



Universidad de Buenos Aires
Facultad de Ciencias Económicas
Biblioteca "Alfredo L. Palacios"



El impuesto a los sellos: normas comunes de aplicación

Biondi, Mario

1949

Cita APA: Biondi, M. (1949). El impuesto a los sellos, normas comunes de aplicación. Buenos Aires: Universidad de Buenos Aires. Facultad de Ciencias Económicas

Este documento forma parte de la colección de tesis doctorales de la Biblioteca Central "Alfredo L. Palacios". Su utilización debe ser acompañada por la cita bibliográfica con reconocimiento de la fuente.
Fuente: Biblioteca Digital de la Facultad de Ciencias Económicas - Universidad de Buenos Aires

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS
INSTITUTO DE FINANZAS ARGENTINAS

ORIGINAL

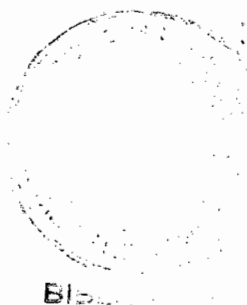
1501
483

TEMA:

EL IMPUESTO DE SELLOS

Normas Comunes de Aplicación

(Quinto año)



MARIO BIONDI
1949

[Handwritten signature]

cat

CAPITULO I

LA LEY NACIONAL DE SELLOS

GENERALIDADES

Cuando realizáramos en el Instituto de Bancos nuestro primer trabajo de investigación, manifestamos que el mismo había sido encarado en forma objetiva, pensando que el estudio teórico, las cifras en él consignadas, y los cuadros estadísticos presentados, conjuntamente con las representaciones gráficas, pudieran servir para dar algún interés al ensayo.-

Hoy, en el trance de dejar nuestra condición de alumno de la Facultad de Ciencias Económicas, hemos pensado producir una labor de mayor alicento.-

El tema es concluyente, un tanto árido y poco tratado.- El subtítulo de este trabajo señala su generalidad.

Podíamos haber encasado un aspecto "el impuesto de sellos, como por ejemplo, el que grava a los movimientos de fondos en relación, o el de las estimaciones de oficio. De esa forma la obra habría resultado más especializada pero se predeiría la labor de conjunto, que es a lo que queremos llegar.-

Queda y es pendiente la tarea de profundizar cada tópico que presentamos.-

El método seguido en la labor es el siguiente: 1º panorama general del gravamen, considerándolo con respecto a los impuestos y a las tasas retributivas de servicios.- 2º estudio analítico de la ley, sus orígenes.- A lo largo de la exposición posiblemente se noten alguna repeticiones, pero ellas son necesarias para facilitar la lectura y la determinación de cada tópico.-

Hay materias, tales como el impuesto de sellos que grava a la documentación aduanera y portuaria, que no revisten mayor interés, toda vez que definido el instrumento por la legislación de fisco, solo corresponde aplicar el impuesto fijo que determina el decreto 9432/44 (ley 12522).-

Hemos preferido detenernos en aquellos casos en que la experiencia personal así lo aconsejaba, advirtiendo, por último, que las interpretaciones o clasificaciones en las que no indicamos su origen, son personales y, como tales deben entenderse.-

Pasaremos ahora a la parte general de nuestro trabajo.-

Con el objeto de hacer frente a los gastos que demanda el cumplimiento de sus fines, el Estado debe proveerse de los fondos necesarios.-

Entre todos los recursos se destaca con caracteres netos el impuesto.- Qué es el impuesto se preguntaba Terry hace muchos años?, y agregaba: "parece facilísimo dar una definición exacta porque cada uno de vosotros -se refería a sus alumnos- más o menos sabe cuando paga un impuesto".- Sin embargo/el interrogante sigue aún en pie después de varias décadas.-

Para que se vea claramente la dificultad práctica de designar con precisión el impuesto, pondremos un ejemplo. cuando tributamos el impuesto a los réditos, sabemos que por esta prestación el Estado no nos realiza, de inmediato, contraprestación alguna; decimos de inmediato, porque el servicio policial, el de bomberos, la instrucción pública, llenan necesidades imperiosas que hacen de la convivencia social.-

Si en lugar de aumentar la tasa que fija la ley, el Estado efectúa una emisión de billetes sin respaldo, o si realiza una conversión de títulos de la deuda pública, o si disminuye el porcentaje del fisco en las monedas metálicas, no estamos tributando un verdadero impuesto?.-

Vista la necesidad de asentar sobre bases firmes el concepto del impuesto, los autores nos han obsequiado con una larga serie de definiciones.-

Leroy Beaulieu dice que el impuesto es pura y simplemente una contribución, sea directa, sea disimulada, que el poder público exi-

ge de las autoridades para subvenir a los gastos del gobierno, agregando que el impuesto es la cuota parte exigida a cada ciudadano para el gasto de los servicios públicos. (Leroy Beaulieu- Traité élémentaire de science de finances et de législation financière française).--Esta definición encierra conceptos erróneos, toda vez que alude a los ciudadanos y no a los habitantes del Estado, vocablo es mucho más general.

Smith, Say, Ricardo y otros, se orientan también hacia el criterio económico de Beaulieu.--

Flora, define el impuesto de esta manera: "la cuota individual del costo de producción de los servicios públicos, requeridos de modo indistinto e indivisible por toda la población, o por grande e indeterminada parte de ella y coactivamente detraída por los entes públicos territoriales e institucionales sobre la riqueza de todos sus miembros" (Flora- Ciencia de la Hacienda).--

Por su parte Ruzo expresa la necesidad de referir el impuesto como contribución a una cuota, porque es el único medio de satisfacer las exigencias de igualdad y justicia inseparables hoy del mismo. Lo contrario, implicaría insistir en los antiguos tributos y capitaciones personales, aplicados con absoluta arbitrariedad.-- Es preciso sentar el principio de la coerción que el es inherente así como su establecimiento, mediante una ley y su satisfacción en moneda emergente del régimen de economía monetaria, todo lo cual conduce a aceptar la siguiente definición: "el impuesto es la cuota parte que el estado coactivamente exige, en moneda, de los contribuyentes, en virtud de una ley, para llenar las finalidades que le son propias" (Ruz - Cursus Finanzas T.2 p. 21).--

Terry dice que el impuesto "es la cuota parte en dinero que el poder público obtiene del contribuyente, en virtud de una ley, debiendo ser aplicada a los servicios públicos" (José A. Terry- Finanzas).

Dino Jarach, define al tributo como "uno de los recursos que se ofrecen al estado para lograr los medios pecuniaros necesarios al desarrollo de sus actividades." (Dino Jarach- El hecho imponible p.17).--

Otro de los recursos que el Estado posee, son las tasas, que en la actualidad tienden a disminuir en importancia y en número.--

Una distinción fundamental entre el impuesto y la tasa es la de que el primero es una imposición de carácter general, mientras que la tasa es la contribución directa a un servicio prestado por el Estado.-- En general, las tasas guardan relación con el servicio prestado, y su aplicación es más notoria en los servicios públicos.--

No hace mucho tiempo, un diputado santafesino, propuso que el servicio de transporte de su provincia fuese gratuito, pagándose su costo con fondos tomados de rentas generales.-- Es decir, pretendía transformar la tasa, soportada en proporción al uso, en un impuesto que evidentemente no guardaría igual proporción.--

Como este trabajo no tiene el carácter de una exposición de finanzas en general, omitiremos considerar las características y condiciones de los impuestos y de las tasas, recursos estos que hemos pretendido destacar con el objeto de ubicar el tema que nos ocupa, es decir la ley de sellos en general.--

Vistas las características que diferencian a los impuestos de las tasas, nos planteamos el siguiente interrogante, el tributo que implica la ley de sellos, es una tasa o es un impuesto?--

Aquí encontramos la primera dificultad, ya que no podemos decir categóricamente que es un impuesto o una tasa, sino que debemos afirmar que la ley nacional de sellos contiene un impuesto y una tasa.--

Efectivamente en lo que hoy llamamos genéricamente "impuesto de sellos" está refundido el denominado "impuesto de timbre" y la "tasa de registro".-- De esta combinación tan particular nació una ley, cuyo hecho imponible --como diría Dino Jarach-- es doble.-- Un aspecto considera la circulación de la riqueza y otro, determinados servicios prestados por el estado.-- Del primero nace el impuesto y del segundo la tasa.--

Fuerza es reconocer que la técnica empleada deja bastante que desear, y pensamos, que en el futuro deberían separarse ambos conceptos.--

Esta anomalía existe desde muchos años atrás.-- Como dato ilustrativo mencionaremos las leyes de sellos que han regido en el orden nacio-

nal, desde 1853, independientemente de algunas otras leyes de pro-
supuestos que han contenido disposiciones aisladas:

Ley N° 37
Ley N° 44
Ley N° 1001
Ley N° 1245
Ley N° 1893
Ley N° 2921
Ley N° 3880

Siglo XIX.-

Ley N° 4927 del 2 de diciembre de 1905.-
Ley N° 10361 del 26 de febrero de 1918.-
Ley N° 11006 del 19 de febrero de 1920.-
Ley N° 11290 del 23 de noviembre de 1923.-
Ley N° 12922, decreto N° 9432/44, del 21 de junio de 1944.-

El aspecto de "tasa", lo encontramos, en la actual ley de sellos (decreto 9432/44) en el llamado "sellado de actuación", mientras que "el impuesto" está presente en la parte que grava los actos contratos obligaciones y operaciones en general.-

Por razones de comodidad designaremos en este trabajo al recurso fiscal configurado en la ley de sellos como "impuesto de sellos", sin perder por ello de vista lo que dejamos exp. to precedentemente.-

Podemos decir con carácter general y desde el punto de vista administrativo, que los impuestos directos son aquellos en los cuales la relación del estado con el contribuyente es inmediata, y los impuestos indirectos son aquellos en que la relación es mediata.-

En los primeros, el estado sabe por los padrones que lleva quien es el contribuyente; tal el caso del impuesto inmobiliario.- En cambio, tratándose de impuestos indirectos no se puede determinar de antemano quienes serán contribuyentes y porque monto (impuestos indirectos al consumo).-

Desde el punto de vista económico Wagner toma en cuenta la traslación para determinar si un impuesto es directo o indirecto; si la traslación es posible inmediatamente, el impuesto es indirecto, en caso contrario sería directo.-

Say y Coss, colocados en el mismo terreno que Wagner, sostienen que el impuesto directo recae sobre la exteriorización inmediata de la riqueza del contribuyente.- En el impuesto indirecto, en cambio solo se contempla un indicio de riqueza, indicio que se advierte por el mayor o menor consumo.-

Otros autores hacen la distinción considerando el modo de la recaudación, comprendiendo entre los impuestos directos aquellos que son tributados por la persona que la ley señala que debe soportar la carga.-

Es un poco difícil aplicar prácticamente esta doctrina, ya que las leyes impositivas se limitan a señalar al contribuyente de jure.-

Los impuestos directos son tradicionalmente de carácter local.- así mismo los autores consideran concurrentes entre la nación y las provincias la facultad de establecer impuestos indirectos y, prácticamente podemos palpar esta aseveración con solo recordar que con los impuestos internos fue necesario dictar la ley-convenio de unificación, con el fin de salvar los múltiples inconvenientes derivados de la doble imposición.-

El impuesto de sellos, en opinión de de Nitti, es indirecto.- Sin embargo la mayoría de los tratadistas de la materia sostienen la opinión contraria, es decir que se trata de un impuesto directo.- Nosotros coincidimos con estos últimos autores, inclinándonos a pensar que el impuesto de sellos, propiamente dicho es directo, cuya traslación no es inmediata, afirmación amparada por la indiscutida autoridad de Wagner.-

Toca analizar ahora otro de los caracteres del impuesto de sellos, el documental: qué significa el carácter documental del impuesto de sellos?.- En principio podemos definirlo como la objetividad de la aplicación del gravamen con abstracción de la intención de los contratantes y de la validez del instrumento mismo.-

Dos elementos debemos analizar aquí: 1º) la intención de las partes y, 2º) la validez del instrumento.- La experiencia nos ha aconsejado muchas veces no dejarnos guiar por algunos términos que los

contratantes suelen emplear, el instrumento de que se trate debe ser analizado intrínsecamente, desentrañando lo profundo, no dejándonos impresionar por lo superfluo.

