

TÍTULO:	LA CARTA OFERTA EN EL IMPUESTO DE SELLOS
AUTOR/ES:	Estrubia, Sebastián
PUBLICACIÓN:	Práctica Integral Santa Fe (PSF)
TOMO/BOLETÍN:	XVI
PÁGINA:	-
MES:	Noviembre
AÑO:	2023
OTROS DATOS:	-

SEBASTIÁN ESTRUBIA⁽¹⁾

LA CARTA OFERTA EN EL IMPUESTO DE SELLOS

I - CONSIDERACIONES PREVIAS

La ley del impuesto de sellos establece parámetros dentro de los cuales deben encuadrarse los negocios para configurar el hecho imponible. Cuando el hecho jurídico tipificado por la ley fiscal se produce, da lugar al nacimiento de la obligación tributaria.

Tales parámetros están referidos, básicamente, a la condición jurídica de los actos gravados y a su carácter formal, atendiendo al principio instrumental que predomina.

Generalmente, se observa, en la *práctica*⁽²⁾, que *las partes acuerdan hacerse cargo por mitades*; no obstante, en algunos casos, se arregla que una sola asuma el costo total. Esta realidad es coincidente con la descrita hace ya muchos años por la doctrina, que incluso alertara que a veces quien termina haciéndose cargo resulta ser la parte más débil económicamente.

Los actos jurídicos de contenido patrimonial, elegidos por el legislador para la configuración del hecho imponible de este gravamen, pueden ser encuadrados genéricamente como contratos, manifestaciones unilaterales de voluntad, creación de títulos de crédito, constitución de derechos reales.

La mayoría de los Códigos Fiscales provinciales expresan que instrumento es toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos y contratos, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento. Ahora bien, *las cartas intención o cartas oferta no cumplen con el principio de instrumentalidad, es por eso que se analizará qué sucede en el empleo de este instrumento legal*, donde la instrumentación condiciona la existencia del hecho imponible a exteriorizaciones formales, y si se manifestará obligación impositiva.

Mi objetivo será analizar el tratamiento que recibe dentro del tributo antes mencionado la modalidad de contratación a través de las "cartas oferta", *teniendo en cuenta las distintas situaciones y si existen casos en los cuales no se da el alcance del gravamen hacia este documento*.

II - IMPUESTOS DE SELLOS

Las relaciones económicas que se producen entre los sujetos de derecho⁽³⁾ constituyen un tráfico patrimonial que el ordenamiento jurídico tributario ha hecho objeto de imposición. Estos *gravámenes* adquieren relevancia dentro de los sistemas tributarios por la magnitud de la recaudación que producen. Además, las autoridades fiscales han encontrado que los costos administrativos que ocasiona su recaudación son relativamente bajos en comparación con otros impuestos, ello evaluado desde el punto de vista del fisco. Cabe mencionar que la determinación de los montos imponibles no ofrece, generalmente, grandes dificultades, limitándose los contribuyentes o los encargados -en su calidad de agentes de recaudación-, al momento de liquidarlos, a aplicar sobre ellos las alícuotas respectivas.

Las complicaciones en el *impuesto de sellos* sobrevienen en ocasión de caracterizar los negocios que producen la circulación de la riqueza, para desentrañar su naturaleza jurídica y concluir si se observan o no los presupuestos generadores de la obligación tributaria. No obstante, los abundantes rendimientos, sumado a los reducidos costos administrativos, son los fundamentos más sólidos que han tenido en cuenta las autoridades fiscales para justificar su creación y mantenimiento.

El fundamento del impuesto se encuentra en la presunción de que los diferentes actos del tráfico exteriorizan una capacidad económica que debe ser alcanzada por la imposición.

En cuanto a las críticas que recibe el tributo, una de ellas se debe a la circunstancia de que *la correcta apreciación del hecho imponible* se basa en la justa apreciación de la naturaleza jurídica del acto sometido a imposición, debiendo recurrirse, para ello, a las nociones que ofrece el derecho privado, lo que importa la necesidad de abordar una disciplina, por lo general, ajena a los partidarios de la autonomía del derecho tributario.

