

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

IMPUESTO DE SELLOS() (593). Hacia una redefinición de los principios fundamentales*

VICENTE OSCAR DÍAZ

SUMARIO

I. Objeto. II. Qué se entiende por instrumento. III. Carácter instrumental. IV. Principio calificador.

I. OBJETO

Para comenzar el propósito que alienta el presente trabajo ubicaremos el objeto en que se asienta clásicamente el tributo.

Este incide sobre determinados actos jurídicos que por razón de su solemnidad representan el reflejo de una vida patrimonial que necesariamente deben integrar el cuadro de una sistemática impositiva.

Gerloff y Neumark⁽¹⁾(594) publicitan sus dudas sobre si el objeto del gravamen es la alteración de la situación jurídica, o bien el tráfico jurídico que origina la alteración de la situación jurídica.

Ante tal alternativa autoral nos inclinamos por la última de las citadas, como principio de redefinición, tesis incluso que ha sido recogida por el Tribunal Fiscal de la Nación en fallo D - 1729.

Se acepta que este gravamen tiene por objeto recaer sobre los documentos públicos y privados que acreditan actos, contratos u operaciones, por cuya virtualidad se constituyan, reconozcan, modifiquen o se extingan derechos u obligaciones de toda especie.

Tal documentación debe ser jurídicamente suficiente para exigir el

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

cumplimiento de las obligaciones estipuladas en el instrumento. Como también que resulta indiferente, para la gravabilidad, que el acto o contrato aparezca acreditado por uno o varios instrumentos, siempre a condición que de ellos se deduzca plenamente su vigencia.

Lo preceptuado aleja toda sutileza interpretativa, por cuanto el impuesto sólo incide sobre los actos, contratos u operaciones determinadas en forma taxativa por las respectivas legislaciones.

Empero, como para las leyes es suficiente que el documento constituya un título jurídico para exigir de la contraria las obligaciones puestas a su cargo, corresponde a las partes probar que el negocio jurídico no ha concluido en la forma o manera de que dan cuenta los respectivos instrumentos para no obliterar los mismos. Así corresponde puntualizar por ante la esquemática interpretación, incluso a nivel jurisprudencial, que el fisco siempre presupone con arreglo a derecho el perfeccionamiento del contrato.

Va de suyo que los párrafos anteriores han delineado la definición del art. 944 del Código Civil como fin o contenido del instrumento para exteriorizar la prestación. Claro está que también corresponde incluir la nota del artículo 987 del mismo Código para manifestar la no gravabilidad del acto cuando resulta ilusorio, es decir, cuando su objeto es tan vagamente indicado que no sea posible determinarlo.

Siguiendo a F. Klein(2)(595)señalamos que nos encontramos por ante una imposición al tráfico jurídico documentado, o la circulación jurídica de los bienes, que se sustenta en gravar aquella capacidad económica contributiva que exista verdadera o posiblemente en la realización de un proceso - acto de tráfico.

Que el objeto sea la alteración jurídica o de un hecho orientado hacia una modificación de derechos no nos impide afirmar que el tributo trata de alcanzar en forma inmediata la capacidad contributiva precitada.

Sin embargo, y esto debe resaltarse, lo que realmente se grava es una exteriorización de la capacidad económica objetiva, no obstante que ello no presuponga capacidad contributiva. Así vemos que al incluirse entre los hechos imponible la emisión del pagaré, se está gravando una exposición de capacidad económica que supone dicha forma de uso de crédito. Por otra parte al resultar imponible la transmisión de inmuebles, ello nace de la mutación objetiva de dominio independiente del efecto económico del acto, es decir, existe una razón objetiva: el acto en sí. A su vez el impuesto que recae sobre las sociedades no es otra cosa que gravar la capacidad especial que resulta de unir los capitales impersonales.

Ya sea que una parte de la doctrina pontifique que las legislaciones en los contratos de sociedad hacen incidir el tributo sobre los mismos, o se participe de la otra corriente de opinión que manifiesta que el impuesto recae sobre las emisiones de acciones, va de suyo que resulta claro y preciso que el impuesto recae sobre la exteriorización del capital social.

Algunas legislaciones reputan irrelevantes los aspectos adjetivos o formales del documento. Sin embargo no pueden prescindir de su

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

significación económica y de la finalidad a que se destinan. Debemos puntualizar esto en forma subrayada para delimitar el alcance que le otorgamos a la expresión negocio jurídico. a nivel de gravabilidad.