Pedimos afirmar que es corriente que en los convenios se empleen palabras que no corresponden; por ejemplo llamar sociedad, empleando el término continuamente, contratos que son de locación de servicios, de formación que podría traer por objeto eludir el cumplimiento de las leyes sociales; o bien llamar promesa o boleto a un instrumento en el cual ha quedado perfeccionado el acuerdo de voluntades sin el cumplimiento de ningún otro requisito.

En lo que respecta a la validez del instrumento cabe hacer notar que la jurisprudencia estableció desde hace muchos años que los instrumentos quedan sometidos al impuesto de sellos por su sola creación, con abstracción de su validez o eficacia jurídica. Esta interpretación tuvo sanción legislativa con la ley 12.922 (Art. 4º decreto 9432/44), la cual expresó además que no dará lugar a la devolución, al canje, a la imputación, o a la compensación del impuesto pagado, el hecho de que los instrumentos se inutilicen o queden sin efecto los actos.

Vemos pues que el art. 4º del decreto 9432/44 parte del principio de que todos los instrumentos son válidos, apartándose de las normas del derecho común, que distingue los actos nulos de los actos anulables. Así el art. 954 del Código Civil dispone que es nulo "el acto practicado con los vicios de error, de dolo, de simulación o fraude". Difícil sería la situación del Fisco si a su cargo estuviera la prueba de la validez de un acto para poder gravarlo, por ello el derecho fiscal parte de la premisa de que todos los actos son válidos, debiendo admitirse —a nuestro juicio— la prueba del presunto contribuyente de que el acto jurídico no existe, por haber, permítasenos la expresión, nacido muerto.

Distinta es la situación de un acto susceptible de anularse o quedar sin efecto. Allí el derecho fiscal es más inflexible, exigiendo el ingreso del impuesto adeudado por la sola circunstancia de haberse suscripto el convenio.

El art. 924 del Código Civil establece que "el error sobre la naturaleza del acto jurídico anula todo lo contenido en él". Los artículos siguientes enumeran otras causales de nulidad.

Es interesante determinar si la nulidad a que se refiere el art. 4º del decreto 9432/44 es la nulidad de hecho o la nulidad de derecho. A juicio nuestro no hay que hacer distinción alguna.

Una clasificación tan importante dentro de las consecuencias de los actos jurídicos no pudo pasar desapercibida al legislador.

Por otra parte, el propio texto de la ley parece amparar nuestra interpretación; en efecto, el art. 4º ya mencionado establece expresamente: "Los instrumentos quedarán sometidos a impuestos por su sola creación o existencia material, con abstracción de su validez o eficacia jurídica."

Salvo los casos especialmente previstos en este decreto, el hecho de que queden sin efecto los actos o no se utilicen total o parcialmente los instrumentos, no dará lugar a devolución, imputación, compensación o canje del impuesto pagado.

Las obligaciones sujetas a condición se entenderán, a los efectos del impuesto, como si fueran puras y simples.

Los casos previstos en el decreto, relacionados con el canje, la devolución, la imputación, etc., serán analizadas en el capítulo respectivo no obstante lo cual nos referiremos aquí al art. 153 del decreto 9432/44, el cual dispone que en los casos de pagos en exceso o por error, la devolución, el canje, etc., es procedente cuando se reúnan determinados requisitos formales. En aquí donde se presenta la gran dificultad; si por ejemplo suscribimos un pagaré a la orden de un banco creyendo que la institución nos ha acordado un crédito, lo sellamos y cuando vamos a descontarlo nos enteramos de la realidad. En ese caso, es procedente la devolución? se ha presentado el supuesto previsto por el recordado art. 153? Parece que no, ya que cotejando el art. mencionado con el 4º del mismo decreto, debemos concluir que el impuesto se adeuda por la sola creación del instrumento, por su "sola existencia material".

Si otra fuera la interpretación, sería del caso preguntarnos, cuando se aplica la primera parte del art. 153 es otro. Un ejemplo será más explícito que nuestras palabras: un pagaré suscripto por una repartición nacional o por cualesquiera entidad exenta de sellado, no debe tributar el impuesto. Ello no obstante, el contribuyente, de primera intención, no se percibe y lo habilita. En ese caso la devolución es procedente, dado que el pagaré creado no debió pagar sellado, y pagó.

En el ejemplo anterior, en cambio, el pagaré que no debió existir existió y no estando exento por disposición de la ley, se encuentra gravado con la norma general.

No insistiremos más sobre el tema para no redundar, creemos haber señalado perfectamente las diferencias entre uno y otro caso, agregando que nuestra interpretación se encuentra amparada por el carácter formal o documental del impuesto de sellos.

Otro de los caracteres del gravamen que estudiamos, es el de ser un impuesto local. La Nación en su jurisdicción, y las provincias en las que les pertenece dictan sus leyes de sellos. Esta es una verdadera anarquía, que da origen a la doble o a la triple imposición; hecho este inadmisibles en el estado en que se encuentra hoy el derecho financiero. Sin embargo las cosas siguen así y la solución sería una ley convenio similar a la dictada para los impuestos internos.

Paralelo al carácter local del impuesto, se presenta el problema de la jurisdicción. Los artículos 1º y 2º del decreto 9432/44 (ley 12922) tratan el tema, estableciendo: "estarán sujetos al pago del impuesto de sellos en la forma y condiciones que determina el presente decreto cuando ellos versen sobre asuntos o negocios sometidos, por razón del lugar o de la naturaleza del acto a la jurisdicción nacional;

- a) Los instrumentos públicos o privados por medio de los cuales se formalicen actos, contratos u obligaciones civiles o comerciales;
- b) Los escritos presentados ante las autoridades públicas y las actuaciones que ellos originan;
- c) Las operaciones especialmente gravadas por este decreto" (art. 1º).

"Están también sujetos al mismo impuesto:

- a) Los instrumentos extendidos en jurisdicción nacional para producir efectos fuera de ella;
- b) Los extendidos en las provincias o en el extranjero de cuyo texto resulte que deban ser negociados, ejecutados o cumplidos en jurisdicción nacional" (art. 2º).

Cuatro casos tenemos que analizar: 1º) Instrumentos y operaciones celebrados y que tendrán efecto en jurisdicción nacional; 2º) Instrumentos otorgados en jurisdicción nacional para tener efecto fuera de ella; 3º) Instrumentos otorgados fuera de la jurisdicción nacional, para tener efecto dentro de ella; 4º) Instrumentos otorgados en provincia, en la sede de sucursales o delegaciones de reparticiones nacionales que tendrán efecto en el mismo lugar de otorgamiento.

1º) Instrumentos y operaciones celebrados en jurisdicción nacional para tener efecto en la misma jurisdicción.

Este caso es el más simple. La aplicación del impuesto resulta inobjetable. El pago deberá efectuarse dentro de los cinco días hábiles de otorgado el instrumento o dentro de los primeros quince días hábiles del mes siguiente si el sellado se ingresa por declaración jurada, en los casos en que la ley lo autoriza (Art. 2º y 3º del decreto 12651/46, reglamentario del 9432/44).

Cabe hacer notar con carácter general que en todos los plazos que menciona la ley de sellos o su reglamentación sólo se deben computar los días hábiles; en consecuencia todas las referencias que hagamos a términos, así deben entenderse (Art. 1º decreto 9432/44).

En las operaciones sobre inmuebles rigen plazos especiales para el pago del sellado; en efecto, si la escritura pasó ante un registro público común, el plazo es de diez días, y si lo fué ante la Escribanía General del Gobierno el término se prolonga a treinta días.

Señalaremos dos excepciones a los plazos corrientes de pago del

impuesto; una es la establecida por el artículo 52 del decreto 12651/46, que autoriza a ingresar en tres cuotas iguales el sellado que grava a los títulos de capitalización y ahorro; la otra excepción es la de que las reparticiones oficiales que emitan órdenes de compra o de fabricación sujetas a impuesto, deben consignar la fecha de entrega de las mismas cuando no coincida con la de su otorgamiento, computándose el plazo para la habilitación a partir de la fecha de entrega (Art. 9º decreto 12651/46). Es decir, que habría aquí una postergación del pago si se considera la fecha de creación del instrumento, postergación justa puesto que escapa a la voluntad del particular contribuyente.

2º) Instrumentos otorgados en jurisdicción nacional para tener efecto fuera de ella.

Las normas y los plazos son exactamente iguales a los del caso anterior, salvo que se trate de operaciones sobre inmuebles, eventualidad que el art. 30 del decreto 9432/44, resuelve de esta manera: "cuando los inmuebles estén todos ubicados en jurisdicción provincial, se pagará solamente el sellado de \$ 5,-", en lugar del 8% que el capítulo establece, en general, para las operaciones sobre inmuebles. Es decir que la ley ha hecho aquí una excepción al principio de que los instrumentos otorgados y las operaciones realizadas en jurisdicción nacional para tener efecto fuera de ella se encuentran en igualdad de condiciones que los celebrados en jurisdicción nacional para tener efecto en la misma.

3º) Instrumentos otorgados fuera de la jurisdicción nacional, para tener efecto dentro de ella.

