pues el Fisco local tiene la prerrogativa de proceder a allanar o efectivizar cualquier medida cautelar tendiente a asegurar el tributo y la

De allí que en modo alguno pretenda abarcar exhaustivamente el régimen legal inherente a dicha gabela, como así tampoco agotar el análisis de las variadas aristas controvertidas que plantea.

Se trata, en cambio, de un recorrido por la jurisprudencia local, que pretende condensar el tratamiento que al momento han merecido algunas de las cuestiones vinculadas a los aspectos sustanciales y procedimentales del tributo.

En este sentido, se propone -en primer término- una muy breve caracterización del mismo, basada en las dos notas que hemos considerado distintivas, según la tradición del impuesto y lo que establecen las leyes respectivas; esto es, la onerosidad y la instrumentalidad.

Luego, se plantea un índice de temas relevantes, que -dados los objetivos perseguidos y la metodología utilizada- no se compadece de manera lineal con la estructura con la que el impuesto es presentado en la legislación ni con la clásica exposición que generalmente se observa en la doctrina. Por el contrario, los temas son propuestos a partir de la cuestión que fue necesario dirimir en cada caso, para componer la controversia planteada por las partes.

II. Caracterización del impuesto de sellos basada en el elemento objetivo

Según lo adelantado, hemos considerado que la onerosidad y la instrumentalidad son los componentes indispensables que allanan el camino para el nacimiento del hecho imponible con el cual se origina la obligación de tributar el impuesto de sellos, y a ellos nos referiremos separadamente en los apartados que siguen.

documentación o bienes -previa solicitud judicial-, cuestión que cobra especial virtualidad en el caso del impuesto de sellos, por la instrumentalidad requerida para la configuración de su hecho imponible, según expondremos más adelante.

Si bien consideramos igualmente dirimente lo relativo a la territorialidad del impuesto -que lo convierte en un tributo eminentemente local-, pensamos que la misma está vinculada al elemento espacial del hecho imponible, determinando su campo de actuación; aunque no sin dificultades, en razón de la incidencia que pueden cobrar el lugar de radicación de los bienes, o el lugar donde producen sus efectos los actos y contratos a ellos referidos ².

1. Sobre la onerosidad

Siendo rector en nuestra materia el denominado principio de reserva de ley ³, consideramos atinado ceñirnos, ante todo, al objeto tributario que surge expresamente del enunciado legal ⁴.

2 En efecto, “[p]or ser un impuesto de carácter local, pueden surgir problemas de doble o múltiple imposición que se visualizan cuando las jurisdicciones de celebración y de efectos son distintas” (CASTIÑEIRA BASALO, Manuel A., “Impuesto de Sellos CABA”, jornada de capacitación de Errepar, 9 de noviembre de 2009, pág. 3).

3 “Ninguna duda cabe sobre que el principio de legalidad es aplicable no sólo en el orden tributario nacional sino también para las provincias y municipios, toda vez que los Estados provinciales deben dictar sus Constituciones de acuerdo con los principios de declaraciones de garantías de la Constitución Nacional, conforme surge de sus arts. 5, 31, 33 y 123” (SCHINDEL, Ángel, “Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y el principio de legalidad en materia tributaria”, en CASÁS, J. O.-FREYTES, R. O., *La jurisprudencia tributaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación-A 150 años de su primera sentencia*, Errepar-Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Buenos Aires, 2013, pág. 164).

4 Aunque compartimos la posición con arreglo a la cual nada obsta a que las normas tributarias sean interpretadas por todos los métodos que propone la teoría general del Derecho (cfr. CASÁS, José O., *Derechos y garantías constitucionales del contribuyente-A partir del principio de reserva de ley tributaria*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, pág. 754), pensamos también que “en materia de leyes tributarias, la regla metodológica reconoce primacía a los textos de dichas leyes, a su espíritu y a los principios de la legislación especial” (CSJN, “Banco de Mendoza S.A. c/Dirección General

¡áDA Ciudad

En este sentido, de conformidad con las previsiones del Código Fiscal ⁵, el sustrato del impuesto de sellos porteño viene dado por los actos y contratos de carácter oneroso ⁶.

Lo antedicho obliga desde ahora a formular algunas reflexiones.

A primera vista, la intención del legislador habría sido captar con este impuesto una gran pluralidad de actos, comprendiendo no solamente a los contratos (que constituyen la especie ⁷) sino a los actos jurídicos en general, entendiéndose

Impositiva s/Dirección General Impositiva”, B.620.XXXIII, sentencia del 8 de mayo de 2001, cons. 9°).

5 Salvo indicación expresa en contrario, todas las remisiones y citas normativas que aparecen en el presente capítulo se corresponden con el texto del Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, ordenado para el año 2019, conforme al decreto GCBA 59/2018, dictado el 22 de febrero de 2018 y publicado en el Boletín Oficial nro. 5.322 del 26 de febrero de 2018, con las modificaciones dadas por las leyes 5.995 (B.O. 29/08/2018) y 6.066 (B.O. 21/12/2018).

6 No se nos escapa, desde luego, que -de conformidad con el artículo 426 del Código Fiscal, y aun con el artículo 9°, inc. b), ap. 2, de la ley 23.548- también constituyen objeto del impuesto las operaciones monetarias efectuadas por entidades financieras regidas por la ley 21.526 y sus modificaciones. Sin embargo, nuestro interés no ha sido dirigido a ellas en razón de que -como excepción- no presentan la nota de instrumentalidad en la que pretendemos concentrarnos. En efecto, “son básicamente operaciones activas y pasivas con contenido oneroso, efectuadas por las entidades financieras en las que no exista un instrumento de por medio” (MARTÍN, Julián A.-DEL MAURO, Carlos, “Impuesto de sellos en la ciudad de Buenos Aires. Análisis general del gravamen y sus modificaciones para el año 2010”, La Ley on line, 0003/70064959-1).

7 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 (cfr. art. 957 CCyCN). “El contrato es una especie de acto jurídico bilateral y con contenido patrimonial. De esta definición surge la importancia y trascendencia dentro de los actos jurídicos del contrato con relación al contenido patrimonial que lo caracteriza [...] En el estudio de la naturaleza jurídica, estimamos que el contrato es una especie de acto jurídico [...] Ello sirve para determinar que existe

por tales aquellos actos voluntarios ⁸ lícitos que tienen por fin inmediato la adquisición, modificación o extinción de relaciones jurídicas ⁹, y que -en cuanto tales- constituyen el género.

Ahora bien, la nota de onerosidad que enseguida es reclamada por la norma para la configuración del hecho imponible limita considerablemente el ámbito de aplicación material del impuesto.

En efecto, de acuerdo con la Real Academia Española, lo oneroso es predicable respecto de todo título que suponga recíprocas prestaciones entre los que adquieren y transmiten.

En sentido concordante, en el artículo 967 del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación se establece que los contratos son a título oneroso cuando las ventajas que procuran a una de las partes le son concedidas por una prestación que ella ha hecho o se obliga a hacer a la otra, siendo -en cambio- a título gratuito cuando aseguran a uno o a otro de los contratantes alguna ventaja, independiente de toda prestación a su cargo.

En consecuencia, y más allá de alguna exquisita disquisición que pretende hacerse en doctrina e incluso en la legislación ¹⁰ entre bilateralidad y onerosidad, el requisito de onerosidad circunscribe el campo de actuación del impuesto a los denominados contratos sinalagmáticos, que ponen obligaciones en cabeza de una y otra parte, aunque tengan distinta naturaleza u objeto.

contrato cuando proviene de un acto lícito que por su bilateralidad debe reunir las mismas condiciones para las respectivas partes que lo celebran y con fines patrimoniales” (GARRIDO, Roque F.-ZAGO, Jorge A., *Contratos Civiles y Comerciales*, tomo I, Editorial Universidad, Buenos Aires, segunda edición actualizada y aumentada, págs. 97 y 98).

8 Es decir, aquellos ejecutados con discernimiento, intención y libertad, según la clásica composición de la voluntad en la teoría civil (cfr. art. 260 CCyCN).

9 Cfr. art. 259 CCyCN.

10 Nos referimos a los artículos 966 y 967 del actual Código Civil y Comercial de la Nación.

[áDA Ciudad

Es que “[s]i la ventaja fuera asegurada con independencia de toda prestación, nos hallaríamos ante un contrato gratuito”¹¹.

Por esa misma razón, con referencia a la normativa civil anterior -que en lo sustancial se mantiene-, “Lafaille señala que al comparar la definición del art. 1139 con la contenida en el art. 1138, surge tan gran semejanza entre los contratos bilaterales y los onerosos que parece innecesaria esta segunda categoría”¹².

Es que, conforme ha sostenido destacada doctrina tributaria, lo dirimente a los efectos de la onerosidad es la “*existencia de contraprestaciones recíprocas entre las partes*”¹³, lo que permite -precisamente- caracterizar a un acto o contrato como bilateral¹⁴.

Lo expuesto se confirma al constatar, por ejemplo, el tratamiento fiscal que se le ha dado a la cesión de créditos. En efecto, se trata de un contrato esencialmente unilateral (dado por la transmisión del derecho frente al deudor), excepto cuando se la efectúa a título oneroso, convirtiéndola en bilateral¹⁵. En

11 LEIVA FERNÁNDEZ, Luis F. P., *Colección de Análisis Jurisprudencial - Contratos Civiles y Comerciales*, La Ley, Buenos Aires, 2002, pág. 11.

12 GARRIDO, Roque F.-ZAGO, Jorge A., op. cit., pág. 120. La validez de la cita y de la comparación se mantienen pues los artículos 1138 y 1139 del viejo Código Civil argentino son sustancialmente análogos a los artículos 966 y 967 del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación.

13 REVILLA, Pablo, “Impuesto de sellos”, en NAVEIRA DE CASANOVA, Gustavo J. y otros, *Régimen Tributario Argentino*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, segunda edición, pág. 571.

14 “[E]n los contratos se habla de bilateralidad o unilateralidad según se trate de contratos de los que resulten obligaciones para ambas partes o sólo para una de ellas” (RIVERA, Julio C., *Instituciones de Derecho Civil*, tomo II, Abeledo-Perrot, pág. 590).

15 Sabido es que la cesión de créditos como fuente de las obligaciones puede ser “[u]nilateral o bilateral, según el cesionario asuma o no alguna obligación frente al cedente. Es así unilateral la cesión gratuita (cesión ‘donación’, art. 1437, Cód. Civ.; conc. art. 2157), y son bilaterales las cesio-

este sentido, en el artículo 452 se establece: “En las cesiones de créditos hipotecarios deberá liquidarse el impuesto sobre el precio convenido por la cesión o el monto efectivamente cedido, si fuera mayor que aquél. A ese efecto se deberán deducir las cantidades amortizadas. Igual procedimiento deberá observarse en cualquier contrato en donde se instrumente cesión de acciones y derechos”. Más allá de cómo se conforma la base imponible en este caso (y los reparos que podamos plantear al respecto ¹⁶), lo cierto es que la gravabilidad de la cesión aparece encadenada al hecho de que tenga un precio, aspecto que la convierte en un contrato bilateral.

De la misma manera, en materia de fideicomisos, se ha establecido que no están alcanzados por el impuesto los instrumentos por medio de los cuales se formalice la transferencia de bienes que realicen los fiduciantes a favor de los fiduciarios ¹⁷. Dicha solución legislativa, a más de guardar consonancia con la regla general que venimos examinando, está presumiblemente justificada en el hecho de que la transmisión fiduciaria se efectúa a título de confianza, en el marco del encargo que se le da al fiduciario y por la cual el fiduciante no recibe contraprestación alguna.

En suma, siendo la onerosidad (y, por lo tanto, la bilateralidad) un elemento indispensable y caracterizante del hecho

nes hechas por un precio (cesión ‘compraventa’, art. 1436, Cód. Civ.; conc. art. 2158), o en cambio por otro bien (cesión ‘permuta’, art. 1436, Cód. Civ.; conc. art. 2156). Cuando son bilaterales, son también onerosas; en caso contrario, resultan gratuitas” (ALTERINI, A. A.-AMEAL, O. J.-LÓPEZ CABANA, R. M., *Derecho de obligaciones civiles y comerciales*, Abeledo-Perrot, Buenos Aires, segunda edición actualizada, pág. 564; en el mismo sentido RAGGI, María Elena, *Cesiones*, Di Lalla Ediciones, Buenos Aires, 2009, pág. 24 y ss.).

16 Nos referimos al hecho de que siendo la cesión un acto jurídico perfectamente diferenciable del acto que origina el crédito seguido, no encontramos razones para estar al valor económico de este último, a los efectos de calcular el impuesto que recae sobre aquél.

17 Cfr. art. 461 del Código Fiscal.

imponible del impuesto de sellos, pensamos que la obligación de liquidarlo e ingresarlo únicamente podría originarse en la celebración de contratos bilaterales o sinalagmáticos.

Junto con el maestro VICENTE OSCAR DÍAZ, “le otorgamos preeminencia a la preclara posición doctrinaria de JARACH cuando enseña que este gravamen no está basado sobre cualquier negocio jurídico, sino sobre determinados negocios que producen la adquisición o transferencia de riqueza, cuya base imponible o unidad de medida es el valor de la adquisición o transferencia y que la obligación se gradúa con base a esta medida”¹⁸. Como se ve, en el concepto de JARACH, aparecen como elementos del hecho imponible la adquisición de riqueza y el valor de esa adquisición, lo que informa -de por sí- una reciprocidad en las prestaciones.

Distinta hubiera sido la solución de haberse referido el legislador a actos y contratos de apenas contenido económico¹⁹, con lo que hubieran podido quedar alcanzados ciertos actos o contratos unilaterales con acciones o hechos en cabeza de una sola de las partes.

Entendemos que las consideraciones precedentes resultan de suma importancia, a los efectos hermenéuticos, pues -de acuerdo con el propio Código Fiscal- la obligación de tributar el impuesto no solamente alcanza a los actos y contratos expresa o implícitamente mencionados en la ley tarifaria, sino a todos los actos y contratos expresa o implícitamente encuadrados en

18 DÍAZ, Vicente O., *Impuesto de sellos-La relevancia tributaria del negocio jurídico instrumentado*, Errepar, Buenos Aires, 3era. edición, pág. 29.

19 Claro que no hubiera podido, en virtud de lo dispuesto en el artículo 9º, inc. b), pto. 2, de la ley nacional 23.548 de coparticipación federal, donde se alude expresamente a la condición de onerosidad. “...la onerosidad derivaba de las indicaciones contenidas en la Ley 23.548, de Coparticipación Federal, en el ya consignado inciso a) del apartado segundo del art. 9º, como requisito obligatorio a observar por las provincias adheridas al régimen...” (DI PIETROMICA, Viviana C., *Impuesto de Sellos de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, La Ley, Buenos Aires, 2003, pág. 25).

las disposiciones del Código ²⁰, lo que hace necesaria una recta y precisa interpretación de las mismas y sus alcances.

Un caso planteado ante la Justicia en lo contencioso administrativo y tributario de la Ciudad permite mostrar más claramente cómo se conjugan los conceptos a los que nos hemos venido refiriendo.

La empresa Simagui S.A. promovió una acción de repetición respecto del importe que -vía retención del escribano interviniente- había abonado en concepto de impuesto de sellos correspondiente a una escritura pública constitutiva de un fideicomiso de administración del cual resultaba su carácter de fiduciaria.

Basada en las características de esa figura, sostuvo -por una parte- que, tratándose de un fideicomiso de administración, no se transfería el dominio de los bienes inmuebles objeto del encargo, y -por la otra- que se trataba de un contrato a título oneroso. Descartó, por tanto, que pudiera aplicarse al caso lo previsto en el artículo 335 del Código Fiscal vigente en ese momento ²¹ y, subsidiariamente, planteó la inconstitucionalidad del decreto 1335/GCBA/2004 -por violación del principio de reserva de ley- en el entendimiento de que por su conducto se había ampliado el hecho imponible previsto en la norma legal ²².

20 Cfr. art. 425. En efecto, “[l]a Ley de Sellos de la ciudad de Buenos Aires adopta una definición genérica para el impuesto instrumental, dado que no requiere como requisito para la procedencia del gravamen que tales actos o contratos se encuentren tipificados expresamente en la ley, sino que basta a los fines de imposición que reúnan los requisitos de instrumentalidad y onerosidad que imperan en el tributo” (MARTÍN, Julián A.-DEL MAURO, Carlos, op. cit.).

21 Dicha norma rezaba: “Está sujeto al Impuesto de Sellos la formalización de escrituras públicas o cualquier otro instrumento, de cualquier naturaleza u origen, por las que se transfiere el dominio o se otorgue la posesión de inmuebles situados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en virtud de cualquier contrato a título oneroso”.

22 Allí, de manera reglamentaria, se había establecido: “Las operaciones alcanzadas por el Impuesto de Sellos, sin perjuicio de otras que pu-

Luego de superar ciertos avatares de índole procesal ²³, la demanda fue rechazada en ambas instancias. Al tomar la intervención de su competencia, la Cámara entendió que la cuestión a dilucidar estaba dada por “si en el fideicomiso de administración hay o no una transferencia de dominio y, en tal caso, si lo es a título oneroso” ²⁴.

Tras examinar las disposiciones de la ley nacional 24.441 y del Código Civil de aquel momento referidas al dominio fiduciario, se inclinó por la afirmativa. Asimismo, entendió que la norma fiscal local no distinguía entre dominio perfecto e imperfecto (quedando igualmente alcanzadas las transferencias de ambos) y que, habiéndose pactado una remuneración a percibir por la sociedad actora fiduciaria, no quedaban dudas acerca del carácter oneroso de esa transferencia.

El recurso de inconstitucionalidad articulado por Simagui S.A. contra lo así decidido fue desestimado por la Cámara ²⁵, como asimismo los recursos de aclaratoria y nulidad que de-

dieran surgir, son las transferencias de inmuebles que se realicen como consecuencia de las siguientes operaciones: [...] K) Fideicomiso, excepto los contratos vinculados en el Decreto N° 2021/GCABA/2001”.

23 El juzgado de grado había entendido que la instancia judicial no se encontraba habilitada por cuanto la actora no había ocurrido previamente con su reclamo de repetición a sede administrativa, de conformidad con la carga prevista en el artículo 61 del Código Fiscal vigente en ese momento. En la alzada, en cambio, con fundamento en los derechos de acceso a la jurisdicción, tutela judicial efectiva y de defensa, se consideró que la mentada exigencia únicamente resultaba aplicable en los casos de pago espontáneo, no pudiendo tenerse por tal al efectuado vía retención: “...es claro que cabe asimilar esta situación -retención y depósito por parte del escribano de la suma cuya repetición el actor aquí persigue- a los casos de pago a requerimiento de la Administración, en tanto es evidente que el pago del monto reclamado en autos no ha sido voluntario” (Sala I, “Simagui S.A. c/GCBA s/repetición (art. 457 CCAYT)”, expte. 22163-0, sentencia del 17 de mayo de 2007).

24 Sala I, sentencia del 9 de septiembre de 2011, cons. V del voto del Dr. BALBÍN, al que adhirió la Dra. WEINBERG.

25 Sala I, sentencia del 25 de marzo de 2013.

dujo con posterioridad respecto de esa denegatoria ²⁶, sosteniendo que su principal argumento -referido a la violación del principio de legalidad- no había sido sopesado al momento de rechazar aquel remedio extraordinario.

En sentido adverso al decidido, destacada doctrina ha expresado que “la transmisión realizada por el fiduciante al fiduciario no resulta alcanzada por el impuesto de sellos, pues se trata de una transferencia de dominio a título de confianza por el cual el fiduciante no recibe contraprestación alguna. De allí que se la ha reputado no onerosa y, por ende, no gravada con el impuesto de sellos” ²⁷, más allá de la onerosidad que pueda resultar de la retribución por la labor encomendada al fiduciario en su carácter de administrador del fondo fiduciario, lo que trasunta una cuestión distinta, con una base imponible también diferenciable.

2. Sobre la instrumentalidad

Sentado lo anterior, resta señalar que la onerosidad aludida es condición necesaria pero no suficiente para la configuración del hecho imponible del impuesto de sellos, pues esa onerosidad debe surgir o hacerse patente a través de un instrumento, lo que constituye un segundo requisito igualmente insoslayable, al punto que ha permitido a la doctrina caracterizar a este impuesto como instrumental ²⁸.

26 Sala I, sentencia del 21 de agosto de 2013. No existe evidencia de que la recurrente haya ocurrido en queja al Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad.

27 Arg. REVILLA, Pablo, op. cit., pág. 572. Otro sector de la doctrina entiende que se trata de un contrato neutral, no siendo posible afirmar a priori si es oneroso o gratuito para la generalidad de los casos, debiendo estarse a las cláusulas contractuales para poder establecer si hay contraprestaciones o no a favor de ambas partes (v. AMÉNDOLA, Alejandro, *Régimen de Fideicomiso-Marco jurídico, reseña jurisprudencial y cuestiones particulares*, Erreius, Buenos Aires, 2015, pág. 18).

28 Con la excepción, claro está, de las operaciones monetarias contablemente registradas, según ya lo adelantamos. En este aspecto, pensa-

Si bien el componente de la instrumentalidad reconoce razones históricas y aparece en la génesis del propio impuesto de sellos (cuestión que excede el interés de este trabajo y amerita su tratamiento por separado), cabe tener en cuenta -en lo que al gravamen porteño se refiere- que, en el estado de cosas actual, encuentra fundamentos en dos fuentes normativas principales.

Por una parte, encuentra arraigo en el artículo 9º, inciso b), apartado 2º de la ley 23.548 mediante la cual se instituyó el régimen de coparticipación federal de impuestos, obligatorio para la jurisdicciones locales que hayan expresado su adhesión en los términos del inciso a) del mismo artículo ²⁹, donde se establece que el impuesto en cuestión únicamente podrá recaer sobre actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados, sobre contratos a título onerosos formaliza-

mos que la consagración de una excepción de este tenor no obsta a que la instrumentación es el principio general que rige el impuesto de sellos (arg. BRUZZÓN, Juan Carlos, “Los contratos por correspondencia ante el impuesto de sellos-Un fallo para no recordar”, ED 174-406, quien frente a análoga legislación sostiene: “Como en este caso el legislador ha creado una excepción al principio general de instrumentación, ha tenido que decir expresamente que procede el gravamen aunque la operación no esté instrumentada”).

29 “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” (REVILLA, Pablo, op. cit., pág. 567, con cita de *Fallos*, 321:358). En el mismo sentido, la más autorizada doctrina ha expresado: “Luego de ratificada por las respectivas Legislaturas provinciales y la de la Ciudad de Buenos Aires, la ley de coparticipación, expresión del derecho intrafederal de concertación, se incorpora al derecho público interno de cada Estado local, aunque con la diversa jerarquía que le otorga su condición de ser expresión de la voluntad común de los órganos superiores de nuestra organización constitucional. Esa gestación institucional -puntualiza la Corte Suprema de la Nación- ubica a los tratados o leyes convenio celebrados entre las provincias y el gobierno nacional en un rango normativo específico dentro del derecho federal. Prueba de su categoría singular es la imposibilidad de su derogación unilateral por cualquiera de las partes” (SPISSO, Rodolfo R., *Derecho Constitucional Tributario*, Abeledo-Perrot Argentina Online, 2009).

dos 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.

A renglón seguido, la norma se ocupa de aclarar que será instrumento “toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados [...], 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”.

De la norma citada se desprende -a nuestro modo de ver- que el mentado requisito de la instrumentalidad, para ser tal, debe presentar dos presupuestos ineludibles: por una parte, un sustrato material o documental específico, que dé cuenta o haga constar el negocio jurídico oneroso celebrado (lo que, de por sí, lleva a descartar del campo del impuesto los negocios resultantes de relaciones o contratos de hecho, muy generalizados en el tráfico comercial); y, por la otra, la autosuficiencia del referido sustrato a tales efectos; es decir, para tener por perfeccionado y jurídicamente exigible el negocio de que se trate.

De no presentarse ambas cualidades de manera concomitante, la instrumentalidad no llega a configurarse y, por lo tanto, el negocio jurídico -aun oneroso- resulta inapto para suscitar la gravabilidad en sellos.

En este punto interesa destacar, junto con la autorizada voz del Dr. José Osvaldo CASÁS, que el carácter imperativo de la referida caracterización del instrumento como factor originante del impuesto de sellos “dio lugar a que el Máximo tribunal lo considerara una regla de derecho intrafederal que fija pautas prescriptivas y no meramente indicativas para los tributos locales (v. al respecto en materia de Impuesto de Sellos la doctrina de los fallos recaídos el 15 de abril de 2004 en las causas: ‘Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. v. Provincia del Neuquén’ -Fallos, 327:1034-, ‘Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. v. Provincia del Neuquén’ -Fallos, 327:1051-, ‘Transportadora de Gas del Sur Sociedad Anónima v. Provincia de Santa Cruz’ -Fallos, 327:1083-, ‘Yacimientos

Petrolíferos Fiscales S.A. v. Provincia de Tierra del Fuego’ -*Fallos*, 327:1108.”³⁰.

Es precisamente por esa razón que la mentada exigencia de la ley de coparticipación federal aparece recogida y respetada por el Código Fiscal porteño, cuando establece que los actos y contratos de carácter oneroso están sujetos al impuesto de sellos siempre que “[s]e formalicen en instrumentos públicos o privados, o por correspondencia en los casos previstos en el artículo 436 así como los que se efectúen con intervención de las bolsas o mercados de acuerdo con lo que se establece a dichos efectos”³¹.

A su vez, en el artículo 432 del mismo cuerpo legal, el legislador porteño se allanó e hizo propia la definición de instrumento de la ley 23.548, la que aparece allí reproducida³².

Asimismo, el artículo 431 reza: “Los actos, contratos y operaciones a que se refiere el presente Capítulo, quedan sujetos al impuesto por la sola creación y existencia material de los instrumentos respectivos, con abstracción de su validez y eficacia jurídica o posterior cumplimiento. Salvo los casos especialmente previstos, la anulación de los actos o la no uti-

30 Su voto en los autos “Administración General de Puertos c/GCBA s/recurso de apel. jud. c/decis. DGR (art. 114 Cod. Fisc.) s/recurso de apelación ordinario concedido” y sus acumulados expte. 5372/07 “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ‘Administración General de Puertos c/GCBA s/recurso de apel. jud. c/decis. DGR (art. 114 Cod. Fisc.)’” y expte. 5250/07 “GCBA s/queja por recurso de apelación ord. denegado en: ‘Administración General de Puertos S.A. c/GCBA s/recurso de apelación judicial c/decis. DGR (art. 114 Cod. Fisc.)’”, expte. 5374/07, cons. III.5.

31 Art. 423, inc. b). Es de destacar que, más allá de lo dispuesto en la ley de coparticipación federal, la Corte ha descalificado pretensiones fiscales de las provincias sobre la base de su propia legislación, tal como lo hizo en el precedente de *Fallos*, 327:1083, donde sostuvo que los documentos en ciernes “no satisfacen los requisitos necesarios para ser sometidas al pago del impuesto previsto en la propia ley local” (cons. 4°).