En este orden el negocio jurídico se traduce como el resultado de una declaración privada de voluntad que tiende a obtener un resultado jurídico. Pero no podemos olvidar la voluntad interna del que celebra el negocio jurídico, dado que en la generalidad de los casos se dirige a apropiarse de un resultado económico.

Aquí se asienta la redefinición del principio doctrinario objetivo.

Porque si de la declaración de voluntad instrumental no surge que los otorgantes no han alentado ni el menor resultado económico ni la menor alteración de los bienes de la vida, sin cortapisa alguna el hecho imponible no se produce.

II. QUÉ SE ENTIENDE POR INSTRUMENTO

En el capítulo anterior y en los sucesivos se ha señalado y se insistirá en el carácter instrumentar del tributo. De resulta, creemos apropiado ilustrar el alcance del término instrumento para una mejor ubicación conceptual.

En este orden podemos afirmar que corresponde acoger en la terminología de "instrumentos", a los escritos destinados a verificar hechos jurídicos de connotación económica en otras palabras, que su redacción tenga por fin probar la existencia de un acto jurídico o material con efectos jurídicos ciertos o eventuales.

De ahora en más, abocados a resumir la tipología instrumental, manifestamos que toda vez que una ley fiscal declara imposables en este gravamen a ciertos actos, contratos u operaciones, los instrumentos que los exteriorizan sólo pueden ser considerados, a los fines del impuesto en cuanto a hechos voluntarios del hombre (arts. 896 y 897 del Código Civil), se hayan manifestado objetivamente mediante el hecho exterior que muestre esa voluntad (art. 913 del Cód. Civil); mediante la observancia de las formalidades exclusivamente admitidas como expresión de voluntad (art. 916 del Cód. Civil).

Por otra parte, siendo los actos jurídicos hechos voluntarios del hombre (art. 944 del Cód. Civil), la forma es uno de los elementos esenciales para su existencia (art. 973) así como la expresión escrita o instrumental, que es la que interesa en la especie, que puede tener lugar por instrumentos privados o públicos (art. 978 del Cód. Civil) y cuando se trata de un acto jurídico bajo la forma del citado en primer término, para que exista como tal en la ley es exigencia primordial que tenga la firma de las partes.

Interesa sobremanera lo publicitado por Giannini(3)(596), cuando explícita que en los convenios verbales, el impuesto procede si el convenio figura en un acto formalizado por escrito, a condición que contenga una conexión directa con la sustancia del acto. Por lógica, la

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

consecuencia no es otra que el impuesto no debe satisfacerse si faltan los requisitos para que el acto escrito haga también prueba del contrato verbal, como acontece en el caso de que las personas que celebran dicho convenio no participen en el acto.

Para que el lector compare la redefinición que antecede con citas jurisprudenciales de antigua data, basta consignar que el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires el día 11/8/1961 in re "Ledama S.A."(3bis)(597)determinó que constituyen instrumentos que exteriorizan hechos imponible sujetos al impuesto, aquellos de los cuales resulta probada la existencia de operaciones de venta, aun cuando no se acrediten la materialidad de los respectivos contratos, si ellos permiten caracterizarlos por número de orden y monto de las operaciones efectuadas, fecha de las mismas, nombre y domicilio de las partes, calidad y cantidad del mismo, recibo de la mercadería y recibo del precio convenido.

III. CARÁCTER INSTRUMENTAL

Advertimos que el instrumento en el que se concreta el acto es un requisito esencial de la imposición. Pero el tributo de sellos lo incide como soporte en cuanto representa la operación económica que él pone de manifiesto.

Por ello, la operación económica como circulación de riqueza, en el usual concepto doctrinario, asume toda la expresión para determinar el hecho imponible por la existencia misma del contrato sin discurrir en los efectos de la convención.

Actualmente la no discusión de los efectos de la convención adquiere un nuevo enfoque que será tratado en otro capítulo por la importancia que merece.

Volviendo al párrafo antes señalado, y en directa correlación al objeto del gravamen, la importancia del instrumento radica en la operación económica que el mismo revela.

Si se colige lo dicho ut supra, veremos que las leyes de la materia otorgan la misma importancia al documento original como a los originados con posterioridad o en forma sucesiva, atento que por el primero se derivan de inmediato las consecuencias previstas en el acto y en el segundo acreditan y prueban plenamente la existencia del contrato en sí.

Podemos decir que la economía del gravamen sitúa el centro de gravedad de su vigencia en el propio acto o negocio jurídico con relación en el dato económico contenido en el instrumento.

Por lo tanto, cuando la doctrina indica que la exégesis del gravamen excluye de su ámbito a los contratos verbales en los casos que su cumplimiento no requiera que se extiendan por escrito, se dirige a la existencia del contrato y no a la perfección del mismo.