Se presentan aquí varios casos:

a) Los instrumentos suscriptos en el extranjero, pagan el impuesto al ser negociados, ejecutados o cumplidos en jurisdicción nacional (Art. 32 inc. a) decreto 12651/46).

b) Los documentos provenientes del exterior que reciban los efectos, comerciantes o particulares para su cobro en el país, sean letras de cambio, pagarés, cheques, giros, facturas, recibos, documentos de embarque, y toda otra operación que implique una orden de cobro, cualquiera sea su plazo, exista o no posteriormente renovación, prórroga, o reaceptación, abonan a su ingreso al país, el impuesto único del 3% (Art. 40 cat. IV decreto 9432/44).

c) Los instrumentos otorgados en las provincias para ser negociados, ejecutados o cumplidos en jurisdicción nacional, pagan el impuesto dentro de los quince días hábiles de su otorgamiento. Una excepción a este principio general la establece el art. 11 del decreto reglamentario; en efecto, dispone que en los giros emitidos en jurisdicción provincial, el impuesto podrá satisfacerse en oportunidad del primero de los siguientes actos que se realicen en jurisdicción nacional; su endoso, su aceptación, su depósito o su cobro.

d) Cuando en los contratos otorgados en provincia se convenga la prórroga de jurisdicción a favor de la federal u ordinaria de la Capital Federal o de los territorios nacionales, o cualquiera de las partes constituya domicilio especial en jurisdicción nacional, los instrumentos serán habilitados en el momento de ser presentados en juicios (Art. 32 inc. b) decreto reglamentario 12651/46).

e) Los demás instrumentos extendidos en provincia (es decir aquellos en los cuales no se prevé efectos en jurisdicción nacional) pagarán sellado al ser negociados, ejecutados o cumplidos en la jurisdicción del decreto 9432/44 (Art. 32 inc. b) "in fine" decreto reglamentario 12651/46).

f) Podemos agregar, para confirmar el principio general que dejamos expuestos, que los documentos provenientes del exterior (letras, giros, cheques) que deban ejecutarse, cumplirse o producir efectos legales o comerciales en las provincias, se considera de tránsito en la jurisdicción nacional y no abonarán impuesto. Tampoco lo abonarán los instrumentos provenientes del exterior que estén simplemente de tránsito en el país (Art. 43 decreto 9432/44).

4º) Instrumentos otorgados en provincia, en la sede de sucursales o delegaciones de reparticiones nacionales, que tendrán efecto en el mismo lugar de otorgamiento.

Es este un problema sumamente delicado. Por ejemplo, un pagaré suscripto a favor del Banco de la Nación Argentina, sucursal Mendoza, otorgado en dicha ciudad y pagadero allí mismo, trata se-

llado nacional, provincial, o ambos?

Para que ese instrumento estuviera sujeto a sellado nacional, debería encuadrar en el art. 1º del decreto 9432/44 (ley 12922), que establece la imposición para los documentos sometidos a la jurisdicción nacional.

En consecuencia, debemos determinar si la sucursal del Banco de la Nación Argentina en Mendoza es jurisdicción nacional, federal o provincial. Esto es un problema jurídico, que sin duda merecería la atención de especialistas en la materia.

En nuestra modesta opinión la jurisdicción federal sólo podría proceder en razón del lugar o en razón de la persona.

El art. 95 de la Constitución Nacional asigna jurisdicción originaria y exclusiva a la Corte Suprema de Justicia y a los tribunales inferiores de la Nación, en las causas en que la Nación sea parte. Esto en lo que respecta a la intervención de la autoridad judicial en el caso de promoverse un litigio (jurisdicción en razón de la persona).

Por su parte, el art. 86 inc. 26 de la Carta Magna, establece que es atribución del Poder Legislativo "ejercer una legislación exclusiva sobre todo el territorio de la Capital de la Nación y en los demás lugares adquiridos por compra o cesión, en cualquiera de las provincias, para establecer fortalezas, arsenales, aeródromos, almacenes u otros establecimientos de servicios públicos o de utilidad nacional". Como vemos, el concepto es restrictivo, las leyes dictadas por el Congreso como Legislatura local, sólo serían aplicables en los territorios enunciados por la citada disposición de la Constitución.

Es evidente que el local ocupado por la sucursal del Banco de la Nación Argentina en Mendoza no encuadra dentro de los términos del art. 68 inc. 26. Por el contrario, dicho local se encuentra sometido a todos los reglamentos y ordenanzas no sólo provinciales sino también municipales; el hecho de que alguna ley provincial lo exima de pagar algún tributo no desvirtúa lo expuesto, toda vez que ello puede ser acordado como retribución por el trato recíproco otorgado por la Nación.

Por lo tanto, por el solo hecho de que un acto se celebrara en ese local, no nacería la obligación de tributar el impuesto nacional de sellos sino el provincial que existiera.

Valores expresados en moneda extranjera, cómputo de las fojas y forma de pago del impuesto.

En general, los valores expresados en moneda extranjera, deben convertirse a moneda nacional con arreglo al tipo de cambio que correspondiera a la naturaleza del acto, vigente al cierre del día anterior al de la operación o habilitación del instrumento en su caso. Es decir, si las partes han convenido un tipo de cambio determinado para realizar la operación, ese se aplica para el cálculo del impuesto. Si el Banco Central les ha otorgado cambio preferencial, este se tomará en cuenta. Si nada se estableciera sobre el tipo de cambio, se aplicará el tipo oficial vendedor común fijado por el Banco Central de la República (Art. 8 del decreto 9432/44 y 10 del decreto 12651/46).

El art. 40 cat. 4a. del decreto 9432/44 establece al respecto que el equivalente de las cobranzas del exterior debe calcularse al tipo oficial vendedor apertura fijado por el Banco Central.

En varios capítulos de este trabajo mencionamos el impuesto aplicable a las distintas fojas de los contratos. Aclararemos ahora que una foja, a los efectos del sellado, es un escrito de 50 líneas, de 15 centímetros de dimensión, cada una; es decir, un papel sellado común.

Cabe aclarar que sólo puede escribirse en el papel sellado dentro de los márgenes y sobre las líneas marcadas en él, salvo las firmas y las anotaciones de inscripciones y otras análogas, posteriores al acto, que podrán extenderse en el margen.

Los contratos de transporte (cartas de porte, polizas de fletamento, etc.), las pólizas de seguro, los boletos inscriptos en bolsas y mercados, contratos de crédito recíproco, y los demás instrumentos que el Poder Ejecutivo autarico pueden extenderse en su formato habitual, sin tributar por ello sellado adicional alguno.

Las piezas agregadas a los expedientes (planos, folletos, etc.) deben computarse como una sola foja, prescindiendo del número de

líneas que poseen (Art. 12 del decreto 9432/44 y 11 del decreto re-
lamentario n.º 12651/46).

Para la determinación del valor imprimible de los instrumentos y
de las operaciones sujetas al impuesto se debe redondear las fraccio-
nes de \$ 100, y toda fracción de impuesto inferior a \$ 0,05 se
completará hasta ese importe (Art. 7 decreto 9432/44).

El impuesto de sellos se abona de las siguientes formas:

a) Extendiendo los instrumentos en el papel sellado que correspon-

da;

b) Habilitando con estampillas fiscales los instrumentos exten-
didos en papel simple o en sello de menor valor. Esta habilitación
se practica por los agentes expendedores de la Dirección General Im-
positiva y por los que ella autorice. Los contribuyentes pueden ad-
quirir sin que sean inutilizadas en el momento de su expendio, las
siguientes estampillas fiscales de clase común hasta cinco pesos, y
las utilizadas para impuestos, análisis, derechos de exámenes y us-
tributos sin restricciones, todos los valores impresos.

La habilitación por los particulares se limita a los siguientes
casos: recibos de dinero, de cheques y de giros, giros internos, che-
ques de plaza a plaza e instrumentos enumerados en el art. 63 inc.
b), c) y f) del decreto 9432/44, boletos de compra, venta de inmuebles
y sus cesiones, firmas de profesionales y ciertas poderes para actuar
en asambleas de sociedades y asociaciones.

Las estampillas adheridas a tales instrumentos por los particu-
res podrán ser inutilizadas con la fecha de los mismos o con la fir-
ma de quienes lo suscriben.

En los casos de cheque, de plaza a plaza y de giros internos li-
brados en jurisdicción provincial sobre plazas de jurisdicción nacio-
nal, las estampillas podrán ser inutilizadas con la firma del endo-
sante, aceptante, depositante o beneficiario, en su caso (primer ac-
to que se realice en jurisdicción nacional).

Los escritos presentados ante las autoridades pueden habilitarse
con estampillas que se inutilizan con la fecha, sello fechor y
firma de los interesados o de dichas autoridades.

Es necesario tener en cuenta que la habilitación debe efectuarse
cuidando de que el sello fechor, la fecha o la firma cubra en par-
te la estampilla y en parte el papel a que se adherieron, conside-
rándose nula la reposición cuando los particulares no observen ese
requisito, o cuando la estampilla esté deteriorada, su numeración o
serie alterada o el documento esté fechoado independientemente de la
fecha con que fue inutilizada la estampilla.

Cabe también advertir que las estampillas no deben colocarse unas
sobre las otras, ya que las que aparecen ocultas, total o parcial-
mente, se reputarán como no repuestas.

Los instrumentos en liquidación sólo pueden ser habilitados por
los agentes expendedores que deben estampar la leyenda "multa" sobre
los timbres que respondan al pago del recargo.

e) Formación se puede pagar el sellado por medio del timbrado espe-
cial efectuado por la impresión oficial de formulario u otros pape-
les.

La Dirección General Impositiva a pedido de los interesados orde-
na la impresión a la casa de la moneda, previo pago del impuesto a
aplicarse y de los gastos de impresión. También se expenden libre-
mente talonarios de pagarés timbrados.

a) Algunas habilitaciones. La ley de sellos (Art. 33 inc. d) del
decreto 9432/44 y su reglamento (Art. 33 inc. d) establecen que las
estampillas pueden sustituirse por la impresión mediante la cual
en los documentos respectivos, previa autorización de la Dirección
General Impositiva. Hasta la fecha ningún modelo de máquina ha sido
aprobado, no siendo difícil que en un futuro no muy lejano se adop-
ten ciertos tipos similares a los que autorizó la Dirección General
de Correos y Telecomunicaciones para el frangueo de la corresponden-
cia.

a) Declaración jurada. Las personas de existencia visible o ideal
pueden autenticar los credenciales que fijan los art. 32 (operaciones
en bolsas y mercados), 33 (préstamos en cuenta corriente), 39 (de-
pósitos de dinero), 40, 41, 45 (movimientos de fondos en relación
con el exterior), 48, 50, 51, 52, 56 (contratos de seguro), 59 (ti-
tulos de capitalización), 60, inc. a) (cheques de plaza), b) (cu-
plidos de notas de crédito bancarias) y e) (recibos u otros in-
strumentos que se utilizan para extraer fondos de las cuentas de ca-
ja).

de ahorro o de plazo fijo) y 62 (giros internos) del decreto 9432/44 (ley 12322) por declaración jurada.

Las personas facultadas para tal procedimiento deberán ingresar el impuesto acumulado durante cada mes, dentro de los primeros quince días hábiles siguientes al mismo. En igual término presentarán la declaración jurada correspondiente.

La Dirección General Impositiva está autorizada para conceder plazos mayores a los efectos de la presentación de la declaración jurada, cuando el volumen de las operaciones lo justifique.

oaoOooo

CAPITULO II

SELLADO DE APLICACION NO PROPORCIONALa) Documentos bancarios, recibos, etc.

El llamado impuesto fijo en nuestra ley nacional de sellos consiste, en realidad, en una serie de gravámenes que inciden sobre diversos actos e instrumentos, tales como: los cheques, recibos, giros internos, etc.-

El hecho de que se le denomine "impuesto fijo", no significa que en todos los casos de su aplicación carezca de importancia el monto de la operación, sino, que entre determinados importes el sellado se mantiene constante; por ejemplo: los recibos de dinero, de cheques y de giros pagan \$ 0,10 % cuando superan los \$ 20,-- % y no sobrepasan de \$ 1.000,--%. En cambio tienden a caracterizar el rubro asignado al título III de la ley de sellos, que es el que estamos estudiando: v.gr.: a) los cheques que no circulen fuera de la plaza de su emisión, que tributan \$ 0,05 %; b) igual importe satisfacen los duplicados de notas de crédito; c) los documentos denominados "trust receipt" que deben tributar \$ 0,50 %; d) los poderes generales y especiales, \$ 3,-- %, etc.