32 Arg. CSJN, “Banco Río de la Plata S.A. c/Provincia de La Pampa y/o quien resulte responsable”, sentencia del 4 de julio de 2003, por remisión al dictamen de la Procuración General del 3 de julio de 2002.

lización total o parcial de los instrumentos no darán lugar a devolución, compensación o acreditación del impuesto pagado”. Esta norma, que enfatiza el carácter instrumental del impuesto (enfocándose en la corporalidad que debe exhibir el respectivo negocio) entraña un concepto técnicamente exacto cuales es que “[n]o importa aquí el fin de lucro que persigan las partes en la operación”; “el impuesto nace por la sola creación y existencia material de los instrumentos respectivos”³³.

Por último, no es ocioso destacar que el capítulo que encabeza el título referido al impuesto dentro del Código Fiscal³⁴ lleva la rúbrica “impuesto instrumental”, pues sabido es que “la primera fuente de interpretación de la ley es su letra y las palabras deben entenderse empleadas en su verdadero sentido, en el que tienen en la vida diaria, y cuando la ley emplea varios términos sucesivos es la regla más segura de interpretación la de que esos términos no son superfluos, sino que han sido empleados con algún propósito, sea de ampliar, de limitar o de corregir los conceptos [por lo cual] los jueces deben atenerse al texto de las mismas, cuando es claro y no da lugar a dudas”³⁵, pauta de hermenéutica de especial relevancia en esta temática, por directriz el principio de legalidad en materia tributaria³⁶.

Para resumir lo que venimos sosteniendo, resultan particularmente elocuentes las palabras del respetado Vicente Oscar DÍAZ, para quien “el carácter instrumental del impuesto es el

33 REVILLA, Pablo, op. cit., pág. 571.

34 Se trata del Título XIV, Capítulo I.

35 *Fallos*, 326:1778.

36 “Por regla general y en función del Principio de Legalidad, la analogía no es viable para la extensión del hecho imponible previsto por el legislador, como así tampoco respecto del alcance de las exenciones. Las tensiones entre los principios de legalidad y capacidad contributiva pueden generar situaciones en las que la ley no recoja expresamente determinada manifestación de capacidad contributiva que, razonablemente y por analogía, debería estar gravada. Esas falencias sólo las puede resolver el legislador” (SCHINDEL, Ángel, op. cit., pág. 173). Dichas directrices también son recogidas por la legislación local (v. arts. 7° y 8° del Código Fiscal).

elemento que identifica al hecho imponible, quedando al margen actos perfectamente válidos pero no instrumentados y, en cambio, incluidos en su ámbito otros que aunque nulos o ineficaces, nacieron con la existencia material del instrumento, a los efectos tributarios. El carácter instrumental del tributo como claro elemento configurativo de su personalidad y que ha tenido permanencia -salvo excepciones- constituye el mayor factor de coherencia en la imposición, y consecuentemente, el fenómeno que disciplina la materia”³⁷.

Una de las principales consecuencias de esta condición es la relativización que experimenta, en este impuesto, el denominado principio de la realidad económica, con arreglo al cual -para la adecuada calificación y encuadramiento de los actos y hechos- se debe estar a lo que informa el plano fáctico, más allá de la denominación que hubieren recibido o la forma en que hubiesen sido presentados por los sujetos involucrados³⁸.

En su crítica a un viejo precedente de la Provincia de Buenos Aires³⁹, VILLEGAS refiere: “Está muy lejos de nuestro pensamiento negar relevancia a la ‘realidad económica’ invocada por la Suprema Corte de Buenos Aires, ya que consideramos que es uno de los principios rectores del derecho tributario. Pero también hemos dicho que el legislador es soberano para dejar expresamente de lado la realidad económica en ciertos hechos imponibles, a los cuales define atendiendo a la forma jurídica en que los actos están documentados con prescindencia

37 DÍAZ, Vicente O., op. cit., pág. 5.

38 Este principio reconoce bases legales expresas. En efecto, en el artículo 9º del Código Fiscal local se establece: “Para determinar la verdadera naturaleza de los hechos imponibles se atenderá a los hechos, actos, situaciones o relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes con prescindencia de las formas o de los actos jurídicos del derecho privado en que se exterioricen. Cuando las formas jurídicas sean inapropiadas a la realidad de los hechos gravados y ello se traduzca en una disminución de la cuantía de las obligaciones, las normas tributarias se aplicarán prescindiendo de tales formas y se considerará la situación económica real”.

39 “Perco, Edgardo”, fallado por la Suprema Corte de Buenos Aires el 19 de febrero de 1974.

cia de su contenido [...] En esos casos es evidentemente exagerado pretender aferrarse a una ‘realidad económica’ que le legislador le ha vedado al intérprete. En tales situaciones es indudable que el legislador sustrae al intérprete el poder de investigar la realidad económica, y ello se hace adoptando el ‘principio documental’ en lugar del ‘principio negocial’. Esto no significa despojar al acto de su esencia económica, sino de establecer restricciones al intérprete en cuanto a su exégesis, quizá por pensarse que de esa manera queda mejor apprehendida la capacidad contributiva que en este caso específico se desea gravar (ver Araújo Falcao, El hecho generador de la obligación tributaria, p. 51 y 53)”⁴⁰.

La jurisprudencia de la Corte Suprema aparece enrolada en este enfoque. En efecto, en un pronunciamiento descalificó lo que se había decidido en instancias locales al entender que “el *a quo* se apartó de las reglas aplicables al recurrir a otros elementos, ajenos a cada uno de los contratos que se pretendía gravar, y al aplicar una serie de razones que aludían a la realidad de los hechos para demostrar la existencia de sendas relaciones contractuales cuya existencia nunca formó parte de la controversia y que en nada torcían la solución que debía darse a la contienda [...] en efecto, en lo concerniente al principio de la realidad económica tiene dicho esta Corte 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)”⁴¹.

Misma consideración mereció esta cuestión en el fuero contencioso administrativo y tributario de la Ciudad, en el marco de la causa “Petrocor” a la que nos referiremos *in extenso* más adelante, donde la jueza de grado -ubicando lo medular de la controversia en el plano de la instrumentalidad- objetó el pro-

40 VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Astrea, Buenos Aires, 9ª edición actualizada y ampliada, pág. 903.

41 “Grainco Pampa SA c/Provincia de La Pampa s/contencioso administrativo”, sentencia del 25 de marzo de 2015, que mereció comentario laudatorio de la doctrina; v. RICCIARDI LIMA, Sebastián, “Sellos: otra vez so-pa...”, en www.todosobrelacorte.com, 27 de abril de 2015.

ceder del Fisco porteño al advertir que sus argumentaciones “se encaminan a unificar dos conceptos (impuesto de sellos y realidad económica) que se fundan en lógicas jurídicas distintas: en tanto el primero responde a las formas, el segundo prioriza 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’ (*Fallos*, 333:358)”⁴².

Sentado lo anterior, y aunque -como quedó dicho al principio- nuestro interés está puesto en la jurisprudencia del fuero contencioso administrativo y tributario porteño, resulta obligada la cita de algunos precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que fueron dirimidos a partir de la noción de instrumento, con sustento en lo cual resultaron sofocadas numerosas pretensiones fiscales a nivel local.

Decimos que la cita de tales fallos resulta obligada debido a un triple orden de consideraciones.

Por una parte, en cuanto existe una copiosa jurisprudencia del Címero Tribunal, consolidada en torno a numerosos casos planteados por empresas vinculadas a la producción de gas y petróleo, las cuales instrumentaban sus operaciones comerciales procurando no dotar de suficiencia a los respectivos instrumentos. Los criterios allí vertidos vienen siendo reproducidos de manera sostenida por el tribunal.

En segundo lugar, por cuanto “a través de sus pronunciamientos, la Corte realizó una interpretación constitucional mutativa por adición, actualmente con textura de derecho consuetudinario, de tal modo que agregó al hoy art. 117 de la

42 Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 21, “Petrocor SRL c/GCBA s/acción meramente declarativa”, expte. 35624/2016, sentencia del 28 de marzo de 2018; cons. V. Para esa altura del fallo, la magistrada ya había tenido en cuenta que “[l]a CSJN, por su parte, reiteradamente ha sostenido que en materia de impuesto de sellos, el principio de realidad económica carece de relevancia, en razón de que lo que se grava es la instrumentación del acto (*Fallos*, 327:1108, doc. reiterada en autos ‘Grainco Pampa SA c/Provincia de La Pampa’, del 25/3/2015)” (cons. IV).

Constitución, una frase según la cual los tribunales inferiores deben aplicar la doctrina que ella fije, salvo que dieren razones valederas y nuevas para apartarse de ella”⁴³.

Por último, porque a pesar de lo anterior, “[l]os Tribunales Superiores provinciales vienen apartándose de la doctrina de la Corte nacional de forma que el propio alto tribunal censura con preocupación, lo cual torna al tránsito por la justicia provincial un calvario de resultado predecible”⁴⁴.

En este contexto, entendemos que resulta imperativo traer a colación la doctrina de la Corte, en cuanto a que “el recaudo de la instrumentación, adoptado como política uniforme para la configuración de la hipótesis de incidencia del impuesto de sellos, reconoce amplio andamiaje doctrinario [...] En pala-

43 SAGÜÉS, Néstor P., “La vinculatoriedad de la doctrina judicial de la Corte Suprema”, LL 2008-E, 837. Es conocida la jurisprudencia del Címero Tribunal en cuanto a que, si bien decide en los procesos concretos que le son sometidos, y que sus fallos no resultan obligatorios para casos análogos, los jueces inferiores tienen el deber de conformar sus decisiones a sus sentencias (doctrina de *Fallos*, 25:365; 307:1094; 315:2386), de donde se deriva que carecen de fundamento las resoluciones de los tribunales inferiores que se apartan de los precedentes de la Corte sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar la posición sentada por el Tribunal, en su carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en consecuencia.

44 BULIT GONI, Enrique G., “En torno del llamado Derecho Intrafederal”, en ASENCIO, M. A.-GARAT, P. M., *Federalismo fiscal-experiencia nacional y comparada*, Rubinzal-Culzoni, Buenos Aires, 2011, pág. 292. En un pronunciamiento más reciente, la Corte fue particularmente incisiva sobre esta cuestión, al afirmar de manera enfática que “la autoridad institucional de sus precedentes, fundada en la condición del Tribunal de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, da lugar a que en oportunidad de fallar casos sustancialmente análogos sus conclusiones sean debidamente consideradas y consecuentemente seguidas tanto por esta misma Corte como por los tribunales inferiores; y cuando de las modalidades del supuesto a fallarse no resulta de manera clara el error y la inconveniencia de las decisiones ya recaídas sobre la cuestión legal objeto del pleito, la solución del mismo debe buscarse en la doctrina de los referidos precedentes (*Fallos*, 339: 1077 y sus citas)” (“Viñas, Pablo c/EN-M Justicia y DDHH s/indemnizaciones -ley 24043- art. 3º”, sentencia del 22 de mayo de 2018).

bras de Dino JARACH, el principio de instrumentación significa que ‘no existe impuesto sin que el acto no esté instrumentado’, para agregar ‘no se puede presumir la existencia del instrumento a los efectos de gravar determinado contrato, aun cuando se pruebe que aquel existe’ (cfr. ‘Curso Superior de Derecho Tributario’, 1ª Edición, t. II, p. 452, Liceo Profesional Cima, Buenos Aires, 1957). Así también lo interpretó V.E. en *Fallos*, 302:1116 donde, al autorizar al organismo fiscal a practicar inspecciones para verificar el correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias por parte de una entidad financiera responsable del pago del impuesto de sellos, manifestó que dicha verificación requiere el control de los instrumentos sujetos al gravamen...”⁴⁵.

Con base en lo anterior, el Alto Tribunal tiene decidido que no hay autosuficiencia del documento -ni, por lo tanto, instrumentalidad- cuando la oferta de la parte proponente en la que aparecen plasmados los términos y condiciones que habrán de regir la respectiva relación jurídica, es aceptada por su contraparte en forma táctica (a través de un hecho, positivo o negativo)⁴⁶, o de manera expresa, pero pura y sim-

45 Del dictamen de la Procuración, que la Corte hizo propio en *Fallos*, 327:1051.

46 Es el caso de *Fallos*, 327:1034, “Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/Provincia del Neuquén”, fallado el 15 de abril de 2004 y que definitivamente constituyó un hito en esta materia. Allí el tribunal tomó en consideración que “la propuesta de fs. 7/24 no reúne los requisitos previstos por la ley toda vez que su cumplimiento sólo podrá ser exigido por el oferente si previamente acredita que su cocontratante realizó el acto positivo de aceptación señalado en aquella pieza, esto es, la primera entrega de petróleo crudo en las condiciones allí fijadas. Ello revela que la pretensión fiscal es improcedente toda vez que se aplicará sobre una oferta de compra que carece de la autosuficiencia requerida para el cumplimiento de las obligaciones que la integran, lo que entra en contradicción con el art. 9, acápite II del inc. b ley 23.548” (cons. V). En sentido análogo, “Gas Natural Ban S.A. c/Provincia del Neuquén”, sentencia del 27 de septiembre de 2005; “Esso Petrolera Argentina S.R.L. (Continuadora de Esso S.A.P.A.) c/Provincia de Entre Ríos y otro (Estado Nacional citado como tercero)”, sentencia del 13 de junio de 2006; “Shell Compañía Argentina de Petróleo S.A. c/Provincia de Entre Ríos”, sentencia del 8 de septiembre de 2009. A lo anterior cabe

ple (sin hacer propios ni reproducir aquellos términos y condiciones) ⁴⁷.

Aunque más adelante volveremos sobre el particular, es interesante mencionar que, en la mayoría de estos casos, la Corte consideró procedente la vía de la acción declarativa de certeza como medio para introducir la cuestión judicialmente ⁴⁸, en el entendimiento de que la pretensión fiscal de la jurisdicción daba lugar a un caso judicial y constituía al propio tiempo un acto en ciernes, dado por la posibilidad de cobro compulsivo del impuesto reclamado.

Llegados a este punto, cabe decir que la referida discusión también ha merecido profuso tratamiento en el ámbito de los tribunales del fuero contencioso administrativo y tributario de la Ciudad, a cuyos precedentes nos referiremos en lo sucesivo.

Vale mencionar, en este sentido, el caso de “JBS Argentina S.A. (JBS)”, que promovió una acción meramente declarativa ante la Justicia local, a fin de que -con el dictado de la respectiva sentencia- se despejara el estado de incertidumbre en que -a su criterio- había sido sumida por la Administración Gu-

añadir que el tribunal consideró igualmente aplicable este criterio cuando la aceptación del destinatario de la oferta venía dada incluso por la colocación de una orden de compra (“Massuh S.A. s/concurso preventivo s/ incidente de revisión por la Fiscalía de Estado de la Provincia de Buenos Aires”, sentencia del 17 de marzo de 2009, por remisión al dictamen de la Procuración General del 5 de noviembre de 2007).

47 Esta solución fue propiciada desde la Procuración General en su dictamen del 3 de agosto de 2005 para la causa “YPF S.A. (ASTRA CAPSA) c/Provincia de Mendoza”, donde sostuvo que “la misiva que contiene la aceptación de una oferta que únicamente la identifica con su número, fecha de emisión o recepción no cumple con los requisitos y caracteres exigidos por las normas reguladoras para configurar un instrumento sujeto al impuesto de sellos, pues si bien los elementos mencionados permiten la individualización de la oferta, tales elementos son insuficientes para determinar el objeto del contrato en la forma que lo requiere el Código Fiscal y la Ley de Coparticipación Federal”. Dicho temperamento fue compartido por la Corte en la causa, mediante su sentencia del 11 de septiembre de 2007. En igual sentido puede verse “Pérez Companc S.A. c/Provincia del Neuquén”, sentencia del 8 de abril de 2008.

48 En los términos del art. 322 del CPCCN.

bernamental de Ingresos Públicos con el ajuste practicado e intimación de pago cursada en materia de impuesto de sellos.

Dicho ajuste habría tenido lugar como consecuencia de una línea de investigación abierta por la Dirección de Planificación, Asignación y Normas (con el objeto de detectar irregularidades en el cumplimiento del impuesto de sellos por parte de la empresa), en cuyo marco se efectuó una circularización con sus clientes más importantes; entre ellos, INC S.A., titular de las tiendas de supermercados Carrefour.

En ese contexto, INC S.A. facilitó a la inspección actuante copia del alta de JBS como proveedor de mercaderías y de las condiciones generales de compra, entrega y pago de las mismas, y un detalle de las operaciones de cuenta corriente realizadas entre ambas empresas entre el 1° de enero de 2013 y el 12 de noviembre de 2014.

Sobre la base de lo anterior, y tras atribuir el carácter de acto o contrato a las mentadas condiciones generales, la AGIP determinó en \$4.428.254,71 el monto a ingresar en concepto de impuesto de sellos referido a las operaciones allí alcanzadas.

En su demanda, la sociedad actora alegó que las condiciones generales en cuestión constituían una mera declaración unilateral de su parte, que por sí mismas no entrañaban obligación de venta o compra alguna, con sustento en lo cual afirmó que la determinación impositiva impugnada no registraba como antecedente un instrumento gravable y que, en cualquier caso, sólo encontraba apoyatura en una serie de registros contables que por sí solos no eran capaces de configurar el hecho imponible que origina el impuesto.

Solicitó, asimismo, que se declarase la inconstitucionalidad del artículo 465 del Código Fiscal (t.o. 2014), en la medida que dotaba al Fisco de la atribución de emitir y ejecutar la respectiva boleta de deuda, sin necesidad de recurrir al procedimiento de determinación de oficio, en desmedro del derecho de defensa de su parte.

Con carácter accesorio, solicitó el dictado de una medida cautelar por la cual se suspendiera la intimación de pago librada y se ordenara a la autoridad demandada abstenerse de iniciar y/o proseguir la ejecución de la boleta de deuda eventualmente emitida.

A la par que la acción principal continuó su trámite ⁴⁹, el juez de la instancia rechazó el pedido precautorio. Para así decidir, descartó, por una parte, que el citado artículo 465 fuera manifiestamente inconstitucional -cuando existía en el caso evidencia suficiente de que JBS había podido efectuar sus descargos ante la autoridad administrativa- y, por la otra, consideró que no había quedado acreditado el peligro en la demora, en tanto no se había demostrado que el pago del gravamen trajera aparejadas dificultades económicas de acuerdo a la concreta situación patrimonial de la firma peticionaria ⁵⁰. Asimismo, por resolución separada ⁵¹, decretó la conexidad de la causa judicial en la que el Fisco perseguía la ejecución de la boleta de deuda emitida al respecto ⁵².

Apelada aquella decisión por JBS, fue confirmada -por mayoría- en segunda instancia ⁵³. En efecto, los jueces Mariana DÍAZ y Fernando JUAN LIMA sostuvieron -en primer lugar- que un tramo del pedido cautelar había quedado abstracto, en tanto surgía de autos que la ejecución fiscal ya había sido iniciada. Y en cuanto a la posibilidad de suspender su trámite, invocaron aquella doctrina con arreglo a la cual el dictado de una medida cautelar no puede tener por efecto inhibir la actuación jurisdiccional en otra causa ⁵⁴: “La suspensión cautelar reque-

49 Sobre la suerte que corrió el asunto en cuanto al fondo, nos referiremos en el punto 3.6. del presente capítulo.

50 Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 3, “JBS Argentina S.A. c/GCBA y otros s/acción meramente declarativa”, expte. 36.871/2015-0, sentencia del 30 de diciembre de 2015.

51 Resolución del 24 de febrero de 2016.

52 Se trata de los autos “GCBA c/JBS Argentina S.A. s/Ejecución Fiscal”, expte. 46.549/2015-0, que se encontraba en trámite por ante el Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 13, Secretaría 26.

53 Sala I, sentencia del 15 de junio de 2016.

54 Ver, por ejemplo, el voto del Dr. Carlos BALBÍN, en “Metrogas S.A. c/GCBA s/otros procesos incidentales”, expte. 15.585-1, Sala I, sentencia del 23 de septiembre de 2004, cons. II y ss. de su voto.

[áDA Ciudad

rida en este expediente significaría la imposibilidad de continuar el trámite del expediente ‘GCBA c/JBS Argentina SA s/ Ejecución Fiscal’ (EXP N° B46549-2015/0)”. Agregaron que, en cualquier caso, la empresa interesada podía hacer valer sus defensas en el juicio de apremio, incluso en lo concerniente a la causa de la determinación⁵⁵. Por último, entendieron que no enervaba lo anterior el hecho de que se hubiera decretado la conexidad de ambas actuaciones, la que no podía condicionar el trámite correspondiente a cada una de ellas⁵⁶.

La Dra. Fabiana SCHAFFRIK DE NUÑEZ votó en disidencia. Luego de relevar exhaustivamente la normativa aplicable al caso, concluyó que el documento que contenía las mentadas condiciones generales no reunía las condiciones de un instrumento gravable, a la luz de la referida normativa. En este sentido, observó que “el documento mencionado no resultaría autosuficiente dado que parecería ser un contrato preliminar o preparatorio por medio del cual las partes habrían determinado previamente las condiciones bajo las que quedaría sometida la relación comercial entre ambas y los futuros contratos que celebren”⁵⁷. Sobre la base de lo anterior, concluyó que era verosímil lo alegado por la peticionaria en cuanto a la improce-

55 Así, refirieron que “el proceso que la actora pretende evitar -negando la validez del título que le sirve de base- posee una etapa de conocimiento que, aunque limitada, lo faculta a oponer determinadas defensas relativas a la deuda reclamada en autos (conf. Sala II, ‘GCBA c/AFJP Prorenta S.A. s/ej. fisc.-ingresos brutos’, expte. EJJF 410.532/0, 11/9/03)” (cons. II del voto que hizo mayoría).

56 “...cabe señalar que la conexidad dispuesta por el magistrado de grado entre esta causa y la ejecución fiscal [...] no implica condicionar el trámite que, en función de las circunstancias y características de cada proceso, el juez interviniente deberá dar a las referidas actuaciones. La tramitación ante un solo juzgado resultará eficaz para evitar pronunciamientos contradictorios en aquellos aspectos que no admitan tratamiento diverso, aun en el marco de procesos con alcances y ámbitos de cognición diferentes (cfr. esta Sala *in re* ‘Bingo Lavalle S.A. y otros c/GCBA s/Medida Cautelar’, expte. N° 43425/0, sentencia del 8 de marzo de 2013)” (mismo considerando).

57 Cons. III de su voto.

dencia de la gravabilidad pretendida por la demandada, con lo que consideró cumplido este recaudo del instituto precautorio.

Por otra parte, consideró aplicable la máxima con arreglo a la cual a mayor verosimilitud del derecho, cabe ser menos exigente en el examen sobre el peligro en la demora, sin perjuicio de señalar la amenaza que representaba *per se* la emisión de una boleta de deuda y la consiguiente promoción del respectivo juicio de ejecución fiscal.

En lo demás, siguió el criterio propiciado en el dictamen del Ministerio Público Fiscal (que la llevó a disentir con sus colegas), en cuanto a que la invocada doctrina sobre la imposibilidad de interferencia con lo actuado en otra causa no resultaba aplicable al caso, en tanto el pedido precautorio y la ejecución fiscal estaban tramitando ante el mismo órgano judicial, razón por la cual no había riesgo de hacer prevalecer la jurisdicción de un juez en desmedro de la de otro. Tanto la Fiscal como la Vocal entendieron que dicha conclusión podía derivarse lógicamente de lo decidido por el Tribunal Superior de Justicia porteño, en la causa “Deheza SACIF s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado” en: “Deheza SACIF c/Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/impugnación de actos administrativos”, expte. 3415/04, sentencia del 16 de marzo de 2005 ⁵⁸.

Lo decidido por la alzada fue materia de recurso de inconstitucionalidad por parte de JBS, el cual sí fue rechazado por unanimidad. En efecto, la Sala entendió que la impugnada no era una sentencia definitiva ni equiparable a tal (en tanto la actora no había acreditado que le causara un perjuicio irreparable), quedando vacante este insoslayable requisito para la procedencia de aquel remedio extraordinario ⁵⁹.

58 En el voto del Dr. Luis F. LOZANO -que hizo mayoría- se entendió que una medida cautelar como la allí solicitada “implicaría extender de manera ilegítima los límites de la jurisdicción de un juez a expensas de la de otro, lo cual sería inadmisibles (cf. *mutatis mutandi Fallos*, 254:97)”, extremo que -es cierto- no se presentaba en el caso de JBS.

59 Sentencia del 19 de octubre de 2016. No se promovió recurso de queja ante el TSJ.

[áDA Ciudad

Es de señalar, sin embargo, que -en ocasión de pronunciarse en cuanto al fondo- el magistrado de la instancia -mediante sentencia que quedó firme y consentida- tomó en consideración las particularidades que presentaba el caso y, en especial, las variadas condiciones que deben concurrir -de acuerdo al régimen legal vigente, analizado más arriba- para tener por configurada la exigencia de instrumentalidad, concluyendo -en definitiva- que el acotado carril administrativo elegido por el Fisco para determinar la procedencia del ajuste resultaba insuficiente para dilucidar tan compleja cuestión, fundamento principal por el cual hizo lugar a la demanda del contribuyente⁶⁰.

Una cuestión que ha suscitado controversia en esta materia es la atinente a las denominadas órdenes de compra -generalizadas para las operaciones de compraventa de bienes muebles o suministros-, las cuales son invariablemente consideradas por las administraciones tributarias locales como un instrumento gravado a los efectos del impuesto de sellos⁶¹.

En el ámbito de la Ciudad, se registra un precedente del año 2015, en una causa promovida por la empresa Premidia S.A., la cual -tras resultar adjudicataria de una licitación llamada por el Ministerio de Desarrollo Social de la Nación- entregó y percibió el precio de los productos alimenticios que habían sido consignados en las órdenes de compra expedidas por dicha cartera ministerial.

Luego de sustanciada la verificación impositiva de estilo, el Fisco local consideró que tales órdenes de compra estaban gravadas por el impuesto de sellos, liquidó el mismo e intimó su pago, en respuesta a lo cual la contribuyente promovió una acción declarativa de certeza (a fin de que se declarara la improcedencia de la pretensión fiscal) y solicitó asimismo el dictado de una medida cautelar (por la cual se suspendieran todas las acciones tendientes a su efectivo cobro).

60 Sentencia del 16 de febrero de 2018, que quedó firme y consentida en cuanto al fondo.

61 Para ampliar al respecto, puede verse SOLER, Osvaldo H., “Las órdenes de compra frente al impuesto de sellos”, 2016, en http://www.soler.com.ar/2016/Sellos_OC.pdf

áDA Ciudad

La medida fue otorgada en primera instancia tras haber entendido el magistrado interviniente que se había vulnerado el derecho de defensa de la contribuyente ⁶², lo que fue confirmado por la Cámara, aunque por razones bien distintas. En efecto, el tribunal de alzada entendió -con apoyo en las previsiones de la ley 23.548 y del propio Código Fiscal- que resultaba verosímil la alegación de la actora en cuanto a que las órdenes de compra que el Gobierno porteño pretendía gravar no reunían la condición de instrumento.