Dada la economía impresa a este tributo, constituye un elemento de

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

importancia para la determinación del hecho imponible la presencia de un instrumento apto para revelar la existencia material de los actos, contratos u operaciones sometidos al mismo, todo lo cual condice con las clásicas características que reviste aquél en la legislación del país.

Por ello, el instrumento refleja actos o contratos que siempre son anteriores a él, y que sirve para precisar el convenio oral que la causa. De ahí que lo realmente gravado no es el acto o contrato, sino el documento portante en que éste se contiene.

El impuesto de sellos es un típico tributo de formalización que incide sobre el documento y es exigible desde su otorgamiento, con exclusión de las derivaciones jurídicas posteriores que pudieran atacar la sustancia contenida en aquél.

En otros términos, los eventos que pueden desvanecer el vínculo jurídico adentrado en el instrumento, no alteran los preceptos tributarios.

Del momento que el impuesto accede sobre el instrumento y éste existe como tal con vigencia gravable y subsiste con toda la eficacia que de su naturaleza depende, por el solo hecho de desistirse del negocio no obstante que pudieran existir justificadas razones que motivaran la pérdida de dicha eficacia, tal situación no importa dejar sin validez el tributo 80 color de fracasar el propósito que dio vida al documento.

Siguiendo el basamento reconocido del impuesto, dicho evento no conlleva a aceptar el derecho de devolución del monto ingresado por no constituir una causa de exención o desgravación.

El principio instrumental o de objetividad que ocupa este capítulo fenece cuando por imperio de una medida del poder administrador, el instrumento sometido a impuesto ha perdido su validez o eficacia jurídica.

Lo preceptuado entorna la característica sub examen, sobre la incidencia directa e inmediata del impuesto sobre el documento que reúna las especificaciones preapuntadas. Incluso el impuesto se dirige al espectro de los negocios jurídicos mencionados o no en la ley, a condición que los últimos puedan ser asimilados a figuras análogas que estén taxativamente acogidas en el ordenamiento.

Pese a lo referido en el párrafo anterior, si del documento pueden presumirse obligaciones que no están directamente y en forma expresadas en él, ello no significa de ninguna manera que resulten apreciables para el impuesto de sellos por el solo hecho que pudieran tener calificación para otros tributos.

Sin embargo, cuando el hecho imponible no aparece instrumentado en forma, como tampoco proviene directamente de un documento con especificaciones típicas, para considerarlo alcanzado por el tributo alguna corriente de opinión entiende lícito recurrir a otros documentos que, por sus formulaciones, exteriorizaran su instrumentación.

Esta tesis sirve de apoyo al criterio fiscal que postula que por ante la no exhibición del instrumento sujeto a gravamen, el tributo recae sobre cualquier documento coetáneo o posterior, en tanto que éste se constituya en prueba de la existencia de aquél.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

¿Cuál es la validez de este supuesto? Sin cortapisa alguna, exige la condición que el instrumento citado en segundo término sea una prueba suficiente con arreglo a derecho para acreditar la existencia del primero. Si esto no sucede, la pretensión fiscal aparece inapropiada.

La gran controversia emana cuando se intenta dar paso al hecho generador de la obligación tributaria, considerando que la existencia del documento cuestionado viene dada por la simple anotación contable de hechos económicos.

Ni la realidad de estos últimos nos inclina a favor de publicitar en este caso la imposición, fundado que el mero registro contable, salvo la situación de operaciones monetarias, no exterioriza una prueba inequívoca y suficiente de la existencia en sí del instrumento.

Acotamos que en los casos que, por la naturaleza de la convención, alguna autoridad impusiera el carácter de obligatorio de su instrumentación, no tiene base negar la existencia del documento o de su falta de formalización, lo cual determina una inexcusable tributación.

Cuando no se acredita la materialidad del instrumento que prueba la realización del acto sujeto a impuesto, y el mismo no es de otorgamiento obligatorio, la existencia del documento no puede presumirse ni inferirse por simples presunciones, aun en el peor de los supuestos que llegara a probarse que el instrumento tuvo vida o existe. Principio que obra en el fallo "Gacela S.A." dictado por el Tribunal Fiscal de la Nación bajo A - 958(4)(598).

Bajo el "principio" instrumental carece de relevancia pesquisar si los actos están sujetos a condición suspensiva o si las obligaciones fueran condicionales. Con más razón aún quedan incluidos en la órbita del tributo los actos sujetos a condición resolutoria, dado que éstos, desde la fecha de su otorgamiento, tienen mayor eficacia jurídica que los de condición suspensiva.