Plantada la cuestión en términos generales, entraremos a analizar cada caso en particular, con la salvedad de que los "giros internos" -art. 62 del decreto 9432/44- será objeto de estudio en capítulo aparte.

Documentos bancarios. (Art. 60 decreto 9432/44).

1º) De conformidad con lo dispuesto por el art. 60 del decreto 9432/44 deben tributar el impuesto fijo de \$ 0,05 % los cheques que no circulen fuera de la plaza de su emisión y los librados por los bancos a la orden de un tercero y a cargo de sí mismos. Es interesante destacar que si el cheque es negociado, presentado o depositado al cobro fuera de la plaza donde está radicada la cuenta deberá satisfacer el gravamen fijado por la escala del art. 62 -giros internos- pudiendo deducirse los \$ 0,05 % ingresado de conformidad con el art. 60; es decir, que un impuesto excluye al otro. En el capítulo respectivo ampliaremos suficientemente todo lo relacionado con los cheques de plaza a plaza.

2º) Los duplicados de notas de crédito también tributan \$ 0,05 %. El duplicado de la nota de crédito es en verdad un recibo que entrega el banco al depositante en el cual consta en detalle, los valores depositados, y el único fin que pudo inducir al legislador a aplicar a estos recibos un tratamiento especial ha sido el de favorecer el comercio bancario.

Cabe hacer notar que en la actualidad este sellado no se aplica, dado que todos los bancos obran como mandatarios del Banco Central de la República Argentina, institución oficial exenta de impuesto por el art. 103 inc. 1º del decreto 9432/44. Con anterioridad al nuevo ordenamiento bancario las instituciones particulares lo ingresaban a la cuenta del fisco por declaración jurada mensual.

3º) Además tributan \$ 0,05 % los recibos u otros instrumentos que se utilicen para extraer fondos de las cuentas de caja de ahorros o a plazo fijo. Lo que se ha pretendido con esta disposición legal -art. 60 inc. e)- es poner en un plano de igualdad a las tres clases de depósitos bancarios clásicos: cuenta corriente, caja de ahorro y plazo fijo. Este impuesto también es retenido por el Banco, e ingresado por declaración jurada mensual.

4º) Las autorizaciones para retirar fondos de depósitos a plazo fijo, para endosar cheques con el objeto de depositarlos en cuenta corriente, o para librar cheques contra estas cuentas y los documentos denominados "trust receipt", se encuentran sujetos a sellado de \$ 0,50 %.

Debemos entender por "trust receipt" los instrumentos por los cuales los destinatarios de las mercaderías retiradas de los bancos los documentos de embarque al solo efecto de solicitar el análisis o revisión de la mercadería, siempre que por los mismos no se transfiera su dominio ni se contraiga obligación de pagar algún importe.

b) Recibos (Art. 61 decreto 9432/44) Los recibos de dinero, de cheques y giros, sus duplicados y demás ejemplares, se encuentran gravados por la ley nacional de sellos, de acuerdo con la escala

establecida por el art. 61 del decreto 9432/44 (ley 12922), a saber:

a) los que excedan de \$ 20,-- y no pasen de \$ 1.000,-- a abonarán \$ 0,10 de impuesto, salvo los otorgados por las empresas conexas de servicios públicos, para las cuales el límite inferior desciende a \$ 10,-- y por los que se relacionen con el cobro del vicio que motiva la concesión.

b) Los mayores de \$ 1.000,-- deben tributar \$ 0,50 c/l.

Es interesante destacar que los únicos recibos gravados por el art. 61 del decreto, son los de dinero, de cheques y de giros, no así por ejemplo, los recibos de pagarés. En lo que respecta a los recibos de giros existe una aparente contradicción entre el art. 61 que los grava y el art. 103 inc. 36 que establece que se encuentran exentos del impuesto "los recibos de fondos que se perciban en virtud de operaciones de cambio, giros o transferencias que hayan pagado el impuesto correspondiente". Lo que ocurre es que el art. 61 del decreto 9432/44 grava el acuse de recibo del instrumento del giro; v.gr.: "...recibí su atenta de fecha x de la que separe un giro N° tal a cargo del banco cual..."; en cambio, la percepción efectiva de los fondos no paga, en el caso de documentados, el impuesto a los recibos. También están exentos todos los recibos que se otorguen como consecuencia de instrumentos o procedimientos de contabilidad que impliquen transferencias de fondos, como veremos en detalle en su oportunidad, al estudiar "los giros internos".

Por otra parte, los inc. 1, 5, 6, 22, 33 y 34 del decreto 9432/44, establecen en materia de recibos las siguientes exenciones:

a) Los recibos que expidan los escribanos de registro por las sumas que se les entregan para pagar los impuestos a que estén sujetos los actos que deben pasar ante ellos;

b) Los recibos que otorguen los despachantes de aduana por sumas que perciban para pagar los impuestos fiscales;

c) Los extendidos por los beneficiarios de las indemnizaciones parciales o totales de seguros sobre accidentes del trabajo;

d) los recibos que no sean instrumentos de pago;

e) los otorgados por las asociaciones de beneficencia y protectoras de animales con personalidad jurídica;

f) los recibos que otorguen por sus haberes los empleados públicos, los militares y los jubilados, retirados y pensionistas del estado (Art. 47 del decreto reglamentario);

g) los extendidos por personas asistidas por las asociaciones de beneficencia.

Cuando para el pago de sueldos y jornales se utilizan planillas donde se consigne el importe cobrado y la nómina de los beneficiarios, el impuesto a los recibos podrá satisfacerse en forma global, mediante la habilitación de aquellas por agentes expendedores con el estampillado correspondiente. Para aclarar esta explicación pondremos un ejemplo: supongamos una fábrica en la que trabajan 100 obreros que perciben cada uno por quincena entre \$ 100,-- y \$ 150,--. En lugar de hacer firmar un recibo por persona se pueden utilizar las planillas aludidas, que deberán ser presentadas para su habilitación por las cajas expendedoras con el impuesto de \$ 10,-- c/l, dentro de los cinco días hábiles de su fecha.

Respecto de la forma de pago del impuesto aplicable a los recibos de dinero, cheques y giros, las reglamentaciones autorizan tres:

1ª) la común, mediante la inutilización de la estampilla por la caja expendedora dentro de los plazos ya indicados;

2ª) Con la fecha del recibo o con la firma del otorgante. Corresponde aclarar que si se inutiliza con la fecha, el instrumento deberá contenerla una sola vez, dado que en caso contrario el sello de satisfecho será nulo.

Tampoco se pueden superponer las estampillas, aún cuando se les su numeración o serie; esta forma de pago del impuesto será reputada nula por expresa disposición reglamentaria (Art. 2º inc. b) apartado 8º del decreto 12511/46).

3ª) Por timbrado especial efectuado por impresión oficial. Los formularios que los particulares precisen en cantidad para extender recibos, pueden ser timbrados por la Casa de la Moneda con el impuesto correspondiente, previo pago de los gastos de impresión y del gravamen que se les aplique. La solicitud debe ser presentada en la Dirección General Lpositiva.

El impuesto aplicable a los recibos originales se halla a cargo de sus otorgantes. En cambio el de los duplicados y demás ejemplares es satisfecho por el que recaba esos instrumentos.

c) Copias de documentos y fojas siguientes a la primera de los originales.

Las fojas posteriores a la primera en los instrumentos originales y cada una de las fojas de los demás ejemplares (copias), deben satisfacer el sellado de \$ 0,10% o de \$ 1,50% según que el acto en sí (cuyo impuesto se abona en la primera foja) esté gravado con una suma menor de \$ 1,50% o que iguale o supere esta última cantidad.

Cabe destacar que para evitar inconvenientes en las transacciones en las que se presente la copia de un contrato, se debe hacer certificar esta última en la Dirección General Impositiva, procediendo simple y rápido que se cumple con arreglo a lo dispuesto por el art. 13 del decreto 9432/44, art. 12 de la reglamentación y pertinente resolución del Consejo de la ex-Dirección General del Impuesto a los Réditos.

Además, agregáremos que la presentación de copias sin comprobar el pago del sellado correcto en los originales se reputa infracción y es penada como tal con una multa de cinco veces el impuesto correspondiente al original (art. 115 inc. e) y 116 del decreto 9432/44).

En lo que respecta a la reglamentación aduanera y portuaria, como veremos en el capítulo respectivo, las copias se extienden en papel simple.

d) Recibos de cosas muebles facilitadas en comodato o préstamo de uso gratuito (Art. 63 inc. b) decreto 9432/44).

"Habrá comodato o préstamo de uso -dice el artículo 2255 del Código Civil- cuando una de las partes entrega a la otra gratuitamente alguna cosa no fungible, mueble o raíz, con facultad de usarla". Lo que caracteriza al comodato es la gratuidad; es decir que el que recibe la cosa no se obliga a pagar ningún derecho por su uso, debiendo devolverla en su oportunidad.

La ley de sellos nacional grava los recibos de cosas muebles facilitadas en comodato, cualquiera sea su valor y el plazo para devolverla, con la suma de \$ 0,10%. La estampilla podrá ser inutilizada con la fecha del documento o con la firma de quien lo otorga, salvo que prefiera hacerse por intermedio de la caja expendedora dentro de los plazos reglamentarios.

e) Poderes. (Art. 63 inc. h) y e) decreto 9432/44).

Los poderes y sus sustituciones se hallan gravados en general con la suma de \$ 3,--%. Ahora bien, la reglamentación por su parte establece que los poderes y sus sustituciones parciales o totales gravados por la ley de sellos, son los que se otorgan por instrumento público, las cartas poderes de accionistas para asambleas de sociedades y asociaciones y, aquellos hechos en forma privada en virtud de los cuales los mandatarios o apoderados pueden producir actos, contratos, obligaciones o documentos sujetos al impuesto de sellos.

Con arreglo a las normas comentadas no se encuentran sujetos al gravamen previsto para los poderes las autorizaciones conferidas para notificar de resoluciones recaídas en expedientes administrativos, o para retirar documentos agregados, es decir, todo aquello que sea de mero trámite.

Cabe aclarar que los documentos que se otorgan para acreditar la identidad de los cobradores o las autorizaciones conferidas a los mismos para cobrar deben satisfacer el sellado de \$ 0,50% (Art. 63 inc. e decreto 9432/44). En lo que respecta a la primera parte del artículo, entendemos que no existe ninguna dificultad en cuanto al alcance e interpretación que debe dársele; en cambio las autorizaciones otorgadas a los cobradores pueden ser objeto de generalización si intentamos definir qué debe entenderse por "cobrar" a los efectos de la ley.

Pensamos que para caracterizar a ese individuo deben reunirse algunos requisitos extrínsecos al documento mismo, tales como la habitualidad, la profesión o simultaneidad, etc. Claro está que tropezamos con el carácter documental del impuesto de sellos, en virtud del cual debe considerarse objetivamente el instrumento con prescindencia de las situaciones diversas que le rodean y aún de la intención de las partes.