En concreto, sostuvo: “las mentadas dieciséis (16) órdenes de compra que la AGIP pretende gravar parecerían no responder a los requisitos exigidos por la normativa para ser alcanzados por el impuesto de marras. En efecto, de las copias de las órdenes aludidas y acompañadas en autos (emitidas por el Ministerio de Desarrollo Social de la Nación), parecería advertirse que tales órdenes no cumplirían con el requisito de autosuficiencia, en los términos del artículo 434 del Código Fiscal de la CABA (t.o. 2015), en cuanto allí se dispone que el instrumento debe revestir ‘...los caracteres exteriores de un título jurídico con 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’” ⁶³.

En la misma línea, se ubican los precedentes “Verónica”, “Biomédica” y “Petrocor”.

En el primer caso, se trató de una acción de amparo (ordinarizada luego de oficio por el tribunal), mediante la cual la sociedad actora buscó repeler la pretensión del Fisco de gravar con el impuesto de sellos diversas órdenes de compra colocadas por el Ministerio de Salud y el Ministerio de Desarrollo Social de la Nación en el marco del pliego de bases y condiciones de la licitación de la cual aquella había resultado adjudicataria.

62 Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 8, “Premidia S.A. c/GCBA y otros s/acción meramente declarativa”, expte. 32.064/2015-0, sentencia del 6 de octubre de 2015.

63 Sala II, “Premidia S.A. c/GCBA y otros s/incidente de apelación”, expte. 32.064/2015-1, sentencia del 6 de diciembre de 2016, cons. 8°. A la fecha de elaboración del presente capítulo, no ha recaído sentencia definitiva en cuanto al fondo.

[áDA Ciudad

En la instancia cautelar, tanto el Juzgado de primera instancia como la Cámara accedieron a la tutela requerida y ordenaron al Gobierno porteño abstenerse de ejecutar el tributo cuyo pago había sido intimado por carta documento, tras considerar que -a falta de un documento autosuficiente- no se verificaba en el caso el componente de instrumentalidad requerido para el perfeccionamiento del hecho imponible del impuesto.

Al tomar intervención, con cita de un precedente de Corte ⁶⁴, la Sala II afirmó que “según sostiene especializada doctrina, el principio instrumental en que se basa el impuesto reconoce su fuente en la ley y por ello la directriz fundamental es que los actos jurídicos adquieren virtualidad tributaria por la existencia de los instrumentos que los exteriorizan con abstracción de su validez, eficacia jurídica o posterior cumplimiento [...] en el estado larval del proceso podría concluirse que las órdenes de compra anejadas [...] no cumplirían los requisitos para constituir instrumentos susceptibles de ser gravados por el impuesto a los sellos” ⁶⁵.

Al llegar la causa para definitiva, la jueza de la instancia hizo lugar a la demanda. Con cita de copiosa doctrina y jurisprudencia, aludió a los recaudos de instrumentalidad y onerosidad -con el mismo alcance que les hemos reconocido en el presente- y sostuvo que, por imperio de ellos, “el gravamen no reposa ni impacta sobre cualquier negocio jurídico sino sobre determinados negocios que producen la adquisición o transferencia de riqueza, cuya base imponible o unidad de medida es el valor de aquélla” ⁶⁶.

64 “YPF S.A. (ASTRA C.A.P.S.A.) c/Poder Ejecutivo de la Provincia de Mendoza”, causa Y.11.XXXIX, sentencia del 11 de septiembre de 2007, por remisión al dictamen del Ministerio Público Fiscal.

65 “Verónica SACIAFEI c/Agencia Gubernamental de Ingresos Públicos s/incidente de apelación”, expte. 36.860/2015-1, sentencia del 31 de mayo de 2016.

66 Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 6; sentencia del 9 de abril de 2018; cons. 3.A.

Luego de analizar la plataforma fáctica del caso, concluyó que las órdenes de compra objeto de controversia no transcribían la oferta de la actora ni reproducían en modo alguno los elementos esenciales de aquélla, de manera que “la simple mención de las partes y los productos entregados -en consonancia con las condiciones particulares- no permite reunir, en ese exclusivo documento, las estipulaciones esenciales del contrato de suministro de productos, puesto que con su sola existencia las partes no pueden exigirse el cumplimiento del contrato que han perfeccionado” ⁶⁷.

Al tomar intervención el Ministerio Público Fiscal en segunda instancia, si bien propició desestimar la apelación de la demandada por insuficiente fundamentación, hizo cita de un precedente del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires ⁶⁸, en el cual se habría aceptado que las órdenes de compra se encuentran gravadas, toda vez que configuran la aceptación de una oferta; máxime cuando contienen una enunciación genérica de las prestaciones comprometidas y/o se remiten en forma expresa al contenido del pliego de bases y condiciones ⁶⁹.

No pareciera ser ése, sin embargo, el criterio que prima en la jurisprudencia de la Ciudad.

En efecto, en el marco de una acción declarativa de certeza promovida por la empresa Biomédica Argentina S.A., se puso en debate si el impuesto de sellos porteño podía alcanzar a ciertas licitaciones públicas que le habían sido adjudicadas por el Instituto Nacional de Servicios para Jubilados y Pensionados.

67 Cons. 3.C.1. Y seguidamente aclaró: “Si por vía de hipótesis existiese alguna discrepancia entre ellas, sería necesario a dicho efecto recurrir a otros documentos -distintos a las órdenes que se pretende gravar- tales como la propuesta de la actora y los pliegos de bases y condiciones, sin que resulten suficientes las órdenes de compra por su solo texto”.

68 TFA, Sala III, “Telecom Argentina Stet France Telecom S.A.”, sentencia del 24 de noviembre de 2009.

69 Dictamen del 14 de septiembre de 2018. A la fecha de elaboración del presente capítulo, no ha recaído pronunciamiento de la Sala II.

[áDA Ciudad

Luego de que el magistrado de la instancia rechazara el pedido cautelar formulado accesoriamente en aquel proceso ⁷⁰ (consistente en que el Gobierno se abstuviera de exigir y/o ejecutar el pago de la gabela), la alzada revocó lo decidido e hizo lugar a la medida.

En un pronunciamiento unánime, estableció que “la publicación en el Boletín Oficial de las adjudicaciones efectuadas en el marco de licitaciones públicas no parece, en principio, revestir los caracteres exteriores de un título jurídico autónomo pasible de ser considerado instrumento en los términos [de la legislación aplicable]” ⁷¹.

Distinta recomendación había efectuado la representante del Ministerio Público Fiscal ante la Cámara, para quien la orden de compra agregada en el expediente estaba sujeta al tributo, en la medida en que constituía una constancia emitida en el marco del procedimiento licitatorio que “en términos generales, exhibiría los elementos esenciales del contrato (precio unitario y total, producto solicitado y cantidades, lugar y fecha de entrega, y condiciones de pago) y que, además, se encontraría suscripta por un funcionario del sujeto emisor y la firma del agente de la actora daría cuenta de la aceptación de la propuesta” ⁷².

De todas maneras, el precedente resulta de importancia porque, al examinar el requisito referente al peligro en la demora, los jueces lo dieron por satisfecho al considerar que, dada la capacidad contributiva de la actora (que, además, no era la beneficiaria directa de los pagos debidos bajo el contrato

⁷⁰ Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 16, “Biomédica Argentina S.A. c/GCBA s/acción meramente declarativa”, expte. 1135/2018; resolución del 13 de marzo de 2018. El juez consideró allí que la cuestión atinente a si los documentos que el organismo fiscal pretendía gravar reunían o no los elementos, requisitos y características para ser considerados instrumentos autosuficientes, excedía a todas luces el limitado marco cognoscitivo en que se enmarca la pretensión cautelar (cons. IV.2).

⁷¹ Sala III, “Biomédica Argentina S.A. s/incidente de apelación”, expte. 1135/2018-1; resolución del 26 de junio de 2018; cons. III.

⁷² Dictamen del 23 de mayo de 2018.

administrativo de que se trataba), la promoción del respectivo juicio de apremio podría acarrearle consecuencias económico financieras difícilmente reversibles, criterio que no suele primar en este aspecto ⁷³.

En la misma senda se ubica el fallo “Petrocor”, dictado con carácter definitivo también en una acción meramente declarativa, en la que una vez más la controversia giró en torno a la gravabilidad o no de las órdenes de compra.

Con gran tino, la magistrada de primera instancia reprochó que “el GCBA insiste en considerar como fundamento de la intimación la totalidad de los datos que surgen del expediente administrativo, cuando en realidad la única documentación relevante son las órdenes de compra simples, no integradas con pliegos ni con la presunción de lugar” ⁷⁴. En apoyo de su posición, hizo mérito en cuanto a que, conforme surgía del informe final de inspección, la propia inspectora actuante en sede administrativa se había visto en la necesidad de recurrir a los pliegos licitatorios como partes integrantes de las órdenes de compra, para extraer de allí su gravabilidad; extremo que -en la visión del tribunal- se da de bruces con el requisito de la autosuficiencia ⁷⁵.

Pero, no conforme con ello, la jueza fue más allá y, tras explorar el régimen nacional de contrataciones administrativas en cuyo marco se desenvolvía el caso, consideró además que no se enunciaban allí requisitos formales que deba reunir una orden de compra para ser considerada tal, lo que -en su impresión de las cosas- complicaba todavía más la posición del Fisco en cuanto a su suficiencia y gravabilidad ⁷⁶.

73 De hecho, apoyado en varios precedentes, el juez de grado había considerado que para tener por configurada la probabilidad de sufrir un perjuicio grave no resulta suficiente la mera constatación de la importancia de los montos reclamados (v. cons. V).

74 Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 21, “Petrocor SRL c/GCBA s/acción meramente declarativa”, expte. 35.624/2016, sentencia del 28 de marzo de 2018; cons. IV.

75 *Ibíd.*; cons. V.

76 *Ibíd.* A la fecha de elaboración del presente capítulo, la sentencia de primera instancia se encuentra apelada por el GCBA ante la Sala I de la

Como permiten apreciar los casos reseñados, el requisito de instrumentalidad ha sido de recibo en la jurisdicción, no sólo por la incidencia de la normativa federal en materia de coparticipación, sino en atención a los recaudos instituidos en la propia normativa local, en la cual también aparece consagrado en forma expresa.

III. Otros aspectos controvertidos del impuesto de sellos

Nos hemos concentrado hasta aquí en los aspectos medulares del tributo, vinculados a la configuración de la hipótesis de incidencia tributaria, que constituyen el corazón de esta gabela.

No obstante, tanto la textura que presenta la normativa que lo regula, como la dinámica de su comportamiento en la práctica, muestran otros numerosos aspectos que plantean dudas al intérprete y que han debido ser zanjados en sede judicial.

Los agrupamos seguidamente en razón de la temática involucrada.

1. En cuanto al ámbito espacial

Aludiremos bajo este acápite a numerosas dificultades que se presentan en el abordaje del impuesto de sellos en virtud de la territorialidad que lo caracteriza y de las distintas variables que pueden ser consideradas para decidir dónde debe reputarse alojada, en definitiva, la capacidad contributiva que se pretende alcanzar.

a) El lugar de ubicación de los bienes

En primer término, cabe señalar que, de conformidad con lo establecido en el Código Fiscal porteño, los actos, contratos y operaciones instrumentados en la Ciudad Autónoma de

Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario, a la espera de su pronunciamiento.

áDA Ciudad

Buenos Aires no tributarán el impuesto de sellos cuando los bienes objeto de las transacciones se encuentren radicados o situados fuera de ella ⁷⁷. Se trata de una declinación de la potestad tributaria, fundada en la prevalencia del lugar de radicación de los bienes por sobre el lugar de celebración de los actos a ellos referidos ⁷⁸.

En virtud de estas reglas, lo atinente a la ubicación de los bienes a la que están referidos los instrumentos pretendidamente gravados resultó dirimente para resolver numerosos casos de colocaciones de órdenes de compra, conforme lo hemos venido refiriendo.

Así, en la causa “Verónica”, los vocales de la Sala II tuvieron en cuenta que los bienes a los cuales esas órdenes de compra estaban referidos se encontraban fuera del territorio de la Ciudad, por lo que consideraron de aplicación el artículo 432, inciso c), del Código Fiscal (t.o 2015), en virtud del cual debía entenderse que el legislador porteño había resignado su potestad tributaria respecto de ellos ⁷⁹.

Concretamente, hicieron mérito de que “del pliego de Bases y Condiciones Particulares, remitos y órdenes de compras, surge que el producto objeto de las licitaciones era leche en polvo, la planta de elaboración se encontraría radicada en la Provincia de Santa Fe, mientras que los destinos eran diversos sectores vulnerables de las Provincias de la Región NEA (Corrientes, Chaco, Formosa y Misiones), en donde efectivamente se habrían recibido las mercaderías” ⁸⁰.

77 Cfr. art. 430, inc. a).

78 En sentido concordante, en el artículo 427, inciso a), se establece que los instrumentos públicos o privados correspondientes a otra jurisdicción estarán igualmente gravados por el impuesto de sellos local, cuando los bienes a los cuales estén referidos se encuentren radicados o situados en el territorio de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

79 Sentencia del 31 de mayo de 2016.

80 Cons. 7.

[áDA *Ciudad*

También la jueza de la instancia, al fallar sobre el fondo, tuvo por acreditado que, a la fecha de emisión de las órdenes de compra, los bienes objeto de las mismas se encontraban ubicados en la Provincia de Santa Fe, lo que -a la luz de lo normado en el artículo 432, inciso c), del Código Fiscal entonces vigente (t.o. 2015)- determinaba que quedaran fuera de la potestad impositiva de la Ciudad; a lo que añadió: “No puede soslayarse el temperamento poco respetuoso del GCBA quien advertido de tales extremos por la propia fiscalización actuante, hizo caso omiso e insistió en la sinrazón de su proceder”⁸¹.

Si bien, como se explicó antes, la controversia también involucraba la cuestión atinente a la falta de instrumentalidad en las órdenes de compra pretendidamente gravadas, de los términos del dictamen el Ministerio Público Fiscal ante la Cámara se desprende que lo principal de los agravios del Gobierno giró en torno a la cuestión espacial, a cuyo efecto habría alegado que la empresa actora posee domicilio legal y fiscal en la Ciudad, así como un centro de distribución en esa misma jurisdicción; a la par que las órdenes de compra fueron emitidas en virtud de licitaciones celebradas con el Estado Nacional, con asiento en ese mismo lugar⁸².

Sin embargo, en la práctica jurisprudencial, se observa que -en términos generales- ante la excepción legal expresamente consagrada, el criterio del lugar de celebración o perfeccionamiento de los actos viene sucumbiendo de manera invariable.

La importancia de la cuestión fue puesta de manifiesto en el ya mencionado caso “Petrocor”, en el que -apelada que fuera la sentencia de primera instancia- se expidió la representante del Ministerio Público Fiscal en el sentido de que, sustraídos los bienes en cuestión del poder impositivo de la Ciudad, resultaba inoficioso detenerse en lo atinente a la configuración o no del requisito de instrumentalidad, también controvertido

81 Sentencia del 9 de abril de 2018; cons. 3.C.2.

82 Dictamen del 14 de septiembre de 2018. A la fecha de elaboración del presente capítulo, no ha recaído pronunciamiento de la Sala II.

en la causa ⁸³. De tal modo, presentó las cuestiones a dilucidar en un sentido inverso al propuesto por la jueza de grado, quien -de hecho- había prescindido de aquel aspecto ⁸⁴.

Así, la Dra. Cicero puso de relieve que la inspección actuante en sede administrativa -ante la falta de indicación del lugar donde se encontraban los bienes en las órdenes de compra respectivas- se había valido de la presunción contenida en el artículo 422 del Código Fiscal entonces vigente ⁸⁵ y había relacionado que, en razón del domicilio del vendedor, el impuesto resultaba exigible.

Sin embargo, la Fiscal propició en su dictamen que dicha presunción debía ceder frente a la copiosa prueba reunida en autos, que informaba que los bienes en cuestión no se hallaban radicados o situados en territorio porteño, en la forma requerida por el Código Fiscal para la configuración del supuesto de imposición. Más concretamente dijo: “[N]o puede pasarse por alto que al tratarse el impuesto de sellos de un tributo de carácter local [...] la potestad impositiva del Fisco local se halla sujeta al principio de territorialidad [...] Dicho principio

83 Del dictamen de fecha 10 de septiembre de 2018 (v. esp. ap. E), en autos “Petrocor SRL c/GCBA s/acción meramente declarativa”, expte. 35.624/2016. A la fecha de elaboración del presente capítulo, la causa se encuentra a la espera de pronunciamiento por parte de la Sala I de la Cámara de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo y Tributario.

84 Sentencia del 28 de marzo de 2018, en la misma causa.

85 Artículo 422: “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: [...] d) Las operaciones de compraventa de mercaderías (excepto vehículos), cereales, oleaginosas, productos o subproductos de la ganadería o agricultura, frutos del país y semovientes, registrados o no en bolsas, mercados, cámaras o asociaciones con personería jurídica, cuando en los respectivos instrumentos o registros conste que a la fecha de celebración del contrato dichos bienes se encontraban ubicados en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires o, no habiendo constancia de la ubicación de los mismos, que el domicilio del vendedor esté ubicado en esa jurisdicción”.

[áDA *Ciudad*

resulta dirimente tanto para los casos en que los actos se formalicen fuera de la jurisdicción local pero produzcan efectos en ella, como así también para los supuestos de los instrumentos concertados en este ámbito respecto de bienes radicados o situados afuera [Asimismo] noto que la CABA ha consagrado que no deberá tributarse el impuesto de sellos respecto de los actos formalizados en la Ciudad cuando los bienes objeto de las transacciones se encuentren radicados o situados fuera de ella (conf. art. 425 inciso a del C.F.), de modo tal que, aunque no sea posible predicar con exactitud el lugar de radicación de los bienes aquí involucrados, lo cierto es que éstos se hallan situados fuera del territorio de la Ciudad, configurándose el supuesto previsto por la norma tributaria local”⁸⁶.

La misma suerte corrió en la opinión en trato el argumento invocado por el Gobierno referente a que el domicilio fiscal de la sociedad actora estaba registrado en la Ciudad, pues -a criterio de la Fiscal- ello no podía hacerse prevalecer frente a la ya apuntada circunstancia de que los bienes no se hallaban ubicados en territorio local⁸⁷.

Las conclusiones del Ministerio Público Fiscal fueron acompañadas con la cita del precedente “Biomédica” (en el que, sin embargo, había opinado en sentido adverso⁸⁸). Allí, la Sala III de la Cámara, al revocar lo decidido en primera instancia, hizo lugar al pedido precautorio suspensivo de la ejecución de la contribuyente, a cuyo efecto tuvo en cuenta -en parte- que los bienes de que se trataba provenían de Alemania y debían ser importados por la actora en el marco de la licitación pública de la cual había resultado adjudicataria.

86 Dictamen cit., ap. D).

87 *Ibíd.*

88 Dictamen del 23 de mayo de 2018, en autos “Biomédica Argentina SA s/incidente de apelación-acción meramente declarativa”, expte. 1135/2018-1.

Así, con cita del artículo 430 del Código Fiscal (t.o. 2017), se dijo: “En tal caso, la ubicación de los bienes -al no estar radicados dentro de la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires- colocaría al hecho fuera del objeto del tributo”⁸⁹, con lo que -en palabras del Tribunal- la cuestión llegaría a comprometer incluso la configuración de la hipótesis de incidencia de tributaria misma.

Como puede apreciarse, y según lo marca la legislación, el lugar de ubicación de los bienes a los que están referidos los actos y contratos deviene un aspecto crucial al momento de dirimir esta clase de controversias.

b) *Los efectos de los actos, contratos y operaciones*

Una segunda cuestión problemática que suele presentarse en este plano es la referida a los actos, contratos y operaciones que, si bien han sido celebrados o perfeccionados fuera del ejido de la Ciudad, tienen alguna secuela o consecuencia (técnicamente denominada “efecto”⁹⁰) que acaece o se produce dentro de su territorio.

En este sentido, varias normas del Código Fiscal porteño son celosas en cuanto a la preservación de la potestad impositiva del Fisco en los casos de actos, contratos y operaciones que, aunque

89 Sentencia del 26 de junio de 2018; cons. III.

90 Para dar una definición más precisa en este aspecto, el Código Fiscal (art. 427, inc. b) se remite al artículo 259 del Código Civil y Comercial de la Nación, con lo que la mentada “producción de efectos” queda equiparada a la “adquisición, modificación o extinción de relaciones o situaciones jurídicas”. En sentido concordante, el artículo 428 del Código Fiscal reza: “A los efectos previstos en el inciso b) del artículo anterior no se considerará que producen efectos en la jurisdicción de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, la presentación, exhibición, transcripción o agregación de tales instrumentos en dependencias administrativas o judiciales, registros de contratos públicos y entidades financieras, cuando sólo tengan por objeto acreditar personería o constituir elementos de prueba...”, lo que también entra ciertamente en el terreno de lo opinable. La norma agrega, finalmente, que tampoco se considerará como efecto la mera notificación dentro del ejido de la Ciudad de actos perfeccionados en extraña jurisdicción.

[áDA Ciudad

concertados fuera de la Ciudad de Buenos Aires ⁹¹ -e inclusive en el exterior ⁹²- producen efectos dentro de su territorio.

Fue precisamente dicha circunstancia la que se puso en tela de juicio en el marco de una ejecución fiscal seguida contra la empresa YPF S.A., sobre la cual ahondaremos más adelante, al referirnos a los aspectos procedimentales, que hicieron mella en el caso ⁹³.

Sin perjuicio de ello, interesa destacar aquí que, al ser citada y presentarse en la causa, la ejecutada opuso excepción de inhabilidad de título, fundada en que -entre otras cuestiones- “los contratos de préstamo celebrados en el exterior -por los cuales se reclama el Impuesto de Sellos adeudado- no tuvieron efecto alguno en esta jurisdicción” ⁹⁴, planteo que -a criterio del juzgador de grado y de los representantes fiscales en primera y segunda instancia- excedía las posibilidades de discusión que ofrece el juicio de apremio, en el que -por regla general- no es posible indagar sobre la causa de la obligación ⁹⁵.

Sin embargo, en oportunidad de conocer en el recurso de apelación interpuesto por la demandada, la Sala I de la Cámara concluyó, en forma unánime, que “del análisis de las constancias agregadas a la causa, no surge de manera fehaciente que los contratos de mutuo celebrados en el exterior [...] vayan a producir efectos en el ámbito de la Ciudad de Buenos

91 V. particularmente art. 427. Aunque la norma aclara, en su última parte, que el impuesto local es exigible siempre que no se haya pagado uno análogo en la jurisdicción en la que los respectivos actos se instrumenten o cuando no se justifique su exención en la misma, cuestión por demás controvertida, claro está.

92 V. art. 429.

93 Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 4, “GCBA c/YPF SA s/ejecución fiscal”, expte. 52.593/2014.

94 Del dictamen del Ministerio Público Fiscal en segunda instancia, de fecha 21 de noviembre de 2016.

95 Dictamen aludido y sentencia del 3 de junio de 2016.

Aires y que, por ende, resulten alcanzados por el impuesto de sellos de conformidad con lo establecido en el artículo 414 del Código Fiscal (t.o. 2014)”⁹⁶.

Se añadió a ello la circunstancia de que, en la impresión del Tribunal, una cuestión tan compleja únicamente podía ser desasnada a través de un procedimiento propiamente determinativo del impuesto, en lugar de la expedita y abreviada vía que el Fisco había escogido en sede administrativa, motivo principal del agravio de la ejecutada⁹⁷, que cobró especial gravitación para la resolución del caso⁹⁸.

c) La relación con otras jurisdicciones

Para terminar este apartado, resta puntualizar que -en lo tocante al ámbito espacial del impuesto- también suelen presentarse aspectos controvertidos en el plano de la convivencia entre fiscos correspondientes a distintas jurisdicciones locales.

En este contexto, resulta pertinente la cita de un precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, originado por una acción de amparo promovida por el Colegio de Escribanos de la Ciudad contra la Provincia de Buenos Aires, en virtud de lo dispuesto en la ley provincial 14.333 para el ejercicio fiscal 2012 en esa jurisdicción.

En virtud de lo establecido en el artículo 46, inciso B, apartado 7 de la referida norma, los actos, contratos y operaciones sobre inmuebles radicados en la Provincia, concertados

96 Sentencia del 23 de marzo de 2017.

97 En efecto, YPF había sostenido que la potestad del GCBA de emitir la boleta de deuda omitiendo el procedimiento determinativo únicamente puede aceptarse como razonable en supuestos donde surge claro que el tributo no fue abonado, sosteniendo que -en cambio- los contratos de mutuo involucrados en el caso no fueron celebrados en la Ciudad, ni tuvieron efectos en ella, por lo cual quedaron fuera de la órbita del gravamen (cfr. dictamen del 21 de noviembre de 2016, cit.).

98 Volveremos sobre este punto en el acápite 3.6 del presente, al tratar los aspectos procedimentales inherentes al impuesto.

[áDA Ciudad

en instrumentos públicos o privados fuera de ella, quedaron gravados -en el impuesto de sellos- a una alícuota diferencial del cuatro por ciento (4%), que ciertamente sobresalía respecto del resto de la escala.

La institución en cuestión, que aglutina a una gran cantidad de escribanos para quienes -por su cercanía- resulta habitual autorizar actos sobre inmuebles radicados en territorio bonaerense, adujo un trato discriminatorio por parte de la jurisdicción, a la que atribuyó el objetivo de desplazar la realización de los actos notariales hacia escribanos que se desempeñen en territorio provincial.

Tras la presentación de la demanda, el Cívero Tribunal (i) decretó su competencia originaria para la sustanciación del juicio, (ii) recondujo la acción como un proceso de amparo y (iii) a pedido del colegio actor, dispuso como medida cautelar una prohibición de innovar por la cual, hasta tanto se dictara sentencia definitiva en la causa, la jurisdicción demandada se abstuviera de reclamar o exigir a los notarios asociados al Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires y a las personas que requieran sus servicios, el pago de una alícuota diferencial en concepto de impuesto de sellos con fundamento en el artículo 46, inciso B, apartado 7 de la ley provincial 14.333, respecto de los actos, contratos y operaciones documentados en instrumentos, públicos o privados, sobre bienes inmuebles ubicados en la Provincia, concertados fuera de ella, que resulte superior a la que tributan aquellos mismos actos concertados dentro del territorio provincial ⁹⁹.

Medida cautelar mediante, la Legislatura bonaerense sancionó la ley 14.357, publicada el 31 de mayo de 2012, por la cual se suprimió el régimen impugnado ¹⁰⁰, circunstancia

99 CSJN, “Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires c/Buenos Aires, Provincia de s/acción de amparo”, expte. C.37.XLVIII, sentencia del 14 de febrero de 2012.

100 Entre los fundamentos de la nueva ley se expresó: “En lo que respecta al Impuesto de Sellos, además del incremento general mencionado

que fue denunciada por la Provincia al contestar la demanda, y con sustento en la cual adujo que el objeto del proceso había devenido abstracto, entendiendo que los efectos perjudiciales que eventualmente pudieron haberse derivado de la limitada vigencia temporal de la norma impugnada sólo podrían ser cuestionados por los notarios efectivamente afectados, rechazando la legitimación del Colegio de Escribanos al efecto.