Hemos incluido entre comillas el término principio, conforme que por implicancias del carácter calificador, tal premisa en la actualidad no es tan absoluta como publicitara en su momento el maestro Giuliani Fonrouge(5)(599).

La adopción por parte de la ley del carácter formal como principio gravatorio, haciendo abstracción de la eficacia o validez jurídica del instrumento, resulta una norma de gestión que en el campo de aplicación queda sometida a todas las dilucidaciones legales.

- Revisando criterios hoy desechados, debemos coincidir que, porque puedan surgir dudas más o menos fundadas sobre la validez o eficacia del acto quede sobre éste sentada indiscutiblemente la sumisión tributaria, es una metáfora ya no tan absoluta.

La sumisión viene sobre aquellos convenios que desplazan intereses económicos. Cuando requieren escritura pública en la temática de los arts. 1233, 1810, 1455, 2071 y 2753 del Código Civil en cuanto a las exigencias formales regladas al efecto, y para los otros la norma del art. 1454 del mismo Código.

La evolución técnica y doctrinaria que venimos investigando sufre un

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

impacto de magnitud a principios del año 1972 a través del fallo de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires recaído en los autos "Vellaz Esteban D."

Este decisorio, alcanzado por simple mayoría de votos, produjo una colisión interpretativa y un intento de derribar el carácter instrumental, en razón que el alto tribunal decretó que el impuesto de sellos procede sobre la compraventa de frutos como simple negocio con prescindencia que la misma no se encuentre instrumentada ni la prueba del contrato que las partes puedan haber celebrado.

Numerosos fueron los aportes doctrinarios que esgrimieron la pluma alertando lo arbitrario del concepto mayoritario que traduce la sentencia, entre los cuales debemos mencionar por su valía los del Dr. Angel Schindel(6)(600) y el profesor Carlos Giuliani Fonrouge(7)(601).

Va de suyo que el fallo "Vellaz" confunde los principios liminares que la doctrina reviste al impuesto de sellos y que recoge incluso la propia normatividad jurídica. Este impuesto, pese a ser premisa suficientemente conocida, se origina sobre un documento que teniendo sustrato económico resulta acreditativo de derechos, es decir, el soporte se exterioriza en el instrumento con relación a su contenido, dado que este último debidamente instrumentado aparece como el elemento que genera la obligación tributaria.

Equivoca el Tribunal al fundar su decisión en criterios de realidad económica carentes de virtualidad instrumental de rango jurídico. Y dicho error, a nuestro entender hay que buscarlo en el juego correlacionado de los arts. 1114 y 1323 del Código Civil y 450 del Código de Comercio, cuya remisión nos obliga a repetir que las simples notas de ventas al contado, con abstracción de traducir "sustrato económico", que al caso no le hace, no corporizan un título jurídico hábil fundante para exigir el cumplimiento del contrato de compraventa.

Carece de aceptación doctrinaria en este tributo pontificar que las boletas de venta al contado verifican el hecho imponible al que se dirige todo el andamiaje estructurado para aquél. Las formulaciones del decisorio "Vellaz" escapan a toda motivación receptable en el campo de la tributación, pues están basadas en disquisiciones recaudatorias que no empañan la realidad de los hechos, y ésta no es otra que, excepto las operaciones monetarias, no hay otras gravadas si falta el soporte instrumental.

Pese a que la mayoría de los miembros de la Corte provincial participaran de la idea que no es requisito fundamental la existencia del instrumento, ni la prueba del contrato que las partes pueden haber concertado, es de rigor alertar que dicha composición jurisprudencial transita por la acera opuesta al Código Fiscal sobre el que se emitió el fallo.

Sin hesitación opinamos que aparece con criterio más lógico y por ende de real rango jurídico la posición sustentada por la minoría, la que resalta que los contratos y operaciones objeto de imposición son aquellos que deben satisfacerse por el solo hecho de instrumentarse o existir

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

materialmente, y justamente esta exigencia viene contenida en los artículos siguientes del mismo ordenamiento fiscal usado por los señores jueces mayoritarios que arribaron a tan peculiar consideración.

Hemos de advertir que a mediados del año 1974, el mismo Tribunal con distinta composición, recoge nuevamente en forma incorrecta, en los autos "Perce Edgardo c/Provincia de Buenos Aires", la tesis de gravar al fin y al cabo el hecho económico carente de instrumentación.