Ante estas dificultades la Dirección General Impositiva ha entendido que la autorización que se confiere a una persona para percibir de dicha Dirección una suma de dinero en concepto de devolución de impuestos mal pagados, debe satisfacer \$ 0,50 % y no \$ 3,--% como poder. Consideramos acertada dicha interpretación aún cuando en la práctica la cuestión sólo tiene un interés meramente doctrinario por la escasa diferencia de tasas.

En cuanto a la forma de pago de estos impuestos, podemos decir que los poderes deben ser habilitados por las cajas expendedoras de estampillas, con excepción de las cartas poderes para actuar en asambleas de sociedades y asociaciones, que deben tributar \$ 3,--%, y las autorizaciones de cobro que pagan \$ 0,50%, cuyas estampillas pueden ser inutilizadas por las cajas expendedoras, o con la fecha del instrumento o con la firma del otorgante. (Art. 2 inc. b) apartado 4º del decreto reglamentario Nº 12651/46).

El plazo para el pago del impuesto es de cinco días hábiles si el poder ha sido otorgado en jurisdicción nacional para actuar en ella o fuera de ella. Si el poder ha sido otorgado en provincia para cumplir una misión en jurisdicción nacional hay un plazo de quince días hábiles para el pago del sellado. En cambio, si se ha extendido en provincia y nada se dice de su cumplimiento en jurisdicción nacional, el impuesto podrá satisfacerse sin multa al ejecutarse el mandato, en la Capital Federal o en algún territorio nacional.

f) Instrumentos de aclaratoria, confirmación o ratificación de actos anteriores (Art. 63 inc. e) decreto 9432/44).

Los instrumentos de aclaratoria, confirmación o ratificación de actos anteriores que hayan pagado impuesto y los de simple modificación parcial de las cláusulas pactadas en actos o contratos anteriores, tributarán solamente el gravamen de \$ 1,50 % por foja, siempre que reúnan los siguientes requisitos: 1º) no se aumente su valor, no se cambie su naturaleza o las partes intervinientes; 2º) no se modifique la situación de terceros; 3º) no se prorrogue o amplie el plazo convenido si la prórroga o ampliación estuviere sujeta a impuesto o pudiese hacer variar el impuesto aplicable.

Significa entonces, que si un instrumento ha satisfecho el sellado correspondiente y con posterioridad se introducen algunas modificaciones sin mayor importancia desde el punto de vista económico, ese nuevo documento no tiene que abonar sino tan solo \$ 1,50% por foja. A nuestro entender este artículo 63 inc. e) sienta una excepción al principio de que el impuesto de sellos grava cada instrumento como uno nuevo conforme con la norma sustentada por el art. 4º del referido decreto 9432/44.-

La jurisprudencia administrativa no ha dado al artículo aludido (63 inc. e) un mayor alcance, por la sencilla razón de que son muchos los requisitos exigidos para que su aplicación sea procedente:

1º) No se aumente su valor. Supongamos un contrato de locación de un inmueble por un año de plazo que ha pagado el sellado de ley; a los seis meses las partes hacen un nuevo convenio diciendo que por los seis meses que faltan el alquiler se disminuirá en \$ 50,--\$ mensuales, ratificándose todas las demás cláusulas. Este convenio paga \$ 1,50%. Igual cosa ocurriría si se modificaran otros pequeños detalles; en cambio si se aumentara el alquiler o se prorrogara la duración del contrato, este deberá satisfacer nuevamente el impuesto del 3% (Art. 14 inc. m), sobre el aumento de precio o sobre la prórroga pactada.

2º) No se cambie su naturaleza. Por ejemplo, que un contrato de locación de servicios no se transforme en otro de sociedad por la incorporación del empleado en carácter de socio.

3º) No se cambien las partes intervinientes. Es decir que las mismas partes que suscribieron el contrato deben firmar la ratificación o aclaración.

4º) No se modifique la situación de terceros relacionados de una u otra forma con el convenio.

5º) No se prorrogue o amplie el plazo convenido si la prórroga o ampliación estuviera sujeta a impuesto o pudiese hacer variar el impuesto aplicable. Es el caso visto en el punto 1º de esta pequeña síntesis.

En el capítulo relativo a las sociedades agregamos algunos ejemplos interesantes sobre la aplicación de este impuesto de \$1,50% por foja.

g) Contratos y promesas de contratos subordinados en su validez al otorgamiento de escritura pública (Art. 63 inc. f) decreto 9432/44) Deben tributar al gravamen de $\$ 3\%$, los contratos o promesas de de contratos de compra venta de cosas muebles o casas de negocios, cuando se subordine su validez al otorgamiento posterior de escritura pública.-

En este artículo podemos hacer una distinción;

- 1ª) contratos de compra venta de cosas muebles en general subordinados en su validez, al otorgamiento de escritura pública, y
- 2ª) contratos de compra venta de fondos de comercio.-

En el primer caso no existe ninguna dificultad, debiendo consignarse una cláusula expresa con respecto a la subordinación al otorgamiento de la escritura.- Si el contrato dice que podrá ser elevado a escritura pública o protocolizado en el registro de un escribano o, aún que deberá ser elevado a escritura pública, pero no se subordina su validez al ulterior otorgamiento de la misma, ese convenio a los efectos de la ley de sellos no puede ser considerado como promesa sino como contrato definitivo.-

Relacionado con el caso en examen tenemos también el art. 5 del decreto 9432/44, el cual establece que los contratos o promesas de contratos en los cuales se disponga que es necesario el otorgamiento de escritura pública para su validez, abonan el sellado de $\$ 3\%$, sin perjuicio del sello a pagarse al otorgarse la respectiva escritura.- Significa pues, que este artículo hace extensiva la norma del art. 63 inc. f) (que solo se refiere a los contratos y promesas de contratos de cosas muebles) a los convenios de cualquier naturaleza, salvo los casos especiales, tales como los boletos de compra venta de inmuebles- cuya validez se subordina al otorgamiento de una ulterior escritura pública.-

Por su parte la reglamentación (art. 8 decreto 12651/46) considera comprendido en lo dispuesto por el art. 5 de decreto 9432/44, las concesiones y contratos que autorice o celebre el Poder Ejecutivo con particulares o empresas, cuyo monto no exceda de $\$ 50,000$ %.-

Es decir que en estos casos, el contrato paga la mitad de $\$ 3\%$, toda vez que el Estado se encuentra exento de impuesto, y en oportunidad de elevarse el mismo a escritura pública se satisfará el sello de proporcional que corresponda.-

En cuanto al segundo caso-compra venta de fondos de comercio- la reglamentación establece que los contratos o promesas de contratos de transferencia de negocios que se subordinen al cumplimiento de la formalidades establecidas en la ley 11867 tributarán el sellado de $\$ 3\%$, sin perjuicio del impuesto que corresponda al contrato definitivo.-

La ley aludida, establece entre otras, las siguientes formalidades para que pueda cumplirse la transferencia de un fondo de comercio: a) anuncios en el Boletín Oficial; b) el documento de transmisión solo podrá firmarse después de transcurridos diez días desde la última publicación; c) retención por el rematador o escribano interviniente de las sumas a que los acreedores manifiesten tener derecho, por el término de veinte días, a fin de que éstos deduzcan las acciones judiciales correspondientes (arts. 2, 4, 5, 7 de la ley 11867).- Estos requisitos son los únicos que interesan desde el punto de vista de la ley de sellos.-

b) Constitución de derechos reales que debiendo ser hechos por escritura pública, sean formalizados por instrumento privado (art. 63 inc. g) decreto 9432/44).-

Este artículo estableció un gravamen para aquellos instrumentos o actos que deban constar obligatoriamente por escritura pública y que, ello no obstante, por uno u otro motivo han sido formalizados por instrumento privado.- El impuesto asciende a $\$ 3\%$.-

Desde el punto de vista jurídico esos convenios no son sino promesas de contratos, y como tales podrían ser encuadrados en el punto g) de este capítulo (art. 5 decreto 9432/44) pero la ley ha querido evitar cualquier duda que pudiera surgir y ha establecido expresamente la disposición que estudiamos.-

Señalamos también una sola excepción: los boletos de compra venta de inmuebles, a los que aplica un sellado mayor.-

1) Opciones (art. 63 inc. i) decreto 9432/44).

Las opciones que se concedan para la adquisición de bienes o derechos de cualquier naturaleza, así como también para su venta

o para la realización de cualquier contrato ulterior, deben satisfacer el gravamen de \$ 5%, sin perjuicio del impuesto que corresponda al acto en que se concrete la opción.-

Es muy común en el comercio, la realización de contratos en virtud de los cuales, una de las partes concede a la otra el derecho de adquirir o vender algún bien determinado o determinable en el futuro, ya sea en forma pura y simple o bajo condición.-

En lo que respecta los contratos de locación de servicios, de cosas, de derechos, etc., la Dirección General Impositiva ha resuelto que la opción que se concede a una de las partes para la renovación del convenio, no debe satisfacer \$ 5%.- Evidentemente, esta interpretación es necesaria relacionarla con el art. 18 de la ley de sellos (decreto 9432/44) que establece como se procede para extimar el valor de los contratos en que se prevé su prórroga.- En efecto, el inciso b) establece: "cuando la prórroga esté supeditada a una expresa declaración de voluntad de ambas partes o de una de ellas, se calculará el sellado solo por el período inicial, pero en el momento de usarse la opción o de convenirse la prórroga se sellará el instrumento en que ella sea documentada".- Por su parte, el inciso e) agrega: "cuando no se haya manifestado en forma documentada la aceptación o uso de la opción, deberá abonarse el impuesto correspondiente a la prórroga en el acto de demandarse en juicio el cumplimiento de la opción".-

Por lo tanto, en el caso de los contratos de locación, la opción reviste un carácter especial, de excepción a la norma establecida por el art. 63 inc. 1) del decreto 9432/44, por estar íntimamente relacionada con el monto imponible del contrato.-

j) Declaraciones de dominio. (art. 63 inc. j) decreto 9432/44). Abonan el sellado de \$5% las declaraciones de dominio cuando se haya expresado en la escritura de compra, que la adquisición se efectuó para la persona o entidad a favor de la cual ellas se formulan.-

Es condición indispensable que en la escritura de compra se haya expresado que el adquirente tiene carácter de intermediario, así como el nombre del verdadero propietario, dado que de otra manera podría considerarse que existe una nueva transferencia, y como tal deberá satisfacer el impuesto correspondiente, y no el establecido en el art. 63 inc. j) del decreto 9432/44.-

k) Divisiones de condominio. (art. 63 inc. k) decreto 9432/44). Las divisiones de condominio abonan un sellado de \$ 5%, entendiéndose por tales, las que se realizan exclusivamente en especie (art. 37 de la reglamentación); es decir, las que consisten en determinar que porción indivisa le corresponde a cada condómino.-

En el caso de que uno de los condóminos enajenare su parte a los otros, o a un tercero, la operación abonará el gravamen del 8%, en proporción a la parte que sea objeto del contrato.- El art. 28 del decreto 9432/44 (ley 12922) estatuye precisamente que los casos mencionados por el art. 2696 del Código Civil se encuentran gravados con el aludido sellado del 8%.-

l) Médicos y agentes de compañías de seguros; su nombramiento. (art. 63 inc. l) decreto 9432/44).