La causa prosiguió su trámite y, al dictarse sentencia, se hizo lugar a la demanda entablada por el Colegio de Escribanos y, en consecuencia, se declaró la inconstitucionalidad del régimen establecido por la Provincia de Buenos Aires en cuanto se fijaron allí alícuotas diferenciales en el

anteriormente, se hace necesario realizar alguna especificación. Mediante el dictado de una medida cautelar la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha suspendido provisoriamente la aplicación de la alícuota mayor, establecida por la Ley Nº 14.333 en su artículo 46 inciso B) apartado 7, para aquellos actos sobre inmuebles realizados fuera de la provincia de Buenos Aires. En razón de ello, hasta tanto el Máximo Tribunal se expida sobre la cuestión de fondo, se propone eliminar dicha medida sin que ello implique su derogación en forma retroactiva. No obstante, la eliminación que se propicia no implica de manera alguna renunciar al convencimiento, debidamente fundado en la distribución de poderes que nuestra Carta Magna establece entre las provincias y el gobierno federal, de que el artículo 997 segundo párrafo del Código Civil, incorporado por la Ley Nacional Nº 24.441 avanza sobre las facultades que le son propias a las jurisdicciones provinciales. La regulación en materia tributaria local es una facultad que corresponde a la Legislatura provincial (artículos 121 y 122 de la Constitución Nacional; 103 inc. 1 de la Constitución local), y no puede ser limitada por una ley nacional. En este sentido cabe advertir que el solo hecho de que la previsión haya sido incorporada al Código Civil, no implica que se trate de materia de derecho de fondo que deba ser regulada por el Congreso de la Nación. Por último, resulta pertinente resaltar que la finalidad de aquella medida era la de promover las actividades que se desarrollan en la provincia de Buenos Aires cuando los bienes inmuebles se encuentren en su territorio. Esta facultad de fomento económico y generación de empleo se encuentra reconocida constitucionalmente a las provincias por el artículo 125 de la Constitución Nacional. De hecho la medida propuesta oportunamente encontraba antecedentes en otras provincias”.

impuesto de sellos, entre el 1° de enero y el 31 de mayo de 2012 ¹⁰¹.

La Corte entendió que el Colegio de Escribanos estaba legitimado ¹⁰² y que subsistía un interés jurídico suficiente para el dictado de la sentencia, dado que la derogación dispuesta mediante la ley 14.357 únicamente regía para lo futuro.

En cuanto al fondo del asunto, y con sustento en la noción de consumo jurídico, la Corte consideró de aplicación las normas del viejo Código Civil Argentino ¹⁰³ y, en particular, lo dispuesto en el artículo 997 en cuanto a que “[c]uando un acto fuere otorgado en un territorio para producir efectos en otro, las leyes locales no podrán imponer cargas tributarias ni tasas retributivas que establezcan diferencias de tratamiento, fundadas en el domicilio de las partes, en el lugar del cumplimiento de las obligaciones o en el funcionario interviniente”.

El Cintero Tribunal rechazó la pretensión de la Provincia de Buenos Aires en cuanto a que el último tramo de este artículo fuera declarado inconstitucional (por atentar de manera directa contra la potestad tributaria reservada por las provincias ¹⁰⁴) pues, en su entendimiento, la referida norma revestía carácter federal y no constituía -por tanto- legislación común que pusiera en jaque las facultades reservadas de la deman-

101 Sentencia del 9 de diciembre de 2015.

102 Por remisión a las razones esgrimidas por la Procuradora Fiscal en su dictamen, donde sostuvo -en lo sustancial- que el mentado colegio no era una mera asociación sino que constituía una entidad que cumplía verdaderos cometidos estatales y que, en cuanto tal, se hallaba en condiciones de promover este juicio, tanto en resguardo de esas funciones, como en procura del respeto al derecho de libre elección del requirente, condicionado por el régimen tributario en pugna.

103 A pesar de que, durante el trámite de la causa, había entrado en vigencia el nuevo Código Civil y Comercial de la Nación, aprobado por la ley 26.994.

104 Lo que, según el planteo, constituía una violación de los artículos 31 y 75 inciso 12 de la Constitución Nacional.

dada de crear tributos sobre las riquezas existentes en su territorio ¹⁰⁵.

Para así concluir, la Corte tuvo en cuenta que “según el mensaje de elevación del proyecto de la ley 24.441 -que en su momento incorporó mediante su artículo 69 el párrafo cuestionado-, las modificaciones al código civil que se proponían y que finalmente fueron sancionadas por el Congreso de la Nación, ‘tienden a ratificar el principio constitucional según el cual los instrumentos públicos tienen eficacia en todo el país, y que la ley local no puede discriminar a los documentos emanados de otras jurisdicciones. Se ha atendido a la declaración de inconstitucionalidad que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha hecho de leyes locales que exigían la intervención de notarios locales para efectuar trámites registrales. Disposiciones de tal naturaleza quedan definitivamente descartadas...’ (Mensaje 1067 del 1° de julio de 1994, Diario de Sesiones de la Cámara de Diputados de la Nación, Sesiones Ordinarias del año 1994, Orden del Día 666, págs. 2829/2822)” ¹⁰⁶.

De otro lado, la Corte recordó también una serie de fallos de su colección, mediante los cuales se invalidaron barreras interjurisdiccionales de la más variada índole, con sustento en el artículo 7° de la Carta Magna, con arreglo al cual el territorio de la República debe considerarse sujeto a una soberanía única¹⁰⁷.

Por último, si bien el Tribunal reconoció que las provincias conservan los poderes necesarios para el cumplimiento de sus fines (incluidas las facultades de imposición), enfatizó que ellos siempre deben ser ejercidos con arreglo al plexo cons-

105 Dijo el tribunal: “De allí se desprende el carácter federal que reviste la previsión en examen, en mérito a que el Poder Legislativo Nacional no ha sancionado esa norma con arreglo a las previsiones del artículo 75, inciso 12, de la Constitución Nacional, sino que ha ejercido una facultad distinta” (cons. 9°).

106 Cons. 8°.

107 Cons. 10 y ss.

titucional y los principios constitucionales; particularmente, el del artículo 16, donde se consagra la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas ¹⁰⁸, bajo cuyo amparo concluyó que “no se advierte [en el caso] la existencia de una razón válida que permita aseverar -como sostiene la demandada- que los instrumentos otorgados en una jurisdicción para producir efectos jurídicos sobre inmuebles radicados en otra, exterioricen una capacidad contributiva diferente o una mayor manifestación de riqueza por esa única circunstancia, motivo por el cual no se justifica un tratamiento impositivo distinto” ¹⁰⁹. Sobre la base de lo anterior, sentenció que “el distinto tratamiento que recibieron durante la vigencia de la norma impugnada los instrumentos públicos de acuerdo al lugar en el que fueron otorgados, consagró una manifiesta iniquidad y generó una discriminación arbitraria, que no supera el control de razonabilidad efectuado en orden a la garantía constitucional del artículo 16 de la Ley Fundamental” ¹¹⁰.

Esta misma cuestión ya había despertado el interés de la doctrina en el pasado. En efecto, se conoce un trabajo de José Osvaldo CASÁS, con relación al impuesto de sellos que percibía

108 Cons. 16 y ss.

109 Cons. 20.

110 Cons. 21. Vale aclarar que este precedente de la Corte se halla en sintonía con una línea jurisprudencial más tarde consolidada, desaprobando los regímenes tributarios locales que, en materia de impuesto de ingresos brutos, vienen estableciendo alícuotas agravadas para aquellos contribuyentes que no tengan su establecimiento radicado dentro de la jurisdicción. Vale mencionar en este sentido las causas “Harriet y Donnely S.A. c/Provincia del Chaco s/acción declarativa de certeza”, sentencia del 24 de febrero de 2015; “Droguería del Sud S.A. c/Provincia de Buenos Aires, s/acción declarativa de certeza”, sentencia del 2 de junio de 2015, y las medidas cautelares dictadas en autos “Telecom Argentina c/Santa Fe, Provincia de s/acción declarativa de certeza”, sentencia del 1 de septiembre de 2015; “Bayer S.A. c/Provincia de Santa Fe s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, sentencia del 23 de febrero de 2016; y “Torres e Hijos S.A. c/Provincia de Córdoba s/acción declarativa de certeza”, sentencia del 12 de julio de 2016; por citar unos pocos ejemplos.

la Provincia de Mendoza bajo la ley impositiva anual correspondiente a 1994, en la cual se observaba una “consideración discriminatoria y de disfavor principalmente para las escrituras públicas pasadas ante registros notariales de otras jurisdicciones provinciales o de la Capital Federal [...] La norma contenida en la Ley Impositiva para el año 1994, con distintas modalidades de redacción, se hallaba presente desde antiguo en las leyes vigentes en los años anteriores, con el manifiesto propósito de materializar, en forma indirecta y sutil, una barrera jurisdiccional, a fin de frustrar la posibilidad de que los actos relativos a inmuebles [...] fueran otorgados fuera de dicha demarcación territorial [...] Entendemos que en la especie se infringe la letra de la Constitución en diversas de sus disposiciones, tales como los arts. 1º, 7º, 9º, 10, 11, 12, 28, 33, 75 inc. 13, 126 [...] Igualmente, se afecta la Constitución como sistema...”¹¹¹.

En sentido inverso, encontramos un precedente que da cuenta de la vocación expansiva del Fisco porteño, enderezada a captar exteriorizaciones de capacidad contributiva correspondientes a otras jurisdicciones.

Así, en el año 2014, se dictó la resolución 150/AGIP/2014, en cuyo artículo 1º se estableció: “Sin perjuicio de los términos del artículo 1 de la Resolución N° 1034/AGIP/2012, las operaciones de compraventa de vehículos automotores 0 Km o sin uso que se realicen dentro del ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires se encuentran alcanzadas por el Impuesto de Sellos, aun cuando la inscripción inicial se realice en Registros Seccionales fuera de ella”.

Con sustento en ello, la empresa Alenco SAIC -una concesionaria dedicada a la venta de automotores- promovió una acción declarativa de certeza -que llevaba como accesorio un

111 CASÁS, José O., “Inconstitucionalidad de las barreras jurisdiccionales mediante el tratamiento tributario discriminatorio de los instrumentos otorgados fuera de la jurisdicción local (El caso de la Provincia de Mendoza)”, Revista del Notariado n° 839, Buenos Aires, octubre-noviembrediciembre de 1994, pág. 615 y ss.

pedido cautelar-, arguyendo que ese modo de proceder daba ocasión en definitiva a una doble imposición (localmente, y en las jurisdicciones respectivas), al tiempo que contradecía la normativa fiscal local que vedaba la tributación para operaciones realizadas en la Ciudad sobre rodados radicados o situados en extraña jurisdicción.

La magistrada de la instancia hizo lugar a la medida requerida y ordenó por tanto al Gobierno demandando que suspendiera la aplicación de la mentada resolución, en virtud de la contradicción advertida entre la inteligencia de su artículo 1° y lo dispuesto en el artículo 9°, inciso b), punto 2), de la ley 23.548, el artículo 396 del Código Fiscal entonces vigente y los artículos 1° y 2° de la anterior resolución 1034/AGIP/2012 ¹¹².

Apelada esa decisión, fue confirmada por la Sala III de la Cámara ¹¹³, por remisión al dictamen del Ministerio Público Fiscal ¹¹⁴.

En cuanto a la cuestión medular, allí se sostuvo que “[d]e la lectura preliminar de la norma atacada, que permite el estrecho marco cognoscitivo propio de las medidas cautelares, advierto que asistiría razón a la actora en cuanto postula que esta previsión se encontraría en contradicción con el principio de territorialidad del impuesto de sellos que se encuentra consagrado en las normas analizadas en los puntos precedentes. Es que, mientras que ellas consideran la ubicación del bien a los fines de admitir o rechazar la aplicación del impuesto de

112 Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 4, “Alenco SAIC c/Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/acción meramente declarativa”, expte. 2056/2014-0, sentencia del 11 de abril de 2014.

113 “Alenco SAIC c/Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/incidente de apelación”, expte. 2056/2014-1, sentencia del 16 de abril de 2015. No existe evidencia de impugnación de dicho decisorio por ante el TSJ, luego de que la Sala III rechazara el recurso de inconstitucionalidad de la demandada mediante el interlocutorio del 29 de septiembre de 2015.

114 Dictamen del 28 de agosto de 2014.

sellos a las operaciones concertadas en la CABA, la resolución en crisis pareciera soslayar este criterio, al sujetar al impuesto de sellos las operaciones de compraventa -realizadas en la CABA- de vehículos nuevos que serán radicados en Registros Seccionales fuera de la CABA. Ello, *prima facie*, implicaría desconocer lo previsto en los arts. 415 y 412 del Código Fiscal (T.O. 2014) y la normativa federal en que aquél se sustenta, esto es, la ley 23.548 de Coparticipación Federal”. Sobre tales bases normativas, consideró que la posición sostenida por la actora resultaba verosímil en derecho.

Adicionalmente, y a los efectos de tener por concurrente el recaudo del peligro en la demora, entendió que la resolución AGIP 150/AGIP/2014 suscitaba un supuesto de doble imposición, que redundaría en una merma de las ventas de la empresa pues sus clientes, intentando preservarse de abonar la gabela en dos oportunidades, presumiblemente se verían más inclinados hacia concesionarias ubicadas fuera del territorio de la Ciudad.

Encontrándose la causa en trámite, fue denunciado -como hecho nuevo- el dictado de la resolución 706/AGIP/2014, por cuyo artículo 4º aquélla fue dejada sin efecto, por lo que la magistrada de la instancia falló la causa considerándola abstracta ¹¹⁵; temperamento compartido por la Sala III de la Cámara de Apelaciones ¹¹⁶.

2. En cuanto al ámbito temporal

No se observa que esta cuestión haya despertado grandes dilemas en la jurisprudencia.

Interesa mencionar la incidencia que los aspectos temporales tuvieron en la solución del caso “Cubecorp” -al cual nos referiremos con detalle más adelante-, en lo concerniente a la inclusión o no del impuesto nacional al valor agregado (IVA)

115 Resolución del 30 de mayo de 2017.

116 Resolución del 3 de agosto de 2018, con la cual quedó agotada la cuestión.

[áDA *Ciudad*

en la base imponible para el cálculo y liquidación del impuesto de sellos.

Se trataba, en el caso, de un contrato innominado, de objeto múltiple, donde las partes habían dejado estipulado que se agregaría el IVA a cada precio.

En apoyo de su posición (en cuanto a que dicho impuesto debía ser deducido de la base), Cubecorp Argentina S.A. sostuvo que la ley local 2569¹¹⁷ -posterior a la celebración del contrato¹¹⁸- había previsto esa clase de detracción de manera expresa.

Al compulsar dicha norma, se puede observar que, en su artículo 1º, apartado 83, ordenó incorporar al artículo 344 del Código Fiscal vigente para 2007 el siguiente texto: “En ningún caso, se tendrán en cuenta para la determinación de la base imponible, los impuestos que gravan las operaciones sujetas al Impuesto a los Sellos”¹¹⁹.

La jueza de la instancia entendió que “si bien tal modificación excluyó de la base imponible a los impuestos que gravan a las operaciones sujetas al impuesto de sellos, dicha norma entró a regir a partir del 1º de enero de 2008, por lo que resulta inaplicable a los actos cumplidos con anterioridad a su

117 La ley 2569 fue sancionada el 5 de diciembre de 2007 y publicada oficialmente el día 26 del mismo mes y año.

118 El contrato databa del 30 de marzo de 2007.

119 Esta solución legislativa fue recibida gratamente por la doctrina: “Me parece interesante lo referente al IVA. Con una posición muy clara el Gobierno de la Ciudad lo ha excluido de la base, cosa que no sucede en otras jurisdicciones como la vecina Provincia de Buenos Aires. Allí hay varios dictámenes, algunos cambiantes a lo largo de los años sobre en qué momento paga o en qué momento no. La realidad es que la Provincia de Buenos Aires no tiene una norma concreta sobre este tema. Y la diferencia de Nación o Provincia a veces está dada por un par de cuerdas, y entonces hay que tenerlo muy presente” (MESSINEO, Alejandro, “Nueva aplicación del impuesto de sellos de la Ciudad de Buenos Aires” (conferencia), Revista La Hoja, Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires, 28 de octubre de 2016).

vigencia [...] habida cuenta de que la nueva norma no previó su aplicación retroactiva”¹²⁰.

En el mismo sentido, el representante del Ministerio Público Fiscal en segunda instancia relacionó que la modificación en cuestión “no es una pauta interpretativa para resolver los casos sometidos al anterior régimen, sino una decisión del legislador que tiene efectos a partir de la vigencia de la norma. En efecto, si se tratara de una pauta interpretativa con efectos retroactivos, el legislador debió indicarlo y así surgir de la propia norma, de modo que su aplicación tuviera alcance general. Sin embargo, tal interpretación no surge ni del texto expreso de la norma ni tampoco del debate parlamentario que precedió a su sanción”¹²¹.

La Cámara siguió en este aspecto el dictamen fiscal, en lo que hubo unanimidad sobre la base del considerando VIII del voto del Dr. CENTANARO para quien el propio cambio legislativo verificado con la ley 2569 resultaba elocuente en cuanto a que la detracción pretendida no había regido con anterioridad¹²².

3. En cuanto a los sujetos alcanzados y los sujetos responsables

Con toda lógica, los sujetos obligados al pago del impuesto son los contribuyentes que perfeccionan e instrumentan los actos, contratos u operaciones sometidas al mismo¹²³, siendo todos ellos -por regla general- solidariamente responsables por el total del impuesto frente al Fisco¹²⁴, sin perjuicio del de-

120 Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 7, “Cubecorp Argentina S.A. c/GCBA s/impugnación de actos administrativos”, expte. 34.125-0, sentencia del 12 de mayo de 2012, cons. III.

121 Dictamen del 23 de mayo de 2013, ap. IV.

122 Sala III, sentencia del 17 de junio de 2014.

123 Cfr. art. 470 del Código Fiscal.

124 Hay que tomar en consideración, claro está, las exenciones de carácter subjetivo que podrían entrar a jugar en determinados casos, como se

[áDA Ciudad

recho de cada uno de repetir la cuota parte que correspondiere de acuerdo con la participación de los demás en el acto ¹²⁵.

Sin perjuicio de ello, el régimen de responsabilidad por deuda ajena adquiere una especial relevancia en este impuesto, desde que los agentes de retención y percepción instituidos -por su contacto o ligazón con los instrumentos gravados- tienen un papel destacado en la recaudación.

En particular, siendo que un alto porcentaje de esos instrumentos son otorgados mediante documentos notariales, los escribanos constituyen sujetos predilectos en el elenco de responsables por deuda ajena.

Por esa razón, “[l]os deberes formales de los escribanos son lo que se encuentran más detallados y expresamente determinados, quizá por el directo contacto que tienen con situaciones especiales del contribuyente” ¹²⁶.

En este sentido, vale la pena citar dos precedentes que se registran en el fuero y que dan cuenta de los alcances de esa responsabilidad.

En el primero de los casos, el escribano Hernán Liberman -que había autorizado una escritura de compraventa en dólares- retuvo la suma de USD 11.250 en concepto de impuesto de sellos, la cual le fue sustraída -junto con el testimonio y protocolo de la respectiva escritura- en un asalto a mano armada, perpetrado en un bar en el que se detuvo, tras salir del banco donde se había concretado la mentada operación.

Fundado en tales hechos, que consideró ajenos e imprevisibles, efectuó la correspondiente denuncia policial y, asimismo, se presentó ante la Dirección General de Rentas y solicitó el dictado de un pronunciamiento expreso por el cual se lo libera-

verá más adelante.

125 Cfr. art. 471 del Código Fiscal.

126 AMÉNDOLA, Manuel, *Procedimiento tributario en la Ciudad de Buenos Aires*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2009, pág. 110.

ra de la carga de proceder al depósito de las sumas retenidas que le habían sido robadas.

A tales efectos, planteó que -en virtud de su calidad de agente de retención- los fondos retenidos pertenecían en propiedad al Estado local desde el momento de su retención, puesto que el sujeto puente que las apropia no lo hace para sí, sino en nombre del referido Estado.

Su petición fue denegada, como así también los recursos de reconsideración y jerárquico que dedujo al respecto en sede administrativa. A resultas de ello, se le hizo saber que, de no ingresar las sumas correspondientes, sería pasible del inicio de un proceso de ejecución fiscal.

El escribano ocurrió ante la Justicia en lo contencioso administrativo tributario, promovió una acción ordinaria a fin de impugnar la resolución recaída en sede administrativa y solicitó el dictado de una medida cautelar de no innovar, con el fin de que el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires se abstuviera de iniciar, promover o proseguir cualquier tipo de intimación tendiente a la determinación, estimación y/o cobro de la citada retención, o la aplicación y ejecución de sanciones tanto formales como materiales.

El pedido cautelar fue rechazado¹²⁷. Para así decidir, luego de relevar los criterios jurisprudenciales sobre medidas cautelares en materia tributaria, el juzgador consideró -por una parte- que no estaba acreditado en autos que el escribano solicitante estuviera expuesto a un gravamen irreparable e inminente (el cual no podía estar dado por la mera insinuación de la posibilidad de ejecución) y -por la otra- que su planteo hacía necesario adentrarse en la problemática de la responsabilidad por deuda ajena y en los alcances de las obligaciones de los agentes de retención (a la luz de lo dispuesto en el Código

127 Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo tributario 8, “Liberman, Hernán c/Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/ Impugnación de actos administrativos”, expte. 21.545, sentencia del 11 de octubre de 2006.

Fiscal), lo que excedía claramente el estadio procesal de una cautelar.

Concretamente sostuvo: “...de acuerdo a lo normado por el art. 342 del Código Fiscal, los escribanos quedan designados como agentes de retención del impuesto de sellos en los términos del art. 14 inciso 6) de la misma norma. Este artículo regula la responsabilidad por el cumplimiento de deuda ajena, situación en la que quedan incursos los notarios con respecto al impuesto de sellos mencionado. Ello sugiere que el debate a producirse en autos versará sobre el alcance de tal responsabilidad y los posibles límites existentes, tema que no puede adelantarse en este estadio procesal”¹²⁸.

Rechazada la medida, la acción de fondo continuó su trámite hasta ser también rechazada en primera instancia¹²⁹. En la oportunidad de fallar, el Tribunal entendió que “el escribano Liberman debía retener y luego pagar, y sólo se liberaba una vez ingresada la suma correspondiente a las arcas fiscales”¹³⁰. Para así concluir, efectuó un minucioso análisis del régimen inherente a los agentes de retención contenido en el Código Fiscal, con arreglo al cual responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo, tanto cuando omitieren retener como cuando habiendo retenido, dejaren de ingresar los respectivos emolumentos en el plazo de ley¹³¹.

128 Cons. V.

129 Sentencia del 2 de febrero de 2009.

130 Cons. II.

131 Vale recordar, en esta materia, que “[l]a retención proviene del ejercicio de un poder jurídico del retenedor sobre el retenido. Los agentes de retención se ubican en la categoría de los responsables, es decir que ellos no realizan el hecho imponible generador del tributo, sino que se encuentran en una situación de beneficio frente a sumas que deben entregarle al verdadero contribuyente y es por eso que el Fisco los señala como obligados a detraer de esa suma el importe tributario y luego ingresarlo en las arcas fiscales. O sea que el agente es un tercero ajeno a la relación tributaria Fisco-contribuyente” (AMÉNDOLA, Manuel, *Procedimiento tributario en la*

áDA Ciudad

De otro lado, si bien admitió que podían invocarse en esta materia las causales de fuerza mayor o caso fortuito previstas en la legislación ordinaria¹³², consideró que, dado el carácter público y notorio de la situación de inseguridad y robos vivida en nuestro país en ese momento, la misma “debió ser prevista por el actor, que tenía que instrumentar las medidas para evitar quedar en la situación de riesgo que culminó con el robo a mano armada. En ese orden de ideas, se debe destacar que no ha logrado probar en autos que haya tomado las precauciones y recaudos necesarios para evitarlo”¹³³, con lo que -descartadas la imprevisibilidad y la inevitabilidad- su responsabilidad no podría quedar enervada por conducto del caso fortuito.

Asimismo, y a mayor abundamiento, tomó e hizo propio el argumento de la demandada en cuanto a que de autos no surgía que el dinero retenido se encontrare efectivamente dentro del maletín sustraído al actor.

Con base en todo lo anterior, consideró que la resolución administrativa atacada no podía ser tachada de ilegítima y que, por lo tanto, correspondía rechazar la demanda instaurada.

Llegado el expediente a la Cámara de Apelaciones en virtud del recurso impetrado por el escribano actor, la Sala interviniente decidió dejar firme lo decidido en primera instan-

Ciudad de Buenos Aires, cit., pág. 133). Desde esta perspectiva, se vuelve un tanto confuso el fallo bajo análisis cuando, con cita de jurisprudencia federal, refiere en algún tramo que el agente de retención “integra” la relación tributaria (v. cons II), extremo que no compartimos.

132 En concreto sostuvo: “En el caso, considero que la aplicación de los eximentes de responsabilidad del deudor en el cumplimiento de una obligación, tales como el caso fortuito o fuerza mayor, previstos específicamente en el código civil, resulta viable, en tanto configuran una norma jurídica general no limitada al derecho civil, sino válida directamente para el derecho administrativo (conf. Marienhoff, Miguel S. ‘Tratado de Derecho Administrativo’ Abeledo Perrot, Buenos Aires, 1965, Tomo I, 276/277)” (cons. II).

133 Cons. II.

cia tras considerar desierto aquel recurso¹³⁴. En este sentido, entendió que “el actor apelante se ha limitado a transcribir en forma total su escrito de inicio, efectuando meras manifestaciones que no revisten otra entidad más que la expresión subjetiva de disconformidad con lo decidido en la instancia de grado, sin señalar en qué radica la falencia, error u omisión del decisorio...”¹³⁵.

El otro precedente, cuya cita nos parece útil, da cuenta de una acción de consignación judicial promovida por el escribano Mario Marcelo Rebasas con el objeto de abonar al Fisco el impuesto de sellos que había retenido respecto del período 4 del año 2012, luego de haberse visto imposibilitado, por distintas razones, de utilizar el aplicativo implementado por la AGIP a esos efectos, y de que uno de los cheques librados fuera observado y rechazado por defectos formales¹³⁶.

Para fundar su pretensión de pago judicial, refirió que había recibido una cédula de notificación remitida por el mentado organismo, en la que se daba cuenta de aquel rechazo y se lo intimaba a abonar la suma adeudada correspondiente al impuesto de sellos, con más los recargos pertinentes.

En ese contexto, y en términos que hicieron reclamar al Tribunal alguna aclaración, solicitó el dictado de una medida cautelar en virtud de la cual se suspendiera el trámite del expediente administrativo en el que aquella comunicación se había librado, como así también el curso de los intereses habida cuenta de que -a su criterio- la suma reclamada se encontraba a disposición en la causa judicial.