El impuesto de sellos es un tributo de carácter local; es decir, son las provincias las que tienen facultades para crearlos, ello conforme lo establece el [artículo 121 de la Constitución Nacional](#), que reza: "Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación".

Este tributo de carácter local, de competencia de las provincias, que lo han legislado de una manera similar, *fundamentalmente en el marco jurídico proporcionado por la [ley 23548 de coparticipación federal de impuestos nacionales](#)*, contiene disposiciones precisas para legitimar el ejercicio de la potestad tributaria de las jurisdicciones locales en el ámbito de este gravamen.

Dicha ley⁽⁴⁾, en su artículo 9, inciso b), punto 2, segundo párrafo, define como instrumento a *"toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones ... de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes"*.

Es por ello que la característica esencial del impuesto radica, desde su origen, en el estricto apego al "principio instrumental" como soporte sobre el cual se erige toda su estructura.

Por ello, puede afirmarse que el impuesto de sellos, así entendido, no grava el tráfico jurídico o negocio económico, ni la circulación de riqueza o el tráfico documentado, sino que se trata de un impuesto esencialmente formalista, y de allí el "principio de objetividad o abstracción", conforme al cual, si hay instrumento -principio instrumental-, no se indaga sobre la validez jurídica del acto, y de su sola existencia

material surge la obligación tributaria de pagar, sin que tampoco importen las ulterioridades que puedan afectarlo. En el extremo contrario, *ante un negocio no instrumentado, no existe la obligación de pago porque no hay hecho imponible.*

Hecho imponible

El artículo 220⁽⁵⁾ del Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe establece que el impuesto de sellos debe abonarse por todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso que se realicen en el territorio de la Provincia. También por aquellos realizados fuera de las jurisdicciones, cuando de su texto o como consecuencia de los mismos resulte que deban ser negociados, ejecutados o cumplidos en ella.

Asimismo, en punto al principio de instrumentación analizado *ut supra*, el artículo 221⁽⁶⁾ aclara que por todos los actos, contratos y operaciones referidos deben satisfacerse los impuestos correspondientes por el solo hecho de su instrumentación o existencia material, con abstracción de validez o eficacia jurídica o verificación de sus efectos.

En función de lo analizado, podemos afirmar que el impuesto de sellos atiende a los siguientes aspectos:

- a) El aspecto material: se vincula con la instrumentación de los actos jurídicos, contratos u operaciones de carácter oneroso.
- b) El aspecto temporal: se relaciona con el nacimiento del impuesto instrumental, creador del título jurídico; por ello, el impuesto es instantáneo.
- c) El aspecto personal: son contribuyentes los que realicen las operaciones o formalicen los actos y contratos sujetos al gravamen.

En el *Código Civil anterior*, para los instrumentos privados, la firma era un elemento necesario para configurar la existencia de "instrumento", a los fines del impuesto de sellos, sea que dicha *firma resultare inserta en el instrumento* (actos o contratos entre presentes) o en la aceptación de una oferta, pedido o presupuesto (actos o contratos entre ausentes y por correspondencia).

El *Código Civil y Comercial*⁽⁷⁾ innova a este respecto, disponiendo, en su artículo 288:

"La firma prueba la autoría de la declaración de voluntad expresada en el texto al cual corresponde. Debe consistir en el nombre de firmante o en un signo. En los instrumentos generados por medios electrónicos, el requisito de la firma de una persona queda satisfecho si se utiliza una firma digital, que asegure indubitablemente la autoría e integridad del instrumento".