El nombramiento de los médicos y agentes de las compañías de seguros, debe tributar el gravamen de \$5%, siempre que constituya un acto unilateral.- Cabe hacer notar que si el nombramiento del médico o del agente configura un contrato de locación de servicios debidamente perfeccionado, con la firma de las dos partes, en un solo instrumento, o con arreglo a lo dispuesto por el art. 6 del decreto 9432/44, que legisla sobre los contratos por correspondencia, ese convenio deberá tributar el gravamen del 3% (art. 14 inc. m), sobre el monto de la locación, o el indicado de \$5% según cual sea de mayor rendimiento fiscal.-

Por ejemplo, supongamos que se nombrara un médico con un sueldo de \$500 mensuales, por el término de dos años; allí el monto imponible del contrato, si encuentra debidamente perfeccionada la locación de servicios, será de \$ 12.000 y, en consecuencia, el impuesto del 3% - \$360- es superior al de \$5%.-

m) Boletos y promesas de compra venta de bienes inmuebles. (art. 63 inc. m) decreto 9432/44).

Deben tributar el sellado de \$5% los boletos y las promesas de compra venta bienes inmuebles, y la cesiones y transferencias de tales boletos y promesas.-

El pago del impuesto puede hacerse concurriendo a las caja

expendedoras dentro de los plazos reglamentarios y utilizando el matasello de las mismas, o bien inutilizando la estampilla con la fecha del instrumento o con la firma de quienes lo suscriben.-

n) Instrumentos cuyo monto imponible no sea posible determinar. (arts. 20 y 63 incs. p), q), r) decreto 9432/44).

En el capítulo relativo a las "estimaciones de oficio", estudiamos este aspecto del impuesto, en razón de lo cual, en este capítulo nos limitaremos a exponer brevemente el impuesto aplicable a los instrumentos cuyo monto imponible no sea posible determinar. 1º) en general, todos los instrumentos sujetos a impuesto proporcional pero cuyo valor económico sea indeterminable, deben tributar el gravamen de \$15 por foja; 2º) los contratos de sociedad, cuando en ellos no se fija el monto del capital social y no sea posible efectuar la estimación a que se refiere el art. 20 del decreto 9432/44 (ley 12922) tributan \$ 1000 en su primera foja y \$1,500 en cada una de las siguientes; 3º) Debe satisfacer el impuesto de \$1.000 la inscripción de las sociedades extranjeras que establezcan sucursal o agencia de sus negocios en jurisdicción nacional, cuando éstas no tengan capital asignado y no sea posible efectuar la estimación.-

o) Constitución provisoria de sociedades anónimas. (art. 63 inc. o decreto 9432/44).

El Código de Comercio establece que las sociedades anónimas pueden constituirse en forma mediata o inmediata.- La primera de estas formas se debe adoptar cuando no se reúnen de primera intención los requisitos exigidos por el art. 318 del citado Código, produciéndose con arreglo a lo dispuesto por el art. 320.-

La constitución inmediata, por supuesto, como su nombre lo indica, consiste en la reunión simultánea y no diferida de las condiciones exigidas por la ley comercial.

Como estudiaremos en el capítulo relativo a las sociedades, la constitución mediata de la sociedad anónima consta de dos actos; 1º) constitución provisoria, y 2º) constitución definitiva.- La ley de sellos grava con un impuesto de \$150 por foja a los contratos de constitución provisoria de las sociedades anónimas, sin perjuicio del sellado que deba otorgarse en oportunidad de otorgarse el instrumento definitivo.

La Dirección General Impositiva ha resuelto, a nuestro juicio acertadamente, que el aludido impuesto de \$ 150 por foja no es aplicable a los actos preparatorios en el caso de la constitución inmediata, sino única y exclusivamente debe incidir sobre los instrumentos de la constitución provisoria de la sociedad, a que se refiere el art. 320 del Código de Comercio.

p) Usufructo, servidumbre, uso, habitación y anticresis, en sus escrituras de constitución de se fija precio (Art. 63 inc. n) decreto 9432/44)

Cada foja de las escrituras de constitución o de prórroga de los derechos reales de usufructo, servidumbre, uso, habitación y anticresis, cuando en tales escrituras no se fija precio, tributan el sellado de \$ 150.

En caso de fijarse precio se aplicará la tasa del 8% prescripta por el art. 26 del decreto 9432/44.-

q) Contradocumentos (Art. 63 inc. q) decreto 9432/44)

Los contradocumentos referentes a bienes muebles o inmuebles se encuentran también sujetos al gravamen de \$ 150 por foja.

Es necesario tener cuidado de que el llamado contradocumento no constituya una verdadera cesión de derechos o un reconocimiento de deuda, dado que en este caso debería satisfacer el sellado del 8% y no el de \$ 150 por foja.

Veamos Sanfild en la nota puesta al art. 996 del Código Civil expresa: "El contradocumento es un acto destinado a quedar secreto, que modifica las disposiciones de un acto ostensible. En presencia de estas dos disposiciones contrarias, la una verdadera pero ignorada, y la otra falsa pero la única conocida, la ley debe declarar que los efectos del acto ostensible podrán siempre ser invocados por los sucesores singulares. Cuando yo he comprado la casa de Pablo, y reconozco por un acto que queda reservado, que la venta ha sido fingida, esta declaración no podrá tener efecto contra mis sucesores singulares en aquella casa; y si desalealmente la vendo o la hipoteco, el que la hubiese adquirido de mí, conservaría a pesar del contradocumento, el derecho que habría

adquirido como si mi dominio aparente en la cosa hubiese sido positivo. Mercadé, sobre el art. 1321. Bonnier, Des preuves, desde el N° 396, trata extensamente de los contradocumentos, y de su importancia jurídica.

Las partes que otorgan el contradocumento son las mismas que celebraron el acto anterior. No sería contradocumento, por ejemplo aquel en el cual una de las partes reconociera a favor de la otra, que el dinero que aportó a una sociedad constituida anteriormente, le fué facilitado por aquella y, en consecuencia, todas las utilidades que se devenguen, le pertenecen. Allí existiría un reconocimiento de deuda, toda vez que el acto afectado de simulación había sido celebrado entre A y B; y el segundo entre B y C.

r) Actuaciones notariales (Art. 64 decreto 9432/44)

Se encuentran sujetas al impuesto de \$ 1,50M: a) cada foja del cuaderno del protocolo de los escribanos de registro, sin perjuicio de abonar además el que corresponda al acto otorgado; b) cada foja de los testimonios de escrituras públicas, actuaciones o certificados expedidos por los escribanos de registro.

Cabe hacer notar que la agregación de piezas o folletos al protocolo no debe tributar \$ 1,50M como si fuera una foja de actuación, por no hallarse expresamente gravadas por el decreto 9432/44.

Las certificaciones de firmas que otorgan los escribanos de registro, también se encuentran sujetas al sellado de \$ 1,50M.

s) Actuaciones administrativas (Art. 65, 103, 112 y 151 decreto 9432/44)

Antes de comenzar a analizar este aspecto de la ley de sellos, volvemos a recordar que el sellado que fija el art. 65 del decreto 9432/44 no es un impuesto sino una tasa, tal como lo hicieramos notar en capítulo I de este trabajo.

Por razones de método, al tratar este punto expondremos sintéticamente la totalidad de los gravámenes que inciden sobre las actuaciones administrativas, y luego haremos el comentario pertinente, que, en general, será aplicable a los distintos aspectos que veremos.

Corresponde el sellado fijo de:

Dos pesos moneda nacional (\$ 2.--M)

1º) a cada foja de demanda, petición, diligencia, escrito o comunicación que se interponga, dirija o presente al Congreso, a las curias eclesiásticas, al Poder Ejecutivo, y a las reparticiones administrativas del Estado y a cada foja de las actuaciones que con tal motivo se originen.

2º) a los certificados de los colegios de segunda enseñanza y de las universidades de la Nación;

3º) a los certificados que expidan las reparticiones nacionales y a las legalizaciones de actos o documentos de las autoridades públicas;

4º) a los certificados y testimonios de documentos archivados en las oficinas nacionales;

5º) a cada foja siguiente a la primera con impuesto no mayor de \$ 2.--M.

Cinco pesos moneda nacional (\$ 5.--M)

1º) a los pedidos de reconsideración o apelación de resoluciones administrativas;

2º) a las peticiones de mensuras de tierras sujetas a la jurisdicción nacional, que se presenten al Poder Ejecutivo, por cada 50 kilómetros cuadrados de extensión, considerándose antes las fracciones de esa superficie.

Diez pesos moneda nacional (\$ 10.--M)

A los pedidos de reconsideración de resoluciones ministeriales o del Poder Ejecutivo.

Cincuenta pesos moneda nacional (\$ 50.--M)

1º) a las solicitudes que se presenten al Congreso, directamente o por intermedio del Poder Ejecutivo, pidiendo exoneraciones o privilegios;

2º) a los títulos de concesiones de tierras nacionales u otros que importen merced o privilegio, con excepción de las tierras acordadas a colonos que pagarán el 1% sobre el valor fijado por la autoridad concedente;

3º) a las concesiones para la explotación de bosques na-

cionales. Este impuesto se tributa al notificarse la concesión otorgada.

4a) a los actos en que se otorgue o revaliden grados, títulos científicos u otros periciales de carácter nacional;

5a) a las solicitudes de permiso para aceptar condecoraciones otorgadas por gobiernos extranjeros.

Trescientos pesos moneda nacional (\$ 300,--A)

A las solicitudes que se presenten al Congreso, directamente o por intermedio del Poder Ejecutivo para la compra de tierras fiscales o donación de las mismas para colonizar o pidiendo privilegios.

Mil pesos moneda nacional (\$ 1.000,--A)

A las solicitudes de concesión para explotar líneas ferroviarias, puertos, canales u otras vías de comunicación, que se presenten a los poderes públicos.

Vistos en forma general los distintos gravámenes que se aplican por las actuaciones administrativas, enunciaremos algunas normas comunes: casi todas ellas comenzando con las exenciones:

1a) no pagan sellado las actuaciones meramente administrativas o sean aquellas originadas y diligenciadas por las reparticiones públicas, nacionales, provinciales y municipales entre sí (art. 103 incs. 1a y 2a decreto 9432/44);

2a) las actuaciones de los empleados públicos y de los militares, relativas al cobro de sus sueldos y pedidos de licencia;

3a) las peticiones a los poderes públicos en ejercicio de un derecho político. Cabe aclarar que según el Doctor González Calderó derechos políticos son únicamente aquellos que se refieren con la facultad de elegir y de ser elegido para los cargos públicos;

4a) las comunicaciones obligatorias dirigidas al gobierno a los efectos de contribuir a la percepción de los impuestos en general. Sobre el particular el art. 48 de la reglamentación establece que se consideren comunicaciones obligatorias dirigidas a los efectos de contribuir a la percepción de los impuestos, todos los escritos y actuaciones que, en cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias se presentan y tramitan ante las reparticiones recaudadoras, como por ejemplo las consultas que se formulan acerca del alcance o interpretación de las citadas disposiciones.