Tras calificar a esa medida como innovativa (por entender que el pedido suspensivo alcanzaba no sólo al trámite admi-

134 Sentencia del 19 de abril de 2010.

135 Cons. VI del voto del Dr. Horacio G. CORTI, al que adhirieron los Dres. BALBÍN y WEINBERG.

136 Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 22, “Rebasas Mario Marcelo c/GCBA y otro s/otras demandas contra la aut. administrativa”, expte. 44.656-0.

nistrativo sino también a los efectos de la intimación) ¹³⁷, la jueza de la instancia decidió rechazarla.

Para así fallar, tuvo en cuenta, por una parte, que el peticionario no había acreditado peligro alguno en la demora y, por la otra, que la verosimilitud del derecho estaba igualmente ausente, desde que no resultaba evidente que la acción promovida resultara idónea para desinteresar al Fisco por este concepto.

En este sentido, sostuvo: “De manera contraria a lo manifestado por el actor, *prima facie* no se observa el cumplimiento de los requisitos exigidos por el Código Civil para la procedencia de este tipo de pago (conf. 756 y siguientes); la concurrencia del objeto, modo y tiempo del pago, corresponderá sean evaluados en la sentencia definitiva y a fin de analizarlo se requiere un mayor debate y prueba [...] En consecuencia, considero que no se encuentra acreditado el requisito de verosimilitud del derecho, de modo tal de suspender los efectos de la intimación notificada al actor con fecha 6 de febrero de 2013, cuya legitimidad, como fuera señalado, se presume” ¹³⁸.

Según hemos podido constatar, dicho decisorio no fue apelado, la instancia ordinaria fue declarada caduca de oficio ¹³⁹ y el juicio de apremio por el monto intimado fue finalmente

137 En este sentido, sostuvo: “El pedido de la requirente posee entonces neto carácter innovativo, en tanto la cédula recibida con fecha 6 de febrero de 2013 constituye una intimación efectuada por la AGIP como consecuencia de la falta de pago del tributo declarado, que en virtud de la presunción de legitimidad de los actos administrativos (conf. artículo 12 del Decreto N° 1510/97) y correspondiente ejecutividad, puede generar una pretensión ejecutoria; por ello, el objeto de la presente es la requisitoria de su suspensión, como así de los intereses devengados” (sentencia del 15 de octubre de 2013, cons. IV).

138 Idem, cons. V.b.

139 Resolución del 15 de julio de 2016.

promovido por el Gobierno porteño contra el escribano Rebasas¹⁴⁰.

Una cuestión incidental que trajo aparejada esta causa estuvo vinculada a la tasa de justicia que debía ser liquidada e ingresada por el actor.

Mientras el tribunal de grado consideró que la alícuota de ley debía ser aplicada sobre el importe cuya consignación se pretendía, aquél se opuso sosteniendo que -en realidad- su propósito era “demostrar que la mora en el ingreso del pago del impuesto de sellos no resulta[ba] imputable a su parte”. En este sentido, remarcó que “...el objeto del presente proceso lo constituye como base imponible para el tributo exclusivamente la suma de pesos siete mil setecientos noventa y siete (\$7.797,00) que lo constituye la multa que se pretende evitar abonar por considerar a la mora como no culpable respecto del contribuyente”¹⁴¹.

Se dio entonces una segunda discusión en torno a la base imponible de este otro tributo judicial, que fue finalmente dirimida por la Alzada, en el sentido de que la pretensión del actor encontraba su contenido pecuniario en el objeto de la litis -dado por la suma de dinero que se proponía consignar-, siendo insustancial el fin último que decía perseguir, cual era evitar el pago de la multa por la mora en el ingreso del impuesto de sellos, lo que en modo alguno lograba desvirtuar el objeto y el contenido del proceso.

Llegando al final del análisis sobre el plano subjetivo del impuesto, corresponde destacar su importancia de cara a la incidencia que puede cobrar eventualmente en el plano de la

140 Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 17, “GCBA c/Rebasas Mario Marcelo s/ejecución fiscal-sellos”, expte. 1046/2017-0. El proceso se declaró extinguido luego de constatarse que la deuda reclamada había sido cancelada (v. resolución del 31 de julio de 2018).

141 Sala II, “Rebasas Mario Marcelo c/GCBA y otros s/otros procesos incidentales”, expte. 44.656-1, sentencia del 20 de marzo de 2014.

legitimación procesal cuando se promueve una causa en los tribunales para discutir algún aspecto de la gabela.

Si bien no es posible ni interesa agotar aquí una cuestión tan vasta y compleja como ésa ¹⁴², tampoco se puede soslayar el gran desarrollo que ha tenido -particularmente en la jurisprudencia- lo tocante a los sujetos habilitados para presentar un caso judicial, en torno a la clasificación tripartita de derechos subjetivos, derechos de incidencia colectiva e intereses individuales homogéneos -formulada por la Corte Suprema a partir del precedente “Halabi” ¹⁴³-, todo lo cual ha sido organizado por la doctrina bajo los conceptos de legitimación ordinaria y legitimación anómala ¹⁴⁴.

Ahora bien, la admisión de esta última en el terreno tributario reconoce particulares limitaciones, fundadas -de modo preponderante- en el contenido fuertemente patrimonial que generalmente anidan las controversias relativas a los tributos y que no excede el ámbito de lo subjetivo ¹⁴⁵.

142 Nos hemos referido *in extenso* a esta problemática en GUAITA, Mariano R., “La legitimación procesal en materia de impuestos indirectos”, revista El Derecho Tributario, n° 13.870, del 10 de diciembre de 2015.

143 *Fallos*, 332:111; con arraigo -principalmente- en el artículo 43 C.N. dado por la reforma de 1994.

144 Para ampliar sobre estas nociones, se recomienda JEANNERET DE PÉREZ CORTÉS, María, “Las partes y la legitimación procesal en el proceso administrativo”, en CASSAGNE, Juan Carlos (dir.), *Derecho Procesal Administrativo-Homenaje a Jesús González Pérez*, tomo I, Hammurabi, Buenos Aires, 2004, pág. 461 y ss.

145 Así, el Címero Tribunal ha dicho: “...si bien la Constitución Nacional tras la reforma de 1994 ha ampliado el universo de los sujetos legitimados para accionar por la vía del amparo, que tradicionalmente estaba limitado a los que fueran titulares de un derecho subjetivo individual, esta amplitud no se ha dado para la defensa de cualquier derecho sino como medio para evitar discriminaciones y tutelar los derechos mencionados en el párr. 2° del art. 43 del texto constitucional, así como los derechos de incidencia colectiva en general [...] resulta claro que la acción de amparo que ha dado origen a estos autos no ha sido promovida en defensa de algún derecho de

En consecuencia, las distintas formas de legitimación anómala no constituyen -al menos por el momento- un lugar común en esta materia.

Da cuenta de ello un precedente que se conoce, impulsado por la Asociación por la Defensa de los Usuarios y Consumidores (ADUC), la cual -en representación del colectivo en cuyo interés manifestaba actuar- promovió una acción declarativa en el fuero contencioso administrativo y tributario, a fin de que se estableciera -con fuerza de verdad legal- la inexigibilidad del impuesto de sellos respecto de ciertos contratos que calificó como “de consumo”, que tuvieren por objeto la adquisición de inmuebles nuevos destinados a vivienda (cuando la oferta es pública y está dirigida a personas indeterminadas) y/o la constitución de hipotecas por créditos hipotecarios otorgados por bancos y otras entidades financieras al efecto ¹⁴⁶.

La demanda fue entablada contra el GCBA, el Fisco porteño y el Colegio de Escribanos de la Ciudad, como institución que aglutina a los notarios que, en su carácter de agentes de retención -según lo ya explicado- habían venido reteniendo

la naturaleza de los aludidos precedentemente, sino respecto de derechos de carácter patrimonial, puramente individuales, cuyo ejercicio y tutela [...] corresponde exclusivamente a cada uno de los potenciales afectados, ya que -según se señaló- la protección de esta clase de derechos se encuentra al margen de la ampliación del universo de legitimados establecidos por el art. 43 CN” (CSJN, “Cámara de Comercio, Industria y Producción de Resistencia c/AFIP”, sentencia del 26 de agosto de 2003, cons. 10 y 11). Vale la pena destacar que, en la especie, se había puesto en tela de juicio la validez de diversas normas de la ley nacional 11.683 referentes a la aptitud del fisco nacional para la traba de medidas cautelares por sí mismo, en la misma forma que en la conocida causa “Intercorp” (*Fallos*, 333:935), en la que -sin embargo-, promovida por una empresa individual, en interés propio, el planteo prosperó. En sentido adverso a la doctrina aludida, aunque no referentes a la materia tributaria, pueden verse los precedentes “PADEC” (*Fallos*, 336:1236) y “Consumidores Libres” (*Fallos*, 338:1492).

146 Lo sustancial del planteo se apoyó en la exención consagrada respecto de los contratos de consumo en el artículo 477, inc. 10, del Código Fiscal vigente (t.o. 2015).

el impuesto por operaciones realizadas desde enero de 2009, cuyo reembolso también se pretendía en la causa -con más la tasa de interés legal correspondiente-. Asimismo, se había solicitado que las demandadas fueran sancionadas con la multa civil del artículo 52 bis de la ley nacional 24.240 y modificatorias y que, entretanto, por vía cautelar, se suspendiera la percepción del impuesto de sellos en estos casos.

Si bien la causa presentaba complejas aristas desde el punto de vista procesal¹⁴⁷, lo que sin duda determinó su rechazo *in limine* fue la falta de legitimación para obrar que se atribuyó a la asociación actora.

En efecto, tanto el fiscal y el juez de primera instancia¹⁴⁸ como el Ministerio Público¹⁴⁹ y la Sala III¹⁵⁰ en la alzada, desestimaron la tesis de la accionante, en cuanto a que su legitimación emergía del artículo 43 de la Constitución Nacional, de los artículos 52, 55 y concordantes de la ley 24.240 y de su decreto reglamentario 1798/1994, y fueron coincidentes -en cambio- en cuanto a que no se estaba en presencia de una relación de consumo, sino de una regida por el Derecho Público para la percepción de la renta de ese mismo carácter, en la forma indicada por la Legislatura, que no podía ser subvertida a través de una sentencia judicial.

Por otra parte, sostuvieron que la acción intentada no podía ser calificada como colectiva, circunstancia que descartaba *per se* la legitimación de ADUC. Para así concluir, tuvieron

147 Nos referimos, concretamente, a la posibilidad de acumular una pretensión de condena a la acción declarativa (v. ap. 3.6 del presente) y a la legitimación (pasiva) del colegio profesional demandado, a ese respecto en particular.

148 Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 15, “Asociación por la Defensa de Usuarios y Consumidores c/ GCBA y otros s/otras demandas contra autoridad administrativa”, expte. 8460/2017, resolución del 28 de agosto de 2017.

149 Dictamen del 21 de noviembre de 2017.

150 Resolución del 29 de diciembre de 2017.

en cuenta, principalmente, que la causa no involucraba bienes colectivos como así tampoco intereses pluri-individuales homogéneos, debiendo quedar subordinada a la voluntad de cada contribuyente en particular.

En este último orden de consideraciones, adquirió relevancia el ya aludido argumento referente al carácter patrimonial de las obligaciones tributarias.

Según se desprende del fallo de grado, ya el fiscal había sostenido que se trataba de “una acción ordinaria que tiene más de un objeto y claro contenido patrimonial, en tanto [no] sólo se pretende el cese del cobro del impuesto de sellos, sino también la repetición de lo abonado por los contribuyentes”; a lo que el magistrado agregó: “si hubiera una afectación del derecho de propiedad, debería ser el afectado concreto quien dedujera la correspondiente acción y no, bajo un brumoso supuesto de afectación de un colectivo, solicitar sin mayores precisiones que se restituyan millones de pesos recaudados por el fisco, sin decir cómo ni a quién en concreto. Recuerdo que la obligación tributaria es de carácter personal” ¹⁵¹.

Tales aseveraciones llevan implícito el entendimiento de que, en definitiva, las controversias referentes a obligaciones tributarias que redunden en el pago de sumas de dinero no pueden ser dirimidas en el marco de un proceso colectivo ¹⁵².

Teniendo en cuenta la escasa regulación que ofrece esta materia ¹⁵³, como así también el hecho de que tan complejas cuestiones ni siquiera han podido ser zanjadas de manera uniforme en la jurisprudencia de la Corte Suprema, no sería justo

151 Aps. III y V, respectivamente.

152 En el mismo sentido, aunque referente a otro tributo, CCAyT, Sala II, “Consumidores Financieros Asociación Civil para su defensa c/GCBA s/ repetición”, expte. 9548-2016, sentencia del 19 de junio de 2017.

153 En ausencia de una ley nacional sobre acciones de clase, la Corte Suprema de Justicia de la Nación reguló el instituto a través de las acordadas 32/2014 y 12/2016.

pretender que -en un caso tan atípico como el analizado, lindante con el terreno tributario- se alcanzara una solución de exquisito rigor técnico y exactitud.

Sin embargo, encontramos opinable el argumento latente en los dictámenes y fallos comentados, en cuanto a que ADUC no estaba actuando en procura de derechos provenientes de una relación de consumo ni persiguiendo la protección de usuarios y consumidores ¹⁵⁴, circunstancia en la que -por cierto- había fundado su legitimación.

Del mismo modo, la vaguedad que se le reprochó a su planteo puede encontrarse, también, en la forma en que fue tratado su argumento relativo a que la promoción de acciones individuales no se veía justificada en el caso ¹⁵⁵, el cual fue desestimado sin hacer mérito alguno sobre las cuantías retenidas ¹⁵⁶.

De otro lado, aun cuando las relaciones entre el colectivo representado por la asociación actora y los demandados no pudieran ser encuadradas como relaciones de consumo ¹⁵⁷, ello no descartaba *per se* la existencia de intereses homogéneos afectados que suscitaban legitimación colectiva, pues, para el

154 Adviértase, de hecho, que la exención cuyo reconocimiento se pretendía fue consagrada, precisamente, en atención de esas mismas finalidades (v. ap. 3.5 del presente).

155 Se trata del criterio erigido como bisagra en los procesos colectivos con desenlace patrimonial: aquí lo que interesa, en definitiva, es que no se frustre el derecho de acceso a la Justicia, por no justificarse la promoción de una demanda a título individual (cfr. *Fallos*, 332:111, cons. 13).

156 La Cámara se limitó a afirmar que “el interés individual de los afectados -la defensa de sus bienes contra eventuales exacciones indebidas- tiene carácter prevalente y justifica la promoción de demandas individuales” (cons. 5º).

157 La Sala III explícitamente hizo extensiva dicha conclusión a los escribanos, al puntualizar que sus servicios profesionales se encuentran fuera del ámbito de aplicación de la ley 24.240, en virtud de lo dispuesto en su artículo 2º (v. cons. 5º).

caso, tampoco en el fundacional “Halabi” mediaron cuestiones de aquella índole ¹⁵⁸.

En suma, el precedente -que, a la fecha de confección del presente, se encuentra a conocimiento del Tribunal Superior de Justicia ¹⁵⁹- presenta interesantísimas perspectivas de análisis, que sin duda abren un amplio margen de discusión y admiten soluciones variadas.

4. En cuanto a la base imponible

Tal como surge de una primera lectura, el Código Fiscal porteño no trae una pauta única o general para la determinación del monto imponible, la que resulta variable según el tipo de operación de que se trate ¹⁶⁰.

Se pretende, en esa Sección II del aludido código, establecer o delimitar la medida de la onerosidad de la transacción, que constituye -como dijimos- su sustrato fáctico.

En el caso “Cubecorp”, se dio una discusión en torno a cuál debía ser la base imponible a considerar a los efectos de la liquidación e ingreso del impuesto.

La mentada sociedad había celebrado con UUNet Argentina S.R.L. un contrato de objeto múltiple, que abarcaba -por una parte- la sublocación de un inmueble con destino comer-

158 Adviértase que, si bien inicialmente la Corte se refiere a esta tercera categoría como conformada por “los derechos personales o patrimoniales derivados de afectaciones al ambiente y a la competencia, de los derechos de los usuarios y consumidores como de los derechos de sujetos discriminados” (cons. 12), termina enrolando en la misma el caso del Sr. Halabi luego de tener por acreditada una generalizada violación del derecho a la intimidad consagrado en los artículos 18 y 19 de la Constitución Nacional (cons. 14); derecho que sin duda trasciende aquellos específicos campos.

159 Luego de que, mediante el interlocutorio del 28 de mayo de 2018, la Sala III rechazara el recurso de inconstitucionalidad impetrado por la asociación actora, ésta ocurrió en queja ante el TSJ, dando lugar al expediente 15.613/2018.

160 Ello sin perjuicio de la solución dispensada para el caso de los actos de monto indeterminado, que aparece en el artículo 463.

cial y -por la otra- la prestación de ciertos servicios tecnológicos y de comunicación. Aunque se había fijado un precio único para ambas obligaciones, en un anexo al contrato las partes habían dejado consignado cuánto -de ese precio total- se correspondía con el valor de la sublocación del inmueble -que había quedado allí estimado-, entendiendo, en cambio, que la prestación de servicios estaba excluida del hecho imponible y que, por lo tanto, no estaba gravada por el impuesto de sellos.

Asimismo, se había detraído de la base el importe correspondiente al Impuesto al Valor Agregado (IVA), lo que la actora consideró fundado en la ley 2569¹⁶¹ que, aunque posterior a la firma del contrato, consideró igualmente aplicable.

Ingresada la gabela respecto de aquella circunscripta base, fue objetada por el Fisco, que entendió se había tributado en defecto y emitió un acto administrativo por el cual lo calculó y reclamó según su criterio; acto cuya revocación fue pretendida judicialmente, luego del fracaso de sendos recursos en sede administrativa.

Con la demanda promovida y en curso, la actora efectuó el pago correspondiente para desinteresar al Fisco y solicitó en la causa que, al dictarse sentencia, se le restituyera lo pagado en exceso, según lo que surgiera del fallo.

La magistrada de la instancia rechazó la demanda, a cuyo efecto consideró que el postulado deslinde de valores no surgía patente y que la voluntad de las partes había sido establecer un precio único. En lo concerniente al IVA, sostuvo que (i) no había sido incorporado por la Administración Tributaria sino por las propias partes, al celebrar el contrato; y (ii) no era de aplicación la ley 2569, por ser posterior a la configuración del hecho imponible y por no haberse previsto de manera expresa que sus disposiciones tuvieran carácter retroactivo.

161 Mediante esta ley, publicada en el Boletín Oficial 2838 del 26 de diciembre de 2007, se introdujeron modificaciones al Código Fiscal que regía para ese año (t.o. decreto 109/2007).

[ãDA Ciudad

Apelada la sentencia por la sociedad actora, tomó intervención la Sala III de la Cámara del fuero.

En esa instancia, la contribuyente sostuvo, por una parte, que la caracterización total del contrato como una simple locación se oponía a lo que indicaba el principio de la realidad económica y que, en tal sentido, la judicante no había dado razones por las cuales cabía apartarse de la estimación efectuada por las partes por separado. Por otro lado, alegó que la incorporación del IVA no estaba originada en la voluntad de las partes -según había referido la juzgadora-, sino por el cumplimiento de una carga impositiva, circunstancia que -precisamente- había sido sopesada con gran tino por el legislador, a través de la posterior ley 2179.

La Dra. Gabriela SEIJAS, en el voto que hizo mayoría, luego de considerar que -conforme al Código Fiscal vigente al momento de celebrarse el contrato- sólo lo concerniente a la formalización del contrato de sublocación estaba gravado, entendió que “no se advierten razones que justifiquen descartar el contenido del anexo de estimación de la parte del precio sujeta al gravamen, pues se trata de un documento al que la voluntad de los contratantes -así como atribuyó un carácter indivisible a las prestaciones y determinó un ‘precio único’- consideró como parte integrante del contrato” ¹⁶².

De esta manera, se convalidó la metodología seguida por las partes para la estimación del valor del contrato, el cual -se añadió- se encontraba razonablemente comprendido dentro de los parámetros delimitados por la prueba producida en autos, centrada -básicamente- en las referencias brindadas por diversos *brokers* inmobiliarios. Adicionalmente, se tuvo en cuenta que la base tomada por el Fisco para el ajuste, era considerablemente más elevada que el valor de mercado de la locación de las unidades involucradas.

162 “Cubecorp Argentina S.A. c/GCBA s/impugnación de actos administrativos”, expte. 34.125, sentencia del 17 de junio de 2014.

No prosperaron, en cambio, los agravios de la parte referidos a la detracción del IVA, materia en la cual se siguió el dictamen del Ministerio Público Fiscal, a cuyo criterio el aludido impuesto nacional era parte del monto asignado a la operación, siendo que la decisión del legislador en sentido contrario solamente podía tener efectos a partir de la entrada en vigencia de la ley 2179¹⁶³.

Por último, y sobre la base de todo lo anterior, se concluyó que Cubecorp Argentina S.A. había ingresado el impuesto en

163 Sobre este aspecto, es dable reconocer que la posibilidad de integrar con impuesto la base imponible de otro impuesto surgiría cuanto menos implícita de lo decidido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en la causa “Puentes del Litoral SA (TF 26823-I) c/DGI s/recurso de apelación”, P.486.XLVIII, sentencia del 20 de agosto de 2014, en consonancia con el dictamen de la Procuración General recaído en la misma el 10 de junio de 2013, en cuanto allí se convalidó que, en el caso de pagos a beneficiarios del exterior, el impuesto al valor agregado fuera calculado considerando el precio de los servicios prestados como así también el impuesto a las ganancias que cabía retenerles al respecto. En este sentido, se interpretó que el *grossing up* o acrecentamiento del precio por la incidencia del impuesto a las ganancias constituye -en tales condiciones- “mayor precio” sobre el cual es dable computar el impuesto al valor agregado (v. PORTEUS, Débora, “La Corte hace lugar al criterio de la AFIP. Inclusión del acrecentamiento en la base de cálculo del IVA (importación de servicios)”, *Práctica y Actualidad Tributaria (PAT)*, XXI, noviembre 2014; y GADEA, María de los Ángeles-GUZMÁN, Laura A., “Impuesto al valor agregado. Base imponible. ‘Grossing up’ por pagos al exterior”, *Errepar on line*). A nuestro modo de ver, e independientemente de la pretendida caracterización del *grossing up* como “mayor precio”, la interpretación efectuada por la Corte está reñida con el principio constitucional de capacidad contributiva, en tanto el impuesto al valor agregado terminaría captando mucho más que un mero consumo, como sería natural según su objeto. Desde esta perspectiva, es necesario recordar que “la vinculación entre la hipótesis de incidencia genérica contemplada en la norma y los hechos que se subsumen en ella debe estar orientada hacia la captación de la capacidad contributiva que subyace en el hecho imponible” (TARSITANO, Alberto, “El principio de capacidad contributiva en la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación”, en CASÁS, J. O.-FREYTES, R. O. (dirs.), op. cit., pág. 209), límite que quedaría ampliamente excedido en el caso.

[áDA Ciudad

exceso y que, por lo tanto, correspondía reintegrarle la diferencia, con más los intereses resarcitorios ¹⁶⁴.

El doctor CENTANARO, que quedó en disidencia, entendió -por el contrario- que las obligaciones pactadas eran inescindibles y que, por lo tanto, el anexo conformado por las partes constituía “una adición artificiosa con el único fin de reducir, al margen del sistema legal, el impacto tributario” ¹⁶⁵.

El Gobierno de la Ciudad dedujo el correspondiente recurso de inconstitucionalidad, que fue rechazado por la Sala, en el entendimiento de que no se había suscitado un caso constitucional y que, por otra parte, la sentencia no podía ser calificada de arbitraria ¹⁶⁶, circunstancia que lo obligó a ocurrir en queja ante el Tribunal Superior de Justicia, instancia en la que -sin embargo- no pudo revertir lo decidido ¹⁶⁷.

En efecto, con tres votos adversos y uno a favor, el recurso de queja fue desestimado.

En el voto inicial, la Dra. WEINBERG entendió que el Gobierno no había logrado presentar adecuadamente un caso constitucional, que sus agravios constituían una mera discrepancia con lo decidido en la instancia anterior y que, por lo tanto, estaba ausente la crítica concreta que se requiere para sostener un recurso como el intentado. En este sentido, no encontró objeciones para el hecho de “no obstante haber pactado un precio único por las operaciones que conformaban el contrato, las partes contratantes dejaron expresamente estipulado en anexo el monto que estimaron correspondía a cada una de las

164 Cabe poner de resalto que, si bien la demanda se había ampliado con el pedido de restitución, en rigor no se trata en el caso de una acción de repetición, sino de una acción de nulidad, tendiente a dejar sin efecto la resolución administrativa dictada por el Fisco.

165 Cons. VII de su voto.

166 Sentencia del 16 de marzo de 2015.

167 “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: Cubecorp Argentina SA c/GCBA s/impugnación de actos administrativos”, expte. 12.151/15, sentencia del 21 de abril de 2016.

prestaciones”, en lo que no encontró agravio al principio de legalidad ¹⁶⁸.

Los Dres. RUIZ y CASÁS acompañaron dicho temperamento. Con buen criterio, este último añadió que “(b) un instrumento puede contener más de un acto jurídico; (c) en el caso anterior, uno o algunos pueden estar gravados y otros exentos o, lisa y llanamente, excluidos del tributo; [...] y (e) una cosa es que los actos jurídicos instrumentados sean complementarios e indivisibles para las partes y otra distinta es que, desde el punto de vista tributario, puedan resultar inescindibles a fin de otorgarles el tratamiento que corresponda, singularmente, conforme la naturaleza de cada uno de ellos y según lo establecido en el Código Fiscal” ¹⁶⁹.

En el mismo sentido ha explicado la doctrina que “[c]uando un instrumento contiene una pluralidad de obligaciones que resultan todas concurrentes, puras y simples en los términos de cada legislación, cada una de ellas es imponible con arreglo a su propia naturaleza y a tenor de la alícuota fijada para las mismas en particular. El hecho de que se observen algunos indicios de dependencia en las obligaciones, no les quita el carácter de concurrencia pura y simple con perfil definido” ¹⁷⁰.

No se enroló en esta posición el Dr. LOZANO, para quien, a los efectos de la determinación de la base, debía estarse al monto que las partes habían pactado en concepto de “alquiler”, en virtud de lo cual resultaba inoficiosa la comparación con el valor del m² promedio de mercado. Sostuvo, asimismo, que falló la parte actora en demostrar “que UUNet podía subalquilar las ‘unidades integradas’, por un lado, y decidir no acceder al servicio de seguridad, portería, limpieza, mobiliario, de acceso a las salas de reunión que se mencionan en el mencionado Anexo VI, etc., por el otro; o, lo que es lo mismo, que el alquiler

168 Cons. 3º de su voto.

169 Cons. 2º de su voto.

170 DÍAZ, Vicente O.; op. cit., págs. 85/86.

[áDA *Ciudad*

no incluía el acceso a todos esos ‘servicios’¹⁷¹, sobre la base de lo cual concluyó que el alquiler y los servicios pactados no eran separables a los efectos de la liquidación del tributo.

Una cuestión también interesante de analizar se presentó con el dictado de la resolución 67-AGIP-2010 -posteriormente reemplazada por la resolución 435-AGIP-2011 y sus modificatorias-, mediante la cual el entonces titular de la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos estableció un procedimiento para la determinación de un valor inmobiliario de referencia (VIR) respecto de los inmuebles ubicados en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (que tenía como principal objeto reflejar el valor de dichos inmuebles en el mercado comercial).