En esta oportunidad los señores jueces resuelven, según sus propias expresiones, "calar hondo" en la realidad económica subyacente al negocio jurídico para desentrañar la verdadera naturaleza del hecho imponible, dando prioridad a la relación real y efectiva creada por las partes por sobre la relación jurídica que hace encuadrar al acto dentro de un determinado instituto del derecho privado.

El "calar hondo" del decisorio "Perco" como norma jurídica válida resulta tan atacable como las causales esbozadas para el fallo "Vellaz", y aparece como una manifiesta antijuridicidad aquello que no se requiere instrumentación como condición subordinante para la existencia o configuración del hecho generador de la obligación tributaria.

No aciertan de manera alguna los fallos precitados al pretender doctrinar que el impuesto de sellos está dirigido a incidir en todo fenómeno de la vida económica, que exista como tal, aun cuando no se exteriorice en forma instrumental.

Estas seudointerpretaciones no se apoyan en principios doctrinarios ni en parámetros normativos válidos. Investigando el error incurrido, por la Corte provincial, entendemos que el Alto Tribunal se ha inspirado en criterios autorales que estudian gravámenes con nombres parecidos, pero con hechos imponibles que no exigen la instrumentación.

Nos parece más correcto ubicar estos fallos en su verdadero contorno. A decir verdad, la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires no ha impuesto judicialmente la vigencia del tributo de sellos. Ha utilizado su nombre para gravar verdaderas transacciones análogas que las receptadas por el impuesto nacional a las ventas (ley 12143) y dicha problemática es a todas luces incorrecta y opuesta a la ley de coparticipación federal de impuestos, que ha delimitado las fuentes gravables de la Nación y las provincias. Aquí reside todo el quid de la cuestión y por esta senda se llega a derribar la estructura de los fallos sub examen.

Sin embargo, a escaso tiempo del fallo "Vellaz", el Tribunal Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, ignoró olímpicamente lo sentenciado por la Suprema Corte y en la causa "Aramburu, Martín V." - 12 de mayo de 1972 - retoma el camino que en forma impropia se había apartado el Alto Tribunal.

En el fallo "Aramburu", el Tribunal Fiscal provincial, como órgano eminentemente técnico, y de ahí la valía de su pronunciamiento, sostiene el principio liminar que si bien el Código Fiscal tiene adoptado el principio de la realidad económica para determinar la verdadera naturaleza de los actos, hechos o circunstancias imponibles, no implica

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

ello abandonar el concepto de que el impuesto de sellos grava instrumentos y no actos.

Y refirmando tan sabia orientación, precisa que sólo pueden configurar el hecho imponible en lo que respecta a la compraventa de frutos o productos, aquellos instrumentos que consignent la voluntad coincidente del comprador y vendedor en la celebración del acto.

Resumiendo, dos requisitos concurren a formar la existencia del hecho imponible, uno la instrumentación y el otro la onerosidad. El instrumento exteriorizante debe contener, como requisitos mínimos, los elementos esenciales que permitan su perfecta caracterización. En este entendimiento, incluso los actos judiciales, en cuanto revelan la existencia de actos u operaciones onerosas, se hallan sometidos al pago del tributo.

IV. PRINCIPIO CALIFICADOR

Durante mucho tiempo se sostuvo el principio que emana de la propia economía en que se apoyaba el gravamen, y no es otro que los términos de la ley prevalecen sobre cualquier otro postulado en contrario que surgiera de las normas del derecho privado; basado lo preinserto en el carácter autónomo del derecho fiscal.

Sin embargo, el concepto de tipicidad legal no encuadra en la exégesis tributaria que sustenta el principio calificador del instrumento.

Observamos que para éste, la verdadera tipicidad no es la legal, es decir, la de aquellos negocios que se hallan previstos o regulados en mayor o menor cuantía por la norma fiscal, sino que es la tipicidad causal la que se admite al amparo de la autonomía de la voluntad de las partes.

Nuestros tribunales han puesto de relieve recientemente cómo los fines económicos instrumentales alteran totalmente el sentido corriente de las palabras, y es función del juzgador en este gravamen desentrañar el principio calificador para ubicarlo en la hermenéutica de la ley fiscal.

Las características del documento adquieren en cada caso el factor determinante del criterio a aplicar y su fisonomía, puesto que en forma primordial es hacia el documento propiamente dicho donde la ley de sellos se proyecta, y cada nota o cualquier cláusula que contiene hacen depender su distinta calificación.

El impuesto que recae en cada oportunidad, debe ponderarse en relación a la verdadera naturaleza del acto o contrato, y por oposición a interpretaciones perimidas, con arreglo a redefiniciones doctrinarias, carece de validez la forma o denominación otorgada por los contratantes, si es opuesta al principio calificador.