Dichas actuaciones no están comprendidas en la exención, cuando implican discutir o impugnar interpretaciones o normas ya existentes, recurrir de resoluciones administrativas, solicitar diligencias o medidas adicionales no previstas en el trámite regular que corresponda al caso planteado, o con la obligación a cumplir o con la consulta a formular;

5a) las comunicaciones obligatorias que le sean exigidas a las empresas concesionarias de servicios públicos por las autoridades administrativas, cuando se refieran al servicio concedido;

6a) las comunicaciones administrativas que, en cumplimiento de las leyes respectivas, deben hacer los patronos y aseguradores sobre indemnizaciones por accidentes del trabajo;

7a) las presentaciones de interés general que se dirijan a las oficinas públicas; respecto de esta exención debemos aclarar que presentación de interés general debe entenderse aquella que persigue el bien común, del que se presenta y de los demás habitantes de una zona o región determinada; v.gr.: el pedido de que se establezca una escuela, una sucursal de correos, un servicio hospitalario, etc.;

8a) los escritos y peticiones presentados a las municipalidades de la Capital Federal y territorios nacionales y las actuaciones que ellos originen;

9a) las gestiones ante el gobierno y reparticiones públicas por cobro o devolución de sumas menores de \$ 300,-- A, no pudiendo desdoblarse o separarse las que respondan a un mismo asunto;

10a) El decreto 10586/44 -ratificado por la ley 12921- en su art. 1º declara exentos de sellado al obrero, empleado, asociación gremial o sindicato de trabajadores que interponga, dirija o presente ante las autoridades públicas, cualquier demanda, petición, diligencia, escrito, comunicación, pedido de reconsideración o de apelación, relacionado con las leyes del trabajo y de la previsión social. Por su parte el Consejo de la ex-Dirección

General del Impuesto a los Réditos, en su resolución del 20 de julio de 1945 precisó el alcance de esta exención con un criterio sumamente liberal, según se verá a continuación:

"Deben considerarse comprendidas en la exención del Impuesto de sellos que establece el art. 1º del decreto 10586/44, las siguientes actuaciones:

1º) las solicitudes y gestiones en general, iniciadas ante la Administración Pública por los empleados y obreros, asociaciones gremiales, sindicatos de trabajadores y demás entidades representativas, cuando invoquen como fundamento de sus derechos, los principios consagrados en las normas vigentes relacionadas con sus actividades o vinculadas con la previsión social;

2º) las de los afiliados y sus derechos habientes, pertenecientes a las cajas de Jubilaciones, Pensiones y Retiros e Indemnizaciones, incorporadas o que se incorporen en el futuro al Instituto de Previsión Social, creado por decreto Nº 29716, dictado en Acuerdo General de Ministros el 27 de octubre de 1944 y que funcionan en virtud de disposiciones legales o normas vigentes de previsión social y de protección a los empleados y obreros, no sólo del comercio o industria privada, sino también dependientes de los poderes públicos, en los casos que realicen sus gestiones por derecho propio o, por medio de apoderados a fin de obtener los beneficios que las mismas les acuerdan, y los pedidos de devolución de aportes;

3º) las certificaciones expedidas por las autoridades competentes, por servicios prestados o aportes efectuados a las respectivas Cajas, a los fines de la ulterior tramitación jubilatoria;

4º) los pedidos de reconsideración, recursos y reclamos interpuestos en forma directa o por apoderados o representantes de los agentes y servidores del Estado, con motivo de las funciones que desempeñan;

5º) los sumarios instruidos por autoridades administrativas, en indagación de faltas cometidas en el desempeño de sus tareas por los mencionados agentes y servidores del Estado;

6º) los pedidos de reincorporación; pero lo serán con cargo de reposición cuando la resolución definitiva que recaiga sea denegatoria".

11º) Actuaciones promovidas por las sociedades mutualistas inscriptas en la Dirección de Mutualidades del Ministerio de Trabajo y Previsión. La ley de ratificación del decreto Nº 24495/45 -la Nº 12921- ha modificado en esa parte a la ley sobre sociedades mutualistas Nº 12209.

12º) La ley 12713 de trabajo a domicilio, establece que las personas en ella comprendidas quedan exentas de sellado en las actuaciones en que intervenga con motivo de la aplicación de esa ley;

13º) las gestiones administrativas para obtener los beneficios establecidos por la ley de amparo (ley 10196 modificada por el decreto 10196/43) quedan exentas del impuesto de sellado, así como también las certificaciones, testimonios y demás medios de pruebas administrativos;

14º) Por decreto Nº 5140/44 declárase exenta del pago del sellado a las actuaciones que se promuevan ante la Dirección de Política Social Agraria, dependiente del Ministerio de Agricultura, con motivo de la aplicación del decreto 14001/43;

15º) Por resolución del Ministerio de Hacienda Nº 832/44 se declara que las solicitudes referentes a la habilitación de parajes para realizar operaciones de embarque y desembarque de mercaderías de removido, no están sujetas al pago de sellado.

Agregaremos por último, en lo que respecta a las exoneraciones de reposición de las actuaciones administrativas, que la resolución del Ministerio de Hacienda Nº 117 del 31 de enero de 1938 dispone que las exenciones del impuesto que las leyes especiales establezcan con carácter general, no comprenden el sellado de reposición de las actuaciones administrativas, salvo que por disposición expresa, se determine en forma específica su exoneración.

Reposición del sellado en las actuaciones administrativas

Para la reposición de sellos en actuaciones de las oficinas públicas y pago de derechos en papel sellado, se inutilizará este

con la firma del empleado interviniente, que le aplicará además el sello de la oficina y dejará constancia en el mismo del asunto con que se relacione.

Cuando se entreguen a las oficinas públicas escritos o documentos en papel sellado o papel común habilitado con estampillas fiscales, se repongan sellos o se paguen derechos en esa forma, los interesados podrán obtener recibo de los valores entregados, siempre que los redacten previamente, consignando los datos necesarios para individualizar el asunto y hagan la descripción de los valores fiscales. Tales recibos deben ser firmados por los empleados actuantes, que colocarán además el sello fechador de la oficina.

Los escritos presentados ante las autoridades públicas pueden habilitarse con estampillas, que serán inutilizadas con la fecha, sello fechador o firma de los interesados o de dichas autoridades.

Los agentes expendedores inutilizan con su sello, si así se lo solicita las estampillas agregadas a los escritos a presentarse ante las reparticiones públicas, aunque éstos no tengan fecha ni firma.

Las oficinas y reparticiones de la Administración Pública gestionan la reposición de sellos en todos los asuntos que ante ellas tramitan, a cuyo efecto deben intimar a los responsables con indicación de la cantidad adeudada, la reposición dentro del quinto día, bajo apercibimiento de aplicarse la multa correspondiente. Vencido el término indicado sin haberse repuesto el sellado, se da intervención a la Dirección General Impositiva a los efectos de su cobro y de la aplicación de la multa si correspondiere.

La ley habla de responsable, debiéndose entender por tal aquel que ha originado las actuaciones.

Es interesante destacar que en los casos de denuncias por escrito que se formulan ante las reparticiones del estado, a los efectos de la aplicabilidad del sellado por las actuaciones promovidas, deben contemplarse tres eventualidades: 1ª) que la denuncia se compruebe. En este caso el denunciado debe reponer el sellado; 2ª) que la denuncia se rechace por no haberse probado absolutamente nada. La reposición del gravamen está a cargo del denunciante y 3ª) la denuncia no se comprueba pero hay indicios de que pudo ser justificada. No existe responsable alguno, y en este caso las actuaciones promovidas no reponen sellado.

Cabe agregar que en las ofertas presentadas a requerimiento de reparticiones públicas en licitaciones privadas no corresponde tributar la tasa de sellos. En las licitaciones públicas, las ofertas llevan sellado de \$ 2,-- por foja pero su omisión no interrumpe la consideración de la propuesta, debiendo intimarse al presentante la reposición con arreglo al procedimiento señalado precedentemente. En ambos casos se hallan exentas de sellado las actuaciones provocadas por el cumplimiento de los contratos respectivos (Art. 38 decreto 12651/46 reglamentario del 99432/44).

Es muy importante hacer notar que para el cálculo del sellado en las actuaciones administrativas debe computarse como una foja cada cincuenta líneas escritas, de quince centímetros de ancho, eliminándose todas las tramitaciones y providencias meramente administrativas, pases de una oficina a otra, etc; pero considerándose los dictámenes, informes, resoluciones, etc. Las piezas y folletos agregados a los expedientes reponen como una foja (art. 11 del reglamento).

Canje del impuesto pagado por las actuaciones administrativas

Los escritos y presentaciones firmados por los particulares y habilitados con el sellado de ley, son canjeables en el caso de no haber tenido trámite administrativo. Este aspecto debemos vincularlo con el carácter de tasa retributiva de servicios que reviste el sellado de actuación (ver capítulo XX).

Por su parte, el papel sellado inutilizado por error al ser firmado por las autoridades judiciales o administrativas, será canjeable, siempre que tal circunstancia se haga constar en el mismo, mediante nota especial sellada y firmada por los secretarios y jefes de las mesas generales de entradas, respectivamente, debiendo efectuarse la solicitud dentro de los cinco días hábiles a contar de la fecha de la referida constancia (Art. 153 decreto 9432/44 y 66 de la reglamentación).

Por supuesto que si el escrito no está firmado, podrá canjearse de acuerdo con lo previsto por el art. 152 del recordado decreto 9432/44.

t) Documentación aduanera y portuaria (Art. 66 al 80 decreto 9432/44)

Salvo disposiciones expresas en contrario, los gravámenes que mencionaremos a continuación, se abonan sobre la primera fôja de un solo ejemplar de cada documento, y las fojas siguientes tributan cada una \$ 0,10% o \$ 1,50%, según corresponda, de acuerdo con lo establecido por el art. 63 incs. a) y d) del decreto 9432/44, debiendo extenderse las copias en papel simple.

La clasificación del impuesto de sellos que incide sobre la documentación aduanera y portuaria es la siguiente:

1a) los manifiestos de entradas de buques procedentes de puertos que no sean de cabotaje pagan:

a) en el puerto de su primera entrada:

	Sin Privilegio m\$n	Con Privilegio m\$n
Hasta 50 toneladas de registro	20	30
De más de 50 hasta 100 toneladas	40	60
De más de 100 hasta 500 tons.	90	120
De más de 500 hasta 1000 tons.	150	200
De más de 1000 tons. de registro	230	300

b) por los buques en lastre se debe tributar la mitad de lo establecido precedentemente. Los que conduzcan carga en tránsito para el exterior y sin carga para puertos de la República, se consideran en lastre a los efectos de este gravamen.

c) En el segundo y sucesivos puertos, los buques con o sin privilegio, cargados o en lastre pagan \$ 7,50%

2a) Los manifiestos de entrada de buques que realizan la navegación o comercio de cabotaje, cargados o en lastre, deben satisfacer en su primera y sucesivas entradas:

	Sin Privilegio	Con Privilegio
Hasta 10 toneladas de registro	\$ 0,75%	\$ 1,50%
De más de 10 toneladas	" 1,50%	" 3,00%

3a) Las solicitudes de apertura y cierre de registro de buques deben tributar los siguientes importes:

a) para puertos que no son de cabotaje:

Hasta 50 toneladas de registro	\$ 7,50%
De más de 50 hasta 100 toneladas	" 15,00%
De más de 100 hasta 500 toneladas	" 30,—%
De más de 500 hasta 1000 toneladas	" 50,—%
De más de 1000 toneladas	" 75,—%

Este impuesto es aplicable en el primer puerto donde el buque toma la carga dado que en los demás rige la tarifa aplicable al cabotaje.

b) Los buques de cabotaje pagan por el mismo concepto en cada puerto que toman carga:

Hasta 10 toneladas de registro	\$ 0,75%
De más de 10 toneladas	" 1,50%

4a) Las guías de referencia para buques que se despachan a puertos que no sean de cabotaje, tributan el sellado establecido en la escala del inc. a) del punto anterior.