Así, se introducen los signos como forma de prueba de la declaración de voluntad expresada en el instrumento privado. Por otro lado, la referencia a la firma digital se vincula con la ley 25506 (ley de firma digital)⁽⁸⁾, cuyos artículos relevantes a la materia tratada son los siguientes:

- Art. 3 - *Del requerimiento de firma. Cuando la ley requiera una firma manuscrita, esa exigencia también queda satisfecha por una firma digital. Este principio es aplicable a los casos en que la ley establece la obligación de firmar o prescribe consecuencias para su ausencia.*
- Art. 7 - *Presunción de autoría. Se presume, salvo prueba en contrario, que toda firma digital pertenece al titular del certificado digital que permite la verificación de dicha firma.*
- Art. 8 - *Presunción de integridad. Si el resultado de un procedimiento de verificación de una firma digital aplicado a un documento digital es verdadero, se presume, salvo prueba en contrario, que este documento digital no ha sido modificado desde el momento de su firma.*

No debe confundirse "firma digital" con "firma electrónica"⁽⁹⁾. La firma digital conjuga un procedimiento técnico idóneo de generación con un certificado de verificación emitido por un certificador licenciado, lo que permite presumir *iuris tantum* la autoría y la integridad. Por el contrario, la firma electrónica cumple con el procedimiento técnico de generación pero carece de la emisión de un certificado de validación, lo que implica que puede ser desconocida, en cuyo caso corresponde a quien la invoca acreditar su validez.

Con relación al aspecto material del hecho imponible del impuesto de sellos, la firma digital configura el instrumento, al bastar por sí misma para obligar a las partes respecto del contenido del documento, mientras que la firma electrónica -por el contrario- no se basta por sí misma, sino que requiere de la aceptación fáctica de la contraparte para ser considerada válida.

Dicha circunstancia debería ser evaluada en cada caso concreto, a la luz de las disposiciones que contienen *los Códigos provinciales, como el caso de la Provincia de Santa Fe, que en su artículo 233 establece que los actos, contratos y operaciones realizados por correspondencia epistolar, por medios electrónicos o por cualquier medio idóneo están sujetos al pago del impuesto.*

El principio de legalidad tiene raigambre constitucional. Por ello, el hecho imponible solo puede resultar de una expresa previsión contenida en *una ley formal*.

Comenta Soler, al citar a Blumenstein⁽¹⁰⁾, que únicamente si el legislador fiscal difiere en el caso concreto del concepto civil -lo que naturalmente es posible- habrá de caracterizar de modo más exacto el hecho imponible. Se utilizan frecuentemente instituciones civiles como objetos de tributación de los impuestos sobre el tráfico jurídico. Por ello, o bien asume expresamente la definición conceptual del derecho privado, o no se manifiesta sobre el concepto, de suerte que se considera el concepto civil como regulador del concepto en cuestión. Cuando el legislador difiere de la definición civil, ello sucede normalmente porque desea ampliar el círculo de los objetos jurídicos del impuesto, incluyendo eventualmente otros hechos que no permitiría el concepto civil.

En el impuesto de sellos, al tipificar los actos sujetos a gravamen, no define expresamente qué debe entenderse por tal o cual acto. Es menester recurrir, entonces, al derecho sustantivo, a fin de conocer la naturaleza jurídica del acto y establecer si se trata de alguno de los negocios expresamente gravados por la ley fiscal.

Previamente a profundizar sobre el tema de la **carta oferta**, me parece oportuno señalar conceptos desarrollados por Horacio Di Paolo en el cursado de la materia "Seminario sobre impuesto a los consumos" (especialización en Tributación - Facultad de Ciencias Económicas y Estadística - Universidad Nacional de Rosario).

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 (art. 957, CCyCo.).

Libertad de contratación

Las partes son libres para celebrar un contrato y determinar su contenido, dentro de los límites impuestos por la ley, el orden público, la moral y las buenas costumbres (art. 958).

Contratos a título oneroso y a título gratuito

Los contratos son a título oneroso cuando las ventajas a una de las partes le son concedidas por una prestación que ella ha hecho o se obliga a hacer a la otra. Son a título gratuito cuando aseguran a uno o a otro de los contratantes alguna ventaja, toda prestación a su cargo (art. 967).

Presunción de onerosidad

Se presumen onerosos los siguientes contratos:

- Mandato (art.1322).
- Depósito: si se pacta la gratuidad, no se debe remuneración, pero el depositante debe reembolsar al depositario los gastos razonables en que incurra para la custodia y restitución (art. 1357).
- Mutuo: excepto pacto en contrario (art. 1527).