Siempre deben tomarse en cuenta aquellas estipulaciones que en forma inexcusable constituyen la causalidad, que determina el nacimiento o extinción de los derechos que resultan consecuentes a los actos o contratos en que aparezcan establecidas.

Es impropio del principio calificador apartarse, para el encuadre del acto

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

jurídico, de los antecedentes, motivos de los actos, esencia de las estipulaciones contenidas y finalidad tenida en cuenta por los otorgantes de los instrumentos.

Advertimos que esto adquiere mayor importancia aún, cuando se trata de plurales expresiones documentales, que pudiendo contener expresiones abstractas, su falta de calificación genera imposiciones no acordes a la realidad.

Por ende, el principio calificador resulta vital en los casos de imprecisiones o dudas sobre la naturaleza de los documentos, clásico supuesto de instrumentos atípicos del tráfico mercantil.

Correlacionando lo ya meritado, sólo procede ratificar que la naturaleza intrínseca del negocio jurídico prevalece sobre las palabras con que haya sido enunciado, lo que no es lo mismo que la apariencia jurídica impera sobre la realidad de las cosas.

No es exigible, en absoluto, requisito especial alguno para los documentos que formalizan la vigencia del gravamen.

En esta problemática insistimos que el hecho imponible se produce haciendo abstracción de la denominación otorgada por las partes al instrumento.

Lo que corresponde es contemplar la realidad documental al momento de su libramiento, con el fin que su interpretación se efectúe con arreglo al significado de las operaciones que recoge, dejando en segundo lugar la literalidad de los mismos.

Concordando esta redefinición doctrinaria, va de suyo que todo documento de rectificación o subsanación posterior al acto inicial no puede cambiar de ninguna manera la calificación jurídico - fiscal del contrato, atendiendo que ésta no es susceptible de alterar por actos posteriores.

Las ideas que venimos exponiendo nos conducen, con relación a la caratulación fiscal del negocio jurídico, a discernir sobre su alcance. Entendemos, a título de ejemplo, que debe realizarse una distinción entre actos de disposición y actos de administración, en razón que sobre ellos existe confusión fiscal.

Sin cortapisa alguna, dicha distinta tipología no puede deducirse del propio contenido del negocio ni de su naturaleza intrínseca. La diferencia ha de basarse en la función económica que cumple el negocio respecto de un patrimonio o de una empresa concretamente determinado.

En otras palabras, debe aplicarse el principio calificador atendiendo a las condiciones especiales que le sirven de marco al negocio jurídico.

La función económica precitada, o su significación, nos permite reputar acto de disposición alcanzado por el gravamen, todo aquel que altera o modifica substancialmente los elementos que forman el capital, o bien comprometen su porvenir por largo tiempo.

Sobre la idea general de calificación que venimos desarrollando, existen dos fallos del Tribunal Fiscal de la Nación Nos. 3970 y 4621, ambos confirmados por la alzada, que representan una avanzada jurisprudencial en su recepción, por los cuales se puntualiza que el carácter

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

instrumental no impide al Tribunal investigar con mayor o menor amplitud la verdadera naturaleza del acto celebrado por las partes para ajustar a ella la correspondiente alícuota impositiva. En su momento le otorgamos a ambos decisorios una necesaria publicidad(7bis)(602) porque entendimos que su dictado abría una nueva vía de redefinición de los cánones clásicos del tributo y también debido a que resulta imposible obviar el estudio del principio calificador sin tener presente al menos la difundida autonomía del derecho tributario.

El uso de la calificación del acto deberá cumplir un razonamiento metodológico partiendo del dato prejurídico en la elaboración del concepto legal.

Para ello debemos indagar si el legislador define ciertas figuras con arreglo al derecho privado o le otorga a la misma una distinta ponderación modificando los conceptos de este último. Como señala José Luis Pérez de Ayala(8)(603), cuando el legislador fiscal asume como dato prejurídico del supuesto del hecho tributario una relación de derecho privado, lo hace considerando a su contenido jurídico privado como un puro aspecto fáctico de aquella relación, que constituye, desde su particular punto de vista, uno de los posibles modos de definirla como tal situación de hecho.

En la búsqueda del principio que alentamos adquiere relevancia adentrarse en los principios del derecho económico, que es una nueva etapa de la economización del derecho mercantil o comercial hasta ahora conocido. El principio calificador no puede buscar la idea de las cosas en la etimología de las palabras. Ello obliga a experimentar y hurgar con los hechos, no con nombres.