Dicho valor inmobiliario de referencia se aplicaría a todos los actos, contratos y operaciones instrumentados que estuvieran alcanzados por el impuesto de sellos (a los efectos de la cuantificación, liquidación y pago de dicho tributo), cuando dicho valor resultare superior al precio convenido por las partes o a la valuación fiscal¹⁷².

El Dr. Rodolfo Spisso, prestigioso doctrinario en nuestra materia, promovió a nombre propio una acción directa de inconstitucionalidad ante el Tribunal Superior de Justicia porteño, con el objeto de que aquella resolución fuera dejada sin efecto, tras considerarla en pugna con los artículos 10 y 12 de la Constitución local, y 17, 18, 28 y 31 de la Constitución Nacional.

Para así peticionar, el actor hizo hincapié en cuanto a que el procedimiento fijado por la Administración Tributaria no contemplaba el dictado del respectivo acto administrativo de determinación de la base imponible del impuesto, ni mucho menos la intervención previa del contribuyente, como lo exigía el derecho de defensa que lo asiste.

171 Cons. 8° de su voto.

172 Cfr. ley 3.393.

Luego de que el Fiscal General dictaminara en contra de la admisibilidad de la demanda, los vocales del TSJ fueron contestes en reconocer la legitimación del peticionante, admitieron formalmente la demanda y ordenaron el traslado de la misma ¹⁷³.

Encontrándose la causa en trámite, la AGIP derogó la resolución 67-AGIP-2010 y dictó en su reemplazo la resolución 435-AGIP-2010, circunstancia que fue denunciada por la demandada en el expediente e invocada por esa misma parte para que la causa fuera declarada abstracta. Interesa destacar aquí que, en la nueva norma, se simplificó el procedimiento para la impugnación del VIR unilateralmente fijado por la AGIP ¹⁷⁴.

Presentado el hecho nuevo, y corrido el pertinente traslado, el actor manifestó que mantenía contra la nueva resolución las objeciones de orden constitucional oportunamente formuladas y solicitó que el trámite de la causa prosiguiera hasta su declaración de inconstitucionalidad.

El TSJ, por mayoría, entendió que -derogación mediante- la cuestión había devenido abstracta. Fallaron en contrario

173 TSJ, “Spisso, Rodolfo R. c/GCBA s/acción declarativa de inconstitucionalidad”, expte. 7629/2010, sentencia del 8 de febrero de 2011.

174 “Artículo 5°.- El valor inmobiliario de referencia fijado por la Dirección General de Rentas podrá ser impugnado por el sujeto pasivo de la obligación tributaria a cuyo efecto deberá presentar ante ella lo siguiente: a) Dos informes confeccionados por corredores inmobiliarios matriculados en el Colegio Único de Corredores Inmobiliarios de la Ciudad de Buenos Aires (CUCICBA) que contengan una descripción de la propiedad objeto de la operación, características de la zona, y valor de mercado estimado. Dichos informes deberán contar con la certificación de firma de quienes lo suscriben por parte del Colegio de Corredores Inmobiliarios de la Ciudad de Buenos Aires (CUCICBA); b) Escrito en que se fundamente la impugnación del valor inmobiliario de referencia fijado por la administración”. Bajo el esquema anterior, el contribuyente quedaba obligado a ocurrir por la vía recursiva tradicional, sin efecto suspensivo (cfr. art. 7° de la ley 2998, tarifaria del 2009). Es de aclarar que este texto fue modificado -a su vez- por la posterior resolución 544-AGIP-2011.

[áDA Ciudad

los jueces LOZANO y FRANZA, a cuyo efecto tuvieron en cuenta que si bien el artículo 12 de la resolución 435-AGIP-2011 derogó expresamente la resolución 67-AGIP-2010, el resto de la normativa reproducía, a consideración del accionante, las previsiones de la norma substituida, con variantes insubstanciales, lo que justificaba el mantenimiento de la acción por su parte ¹⁷⁵.

Con posterioridad, aunque sobre la misma cuestión, el Dr. SPISSO solicitó en primera instancia el dictado de una medida cautelar autónoma, enderezada -resumidamente- a que los impuestos locales a liquidar e ingresar respecto del inmueble de su propiedad lo fueran sobre la base del VIR cuya pertinencia postulaba y que defendía en sede administrativa, frente a valores considerablemente superiores que había fijado la AGIP, aun en contra de sus propios actos precedentes.

Para fundar su pedido, sostuvo que tales valores eran manifiestamente irrazonables, desnaturalizando el carácter instrumental del impuesto de sellos, convirtiéndolo en un impuesto a la ganancia mínima presunta y violando la ley de coparticipación federal de impuestos.

Si bien la medida fue otorgada -en lo sustancial- por la jueza de grado y mantenida por la Cámara (en tanto el actor consiguió acreditar que el valor que se estaba tomando de referencia difería del que había sido determinado por resolución de fecha anterior) ¹⁷⁶, la Sala interviniente desestimó las alegaciones del requirente en cuanto a que la Administración Tributaria estaba impedida de efectuar esa clase de valuaciones.

En este sentido, sostuvo que “la facultad de la AGIP de fijar bases imponibles mínimas presuntas para el impuesto de sellos, a fin de evitar la evasión del impuesto en el caso

175 Sentencia del 14 de noviembre de 2011.

176 Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 12, “Spisso Rodolfo Roque c/GCBA y otros s/medida cautelar autónoma”, expte. 33/2013-1, sentencia del 24 de abril de 2013.

de ciertas operaciones inmobiliarias no parecería [...] irrazonable”, máxime cuando, de acuerdo con la normativa que las rige, tales presunciones admiten prueba en contrario. Para así concluir, tuvo en cuenta la doctrina consolidada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir del precedente de *Fallos*, 333:993¹⁷⁷, sobre la base de la cual descartó los planteos del actor referidos a la afectación del derecho de defensa, la garantía del debido proceso y el principio de seguridad jurídica¹⁷⁸.

5. En cuanto a las exenciones

Si bien el Código Fiscal de la Ciudad trae numerosas exenciones -tanto objetivas como subjetivas-, de nuestro relevamiento no surgen precedentes de relevancia que presenten aspectos controvertidos sobre exenciones específicamente consagradas en materia de impuesto de sellos.

Interesa, apenas, retomar la cita de la causa “YPF”, en la que -además de los contratos de mutuo celebrados en el exterior- el Fisco consideró también alcanzados por la gabela los pagarés que se habían entregado en garantía del reembolso de préstamos tomados localmente.

En el marco de la excepción de inhabilidad de título que había opuesto, la encartada sostuvo que “los pagarés incluidos en el ajuste fiscal resultan alcanzados por la exención del artículo 460, inciso 19 del Código Fiscal, pues los contratos de préstamo que los pagarés garantizan ya tributaron el impuesto ‘vía retención practicada por las entidades financieras con las que se concertaron las operaciones o, como en el caso de

177 “Hermitage S.A. c/Poder Ejecutivo Nacional - Ministerio de Economía y Obras y Servicios Públicos - Título 5 Ley 25.063 s/proceso de conocimiento”, expte. H.442.XXXVIII, sentencia del 15 de junio de 2010. El Címero Tribunal decidió allí que la presunción del tipo *iure et de iure* de rentas del contribuyente sobre la sola base de ciertos activos que posea se opone al principio de razonabilidad de la ley y no puede, por tanto, sostenerse constitucionalmente (cons. 14 y 16).

178 Sala II, sentencia del 7 de octubre de 2014.

[áDA Ciudad

la operación concertada con el Banco Santa Fe, se encontraba exento del impuesto”¹⁷⁹. Se pretendió así hacer jugar una exención del tipo objetivo, basada en la accesoriedad de tales promesas de pago respecto de los títulos de deuda con relación a los cuales el Fisco ya había sido desinteresado.

La norma citada establecía: “Están exentos: [...] 19. Las fianzas, otras obligaciones accesorias, como asimismo la constitución de hipotecas y prendas, y todos los instrumentos financieros que avalen, garanticen y/o cubran obligaciones cuando se pruebe que han sido contraídas para garantizar obligaciones que hayan pagado el Impuesto de Sellos correspondiente en la respectiva jurisdicción de otorgamiento, o que se encontraban exentas del mismo. Si no se demostrare el pago del impuesto sobre el instrumento principal, o en su caso la exención, el documento en el cual se formalicen estas garantías estará sometido al impuesto correspondiente o al que grave la obligación principal. La presente exención también comprende los pagarés emitidos para garantizar los actos, contratos y/o instrumentos que hubiera tributado el impuesto correspondiente o se encontraren exentos”¹⁸⁰.

Si bien, como ya se dijo, tanto el Ministerio Público como el tribunal de la instancia entendieron que una defensa como la incoada no tenía cabida en el marco de un proceso de ejecución fiscal, la Sala I de la Cámara, al revocar la decisión inicial, tomó también esta cuestión para abonar su tesitura en cuanto a la inexistencia de deuda.

Así, sostuvo: “[D]e las actuaciones administrativas tampoco surge de modo claro si los pagarés relevados durante la inspección [...] deben tributar el impuesto reclamado. Ello así, en tanto aquéllos resultan accesorios de contratos de presta-

179 Del dictamen del Ministerio Público Fiscal en segunda instancia, de fecha 21 de noviembre de 2016, en autos “GCBA c/YPF SA s/ejecución fiscal”, expte. 52.593/2014.

180 Art. 460 del Código Fiscal (t.o. 2014; cfr. decreto 253/2014). La misma exención puede encontrarse en el Código vigente (art. 475, inc. 21).

mos celebrados por YPF S.A. en el país, los cuales -según las constancias de autos y las respuestas de los bancos oficiados-tributaron el correspondiente impuesto de sellos y los montos fueron debitados al contribuyente [...], motivo por el cual -en rigor-, dichos instrumentos se encontrarían exentos del gravamen de conformidad con las previsiones de los artículos 453, inciso f) y 460, inciso 19 del Código Fiscal (t.o. 2014)”¹⁸¹.

Una alegación en similar sentido fue formulada por la parte actora en la ya citada causa “ADUC”, en la que se pretendía liberar del impuesto de sellos porteño -que venía siendo retenido por los escribanos intervinientes desde enero de 2009- a las adquisiciones de inmuebles nuevos destinados a vivienda -en los casos de oferta pública y dirigida a personas indeterminadas- y las respectivas hipotecas constituidas por créditos hipotecarios.

Para así peticionar, la asociación postuló que tales modalidades estaban englobadas por la noción de contrato de consumo y que, consecuentemente, estaban alcanzadas por el beneficio fiscal establecido en el artículo 477, inciso 10, del Código Fiscal entonces vigente (t.o. 2015).

Allí se había estipulado que estaban exentos del gravamen los contratos celebrados, por adhesión relativos a distribución de energía eléctrica, servicios públicos brindados a los usuarios, provisión de agua potable y desagües cloacales, distribución de gas por red o envasado, la prestación de servicios de telefonía fija, y de larga distancia que se comercializan por red fija, la prestación de servicios de telefonía celular móvil, acceso a Internet en sus distintas modalidades, prestación de servicios de circuitos cerrados de televisión por cable y por señal satelital, los que se suscriban con establecimientos educativos de cualquier nivel por inscripción a sus programas de enseñanza, los consorcios de copropietarios y *“todos aquellos relativos al consumo suscriptos por personas humanas”*, quedando asimismo facultado el Fisco para extender el alcance de

181 Sentencia del 23 de marzo de 2017.

esta exención a otras prestaciones perfeccionadas a través de este tipo de contratos ¹⁸².

Según se desprende de los términos del fallo, la interesado habría esgrimido que “la expresión ‘todos aquellos (contratos) relativos al consumo suscriptos por personas físicas’, constituye una notable ampliación del alcance de la dispensa que no es aplicada correctamente pues, en virtud de ella, todas las operaciones (de compra de inmuebles nuevos destinados a vivienda cuando la oferta sea pública y dirigida a personas indeterminadas, entre otras) que son definidas por la doctrina o la jurisprudencia como ‘contratos de consumo’, comprendidos en el ámbito de la ley 24.240 están exentas del gravamen” ¹⁸³.

Aunque la demanda fue rechazada *in limine* por razones formales, el caso resulta de sumo interés habida cuenta de que, de haberse llegado a conocer en el fondo del asunto, hubieran cobrado virtualidad los disímiles criterios que se conocen en cuanto al alcance con que deben ser interpretados los beneficios fiscales ¹⁸⁴ y, asimismo, hubiera sido menester adentrarse en la -no menos compleja- cuestión atinente a qué debe entenderse por contrato de consumo.

En el plano de las exenciones subjetivas, es válido aludir a la virtualidad que cobraron en el marco de una cuestión incidental que se presentó en la ya referida causa “Biomédica”.

182 Con una redacción muy similar, la misma liberalidad puede encontrarse en el artículo 475, inciso 10, del Código Fiscal vigente.

183 Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 15, “Asociación por la Defensa de Usuarios y Consumidores c/ GCBA y otros s/otras demandas contra autoridad administrativa”, expte. 8460/2017, interlocutorio del 28 de agosto de 2017; ap. I. Aunque por otras razones, el rechazo *in limine* de la demanda fue confirmado por la Sala III del fuero el 29 de diciembre de 2017.

184 V. TSJ, “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en `Sociedad Italiana de Beneficencia de Buenos Aires c/DGR (Resolución n° 1881/DGR/00) s/recurso de apelación judicial c/decisiones de DGR”, expte. 1.227/01, sentencia del 22 de marzo de 2002; entre muchos otros.

En efecto, al revocar lo decidido en primera instancia y, en consecuencia, hacer lugar a la medida cautelar solicitada, la Cámara estableció como contracautela la constitución de un seguro de caución por la suma de ARS 1.800.000¹⁸⁵ que, según se desprende de los fallos, sería equivalente al total del impuesto que el Fisco había liquidado y cuya ejecución se buscaba precaver.

Contra dicha decisión, la peticionaria presentó recurso de reposición, arguyendo que, habida cuenta de que la contraparte en las licitaciones cuyas órdenes de compra se pretendía gravar era el Instituto Nacional de Servicios Sociales para Jubilados y Pensionados (INSSJP) y que el mismo -en cuanto tal- se encontraba exento del impuesto, la caución exigida debía reducirse a la mitad de aquel importe pues, en definitiva, era lo único que el Fisco tendría derecho de percibir, en caso de convalidarse eventualmente el ajuste.

La Cámara hizo lugar al planteo y fijó la contracautela en la suma de ARS 900.000¹⁸⁶, a cuyo efecto tuvo en cuenta -por un lado- que, en razón de normativa tanto nacional¹⁸⁷ como local¹⁸⁸, el INSSJP se encontraba exento del impuesto; y -por

185 Sala III, “Biomédica Argentina SA s/incidente de apelación-acción meramente declarativa”, expte. 1135/2018-1, sentencia del 26 de junio de 2018.

186 Interlocutorio de fecha 15 de agosto de 2018.

187 En el artículo 13 de la ley nacional 19.032 se establece: “Los inmuebles del Instituto, o aquellos cuyo usufructo ejerza, así como también las operaciones o actos que realice, estarán exentos del pago de todo impuesto, tasa, contribución y/o cualquier otra obligación fiscal de carácter nacional o con la Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires. El Instituto gestionará de las provincias y municipios, la sanción de leyes y ordenanzas que autoricen idénticas exenciones”. En el fallo se citó también el artículo 39 de la ley nacional 23.661.

188 En el artículo 475 del Código Fiscal (t.o. 2017) bajo cuya vigencia se desarrolló el caso, se había dispuesto: “Están exentos: [...] 61. Las obras sociales comprendidas en la Ley Nacional N° 23.660, el Instituto de Servicios Sociales para el Personal de Seguros, Reaseguros, Capitalización

[áDA Ciudad

otro- que resultaba de aplicación lo normado en el artículo 472 del Código Fiscal (t.o. 2017) en cuanto a que “[s]i alguno de los intervinientes estuviere exento del pago de este gravamen, por disposición de este Código o leyes especiales, la obligación fiscal se considerará en este caso divisible y la exención se limitará a la cuota que le corresponda a la persona exenta”¹⁸⁹.

Lo anterior nos da pie, a su vez, para recordar que, en ciertas ocasiones, el impuesto de sellos puede resultar inhibido a causa de otros regímenes legales aplicables al contribuyente que contemplen un beneficio fiscal de esa clase.

Da cuenta de ello una causa promovida por la Empresa Distribuidora Sur S.A. (EDESUR), a través de una acción declarativa de certeza en el fuero contencioso administrativo federal, con la que se pretendía hacer cesar para la actora el estado de incertidumbre respecto de la tributación o no del impuesto de sellos en el ámbito de la Ciudad, cuya exigibilidad por las normas locales reputaba en contradicción con la exención para todas las obras e instalaciones de generación, transformación y transmisión de la energía eléctrica generada o transportada en las mismas, que había quedado consagrada en el régimen federal de la energía eléctrica, dado por las leyes 14.772, 15.336 y 24.065, el decreto PEN 714/1992 y el contrato de concesión del servicio público de distribución de energía eléctrica que por ese decreto se le había adjudicado.

A criterio de la distribuidora, la obligación de pago en concepto de único impuesto, contribución y tributo prevista en los artículos 19, 20 y 21 del aludido decreto a favor de las jurisdicciones alcanzadas por el área de concesión, enervaba la

de Ahorros y Préstamos para la Vivienda cread[o] por la Ley Nacional N° 19.518, las entidades de medicina prepaga y toda entidad sin fines de lucro por operaciones vinculadas con la prestación de servicios relacionados directamente con la salud humana, todos en el cumplimiento de su objeto social y la consecución de los fines institucionales”. La misma liberalidad puede encontrarse en el mismo artículo e inciso del Código Fiscal vigente.

189 La misma solución aparece consagrada en el mismo artículo del Código Fiscal vigente.

así sustituida obligación de satisfacer los tributos locales, a excepción de las tasas retributivas por servicios o mejoras de orden local.

Corrido el traslado de la demanda, el Gobierno de la Ciudad se presentó arguyendo -en lo principal- que la referida normativa no entrañaba una inmunidad fiscal y que, por lo tanto, la exención sólo era aplicable a los contratos celebrados con los usuarios del servicio de distribución, no pudiendo hacerse extensiva a otros que celebre la empresa y que no se relacionen con su actividad.

La jueza de la instancia receptó esa interpretación y concluyó que “no existe una inmunidad fiscal, sino que todas las exenciones se prevén con relación a la prestación del servicio público y siempre que no interfieran en la libre producción o circulación de la[s] obras e instalaciones de generación, transformación y transmisión de energía”. Sobre la base de lo anterior, entendió que el contrato acompañado en autos por la sociedad actora para suscitar el caso -referido a la provisión de vehículos de transporte en alquiler- no cumplía la referida condición y no resultaba, por tanto, idóneo para fundar una pretensión declarativa como la entablada. Concretamente sostuvo: “...no surge relación alguna con la prestación del servicio público de distribución y comercialización de electricidad -actividad que desarrolla la empresa EDESUR-, ni se prueba en autos de qué manera el gravamen impuesto, interfiere en el cumplimiento de sus fines”¹⁹⁰.

Apelada la sentencia por la actora, fue confirmada por la Sala II de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, aunque por razones bien distintas. En efecto, la alzada entendió que no se había suscitado un caso o controversia capaz de provocar la intervención del tribunal, en cuanto no se había cristalizado una pretensión concreta

190 Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo federal 4, “EDESUR S.A. c/GCBA - DGR s/proceso de conocimiento”, expte. 39.181/2010, sentencia del 25 de septiembre de 2014.

[áDA Ciudad

de la demandada adversa al derecho invocado por la actora, ni siquiera en lo referido al contrato de alquiler de autos, el cual -a su modo de ver- había sido mencionado al solo efecto ilustrativo. Extrajo de ello que la acción intentada resultaba formalmente inadmisibile. En este sentido, el Dr. LÓPEZ CASTIÑEIRA -cuyo voto hizo mayoría- sostuvo: “estas circunstancias revelan suficientemente que lo solicitado por Edesur S.A. excede en mucho la función encomendada al Poder Judicial. Es que, si se admitiese una acción de esta naturaleza, sin acto de poder administrador que tenga conexión directa, actual y bastante, se estaría dictando un pronunciamiento de carácter teórico por medio del cual, ineludiblemente, se juzgarían las bondades del sistema tributario vigente y cuestionado; función que -sin los presupuestos necesarios e inevitables a que se ha hecho referencia anteriormente-, se encuentra terminantemente vedada”¹⁹¹.

Luego de que el Dr. Márquez adhiriera a lo anterior, la Dra. CAPUTI dejó expresada su disidencia en cuanto a que sí se verificaba en autos una causa o caso judicial, en la medida que la empresa actora había logrado demostrar la incidencia negativa de la norma impugnada, la que -a su criterio- venía dada por “la verosímil realización de actividades que podrían quedar alcanzadas por la misma, al constituir eventuales hechos imposables del tributo cuestionado, atento a que la actora refiere que de modo reiterado celebra contratos como el definido en la demanda”¹⁹². Sin perjuicio de ello, considerando que

191 Sentencia del 26 de mayo de 2015. El mismo vocal se ocupó en aclarar que lo decidido en modo alguno importaba un pronunciamiento respecto de la cuestión última planteada por Edesur S.A. “sino estrictamente declarar improcedente la vía y oportunidad elegida para introducir esta formulación, que bien puede ser esbozada en caso de dictarse acto determinativo del tributo en cuestión por parte de la autoridad local -o bien la correspondiente intimación al pago- en relación a algún contrato que haya suscripto o suscriba en esa jurisdicción y la firma decidiera impugnar esa revolución del organismo fiscal” (cons. X).

192 Cons. II de su voto.

la mayoría ya se había alcanzado, entendió inoficioso referirse a la cuestión de fondo.

Articulado por Edesur el recurso extraordinario federal, fue rechazado mediante la sentencia del 25 de agosto de 2015, también con disidencia de la Dra. CAPUTI, quien tuvo por configurada una cuestión federal, no sólo dada por el tema de fondo (marco regulatorio federal), sino por la negativa de acceso a la instancia, que pone en jaque las nociones de caso, parte, legitimación, tutela judicial efectiva y otras cuestiones de similar alcurnia constitucional ¹⁹³.

Vale la pena mencionar que la controversia precedentemente mencionada dio lugar a una accesoria, vinculada a la competencia. En efecto, anoticiado de la radicación de esta causa ante la Justicia federal, el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires formuló un pedido de inhibitoria ante el fuero en lo contencioso administrativo y tributario local, en el entendimiento de que la pretensión de la distribuidora se circunscribía a poner en discusión la procedencia de tributos locales y, por tanto, no comprometía ningún interés nacional que justificara el desplazamiento de la competencia hacia la Justicia federal.

La inhibitoria fue rechazada en primera y segunda instancias. Al confirmar lo decidido inicialmente, la Sala I del fuero se remitió al precedente “Integración Eléctrica Sur Argentina S.A. c/GCBA s/proceso de conocimiento”, fallado el 2 de octubre de 2012, donde, en una causa sustancialmente análoga (aunque referida al impuesto sobre los ingresos brutos), el Címero Tribunal había decidido -por remisión al dictamen de la Procuración General- que la dilucidación del entuerto imponía examinar y desentrañar el alcance de normas federales aplicables a la sociedad actora como constructora de líneas eléctricas y estaciones transformadoras, que -en cuanto tal- se hallaba sujeta al marco eléctrico federal. Con sustento en

193 El recurso de hecho deducido por Edesur ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación fue desestimado mediante resolución del 16 de febrero de 2016, por razones formales.

[áDA Ciudad

ello, se decretó la remisión de las actuaciones a la Justicia en lo contencioso administrativo federal, donde se sustanció su trámite.

El Fiscal General ante el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad propició hacer lugar al recurso de inconstitucionalidad deducido por el Gobierno porteño contra la sentencia de Cámara y, en consecuencia, hacer lugar al planteo de inhibitoria para la prosecución del trámite ante la Justicia local. El Máximo Tribunal porteño, por mayoría, compartió el referido criterio, haciendo suyos los argumentos esgrimidos por la jurisdicción, en cuanto a que no se hallaba en juego una cuestión exclusivamente federal que desplazara la jurisdicción de la Ciudad. Votó en disidencia el Dr. CASÁS, quien -además de atribuir carácter preponderante a la interpretación de normas federales que integran el régimen federal de la energía eléctrica- tuvo en cuenta el avanzado trámite que presentaba la causa radicada en el fuero federal (con sentencia de primera instancia apelada), para derivar de allí que una solución en contrario a esa altura sería contraria al más elemental criterio de economía procesal ¹⁹⁴.

6. En cuanto al andamiaje procedimental y procesal de las discusiones en torno al impuesto

Nos resta, por último, referirnos a la faz adjetiva de nuestro tema, en cuyo marco se desenvuelven las controversias sobre aspectos de fondo o sustanciales que hemos venido analizando hasta aquí.

De una mirada global se desprende que las discusiones más salientes -en este plano- están referidas, de un lado, al mecanismo del cual el Fisco puede valerse para perseguir el cobro del impuesto de sellos y, de otro, a las alternativas a disposición del contribuyente para dar una discusión a su respecto

194 TSJ, “GCBA s/otros procesos incidentales s/recurso de inconstitucionalidad concedido”, expte. 2878/13, sentencia del 27 de mayo de 2015.

áDA Ciudad

en terreno judicial, fuera de los clásicos remedios de pagar y repetir, o de resistir la ejecución fiscal.

Sobre cada una de estas cuestiones, nos detendremos seguidamente.

a) *Procedimiento determinativo vs. liquidación administrativa*

Una de las particularidades que ofrece el impuesto de sellos de la Ciudad de Buenos Aires se presenta en los aspectos procedimentales vinculados al mismo que, a diferencia de lo que ocurre con el resto de los tributos, no parecieran reconocer al procedimiento determinativo de oficio como regla insoslayable.

En efecto, en el artículo 480 del Código Fiscal se establece: “Cuando en el marco de las facultades de verificación se constatare incumplimientos a lo prescripto en el presente Título, se emitirá, previa intimación administrativa, la boleta de deuda por el impuesto no ingresado, el que tendrá carácter de título ejecutivo. Cuando la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos considere necesario a fin de determinar la obligación tributaria, iniciar un proceso de determinación de oficio, se aplicará en lo que corresponda el procedimiento establecido en el artículo 146 del presente Código”. Similar redacción puede encontrarse en los textos ordenados para años anteriores.

Como se ve, el procedimiento determinativo en este impuesto es facultativo para la Administración Tributaria, la que puede optar -derechamente- por la emisión del título de deuda (ejecutable por sí solo), previa intimación al pago.

Los alcances de este régimen han suscitado numerosos interrogantes -muchos de ellos, de base constitucional-, que han debido ser clarificados por los tribunales del fuero.

Así, por ejemplo, la empresa Glaxosmithkline Argentina S.A. (GSK), dedicada a la venta de productos farmacéuticos, fue intimada por la Administración Gubernamental de Ingresos Públicos a proceder al pago del impuesto de sellos respecto de diversas órdenes de compra que habían sido colocadas

por el Ministerio de Salud de la Nación, que cayeron en conocimiento del referido organismo a raíz de una inspección fiscal efectuada en la sede de la empresa.