Formación del consentimiento

Los contratos se concluyen con la recepción de la aceptación de una oferta o por una conducta de las partes que sea suficiente para demostrar la existencia de un acuerdo (art. 971).

Oferta

Es la manifestación dirigida a persona determinada o determinable, con la intención de obligarse y con las precisiones necesarias para establecer los efectos que debe producir de ser aceptada (art. 972).

Fuerza obligatoria de la oferta

La oferta obliga al proponente, a no ser que lo contrario resulte de sus términos, de la naturaleza del negocio o de las circunstancias del caso.

La oferta hecha a una persona presente o la formulada por un medio de comunicación instantáneo, sin fijación de plazo, solo puede ser aceptada inmediatamente.

Cuando se hace a una persona que no está presente, sin fijación de plazo para la aceptación, el proponente queda obligado hasta el momento en que puede razonablemente esperarse la recepción de la respuesta, expedida por los medios usuales de comunicación.

Los plazos de vigencia de la oferta comienzan a correr desde la fecha de su recepción, excepto que contenga una previsión diferente (art. 974).

Aceptación

La modificación a la oferta que su destinatario hace al manifestar su aceptación no vale como tal, sino que importa la propuesta de un nuevo contrato, pero para que el contrato se concluya, la aceptación debe expresar la plena conformidad con la oferta.

Cualquier modificación puede ser admitida por el oferente si lo comunica de inmediato al aceptante (art. 978).

Modos de aceptación de los contratos

Toda declaración o acto del destinatario que revela conformidad con la oferta constituye aceptación.

El silencio importa aceptación solo cuando existe el deber de expedirse, el que puede resultar de la voluntad de las partes, de los usos o de las prácticas que las partes hayan establecido entre ellas, o de una relación entre el silencio actual y las declaraciones precedentes (art. 979).

Perfeccionamiento

La aceptación perfecciona el contrato:

- a) entre presentes, cuando es manifestada;
- b) entre ausentes, si es recibida por el proponente durante el plazo de vigencia de la oferta (art. 980).

III - TRATAMIENTO DE LA CARTA OFERTA RESPECTO DEL IMPUESTO DE SELLOS

La *carta oferta* es una propuesta con todos los términos de una operación de una de las partes que se remite a la otra para que acepte dichos términos. Deberemos analizar en esta modalidad si todos los contratos pagan impuesto de sellos, así como también en qué casos no se encuentran alcanzados por el gravamen de sellos.

En los contratos por correspondencia o entre ausentes, en los cuales una de las partes remite a la otra una propuesta u oferta, *la forma de aceptación de la contraparte es lo que definirá si la operación ha quedado o no instrumentada y alcanzada con el impuesto de sellos.*

Lo que se plantea aquí es, si la mera oferta realizada por una de las partes por escrito, en la que se estipulan -entre otros elementos- la vigencia del vínculo, las obligaciones de las partes, *las causales de resolución y que, además, contiene una cláusula de aceptación tácita en caso de no existir un rechazo expreso o si la contraparte comienza a realizar la prestación objeto de la oferta, alcanza para entender que se ha cumplido con el requisito de instrumentación.*

Este requisito es el más importante ya que el *hecho imponible definido en los Códigos Fiscales no genera el tributo si los actos o contratos no están formalizados en instrumentos, tanto públicos como privados.*

Puede llegar a utilizarse con los recaudos necesarios para los *arrendamientos rurales* para que no esté gravado por el impuesto de sellos. Por ejemplo, la existencia de *una cláusula de aceptación tácita* en un plazo determinado, la falta de reproducción total o parcial de la propuesta por parte del aceptante tácito.

Hay que resaltar *que la aceptación tácita es aquella que no se exterioriza en forma instrumental sino a través del cumplimiento de alguna prestación prevista en la propuesta.*

En el caso de un acto de arrendamiento de inmuebles rurales, de carácter oneroso, sobre bienes radicados en alguna jurisdicción provincial, que tiene consecuencias legales en cuanto a los derechos y obligaciones separadas, deberá pagar impuesto de sellos. Sin embargo, si se necesitan elementos adicionales para ejercer sus derechos y obligaciones las partes, queda en principio excluido del impuesto de sellos.