Carlos Otero Díaz(9)(604) produce una exacta definición de todo lo que se refiere al principio en cuestión, publicitando que los fenómenos jurídicos son células de la vida social; es decir, la vida social misma en proceso, y que constituyen los verdaderos gérmenes que sirven de pauta para la regulación positiva y la construcción de los conceptos que integran la sistemática tributaria.

En principio, los fenómenos económicos son o aparecen independientes de los jurídicos, pero como son generadores de fuerzas sociales, el derecho en forma forzosa siente el influjo de éstas.

Esto nos obliga, en el mareo del principio calificador, a analizar en forma debida los fenómenos jurídicos instrumentados con un gran sustrato económico, actuando este último como elemento condicionante del acto. Si hacemos hincapié en la vigencia del principio calificador, nada mejor que parafrasear a M. García Amigo(10)(605) en cuanto dice que "el nacimiento de las condiciones generales de los contratos se debe a las exigencias que la moderna economía demanda a la dogmática del contrato como vehículo jurídico utilizado para el intercambio de bienes".

Las condiciones en cuestión va de suyo que representan una evolución técnica del propio contrato que se amalgama a las necesidades económicas de nuestra época, de la que representan un medio técnico jurídico inseparable.

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

Aquí están las raíces que deben buscarse para aplicar correctamente el principio calificador del negocio instrumentado. Cuando se es intérprete no es posible desechar la utilización de condiciones generales que representan la racionalización de la técnica contractual, como parámetro concreto del proceso coordinador de toda la actividad económica.

El ingreso masivo de nuevas formas contractuales que las leyes del impuesto de sellos no han receptado todavía, es imposible encasillarlas solamente para el efecto tributario en el límite de la teoría general de las obligaciones y los contratos, sino que deben calificarse en la estructura jurídica del negocio económico pretendido por las partes.

Todavía hoy podemos encontrar fallos que, juzgando hechos imponderables en este tributo, desconocen las nuevas regulaciones que imperan en el negocio bancario y asimilan, por falta de correcta calificación, el acto o actos controvertidos a conceptos carentes de aplicación.

Ellos nos sirven para concluir que el fenómeno negocial al que se dirige a gravar la ley de la materia, en sus distintos matices, contiene una típica correlación del moderno derecho contractual, que sólo puede ser desentrañada a la luz de los principios que se arraigan en este capítulo.

Si un ejemplo aclara lo que antecede, el que plantearemos acto seguido resulta ilustrativo.

De ahora en más la ubicación del hecho tributario por ante la presencia contractual de venta con precio diferido y con cláusula de reserva de dominio hasta la cancelación total del precio, deberá ponderarse si ello califica una compraventa, o si el pactum reservati dominii constituye o no una condición suspensiva del nacimiento de las obligaciones propias de esta última figura.

Así podríamos seguir efectuando disquisiciones de alerta, incitando a la penetración del principio calificador, tanto por la administración tributaria como por el contribuyente. Pero creemos que la evaluación del derecho impositivo en la especie, ya no puede negar que el uso normativo del concierto a imponer ha perdido posición con relación al uso negocial, puesto que este último se dirige a esclarecer la voluntad de las partes integrantes del contrato.

Como tampoco se puede negar que las costumbres praeter legem se admiten como fuente supletoria del derecho positivo, en ausencia de norma aplicable al tema controvertido.

Por todo ello, para calificar un instrumento sujeto a la órbita fiscal, debe captarse el espíritu, la voluntad e intención de los sujetos negociales que se encuentran insertas en los contratos y ponderarlas en el contenido de la ley, pero sin limitarse al sentido aparente que resulta de las palabras usadas.

Asimismo, José María Oviedo le otorga a la vía de calificación una elaboración reconstructiva del derecho positivo, para realizar, aplicar o individualizar la relación tributaria precisa(11)(606)

Lo referido indica la importancia que tiene merituar los hechos provenientes del desarrollo de la industria y el comercio, los cuales han creado instituciones, modalidades y nuevas formas contractuales que

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

reglan las relaciones entre las partes, y de ellas emanan presupuestos no previstos ni en el Código Civil ni en el Código de Comercio, por la sencilla razón que responden a la introducción de figuras foráneas en su caso, o directamente de relaciones económicas nacidas con posterioridad a la redacción de ambos Códigos.