Convencida de que -no habiendo contrato administrativo y ni siquiera nota o constancia alguna por la cual se aceptaran los términos y condiciones que acompañaban las referidas órdenes de compra- no existía en el caso un acto instrumentado autosuficiente capaz de engendrar la obligación de ingresar la gabela en cuestión, GSK ocurrió ante la Justicia y solicitó el dictado de una medida cautelar, por la cual se suspendieran los efectos de la intimación cursada, hasta tanto se dictara sentencia definitiva en el proceso ordinario que dijo promovería posteriormente, con el objeto de que se declare la ilegitimidad de la pretensión fiscal.

A fin de pronunciarse sobre dicho pedido, la jueza de la instancia entendió que la sola intimación cursada por la AGIP no alcanzaba para conocer qué temperamento habría de adoptar el referido organismo en el caso concreto, según las alternativas que le proveía la norma en cuestión.

En consecuencia, ordenó -con carácter precautelar- (i) la suspensión de los efectos del acta de intimación “siempre y cuando ella no sea el inicio de un procedimiento de determinación de oficio” y (ii) que se requiriera al GCBA informar el temperamento adoptado y/o a adoptarse con relación a la intimación de pago obrante en el referido acta ¹⁹⁵.

Aunque no aparece explícito en la sentencia, es dable suponer que sólo en uno de los supuestos (el de emisión de boleta de deuda con carácter de título ejecutivo) se configuraría un peligro en la demora (dado por el riesgo de expedita ejecución fiscal) que justificaría un decreto cautelar como el solicitado, en resguardo de los derechos de la parte; lo que -por el contrario- no sería necesario de instruirse un típico procedimiento de

195 Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 22, “Glaxosmithkline Argentina S.A. c/GCBA s/incidente de medida cautelar”, expte. 9233/2015, sentencia del 5 de junio de 2015.

determinación del impuesto, a cuyo respecto caben recursos administrativos que, de acuerdo con el Código Fiscal, tienen efecto suspensivo ¹⁹⁶.

Lo anterior se hace patente cuando la magistrada refiere que del acta notificada “no se desprende el camino a seguir por parte de la Administración, en cuanto a la posibilidad de emitir un título ejecutivo, o bien iniciar un procedimiento administrativo previo. Es que la intimación en cuestión no aclara dichos puntos, sino que sólo se limita a poner en conocimiento de la aquí actora el monto pretendido por el Fisco”.

Por esa misma razón, y en lo que se refiere a la vigencia temporal de la medida, dispuso que regiría hasta tanto aquella cuestión quedara despejada.

Apelada la resolución precautelar ante la Cámara por el Gobierno porteño, y según da cuenta el fallo de segunda instancia, dicha parte informó en las actuaciones que con relación a la intimación de pago dirigida a GSK se seguiría el procedimiento de determinación de oficio.

Con sustento en ello, la Sala interviniente consideró que la resolución impugnada -en tanto producía únicamente sus efectos para el caso de que la Administración Tributaria tuviera en sus planes proceder a la ejecución rápida de la deuda- no ocasionaba agravio alguno a la demandada y, por lo tanto, la apelación articulada había quedado sin presupuesto legitimante alguno.

196 “[L]a interposición de cualquiera de estos remedios recursivos tiene efecto suspensivo sobre la intimación de pago contenida en el acto administrativo recurrido. Ello es coherente con lo dispuesto por el art. 12 de la Ley de Procedimientos Administrativos cuando señala que la interposición de recursos no suspende la ejecución y efectos de los actos administrativos, salvo que la norma expresamente disponga lo contrario” (SCHAFRIK DE NUÑEZ, Fabiana, “Régimen tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires...”, en UGOLINI, Daniela, *Derecho de la Ciudad de Buenos Aires*, El Derecho, Buenos Aires, 2014, pág. 438; en el mismo sentido, AMÉNDOLA, Manuel, *Procedimiento tributario en la Ciudad de Buenos Aires*, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2009, pág. 163).

No obstante, entendió que “conforme el temperamento adoptado por la demandada, en tanto no se ha probado en la causa el inicio del procedimiento de determinación de oficio, la medida precautelar dispuesta seguirá vigente hasta tanto se acredite el dictado del acto administrativo pertinente, o bien se resuelva la medida cautelar solicitada en el escrito de inicio de las presentes actuaciones, lo que ocurra primero” ¹⁹⁷.

También en la causa “Spisso” -más arriba aludida- se controvirtieron los alcances de esta prerrogativa de la Administración Tributaria, pues el actor entendía que el VIR considerado para el cálculo del impuesto de sellos había sido determinado con sustento en ella. En efecto, según se relaciona en el fallo de segunda instancia, el actor esgrimió que “[e]l artículo 435 del Código Fiscal (t.o. 2012) sería inconstitucional, en la medida que autorizaría a la AGIP a recurrir a vías de hecho a fin de establecer el VIR y el VLR. En este sentido, la AGIP informaría dichos valores en su página web, sin indicar los parámetros ni los procedimientos utilizados para obtenerlos. Por lo tanto, la fijación del VIR y del VLR requeriría de un procedimiento determinativo de oficio que terminara con el dictado de un acto administrativo. De otra forma, se violaría el derecho de defensa, la garantía del debido proceso adjetivo y el principio de seguridad jurídica”.

Sin embargo, el tribunal de alzada entendió que la norma no se vinculaba con la cuestión: “en dicho artículo se faculta a la AGIP, en caso de detectar incumplimientos a las normas vigentes respecto de la liquidación y el pago del impuesto de sellos -en el marco de procesos de verificación y fiscalización-, a intimar el pago de la diferencia entre el impuesto pagado por el contribuyente y el impuesto debido y, en su caso, emitir la boleta de deuda a fin de iniciar el juicio de ejecución fiscal [...] Parecería claro, entonces, que esa facultad no se vincularía con la del establecimiento del VIR y del VLR, que se encuentra reglamentada por lo dispuesto en los artículos 427 y 428

197 Sala I, sentencia del 26 de noviembre de 2015.

del Código Fiscal (t.o. 2014 y correlativos de años anteriores) y por las resoluciones N^o 435/AGIP/2011, sus modificatorias y complementarias y N^o 593/AGIP/2011, respectivamente”¹⁹⁸.

La misma cuestión fue materia de tratamiento en el ya citado precedente “Premidia”, donde la actora dejó planteada la inconstitucionalidad de este dispositivo legal.

Conforme surge de los considerandos del fallo de primera instancia, la contribuyente arguyó que “dicha norma faculta a la Administración a intimar administrativamente el pago del tributo y, en su caso, emitir directamente la boleta de deuda por el impuesto no ingresado. Ello, en violación del derecho de defensa ya que la norma habilita a la Administración [a] no arbitrar el procedimiento de determinación de oficio que prevé el código fiscal para el resto de los tributos y de esa manera ejecutar una deuda obviando los procedimientos fiscales previstos por el código de rito para tales supuestos e impidiendo la posibilidad de interponer recursos administrativos que suspendan la ejecución de la deuda”¹⁹⁹.

Al momento de pronunciarse sobre la medida cautelar suspensiva que Premidia S.A. había solicitado, el juez de la instancia no sólo hizo hincapié en la violación que así se verificaba respecto del derecho constitucional de defensa del contribuyente, sino además en el derecho de peticionar a las

198 Sala II, “Spisso Rodolfo Roque c/GCBA y otros s/medida cautelar autónoma”, expte. 33/2013-1, sentencia del 7 de octubre de 2014.

199 Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 8, “Premidia S.A. c/GCBA y otros s/acción meramente declarativa”, expte. 32.064/2015-0, sentencia del 6 de octubre de 2015, cons. V. Similar planteo puede encontrarse en la ya citada causa “Verónica”, donde la actora “requiere se declare la inconstitucionalidad del artículo 482 del Código Fiscal (to 2015), en cuanto habilita a la demandada -luego de verificación y sin llevar a cabo procedimiento determinativo de oficio- a intimar administrativamente el pago del Impuesto de Sellos y a librar la respectiva boleta de deuda en caso de incumplimiento” (Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 6, “Verónica SACIFEI c/Agencia Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) s/amparo”, expte. 36.860/2015-0, resolución del 16 de septiembre de 2015).

[áDA *Ciudad*

autoridades que igualmente le cabía, y que consideró agraviado por el hecho de que la demandada no hubiera siquiera tratado el descargo y el recurso de reconsideración que habían sido presentados en sede administrativa ante las intimaciones de pago cursadas por la AGIP mediante carta documento.

En este sentido, concluyó que -sin perjuicio de lo que debiera resolverse acerca del planteo de inconstitucionalidad en el momento de pronunciarse sobre el fondo- “no se advierte que dicha norma prohíba o deniegue la posibilidad de que [...] la sociedad actora interponga los descargos y recursos administrativos que hacen a sus derechos, así como tampoco existe previsión alguna que permita a determinados funcionarios y autoridades eximirse del deber de dar curso a dichas defensas en los plazos que correspondan. En tal sentido, en este estado inicial del proceso y con las constancias acompañadas hasta el momento, teniendo en cuenta, tanto la complejidad técnica de la cuestión de fondo como los derechos que se encuentran en juego (en particular los derechos de defensa y de peticionar ante las autoridades), el tiempo transcurrido desde que la actora efectuó sus defensas en sede administrativa (más de cinco meses) sin obtener respuesta alguna y considerando el actuar de la Administración tanto en sede administrativa como en esta sede al contestar parcialmente la intimación cursada por el tribunal, estimo que se encuentra suficientemente acreditada la verosimilitud del derecho invocado por la parte actora”²⁰⁰.

Si bien la Cámara confirmó la medida decretada con base en otras razones, no dejó de advertir “que ‘...en materia tributaria uno de los problemas más importantes que se enfrenta es [el] de garantizar la tutela judicial efectiva [toda vez que] debe perseguirse que se cumplan las normas tributarias, que se ingresen los tributos y que se sancione adecuadamente a los infractores, pero todo ello, sin menoscabo de los derechos que a todo ciudadano corresponden en un estado democrático’

200 Cons. XI.

áDA Ciudad

(*in re* ‘GCBA c/Club Mediteranee Argentina SRL s/ejecución fiscal-ingresos brutos’, EJF 302094/0, del 28/06/05)”²⁰¹.

Vale la pena mencionar que, con posterioridad, la sociedad actora denunció en la causa el incumplimiento de la medida cautelar decretada, basada en que la AGIP le había notificado el inicio de un procedimiento de determinación de oficio sobre base cierta, lo que reputó en pugna con la manda judicial. No obstante, el tribunal de grado, con buen tino, desestimó la referida denuncia, apoyándose en que -por una parte- la sustanciación de un procedimiento de esa clase había constituido precisamente una de las pretensiones actorales en la demanda (en la que se cuestionó el uso de la liquidación administrativa abreviada), y -por la otra- que la determinación del impuesto presuntamente adeudado, en tales condiciones, no implicaba *per se* una forma de exigirlo y/o ejecutarlo, en la forma vedada por el decreto cautelar²⁰².

A similares conclusiones se arribó en el marco de un proceso de ejecución promovido contra YPF S.A. en el que se le reclamó el impuesto de sellos relativo a ciertos contratos de préstamo celebrados en el exterior (y por los pagarés otorgados en garantía de otros tomados a nivel nacional).

La encartada planteó la excepción de inhabilidad de título, postulando que una boleta de deuda expedida sin procedimiento determinativo previo no podía -dadas las complejas circunstancias del caso- servir de base para una ejecución como la pretendida. Desde esta perspectiva, planteó la inconstitucionalidad de la norma que venimos analizando.

Tanto la jueza de primera instancia, como los representantes del Ministerio Público Fiscal en primera y segunda instancias, sostuvieron que los planteos de la ejecutada conducían a examinar lo relativo a la causa de la obligación, lo que consi-

201 Sala II, “Premidia S.A. c/GCBA y otros s/incidente de apelación”, expte. 32.064/2015-1, sentencia del 6 de diciembre de 2016, cons. 4°.

202 Resolución del 18 de junio de 2018.

deraron impropio de esta clase de procesos, caracterizados por un marco cognoscitivo muy estrecho.

Al tomar intervención con motivo del recurso de apelación la demandada, la Cámara se apartó de dicho criterio y revocó lo decidido.

Sin declarar la inconstitucionalidad de la norma, tuvo en cuenta que el precepto legal impugnado no podía ser interpretado y aplicado con prescindencia de las circunstancias del caso, las que ponían en evidencia que -en el supuesto particular- el examen más minucioso y con mayor debate propio del procedimiento determinativo resultaba estrictamente necesario.

En este sentido, las vocales sostuvieron que “la potestad del fisco local de emitir la boleta de deuda sin recurrir al procedimiento determinativo no debe ser interpretada con un alcance discrecional sino que resulta necesario que se cumplan ciertos requisitos que permitan a la Administración -con los elementos obtenidos y en ausencia de hechos controvertidos- evidenciar en forma indubitada la exigibilidad del impuesto reclamado. Dicho de otro modo, cabe sostener que la decisión del fisco local de emitir la constancia de deuda sin dar inicio al procedimiento determinativo, debe estar referida a aquellos casos en los cuales resulte clara la individualización de los presupuestos que habilitan el cobro del tributo”²⁰³.

Para así decidir, las magistradas tuvieron en cuenta que, tras recibir la intimación inicial de pago, YPF S.A. expresó su disconformidad y requirió la apertura del procedimiento de determinación de oficio, frente a lo cual -consideraron- la Administración debió expedirse en forma fundada sobre la denegatoria.

De esta manera, por vía hermenéutica, y salvaguardando la constitucionalidad de la norma, el campo de actuación de esta prerrogativa quedó circunscripto a aquellos supuestos en

203 Sala I, “GCBA c/YPF S.A. s/ejecución fiscal”, expte. 52.593/2014, sentencia del 23 de marzo de 2017; cons. VI.

los que la deuda es patente y/o el contribuyente no la cuestiona al recibir la intimación, lo que -vale señalar- expone la cuestión a una compleja casuística.

No obstante, este precedente es de suma relevancia desde que, si bien -de acuerdo con el artículo 451 inciso 6° del Código Contencioso Administrativo y Tributario- la excepción de falsedad o inhabilidad de título únicamente puede quedar fundada en vicios extrínsecos de la boleta de deuda, en el caso se consideró que -por las circunstancias apuntadas- la constancia de deuda cuya ejecución se promovía no cumplía con los requisitos esenciales para constituir un título ejecutivo hábil ²⁰⁴.

Contra la resolución de Cámara, la ejecutante interpuso recurso ordinario ante el Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad, cuya denegación por parte de la Sala I ²⁰⁵, suscitó la queja directa ante aquella instancia. Sin embargo, por mayoría -integrada por las juezas CONDE, WEINBERG y RUIZ- se consideró improcedente la apelación, por no estar dirigida contra una sentencia de carácter definitivo o asimilable a tal. En este sentido, se puntualizó que nada impedía al Fisco librar una nueva boleta de deuda en la forma debida, máxime si se tiene en cuenta que la prescripción de interrumpió con la interposición de la demanda de apremio. También se desestimaron las objeciones del Gobierno en cuanto a que la Cámara se había expedido sobre la existencia de la obligación reclamada, a cuyo efecto se puso de relieve que, precisamente, el argumento utilizado para desestimar la ejecución fiscal fue que la procedencia o improcedencia del gravamen no surgía de manera

204 Puede verse, en igual sentido -aunque referido a otro impuesto-, Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo 1 del Departamento Judicial de Mercedes, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Becaccece Hnos. S.A. y otros s/apremio provincial”, resolución del 20 de septiembre de 2011, publicada en Errepar On Line.

205 Resolución del 19 de mayo de 2017, enfocada -principalmente- en la ausencia de sentencia definitiva, por tratarse de un juicio de ejecución fiscal.

indubitable, dado el procedimiento por el cual el Fisco había optado ²⁰⁶.

La doctrina del fallo “YPF” que venimos analizando fue seguida por el titular del Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 3 al resolver la causa “JBS” más arriba citada, con carácter definitivo ²⁰⁷.

En efecto, luego de efectuar un examen legal de conjunto, el magistrado consideró allí que lo instituido específicamente en materia de impuesto de sellos importaba una verdadera excepción al principio general de determinación de la deuda y que “la voluntad del legislador no ha sido la de reconocerle a la Administración Fiscal una potestad discrecional absoluta, desvinculada del resto de la normativa fiscal”. Y enseguida añadió: “[E]l criterio que permite determinar -en cada caso concreto- si la potestad de excepción conferida por el legislador al Fisco -de emitir boleta de deuda sin recurrir al procedimiento de determinación de oficio- ha sido ejercida razonablemente, está determinado por la existencia o no de una omisión manifiesta en el pago del tributo”.

Así, en la visión del juez, es el carácter manifiesto de la exigibilidad del tributo lo que habilita a la Administración Fiscal a valerse del expedito procedimiento consagrado -a su criterio- como excepción, extremo que reputó no concurrente en el caso,

206 TSJ, “GCBA s/queja por recurso de apelación ord. denegado en: GCBA c/YPF SA s/ejecución fiscal”, expte. 14.560/17, resolución del 4 de julio de 2018. Similares consideraciones efectuó el Dr. CASÁS, en su voto particular. En cambio, el vocal LOZANO consideró que la apelación ordinaria había sido mal denegada por la Cámara. Para así concluir, se remitió a los fundamentos de su voto en la causa “GCBA c/Inversora Dock Sud SA s/ejec. Fiscal - ingresos públicos s/recurso ordinario de apelación concedido”, expte. 4580/2006, resolución del 6 de noviembre de 2006, donde consideró que la decisión impugnada es equiparable a definitiva, cuando pone en juego la regular percepción de las rentas públicas, dando lugar a un supuesto de gravedad institucional; agregando -además, en este caso- que lo controvertido no es del exclusivo interés de las partes, sino que -por el contrario- atañe a la comunidad toda.

207 Sentencia del 16 de febrero de 2018.

habida cuenta de la compleja discusión entre las contendientes, referida a la presencia o no de instrumentalidad en la documentación que acompañaba el vínculo ²⁰⁸. En resumen, consideró que -en ese estado de cosas- le estaba vedado al Fisco local valerse de un procedimiento abreviado, estipulado para otra clase de supuestos ²⁰⁹.

Sobre la base de lo anterior, concluyó que -siendo posible esta hermenéutica- resultaba improcedente el planteo de inconstitucionalidad del entonces artículo 482 del Código Fiscal (t.o. 2015), solución de *ultima ratio* para la judicatura ²¹⁰.

208 Concretamente refirió: “[P]or su naturaleza jurídica y a la luz de las constancias acompañadas, existía un alto grado de conflictividad y desacuerdo entre la sociedad y el fisco en relación a la existencia del hecho imponible que justificaba el nacimiento de la obligación tributaria. Así, por un lado, la parte actora afirmaba que ninguno de los documentos considerados por el Fisco para determinar la existencia de obligaciones tributarias incumplidas era de carácter oneroso, así como tampoco cumplían con el requisito de ‘instrumentalidad’ previsto en la normativa fiscal, en atención a que no exteriorizaban operaciones de compraventa de mercaderías. Por el otro, el GCBA sostenía que el acto celebrado entre JBS e INC SA generaba derechos y obligaciones entre las partes, estaba exteriorizado en un título jurídico y podía ser definido como un contrato de suministro y, consecuentemente, estaba gravado por el impuesto de sellos” (cons. VI.).

209 En rigor de verdad, el criterio adoptado ofrece grandes desafíos de cara a su generalización, por cuanto -fuera de los casos de conformación del ajuste por parte del contribuyente- la materia tributaria nos tiene acostumbrados a cuestiones controvertidas, como así también a arduas y legítimas discusiones con la autoridad fiscal. De allí que, como regla general, resulta difícil imaginar en qué campo de actuación podría válidamente cobrar operatividad esta clase de procedimientos tan directos y simplificados.

210 Cons. VI.7. Similar temperamento fue adoptado por la titular del Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 6, al fallar sobre el fondo en la causa “Verónica” -que hemos mencionado-, para quien, descartada la procedencia de la pretensión fiscal, resultó innecesario adentrarse en el planteo de inconstitucionalidad de la actora respecto del art. 482 del Código Fiscal (v. sentencia del 9 de abril de 2018; cons. II).

[áDA Ciudad

En consecuencia, sin abrir juicio sobre la pertinencia o no del ajuste, decidió dejar sin efecto la intimación de pago cursada y ordenar al Fisco que llevara a cabo el procedimiento de determinación de oficio del impuesto presuntamente omitido por la sociedad actora, en el cual ésta pudiera “ejercer plenamente su derecho a un debido proceso adjetivo, planteado los argumentos que a [su] entender le permiten demostrar que los documentos que el Fisco ha considerado gravados por el impuesto de sellos no están alcanzados por dicho tributo” ²¹¹.

Circunstancias particulares sobre este tópico se presentaron en las causas “Biomédica” y “Petrocor”.

En efecto, en la primera de ellas, por razones que se desconocen, el incidente de medida cautelar habría sido resuelto -tanto en primera como en segunda instancias- sin previo requerimiento de las actuaciones administrativas. Ello dio pie para que la Fiscal ante la Cámara sostuviera que “faltando las actuaciones administrativas [...] no surge elemento alguno del que se pueda concluir que *prima facie* el Fisco local, luego de la inspección de la que dan cuenta las constancias glosadas a fojas 52/59 vuelta, haya emitido la boleta de deuda en los términos del artículo 480 del Código Fiscal (t.o. 2017), por lo que el planteo [de la recurrente vinculado con la vulneración a su derecho de defensa], en definitiva, deviene conjetural” ²¹².

Si bien -a la postre- ello no fue obstáculo para que la Cámara concediera la medida cautelar solicitada, puede extraerse de allí -conservadoramente- la importancia de acreditar al tribunal las condiciones de emisión del título de deuda cuyos efectos se busca precaver; al menos en los casos en los cuales se alegue la violación del debido proceso adjetivo por haberse ocurrido por la vía de la liquidación administrativa.

211 Cons. VI.5 *in fine*.

212 Del dictamen del 23 de mayo de 2018, en autos “Biomédica Argentina SA s/incidente de apelación - acción meramente declarativa”, expte. 1135/2018-1.

En el precedente “Petrocor” también se rechazó el planteo de inconstitucionalidad de esta clase de procedimientos, aunque por razones bien distintas ²¹³.

En efecto, la jueza esgrimió -por una parte- que de las actuaciones administrativas no surgía que el procedimiento de verificación se hubiera efectuado a espaldas de la actora, ni que hubiera quedado ésta impedida de ejercer el derecho de defensa en sede administrativa (a cuyo efecto puso de resalto que había impugnado el ajuste y que sus argumentos habían sido sopesados en el informe final de inspección); y -por la otra- que, girando lo medular del asunto en torno a la instrumentalidad o no de los documentos pretendidamente gravados, la cuestión no requería del debate y prueba propio del procedimiento de determinación, que -en su opinión- hubiera resultado inoficioso ²¹⁴. Consecuentemente, desestimó el planteo actoral por falta de un agravio concreto.

Por último, interesa mencionar el caso -también particular- de una acción declarativa de certeza promovida por la empresa Cencosud S.A. -con cita del precedente “Premidia”- en la que, al igual que allí, se pretendía hacer cesar el estado de incertidumbre con relación a la exigibilidad del impuesto de sellos respecto de dos contratos de locación de servicios celebrados en 2014, que habían sido detectados por el Fisco porteño en el marco de una fiscalización realizada a la Bolsa de Comercio de Bahía Blanca. Se pretendía también la declaración de inconstitucionalidad del artículo 475 del Código Fiscal aplicable (t.o.

213 Sentencia del 28 de marzo de 2018; cons. II.

214 Es de aclarar, no obstante, que el argumento de la magistrada resulta aceptable sólo en la medida que encaró su análisis considerando dirimente lo tocante a la autosuficiencia o no de las órdenes de compra pretendidamente gravadas, y dejando fuera otras cuestiones controvertidas en autos como lo eran la ubicación de los bienes, el carácter de la contribuyente como principal o intermediadora, etc.; extremos con relación a los cuales difícilmente podría haberse mantenido aquella conclusión, como -de hecho- se puso en evidencia con el dictamen fiscal en segunda instancia, enfocado, por el contrario, en tales aspectos.

2016), así como de la intimación al pago en cuyos términos había sido librada.

Si bien -a la postre- la acción resultó desistida ²¹⁵, es dable destacar que, al conocer en el recurso de apelación deducido por la actora contra la resolución de primera instancia por la cual se había rechazado la medida cautelar accesoria -con miras a suspender la ejecución fiscal- ²¹⁶, tanto el representante del Ministerio Público Fiscal ²¹⁷ como los jueces de la Sala II ²¹⁸ esgrimieron que, a diferencia de lo ocurrido en “Premidia”, no se daba en el caso un supuesto de indefensión, habida cuenta de que no existía evidencia de planteos o defensas formulados por la encartada en sede administrativa cuyo tratamiento hubiera sido omitido por el Fisco.

De tal modo, a criterio de los magistrados, el mecanismo de la liquidación administrativa no sería reprochable *per se*, sino únicamente en los casos en que el contribuyente hubiere intentado repeler, en sede administrativa, la intimación cursada, y la consideración de sus defensas hubiese sido omitida por el Fisco ²¹⁹.

215 Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 2, “Cencosud S.A. c/GCBA y otros s/acción meramente declarativa”, expte. 29.038/2016; v. resolución del 19 de mayo de 2017.

216 Sentencia del 20 de octubre de 2016.

217 Dictamen del 28 de diciembre de 2016, en autos “Cencosud S.A. c/ GCBA y otros s/incidente de apelación”, expte. 29.038/2016-1. Se dijo allí: “...en el expediente antes mencionado [“Premidia”] el juez de grado -al conceder la medida cautelar- tuvo en cuenta que la Ciudad no había resuelto las defensas interpuestas en sede administrativa por la actora contra la intimación de pago efectuada en los términos del artículo 475 del Código Fiscal, aspecto que no se comprueba en estas actuaciones” (ap. IV. C.).

218 Sentencia del 20 de abril de 2017; esp. cons. 5°.

219 Este razonamiento tiene pendiente conjugarse, sin embargo, con las circunstancias de que -por una parte- la norma no trae una regulación acerca del trámite que habrá de imprimirse a tales defensas; y -por la otra- la experiencia demuestra que el Fisco se desenvuelve con una descomunal

En suma, como puede colegirse de lo que venimos exponiendo, si bien en una línea tendiente a evitar una declaración abierta de inconstitucionalidad de la norma, la jurisprudencia en torno al sistema de liquidación administrativa presenta una casuística muy variada, sujeta al curso que tomaron las cosas en cada caso, el objeto específico de la controversia y la conducta que adoptaron las partes en la etapa prejudicial.

b) *Acción meramente declarativa*

En lo que se refiere a las vías procesales de acceso a la instancia por parte del contribuyente, se ha puesto en discusión si la acción declarativa de certeza, contemplada en el artículo 277 del Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad resulta o no idónea para llevar a conocimiento de los jueces distintas cuestiones vinculadas al tributo que nos ocupa.