¿Qué contratos tributan el impuesto de sellos y qué documentos no están alcanzados?

Los contratos que pagan son los onerosos otorgados dentro de la jurisdicción y/o con ejecución en la misma.

No está alcanzada la carta oferta de aceptación tácita correctamente redactada que refleje la realidad de la relación comercial entre las partes.

El impuesto es debido desde el momento en que se firma. En caso de no pagarse en dicha oportunidad y tener que hacerlo en forma posterior, la suma sufre severos incrementos. Esto significa que, si dos partes no pagaron el sellado por un contrato y judicializan un conflicto un par de años más tarde, van a tener que pagar el porcentaje debido del monto original más los intereses contados desde la fecha de firma hasta el efectivo pago.

La única forma legal que existe de no devengar este impuesto distorsivo es redactar una carta oferta que respete ciertos parámetros. La carta oferta es una propuesta con todos los términos de una operación donde una de las partes se remite a la otra para que acepte dichos términos.

Esto parece fácil pero también tiene restricciones. Sí pagan las operaciones realizadas por correspondencia en las que se reproduzca la propuesta o incluya la

firma de aceptación en el mismo documento, al igual que cuando se llega a un acuerdo en un mismo acto aunque se trate de instrumentos separados. *Hay un único caso de carta oferta que es aceptado en forma unánime por toda la jurisprudencia como exento del impuesto de sellos: la carta oferta de aceptación tácita.*

IV - JURISPRUDENCIA RELACIONADA

Desde el año 2009, existen diversos fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación de casos de petroleras contra diversas provincias en donde se estableció el concepto en forma unívoca que en las operaciones en las que la parte que recibe la oferta la acepta mediante un acto (y no por escrito o firmando el mismo documento), no se devenga impuesto de sellos.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido en reiteradas oportunidades en torno a la vigencia y aplicabilidad de este principio (["Esso Petrolera Argentina SRL c/Provincia de Chaco"](#) - 8/9/2009; ["YPF SA c/Provincia de Tucumán"](#) - 8/9/2009; ["Telefónica Móviles Argentina SA c/Provincia de Tucumán"](#) - 4/6/2019; ["Petrobras Energía SA c/Provincia de Chaco s/acción declarativa de certeza"](#) - 8/9/2009, entre otros).

Por otro lado, la Fiscalía de Estado de la Provincia de Santa Fe ha fijado su postura sobre la temática emitiendo un dictamen.

Veamos algunos de estos precedentes señalados.

Carta oferta con aceptación tácita. "Shell Cía. Argentina de Petróleo c/Neuquén"

La CSJN declaró improcedente la pretensión fiscal de la Provincia del Neuquén -que había considerado gravada frente al impuesto de sellos la compra de petróleo realizada por la contribuyente- debido a que el gravamen se aplicaría sobre una oferta de compra que no puede considerarse instrumento, de acuerdo con lo previsto en la ley de coparticipación federal. En el caso, la oferta de compra en cuestión carece de autosuficiencia para hacer cumplir las obligaciones en ella estipuladas. *Cabe destacar que la contribuyente nunca recibió respuesta ni documento alguno que instrumentase la aceptación, sino que esta surge tácitamente de la conducta de la vendedora.*

En igual sentido se expresó en las causas (todas con sentencia del 8/9/2009):

- ["Petrobras Energía SA c/Provincia de Chaco s/acción declarativa de certeza"](#).
- ["YPF c/Provincia de Tucumán"](#).
- ["Esso Petrolera Argentina SRL c/Provincia de Entre Ríos s/acción declarativa de certeza"](#).
- ["Esso Petrolera Argentina SRL c/Provincia de Chaco"](#).