Inquiriendo antecedentes jurisprudenciales que exterioricen en sus comienzos la vigencia del principio calificador encontramos el decisivo "Antonucci y Cía."(12)(607). Por éste se dispone que todo convenio que se integra con diversas cláusulas que legislan sobre relaciones de distinta índole, representa conceptualmente un acto jurídico único con un objeto principal, y su calificación, a nivel impositiva, debe hacerse considerando un todo orgánico, y no como una diversidad de actos independientes cuyas cláusulas puedan examinarse separadamente.

Ejemplificamos que si una figura cuya esencia principal es la compraventa, aparece impregnada de elementos propios del mandato y de la comisión, estos últimos no pueden desvirtuar la naturaleza jurídica de la primera, conforme que los elementos accesorios no sirven para determinar la naturaleza de la relación jurídica, sino aquellos otros que causan la naturaleza de esa relación.

O como también tiene dicho la jurisprudencia, que, siendo el contrato un todo jurídico indivisible al que pueden atribuírsele dos naturalezas distintas, ha de estarse a la preeminencia, en cada caso concreto, de aquellos requisitos que tipifiquen la unidad del negocio jurídico de que se trata.

Esto precisamente se aplica por imperio del principio calificador en el fuero impositiva.

El Tribunal Fiscal de la Nación, en fallo del 3/4/67, meritó que la calificación impositiva de un contrato de compraventa reviste virtualidad definida, pese a que las partes puedan denominarlo de distribución de productos elaborados por una de ellas, si del mismo emana que se ha convenido la transferencia, por precio, a la otra parte, de la propiedad de esos productos para su reventa exclusiva, pese a que la ejecución o no de este último acto no altera o gravita sobre la existencia del vínculo principal nacido entre los llamados concedente y concesionario o distribuidor, en atención que se encuentran reunidos los elementos propios de la compraventa, a saber: costo y precio, y las restantes cláusulas son modalidades accesorias de la venta(13)(608).

Cuando se deba encasillar tributariamente el llamado contrato estimatorio, que tiene una función de cambio contra dinero, igual a la compraventa, analizando la atribución al accipiens del poder de disposición sobre la cosa, la posición fiscal debe encuadrarse en una transferencia de dominio que se produce al darse la disposición efectiva, que, a diferencia del depósito, sólo existe una función de guarda.

Por ello aparece acertado que no teniendo este contrato, tipificación legislativa en el derecho nacional, deba regirse jurídica e impositivamente por los principios de la compraventa, que resulta como relación más preeminente con este contrato innominado. Garo

REVISTA DEL NOTARIADO
Colegio de Escribanos de la Capital Federal

participa de igual formulación calificadora(14)(609).

La redefinición de los principios básicos que han ocupado nuestra inquietud, también accede en la posición a adoptar en el tratamiento fiscal de un contrato atípico de los denominados mixtos o complejos.

No escapa a nuestra necesidad el desentrañar la naturaleza de cada uno de sus elementos, el carácter accesorio o principal de cada uno en particular, el fin económico perseguido por los otorgantes y la legitimidad de los intereses en juego.

Al conjugar todos y cada uno de los componentes precitados, ubicaremos la figura mixta o compleja en la afinidad del negocio que trasunta con alguna o algunas de las especies contractuales instituidas en el derecho positivo vigente, para determinar por este camino los efectos de sus cláusulas y la norma tributaria aplicable.

No deseamos finiquitar el presente trabajo sin reiterar que el impuesto requiere como presupuesto para su efectividad un soporte material que es normalmente el documento, y éste a su vez debe ser calificado.

Si el instrumento es la hipótesis e apoyo del gravamen, la calificación es la que despeja la duda interpretativa y precisa la justa imposición.

Es oportuno recordar que la actual complejidad de las relaciones jurídicas, con su conexas estructura económica, fundada sobre el fenómeno del cambio y del contrato en especial, genera en algunos casos la imposibilidad de cumplir en el acto las obligaciones contraídas.

Por ello, la supervivencia de dichas obligaciones en el futuro imponen su fijación y delimitación, tendientes a soslayar controversias. De ahí que cubriendo esta situación, el documento como constancia eficaz, asume la potestad necesaria en todos los actos o negocios jurídicos, claro está, debidamente calificado.

Siguiendo al autor italiano Nicolás D'Amati(15)(610), podemos dar la noción de documento como la "declaración poseedora de importancia jurídica", correspondiendo agregar que ello requiere unirla a la expresión escrita.

Pero no toda idea escrita debe interpretarse con sustantividad tributaria. EL soporte del gravamen será válido cuando el contenido del instrumento reproduzca la noción jurídica que dé nacimiento al hecho generador de la obligación fiscal, y se halle calificada al amparo de los presupuestos que hemos redefinido.