En la causa “JBS” a la que nos hemos estado refiriendo, el magistrado se expidió en sentido afirmativo. Luego de recordar el particular objeto de esta acción y sus presupuestos formales de procedencia -con cita de jurisprudencia del Címero Tribunal-, relacionó que éstos debían tenerse por concurrentes en la medida en que: (i) la norma del artículo 482 del Código Fiscal (t.o. 2015) no establecía un procedimiento recursivo específico; (ii) no se le imprimió trámite alguno a la presentación espontánea e innominada que efectuó el contribuyente frente a la intimación de pago que se le había cursado; (iii) la incertidumbre era actual, no hipotética y giraba en torno a la aptitud o no de la Administración Tributaria para omitir en el caso la sustanciación de la determinación de oficio; y (vi) el examen sobre la admisibilidad de la vía debe efectuarse con una razonable amplitud de criterio. A partir de tales premisas, se tuvo

agilidad cuando se encuentra muñado de un título ejecutivo; con mayor razón, si no queda sujeto, como se dijo, a las etapas y tiempos propios de un procedimiento impugnativo mínimamente reglado.

[áDA Ciudad

por acreditada la procedencia de la vía intentada y se rechazó la defensa de la demandada en este aspecto ²²⁰.

En la misma línea se ubica el precedente “Petrocor”, en el cual la sentenciante tuvo por verificada la necesidad de hacer cesar un estado de incertidumbre, a cuyo efecto consideró que “ciertamente la determinación de la cualidad de ‘instrumento gravable’ de las órdenes de compra será lo que defina la suerte del pleito” ²²¹.

Por otra parte, en la ya citada causa “Alenco”, la acción declarativa que promovió la actora perseguía que se disipara, en sede judicial, el estado de incertidumbre irrogado por el dictado de un acto de alcance general, la resolución 150/AGIP/2014; incertidumbre que -tras ser derogada mediante la resolución 706/AGIP/2014- venía dada, a su criterio, por la retroactividad o no de esta última norma y por la solución que cabía adoptar respecto de las inscripciones registrales efectuadas durante el corto período de vigencia de la primera.

La discusión se dio cuando, corrido el traslado de la demanda, el Gobierno se presentó y opuso excepción de inadmisibilidad de la instancia. Para así peticionar, sostuvo que se trataba, en realidad, de una acción impugnatoria y que la actora no había acreditado el agotamiento de la vía administrativa, mediante la articulación del reclamo administrativo pertinente.

220 Cons. II a V, todo lo cual pasó en autoridad de cosa juzgada.

221 Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 21, “Petrocor SRL c/GCBA s/acción meramente declarativa”, expte. 35.624/2016, sentencia del 28 de marzo de 2018; cons. I. En abono de su tesitura respecto de la procedencia de la declarativa, en otra parte del fallo consignó: “...en autos se trata de dilucidar si las órdenes de compra sobre las cuales se efectuó la intimación son o no instrumentos gravables para el impuesto de sellos. Nótese que la actora no ha cuestionado los montos ni ningún otro extremo fáctico que pudiera llevar a la necesidad de debate y prueba propio de un procedimiento de determinación (en sede administrativa) o de un proceso impugnatorio (en sede judicial). De allí -como se expuso en el apartado precedente- la procedencia de la acción como meramente declarativa” (cons. II).

El planteo no fue de recibo en ninguna de las instancias, lo que determinó que la demandada ocurriera en queja ante el Tribunal Superior de Justicia tras el rechazo del recurso de inconstitucionalidad ²²².

La mayoría del tribunal entendió que estaba ausente el requisito de sentencia definitiva o equiparable a tal, indispensable para la apertura de la instancia extraordinaria ²²³.

Interesa, no obstante, detenerse en la disidencia del Dr. LOZANO, para quien dicha equiparación sí resultaba posible, en virtud de las razones que esgrimió en el considerando 2° de su voto ²²⁴.

Construyó su razonamiento sobre la base de enfatizar el carácter subsidiario que -por naturaleza y normativa- reviste la acción declarativa, la cual -a su criterio- debía ceder frente al régimen impugnatorio contenido en el Código Fiscal -norma específica de la materia-, suficiente para dejar a salvo el derecho de la actora de obtener la revisión judicial de lo decidido en sede administrativa.

222 Sala III, “Alenco SAIC c/Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires s/acción meramente declarativa”, expte. 2056/2014-0, sentencia del 29 de septiembre de 2015, donde se entendió que los agravios esgrimidos por la recurrente podrían ser replanteados ante el Tribunal Superior de Justicia en ocasión de cuestionarse la sentencia definitiva, si le fuera desfavorable.

223 TSJ, “GCBA s/queja por recurso de inconstitucionalidad denegado en: ALENCO SAIC c/GCBA s/acción meramente declarativa”, expte. 12.786/2015, resolución del 22 de febrero de 2017.

224 Allí refirió: “Por no poner fin al proceso, ni impedir su continuación, no es la decisión que viene recurrida, la definitiva a que se refiere al art. 27 de la ley 402; pero, las particularidades del caso la hacen equiparable a una de esa especie. Las objeciones de la demandada dirigidas a cuestionar la intervención del Poder Judicial por fuera de su competencia muestran que corresponde equiparar la decisión en debate a una sentencia definitiva, y que, por encontrarse comprometida la inteligencia atribuible a diversas cláusulas constitucionales (arts. 1°, 104 y 106 de la CCABA), la cuestión propuesta habilita la jurisdicción de este Tribunal (cf. art. 113.3 CCBA y 27 ley 402)”.

En este sentido, expresó: “En el caso, las acciones que tenía la parte actora para trabar una discusión judicial en torno a la aplicación del impuesto de sellos a la situación prevista en la Resol. 150/2013 eran o bien la impugnatoria -frente al reclamo concreto del organismo fiscal-, o bien la de la repetición, solicitando la devolución de aquellos importes que hubiese tenido que pagar y entiende fueron indebidamente ingresados o sin una causa válida”²²⁵.

Como se puede apreciar, en la tesitura del vocal, a la actora únicamente le cabía una actitud reactiva, sea frente a un acto determinativo del impuesto, sea a través del pago voluntario luego repetible.

Para ceñirse a las previsiones del Código Fiscal -en desmedro de la acción declarativa- invocó un precedente relativamente reciente de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, donde -con referencia a la ley 11.683 que rige el procedimiento tributario a nivel nacional- el Máximo Tribunal sostuvo que su carácter específico inhibía las demás vías procesales contempladas en el ordenamiento²²⁶.

Concretamente, el Tribunal Supremo entendió allí que “las disposiciones de la ley 11.683 revisten el carácter de ordenamiento específico de todos los aspectos vinculados con la determinación y percepción de los tributos cuya recaudación se halla a cargo de la Dirección General Impositiva. Desde tal

225 Cons. 3°. Entendemos se omitió considerar aquí la llamada vía reclamatoria: “Ante el silencio normativo, tengo para mí que deberá acudir-se al remedio previsto por la Ley de Procedimientos Administrativos (art. 102) para la impugnación de actos de alcance general” (SCHAFRIK, Fabiana, “Régimen tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires”, en UGOLINI, Daniela (dir.); *Derecho de la Ciudad de Buenos Aires*, cit., pág. 441).

226 Es de aclarar, no obstante, que la jurisprudencia del Máximo Tribunal se muestra bastante oscilante en este aspecto (v., en este sentido, GAUNA, Juan Octavio, “La aplicación retroactiva en materia tributaria”, en *Quince años, quince fallos - En conmemoración de la creación del fuero contencioso administrativo y tributario de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires*, Jusbaire, 2015, pág. 94 y ss.).

perspectiva, cabe poner de relieve que esta Corte ha señalado que la existencia de una ley instrumental específica que regula las relaciones tributarias hace que la tramitación de las causas deba ajustarse a sus normas (*Fallos*, 308:2147, considerando 50) [...] en esa inteligencia, corresponde concluir que la acción de certeza promovida por la actora resulta improcedente, ya que el art. 322 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación asigna a dicha acción carácter subsidiario (conf. *Fallos*, 305:1715). Ese carácter subsidiario obsta a su admisión en casos en que el ordenamiento jurídico prevé vías procesales específicas e idóneas para debatir la cuestión, y que permiten aventar la falta de certidumbre, tal como ocurre en el caso en atención a los mecanismos establecidos en la citada ley de procedimientos tributarios. Esta conclusión se impone en el *sub examine* en tanto no concurren razones que demuestren que los aludidos procedimientos resulten ineficaces para tal finalidad o que la sujeción a ellos conculque derechos de raigambre constitucional”²²⁷.

Mención aparte merece el ya referido caso “ADUC”, en el que -como se dijo- el juez de primera instancia desestimó *in limine* la demanda con base en que, entre otras razones, la misma no reunía las características propias de un pedido de declaración de certeza²²⁸.

Cabe recordar que allí la asociación actora había pretendido que, luego de declararse la antijuridicidad de gravar ciertos contratos de consumo con el impuesto de sellos, se dispusiera el cese de la aplicación del mismo y, además, se ordenara al

227 CSJN, “Carlos E. Enríquez S.A. y otro U.T.E. c/AFIP - DGI s/acción meramente declarativa”, sentencia del 25 de febrero de 2014, cons. 8° y 9°.

228 Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 15, “Asociación por la Defensa de Usuarios y Consumidores c/ GCBA y otros s/otras demandas contra autoridad administrativa”, expte. 8460/2017, interlocutorio del 28 de agosto de 2017. Aunque por otras razones, el rechazo *in limine* de la demanda fue confirmado por la Sala III del fuero el 29 de diciembre de 2017.

Fisco a restituir íntegramente a los consumidores afectados las sumas retenidas en tal concepto desde enero de 2009.

Al dictar su fallo, el juzgado fue muy enfático al afirmar que “la acción fue encuadrada como acción meramente declarativa bajo los términos del artículo 277 del CCAyT cuando de ‘mera’ declaratividad no tiene nada, ya que se agregan otras pretensiones como son las obligaciones de no hacer (cese) y de dar (restitución)”²²⁹.

La tesis del magistrado se enrola en la doctrina con arreglo a la cual las pretensiones de esta clase no pueden dar lugar a sentencias de condena²³⁰.

c) *Acción de amparo*

Similar suerte corrió, en el ámbito de la Ciudad, la vía de la acción de la amparo intentada para repeler una pretensión fiscal referida al impuesto en trato.

En la ya citada causa “Verónica”, el tribunal de grado, tras caracterizar al amparo como un proceso urgente (enderezado a responder rápidamente a una ilegalidad manifiesta) y subsidiario (procedente en la medida en que no exista otro medio judicial más idóneo), entendió que no resultaba apto para canalizar la pretensión de la actora, que abarcaba -por un lado- un planteo vinculado a la inconstitucionalidad sobre diversos

229 Ap. V. Para esa altura, el juez había mandado ya a reformatular la causa como “otras demandas contra la autoridad administrativa”, haciendo mérito de que, junto con la pretensión meramente declarativa de certeza, se había sometido a juzgamiento una petición de condena de no hacer y el reintegro de sumas de dinero (v. ap. II).

230 Así, se tiene dicho que no todo conflicto se resuelve por esta vía, ya que está referida al fundamento, causa o título de la pretensión como concreta situación de hecho que requiere sólo una declaración, agotándose con ella y sin complementarse con atributo u orden alguna; y que, si el objeto litigioso puede resolverse en una sentencia de condena, que ya de por sí abarca una declaración de derecho, no puede admitirse que previamente se ocurra a la vía de la pretensión de sentencia meramente declarativa (cfr. CNAF, Sala IV, “Scardiglia, Daniel César c/EN - M° Seguridad”, sentencia del 14 de abril de 2015).

aspectos del régimen de sellos y -por otro- la cuestión referida a la improcedencia del gravamen por considerar inexistente el hecho imponible respectivo.

Asimismo, añadió: “Se destaca que la actora cuestiona la constitucionalidad de una norma tributaria, lo que necesariamente conlleva un reclamo de naturaleza patrimonial. El interés deriva principalmente de la exigencia del tributo aludido. Va de suyo, que no resulta un supuesto de carácter alimentario. De conformidad con ello, la Sala II de la Cámara de Apelaciones del fuero ha expuesto que: ‘...cuando se persigue la declaración de inconstitucionalidad de una norma alegando perjuicio exclusivamente patrimonial, es necesario que se acredite en debida forma la inexistencia de otras vías procesales idóneas para reparar el perjuicio invocado, prueba que, claro está, se encuentra a cargo de quien la alega”²³¹.

Con sustento en ello, entendió pertinente reconducir la acción a través del proceso ordinario, a cuyo efecto intimó a la actora para que adecuara su demanda, en los términos del título VIII del Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad.

La procedencia de la acción de amparo en materia tributaria ha sido recientemente puesta en tela de juicio en el ámbito del Tribunal Superior de Justicia al fallar en una causa promovida por un contribuyente del ABL que cuestionaba el mecanismo establecido para la conformación de la base imponible del tributo, en virtud del cual la valuación del terreno se calcula teniendo exclusivamente en cuenta la valuación de la construcción, sin considerar la superficie del terreno. Se dio allí un interesante debate entre los jueces LOZANO y CASÁS, ad-

231 Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 6, “Verónica SACIFEI c/Agencia Gubernamental de Ingresos Públicos (AGIP) s/amparo”, expte. 36.860/2015-0, resolución del 16 de septiembre de 2015; con cita de Cámara de Apelaciones en lo contencioso administrativo y tributario, Sala II, “Núñez de Maglier”, sentencia de 19 de mayo de 2005.

[áDA Ciudad

hiriendo la Dra. CONDE a la posición de este último, y guardando silencio la Dra. RUIZ sobre la cuestión ²³².

El Dr. LOZANO hizo hincapié en su perspectiva acerca del carácter subsidiario de esta clase de remedios procesales, mientras que el Dr. CASÁS, basado en una copiosa jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, sostuvo que la admisibilidad de las acciones de amparo y declarativas de certeza en materia tributaria se encuentra generalizada, lo que entendió acorde al denominado principio *pro actione*.

En este sentido, afirmó: "...cuando las posibilidades de interpretación jurídica bifurcan los caminos a seguir, mis más profundas convicciones, en este particular tema, me conducen -como me expidiera en el año 1986, por el Ministerio Público Fiscal ante el Tribunal cimero, al dictaminar en las causas 'Gomer' y 'Newland', falladas al año siguiente y que se referirán más adelante- a hacer operar el principio *pro actione*, descartando exigir el tránsito por los procedimientos especiales, en tanto importan un trato más gravoso por el pago previo del gravamen, limitaciones, obstáculos o demoras que se constituyen en un renacer de las superadas inmunidades del poder. Ello así, con la intención de equilibrar las prerrogativas exorbitantes de la Administración respecto de los administrados, las que adquieren mayor intensidad, incluso, respecto de los contribuyentes, por cuanto estos últimos han dejado de ser siervos o feudatarios para convertirse en ciudadanos de una República" ²³³.

d) *Otros casos de interés*

Para finalizar, vale la pena traer a colación una causa que, si bien fue promovida como de daños y perjuicios contra el Gobierno local, no superó el examen inicial sobre habilitación

²³² TSJ, "Herrero, María Cristina c/GCBA s/amparo (art. 14 CCABA) s/recurso de inconstitucionalidad concedido", expte. 9904/2013, sentencia del 22 de diciembre de 2014.

²³³ Cons. 8° de su voto.

áDA Ciudad

de la instancia, en tanto los jueces de la alzada entendieron que se trataba -en rigor- de una repetición de impuestos que no había estado precedida por el correspondiente reclamo administrativo.

En efecto, la empresa Cuba 2851 S.A. -que se constituyó con la finalidad de adquirir un lote para luego construir un edificio de viviendas- promovió una acción ordinaria contra el Gobierno de la Ciudad de Buenos Aires pretendiendo un resarcimiento por los daños que atribuía a la Administración Tributaria, por su demora en dictar el acto administrativo de exención al que se creía con derecho.

En este sentido, alegó que -al momento de ser encarada- la operación de compra se encontraba exenta del impuesto de sellos, beneficio que ulteriormente fue restringido mediante sucesivas modificaciones legislativas que incorporaron requisitos adicionales que se aplicaron retroactivamente. Ello determinó que la mentada operación quedara finalmente fuera del aludido régimen de incentivo, antes de que la Administración Tributaria se expidiera sobre el particular. En ese contexto, la interesada se vio obligada a efectuar el pago del impuesto bajo protesto.

Al presentarse con su reclamo resarcitorio ante la Justicia, refirió que, sin perjuicio de otros daños que había sufrido, sólo demandaba el importe del impuesto de sellos que debió abonar “como consecuencia de la morosidad administrativa y los insólitos cambios legales operados”.

Corrido el pertinente traslado, la demandada se opuso al progreso de la acción mediante la excepción de inhabilitación de la instancia, arguyendo que lo pretendido por la sociedad actora trasuntaba en realidad un reclamo de repetición de impuestos y que no estaba acreditado en autos que hubiera ocurrido previamente a sede administrativa con su reclamo, en la forma que lo exigía el propio Código Fiscal.

El juez de la instancia rechazó la excepción articulada en el entendimiento de que, por aplicación del artículo 4º del Código Contencioso Administrativo y Tributario de la Ciudad, cuando lo que se pretende es hacer efectiva la responsabilidad extra-

[áDA Ciudad

contractual de la autoridad administrativa, el reclamo previo ante ella es facultativo para el interesado ²³⁴.

Apelado por la demandada ante la Cámara, los jueces de la Sala II no sólo calificaron a la demanda como un pedido de repetición de impuestos, sino que consideraron inaplicable a su respecto la excepción del ritualismo inútil por cuyo conducto pudiera eludirse aquella carga de dirigirse primeramente a la sede de la propia Administración.

Para así concluir, tuvieron en cuenta que “a la luz de las constancias de autos no surge una clara conducta de la administración que haga presumir, al menos, que se rechazará el reclamo. Es más la propia administración dictó un acto administrativo en el cual se modificó la inscripción catastral del inmueble en cuestión, como baldío [uno de los requisitos de la nueva legislación], lo que abría las puertas a la posibilidad de la repetición del impuesto. De allí, la demora o negligencia administrativa evidenciada en el tardío dictado del acto administrativo que permitiría la exención, no puede necesariamente hacer presumir una negativa del fisco respecto de un eventual reclamo de repetición. En conclusión, dadas las constancias agregadas en ambos legajos, no cabe razonablemente inferir que el hecho de efectuar el reclamo administrativo previo que exige el artículo 61 del Código Fiscal (t.o. 2006) pudiese constituir en el caso un ritualismo inútil de cierta ineficacia” ²³⁵. Con lo cual se hizo lugar al recurso de la demandada y se revocó lo decidido en primera instancia.

El Dr. CENTANARO, que votó según sus propios fundamentos, si bien se preocupó en aclarar que el ordenamiento normativo vigente no establece como principio general la necesidad del agotamiento de la vía administrativa en todos los casos en que se ejerza una acción contencioso administrativa (lo que se

234 Juzgado de primera instancia en lo contencioso administrativo y tributario 2, “Cuba 2851 S.A. y otros c/GCBA s/daños y perjuicios (excepto resp. médica)”, expte. 19.563/2006-0, sentencia del 23 de octubre de 2007.

235 Sala II, sentencia del 11 de febrero de 2009, cons. 6°.

opondría -afirmó- a los derechos constitucionales de defensa y de acceso a la jurisdicción), no soslayó, sin embargo, que “en el *sub lite* [...] el pago presuntamente excesivo fue efectuado voluntariamente ante la supuesta demora en el trámite de exención del impuesto a los sellos”, con lo que no entraba a jugar la excepción consagrada jurisprudencialmente respecto de los pagos efectuados a requerimiento de la Administración Tributaria, en los que el reclamo administrativo previo sí parece constituir un contrasentido ²³⁶.

La Cámara rechazó el recurso de inconstitucionalidad deducido por Cuba 2851 S.A. contra lo así decidido, tras considerar que no mediaba en autos un caso constitucional, que la decisión impugnada no era una sentencia definitiva y que la tacha de arbitrariedad tampoco resultaba procedente ²³⁷.

IV. Conclusiones

La sostenida jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha puesto definitivamente en jaque la incidencia del impuesto de sellos en nuestros días.

En efecto, “[l]a última característica muy especial para analizar en este impuesto, es que tiene una modalidad de evitación institucionalizada: ‘Visto que hay un impuesto que se aplica sobre tal hecho, evito ese hecho’ - Yo nunca he soportado el impuesto interno sobre las embarcaciones de placer, porque nunca tuve una. Pero eso no significa que yo haya evadido aquel impuesto, simplemente lo he evitado. Así también el impuesto de sellos tiene un mecanismo de evitación conocido, regulado por la jurisprudencia. Hay una evitación simple o rústica, que es: ‘No hay impuesto porque no hay instrumentación, yo hago el acto, contrato u operación pero no lo instrumento’. Tampoco

²³⁶ Doctrina de la causa “*Del Valle*”, fallada por la Sala 1^a, el 5 de agosto de 2005.

²³⁷ Sala II, sentencia del 28 de abril de 2009.

tengo seguridad jurídica, que puede estar determinada por la diferencia entre documentar o no”²³⁸.

A lo anterior se suma una inveterada y generalizada crítica en la doctrina²³⁹ y el hecho de que -en general- los niveles de recaudación que reporta son poco significativos, en comparación con el entorpecimiento que al propio tiempo trae aparejado para el tráfico jurídico.

La denominada economía de opción (que ha sido de recibo en nuestra materia) y la postulación de un derecho al ahorro legítimo de impuestos, ha colocado al impuesto de sellos en una senda de franco retroceso²⁴⁰.

Por otra parte, no se puede olvidar que -más allá del devenir de las circunstancias- el denominado Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento constituye Derecho positivo vigente y que, con base en el mismo, la derogación del impuesto de sellos por parte de las provincias constituye una obligación jurídica exigible²⁴¹.

238 GARCÍA PRIETO, Horacio; “Nueva aplicación del impuesto de sellos de la Ciudad de Buenos Aires” (conferencia), Revista La Hoja, Colegio de Abogados de la Ciudad de Buenos Aires, 28 de octubre de 2016.

239 “Sumamente resistido como tributo provincial, por considerarse que incide distorsivamente en la competitividad de la economía, han sido reiterados los intentos de erradicar este tributo que por ahora se mantiene en la mayoría de las jurisdicciones” (VILLEGAS, Héctor B., op. cit., pág. 899).

240 “En la economía de opción (se asume que) no hay hecho imponible porque el uso de las formas jurídicas conduce a un resultado económico, que aunque produzca un resultado idéntico a otro gravado (se supone que) el legislador tributario no intentó alcanzar. Las personas actúan en el ámbito de la libertad contractual que la ley les otorga. No se produce tensión alguna entre la conducta del sujeto y el fin de la Ley tributaria” (TARSITANO, Alberto, “Teoría de la interpretación tributaria”, en GARCÍA NOVOA, C.-HOYOS JIMÉNEZ, C., *El tributo y su aplicación. Perspectivas para el siglo XXI*, Marcial Pons, Madrid, Barcelona, Buenos Aires, 2008, pág. 851 y ss.).

241 En efecto, “[e]n dicho acuerdo, las provincias se comprometieron a derogar el impuesto de sellos y otros tributos que afectaban a determinadas transacciones (transferencia de combustible, gas, energía eléctrica, etc.),

Entretanto, debe estarse a las soluciones que el propio régimen legal del impuesto admite.

El *quid* de esta cuestión quedó adecuadamente planteado por la doctrina al referirse críticamente a un caso fallado por la Justicia neuquina: “La sentencia comienza exhibiendo el camino que le permitirá llegar a determinado fin, con estas palabras: ‘...analizar la cuestión bajo estudio desde una óptica puramente jurídica, o economista y utilitarista, que olvide los fundamentos éticos del fenómeno de la tributación, la justificación de sus normas y las interpretaciones de valor, resultaría palmariamente insuficiente, a la par que brindaría una solución parcial al conflicto planteado’. El magistrado nos anuncia que no va a resolver el caso desde una óptica puramente jurídica. ¿Pero, es que hay alguna otra forma de resolver los conflictos judiciales...? [...] Comentando el magistrado la forma en que se ha cerrado la operación [...], expresa: ‘He de destacar que a mi criterio, surge palmaria la actitud de la actora de efectuar la aceptación de la oferta realizada de modo de eludir el pago del impuesto de sellos...’. No hace falta rasgarse las vestiduras al haber efectuado tal descubrimiento. Es natural y evidente que se recurrió a tal forma de aceptación para no pagar el impuesto de sellos. Pero ¿qué tiene esa actitud de vituperable si la misma ley le está expresamente ofreciendo al responsable el medio de eludir (no evadir, que es diferente), el impuesto?’”²⁴².

así como a promover la derogación de tasas municipales” (TSJ, “Tecno Sudamericana SA c/GCBA s/impugnación de actos administrativos s/recurso de apelación ordinario concedido”, expte. 8738/2012, sentencia del 14 de septiembre de 2016, voto de la Dra. CONDE, cons. 7.2; ver también VILLEGAS, Héctor B., op. cit., pág. 900).

242 BRUZZÓN, Juan Carlos, op. cit., en relación a la causa “SOLBA U.T.E. c/Provincia del Neuquén s/Acción Procesal Administrativa”, expte. 42.702/1994, fallada por el Tribunal Superior de Justicia de la Provincia de Neuquén, el 2 de octubre de 1996. En el caso, la entidad actora había recibido una propuesta de una empresa del exterior ofreciéndole asistencia técnica para la ejecución de un subcontrato de la obra Piedra del Águila,

[áDA *Ciudad*

Por nuestra parte, pensamos que ninguna ética tributaria puede ser concebida si no es sobre la base del respeto de la legalidad y de las reglas que se encuentran vigentes ²⁴³, de las que -a su vez- los magistrados no pueden apartarse, incluso cuando las juzgaren inconvenientes ²⁴⁴, de no mediar previa declaración de inconstitucionalidad ²⁴⁵.

que aquélla aceptó por nota aparte, sin reproducir sus términos ni demás elementos esenciales.

243 “En las relaciones jurídicas, la base de confianza debe primar como determinante para que las partes asuman como ciertas las apariencias creada por el comportamiento, desenvolviéndose en un escenario de previsibilidad, consecuencia y, precisamente, confianza, que implica tanto como otorgar certeza sobre acontecimientos futuros, es hacer desaparecer la incertidumbre, es poder anticiparse y minimizar las situaciones de riesgo. Se trata de confiar en el sistema, en la seguridad interna del sistema, y en la coherencia y seguridad del Estado, de sus funcionarios públicos. Los ciudadanos confiamos, pues, en que el sistema funcionará como debe funcionar” (LÓPEZ, Marta Asunción, “Ética, valores y problemática tributaria”, ED 220-1024). De allí 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 (doctrina de *Fallos*, 253:332; 315:820; 316:1115; entre otros).

244 *Fallos*, 328:690, cons. 12); 340:1581, cons. 4º); entre muchos otros.

245 CSJN, *Fallos*, 329:4688, cons. 6º); y “González, Carmen c/ANSES s/prestaciones varias”, sentencia del 10 de julio de 2018; cons. 5º).