Carta oferta con aceptación imperfecta. "YPF c/Provincia de Mendoza"

La misiva que contiene la aceptación de una oferta que únicamente identifica con su número, fecha de emisión y recepción no cumple los requisitos y caracteres exigidos para configurar un "instrumento" sujeto al impuesto de sellos, ya que si bien permitirían eventualmente su individualización, tales elementos son insuficientes para "determinar el objeto del contrato", en la forma como lo requiere el Código Fiscal Provincial (11/9/2007).

Carta oferta con firma del receptor de la oferta. "Petroquímica Comodoro Rivadavia SA c/Provincia de Mendoza"

"Las firmas del receptor de los instrumentos señalados, sin leyenda alguna, no resultan eficaces, por sí solas, para tener por configurada la aceptación pretendida, si se advierte que las dos misivas en cuestión nada contemplan respecto a una

modalidad de aceptación expresa, y solo establecen en su cláusula final que las propuestas se considerarían tácitamente aceptadas si dentro de las cuarenta y ocho horas de recibidas no existía un rechazo por parte del vendedor, o si se efectuare la primera entrega de petróleo crudo ... en los términos allí establecidos” (15/6/2010).

Se desprende que los documentos fueron suscriptos únicamente como constancia de recepción, así como también que las aceptaciones de las ofertas fueron tácitas, y que YPF SA no recibió ningún otro tipo de aceptación expresa a las cartas ofertas recibidas por Petroquímica Comodoro Rivadavia SA. **“Las ofertas referidas no reúnen los requisitos previstos por la ley de coparticipación federal, toda vez que su cumplimiento solo podrá ser exigido por la oferente si previamente acredita que su cocontratante realizó el acto positivo de aceptación señalado en tales misivas, esto es, la primera entrega de petróleo crudo en las condiciones allí fijadas. Ello revela que la pretensión fiscal es improcedente en tanto se aplicaría sobre ofertas de compra que carecen de la autosuficiencia” (15/6/2010).**

Dictamen (Fiscalía de Estado Santa Fe) 1828/2012

Indican sus principales aspectos:

- Si bien la firma recurrente esbozó un sinnúmero de argumentos sobre la base de los cuales sostuvo la procedencia del recurso, la sola consideración del agravio, relativo a la falta de instrumentación en los términos de la normativa provincial aplicable de la [ley 23548](#) de coparticipación federal, y de la existencia reiterada y actual de la jurisprudencia del Máximo Tribunal Nacional, resulta suficiente en orden a la resolución del presente.
- En el caso, nos hallamos frente a un contrato efectivizado por correspondencia o entre ausentes, respecto del cual rige, para la aplicación del impuesto de sellos, el [artículo 223 del Código Fiscal de la Provincia](#), que expresamente establece que *estarán sujetos al pago del tributo desde el momento en el que se formule la aceptación de la oferta*; al respecto, corresponde recordar someramente sobre el hecho de que el impuesto de sellos grava la instrumentación de un acto o negocio jurídico, independientemente de su eficacia jurídica, y que el concepto de instrumento -a los efectos de este impuesto- es el que se establece en el artículo 9, inciso b), punto 2, de la ley de coparticipación federal de impuestos; en el caso, en el criterio postulado por el organismo tributario provincial, el impuesto recaería sobre una oferta de compra que carece de la autosuficiencia requerida para el cumplimiento de las obligaciones que la integran, en contradicción con lo dispuesto por el artículo citado de la ley de coparticipación, ya que al no existir un acto de aceptación, no existiría la instrumentación que, de acuerdo con las citadas leyes, sería necesaria para que se verifique el hecho imponible, tal ha sido el criterio de interpretación sostenido para casos análogos por la Corte Suprema Nacional a partir de la causa “Banco Río de la Plata SA”, reiterada en la causa “Shell” y, más recientemente con la actual integración de aquel tribunal, en la causa “Petroquímica Comodoro Rivadavia SA”.

Operaciones entre ausentes (art. 223, primer párr., CF Santa Fe)

Los actos, contratos u operaciones realizadas por correspondencia epistolar o telegráfica están sujetos al pago del impuesto de sellos desde el momento en que se formule la aceptación de la oferta. A tal efecto, se considera como instrumentación del acto, contrato u obligación la correspondencia en la cual se transcribe la propuesta aceptada o sus enunciaciones o elementos esenciales que permitan determinar el objeto del contrato.

Impuesto de sellos. Carta oferta con cláusulas de aceptación tácita

Improcedencia del gravamen. Jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, 18/9/2009

En virtud de los pronunciamientos emitidos el pasado 8/9/2009 en "Petrobras Energía SA c/Provincia de Chaco s/acción declarativa de certeza", "YPF c/Provincia de Tucumán", "Esso Petrolera Argentina SRL c/Provincia de Entre Ríos s/acción declarativa de certeza" y "Esso Petrolera Argentina SRL c/Provincia de Chaco", la Corte Suprema de Justicia declaró improcedente la pretensión de los Fiscos Provinciales de alcanzar con el gravamen las propuestas con cláusulas de aceptación tácita.

Así, el Máximo Tribunal ratificó la doctrina sostenida en "[Yacimientos Petrolíferos Fiscales SA c/Tierra del Fuego](#)", del 15/4/2004, "[Esso SAPA c/Santiago del Estero](#)", del 1/11/2005, "[Petrobras Energía SA c/Entre Ríos](#)", del 5/6/2007 (Fallos: 330:2617) y "[Shell Compañía Argentina de Petróleo SA c/Entre Ríos](#)", del 8/9/2009 entre otros.

A través de los citados antecedentes, la Corte había sostenido que si las misivas carecen de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones en ellas plasmadas, corresponde declarar que la pretensión del Fisco de aplicar el impuesto de sellos sobre las ofertas de compra de suministro y abastecimiento de combustibles, lubricantes y anexos, aceptadas en forma tácita, se encuentra en pugna con disposiciones de la [ley 23548](#).

V - CONSIDERACIONES FINALES

Cabe recordar que el impuesto de sellos⁽¹¹⁾ no se limita a gravar los contratos celebrados entre presentes sino que incluye dentro de su ámbito a los contratos formalizados entre personas ausentes.

Las distintas legislaciones provinciales establecen ciertos requisitos para la procedencia del gravamen, estando relacionadas esas condiciones con la forma empleada por las partes para manifestar su voluntad de contratar.

En general, para que el acto quede gravado por vía epistolar, la propuesta debe formularse por medio de un escrito dirigido a la otra parte contratante, y la aceptación de la propuesta debe manifestarse insertando la firma del aceptante en el mismo instrumento de la propuesta y en un instrumento separado que la reproduzca ya sea íntegramente o solo sus elementos esenciales o que de cualquier modo permita identificar la propuesta.

En los contratos consensuales, la voluntad exteriorizada mediante la aceptación escrita hace perfecto el contrato y, por ello, cae dentro del ámbito del impuesto.

Como sabemos, los impuestos de sellos provinciales no se limitan a gravar los contratos celebrados entre presentes⁽¹²⁾ -en los que las partes *intercambian ofertas y contrapropuestas en el mismo tiempo*-, sino que incluye dentro de su ámbito, además, a los contratos formalizados entre personas ausentes, es decir, a los celebrados por personas que se encuentran en distintos lugares, aun cuando se hallen radicadas en la misma ciudad.

El artículo 1147 del Código Civil establece que "entre personas ausentes el consentimiento puede manifestarse por medio de agentes o por correspondencia epistolar". Las leyes fiscales sujetan a imposición a los contratos entre ausentes concluidos por correspondencia.

Con relación al momento en el que los contratos por correspondencia quedan perfeccionados, el artículo 1154 del Código Civil expresa que "la aceptación hace solo perfecto el contrato desde que ella hubiese mandado al proponente", recogiendo la tesis prevalecientemente aceptada, es decir, el sistema de la "remisión", por cuyo imperio la oferta se considera aceptada en oportunidad en que el aceptante *envía la comunicación de la aceptación*.

Las distintas legislaciones de sellos provinciales establecen ciertos requisitos para la procedencia del gravamen, estando relacionadas esas condiciones con la forma

empleada por las partes para manifestar su voluntad de contratar. En general, salvo excepciones (Pcia. de Río Negro), para que el acto esté gravado, la propuesta debe formularse por medio de un escrito dirigido a la otra parte contratante y la aceptación de la propuesta debe manifestarse con su firma por los destinatarios mediante la misma vía, reproduciendo totalmente la propuesta o sus enunciados o elementos esenciales que permitan determinar la índole del contrato, o insertando las firmas del aceptante sobre la propuesta original.

Si la aceptación de la propuesta no se realiza en alguna de las formas indicadas, el contrato, aun teniendo virtualidad jurídica, *no está alcanzando con el impuesto por no reunirse los extremos requeridos por la ley fiscal.*

En los contratos consensuales (vgr. compraventa), la voluntad exteriorizada mediante la aceptación escrita hace perfecto el contrato y, por ello, el acto cae dentro del ámbito del impuesto. *En consecuencia, la carta, cable, telegrama o cualquier otra correspondencia o papel firmado que instrumente el consentimiento con relación a este tipo de contratos, está sujeta al impuesto, sin que sea menester mencionar expresamente el término aceptación u otro contenido análogo.*

Las alternativas que pueden plantearse son, pues, las siguientes:

- Aceptación de la propuesta formulada por escrito insertando la firma del aceptante en el mismo instrumento de la propuesta: en este caso, *existe instrumento gravado.*
- Aceptación de la propuesta en nota por separado, reproduciendo totalmente la propuesta, o sus enunciaciones, o elementos esenciales que permitan determinar el objeto de contrato: existe instrumento gravado.
- Aceptación de la propuesta por medio de una nota redactada en términos genéricos que no permita determinar el negocio jurídico que vincula a las partes, como tampoco su monto o el tipo de trabajo, obras o servicios motivo de la presunta convención, mediante, por ejemplo, un texto del siguiente tenor: *"Prestamos nuestra conformidad a vuestra presupuesta de fecha...": no existe instrumento gravado.*

En razón de lo expuesto, *las órdenes de compra*, de tan amplia utilización en el comercio, solo se encuentran sujetas al *impuesto de sellos si ellas exteriorizan la aceptación de una propuesta*, vale decir, si son respuesta a una oferta preexistente y exteriorizan los elementos esenciales del contrato, *en tanto que no estarán sujetas al tributo si ellas constituyen una mera oferta de contratación.*

Notas:

(1) Contador público (Universidad Católica de Santa Fe). Trabaja en la Administración Provincial de Impuestos - Dirección de Control Fiscal Interno (Dpto. Grandes Contribuyentes). Cursando el último año de la Especialización en Tributación de la UNR

(2) Soler, Osvaldo H.: "El impuesto de sellos en todas las jurisdicciones de la República Argentina" - 2ª ed. - LL

(3) "Teoría general del impuesto de sellos" en Soler, Osvaldo H.: "El impuesto de sellos en todas las jurisdicciones de la República Argentina" - 2ª ed. - LL

(4) [L. 23548](#) - BO: 26/1/1988

(5) [Art. 220, Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe](#) - Título Tercero "Impuesto de sellos" - Capítulo I "De los hechos imposables. Ámbito del impuesto"

(6) [Art. 221, Código Fiscal de la Provincia de Santa Fe](#) - Título Tercero "Impuesto de sellos" - Capítulo I "De los hechos imposables. Ámbito del impuesto"

(7) [L. 27077](#) - BO: 19/12/2014 - CCyCo.

(8) [L. 25506](#) - Sanc.: 14/11/2001 - Promulgada de hecho: 11/12/2001

(9) Abdelnabe Vila, María C. - Edición Especial de Abogacía - LL

(10) Soler, Osvaldo H.: "Tratado de derecho tributario económico, constitucional, sustancial, administrativo, penal"

(11) Soler, Osvaldo H.: "El impuesto de sellos y sus límites"; Maltz, Ezequiel: "El impuesto de sellos y el nuevo Código Civil y Comercial"

(12) "Contratos por correspondencia" en Soler, Osvaldo H.: "El impuesto de sellos en todas las jurisdicciones de la República Argentina" - Cap. IV - LL