5a) Los documentos requeridos para las operaciones de carácter aduanero que se expresan a continuación deben satisfacer:

a) certificados de depósito en los papeles de navegación:

1a) Buques de cabotaje	\$ 0,75%
2a) Buques de ultramar	" 7,50%

b) manifiesto de rancho, cualquiera sea el número de fojas:

1a) Buques de cabotaje	\$ 0,75%
2a) Buques de ultramar	" 3,—%

c) Solicitudes de alije, relaciones juradas, de carga y de tránsito de los buques que se despachan para puertos que no sean de cabotaje

\$ 3,—%

d) Transbordos, reembarques y permanencias:

1a) Para el exterior sobre dos ejemplares, cada uno

\$ 7,50%

2a) para el interior sobre dos ejemplares, cada uno

\$ 1,50%

e) Guías de tránsito, sobre dos ejemplares, cada uno

\$ 1,50%

1) 1a) Permisos y guías de embarques, sobre dos ejemplares, cada uno	\$ 1,50%
2a) Boletos de embarque	" 1,50%
3a) Los permisos de registro que los patronos de embarcaciones de cabotaje, no mayores de cinco toneladas de registro, soliciten a las aduanas o resguardos para el transporte de mercaderías nacionales o nacionalizadas a un puerto vecino de naciones limítrofes.	\$ 0,75%
g) Permisos de desembarque de frutos para depósito	\$ 3,—%
h) Conocimiento del exterior y boletas de muestras y encomiendas en general y conocimientos de efectos exportados	\$ 3,—%
i) Los endosos de conocimientos a que se refiere el art. 340 de las Ordenanzas, salvo que se hagan al solo efecto del despacho aduanero	\$ 7,50%
j) 1a) Transferencias de mercaderías en depósito sobre dos ejemplares, cada uno	" 7,50%
2a) Transferencias de exportación	" 1,50%
k) 1a) Copias de depósitos sobre dos ejemplares, cada uno	" 3,—%
2a) Renovaciones de copias de depósito	" 3,—%
l) 1a) Manifiestos de despacho directo	" 9,—%
2a) Manifiesto de depósito	" 9,—%
11) Notas de toma de contenido	" 1,50%
m) Solicitudes de análisis (extracción de muestras, cualquiera sea el número de fojas)	" 3,—
n) Permisos de trasiego y rehinc	" 3,—
ñ) Las pólizas de muestras y encomiendas y las pólizas para el despacho de importación de piezas postales:	
1a) Con valor no mayor de o/s 100	\$ 1,50%
2a) De más de o/s 100	" 7,50%
o) Las garantías que se otorgan a favor de las aduanas, de acuerdo con lo dispuesto con el artículo 1046 de las Ordenanzas	\$ 1,50%
6a) Las solicitudes de inscripción o de reinscripción en el respectivo registro de firmas de los importadores, exportadores, despachantes de aduana, agentes marítimos o industriales, y las de los dependientes que los representen, se deben formular en un sellado de \$ 5,— moneda nacional.	
7a) Los certificados de arqueos se encuentran gravados por el art. 74 del decreto 9432/44 con la suma de \$ 0,75% por cada diez toneladas que el buque mida de capacidad bruta, computándose como enteros las fracciones de decenas.	
8a) Las cartas de sanidad para embarcaciones, deben pagar:	
a) Hasta de 5 toneladas de registro	\$ 0,75%
b) cuando excedan de 5 toneladas	" 3,—%
9a) Los pasavantes que expidan las prefecturas o subprefecturas marítimas deben satisfacer	\$ 0,75%
Los permisos de sobordo para buques de ultramar, se encuentran sujetos al sellado de \$ 3,—%	
10a) Los certificados anuales de seguridad de máquinas tributan:	
a) para embarcaciones que tengan desde 20 hasta 50 caballos de fuerza	\$ 10,—%
b) para embarcaciones que posean mayor fuerza	" 20,—%
11a) Los roles de tripulantes que despachen las prefecturas o subprefecturas marítimas se encuentran sujetos al siguiente sellado:	
a) para buques de cabotaje	\$ 0,75%
b) para buques de ultramar	" 3,—%
12a) Los contratos entre patronos y marineros de los buques mercantes están gravados con la suma de \$ 0,75% en lugar del sellado del 3% que fija el art. 14 inc. m) del decreto 9432/44	
Todos los otros documentos de presentación obligatoria ante las autoridades aduaneras y portuarias, no previstos expresamen	

te en los puntos que anteceden, se extienden en papel simple, salvo los que están gravados como actuación administrativa común. Tal es lo que dispone el art. 80 del Decreto 9432/44 (Ley 12922).

Por otra parte, cabe hacer notar, que la ley de cabotaje nacional establece que los buques de matrícula nacional que practiquen la navegación y el comercio de cabotaje con mercaderías nacionales o nacionalizadas, formalizarán su entrada, permiso de descarga, de embarque y despachos de salida, ante el destacamento del resguardo en cuya jurisdicción se encuentren, quedando por consiguiente derogadas las disposiciones pertinentes de las Ordenanzas de Aduana y de Marina. Todas estas tramitaciones se realizarán sin abonar sellado alguno.

Además, el decreto 15267 de fecha 15 de junio de 1944, ratificado posteriormente por el Congreso establece la exención de sellado para la documentación aduanera originada por los búques de la Flota Mercante del Estado.

oooOooo

CAPITULO III

SELLADO DE APLICACION PROPORCIONAL

En este capítulo debemos tratar múltiples operaciones gravadas por la ley de sellos. Trataremos de ser lo más concisos posible, estudiando cada tema bajo el rubro de un subcapítulo.

1ª) Operaciones de compra venta de cosas muebles en general (Art. 14 inc. a) decreto 9432/44)

Los contratos de compra venta de cosas muebles en general, semovientes, títulos, acciones, debentures y valores fiduciarios, tributan el gravamen del 3%. Como excepción a esta norma, las operaciones celebradas en los locales de bolsas y mercados, deben pagar el 1% por cada parte, siempre que se trate de operaciones de compra venta al contado o a plazos, de mercaderías, cereales, oleaginosos, frutos y productos del país, semovientes, títulos, acciones, debentures y valores fiduciarios en general, siempre que sean registrados en las bolsas o mercados que las mismas agrupan, de acuerdo con las disposiciones estatutarias y reglamentarias de aquellas y concertadas bajo las siguientes condiciones:

- a) que sean formalizadas por las partes o por comisionistas intermediarios en los formularios oficiales que las bolsas emitan;
- b) que se inscriban en los libros que al efecto llevarán las bolsas para el registro de las operaciones.

Las transacciones que, con observancia de estos mismos requisitos sean registradas en los mercados a término, satisfacen el gravamen del 6% por cada parte.

Cabe agregar que el art. 19 de la reglamentación de la ley establece que, se entienden por operaciones de bolsas y mercados, a los fines impositivos:

- 1ª) cuando se refiera a artículos, acciones y otros valores:
 - a) las operaciones efectuadas dentro de las horas de las ruedas oficiales, siempre que se anoten en la pizarra de la bolsa y que las operaciones se efectúen en alta voz, que se entregue al apuntador la nota correspondiente, con anotación de la cantidad, especie, precio, vencimiento de la operación y nombre del vendedor y comprador.
 - b) las operaciones efectuadas durante las ruedas por sumas menores de \$ 1.000,-- o \$ 500,-- o/s valor nominal y las denominadas "pases" con precios que no pueden ser registrados en las pizarras por representar operaciones especiales deben ser aceptadas por la bolsa siempre que se cumpla con los requisitos de su registro en los libros de la misma;
 - c) las operaciones realizadas fuera de las horas de rueda también se admiten siempre que se cumplan determinadas formalidades.
- 2ª) En cuanto se refiere a cereales y oleaginosos:
 - a) Las operaciones que se realicen en bolsa durante las ruedas oficiales siempre que los boletos se registren;
 - b) las operaciones que se celebren mediante boleto emitido por la bolsa, que llenen los siguientes requisitos: que se contrate mediante los boletos que la bolsa emite para cada clase de cereal y oleaginoso y que el boleto se registre en los libros respectivos.

3ª) Mercaderías en general, productos o subproductos de la ganadería y agricultura y frutos del país. Estas operaciones también deben ser extendidas en boletos emitidos por la bolsa y registrados en sus libros.

El art. 19 de la reglamentación señala además las formalidades que deben cumplir las bolsas y mercados a los efectos de la aplicación del art. 32 de la ley de sellos.

Las órdenes de compra emitidas por las reparticiones nacionales, como consecuencia de licitaciones públicas o privadas, o concursos de precios en general, configuran verdaderos contratos de compra venta y sujetos como tales al gravamen correspondiente; claro está que por ser parte una repartición pública -exenta de sellado- sólo se satisfará la mitad a cargo del particular contratante.

2ª) Contratos de transmisión de la propiedad de embarcaciones (Art. 14 inc. a) decreto 9432/44)

Dado que el art. 857 del Código de Comercio establece que los buques son reputados muebles para todos los efectos jurídicos, salvo modificación expresa del mismo código, nuestra ley nacional de sellos:

Las órdenes de compra emitidas por las reparticiones nacionales, como consecuencia de licitaciones públicas o privadas, o concursos de precios en general, configuran verdaderos contratos de compra venta y sujetos como tales al gravamen correspondiente; claro está que por ser parte una repartición pública -exenta de sellado- sólo se satisfará la mitad a cargo del particular contratante.

2ª) Contratos de transmisión de la propiedad de embarcaciones (Art. 14 inc. a) decreto 9432/44)

Dado que el art. 857 del Código de Comercio establece que los buques son reputados muebles para todos los efectos jurídicos, salvo modificación expresa del mismo código, nuestra ley nacional de sellos:

grave la transmisión de su propiedad con el 3% de impuesto, como los demás bienes muebles en general, no obstante revestir mucha similitud con los bienes inmuebles, en cuanto a la legislación de fondo y por el conjunto de formalidades a cumplir.

3a) Contratos de hipoteca naval; sus prórrogas y ampliaciones (Art. 14 inc. f) decreto 9432/44)

Por los mismos fundamentos expuestos al comentar el punto anterior, estos actos se gravan con el 3% de impuesto.

4a) Contratos de transferencia de negocios (Art. 14 inc. g) decreto 9432/44).

La transferencia de negocios está regida por la ley 11867, que establece una serie de requisitos a los efectos de que la transferencia sea válida con respecto a terceros.

Por lo general, se acostumbra a celebrar primeramente un boleto o promesa y una vez publicados los editos y cumplido el plazo de espera que la ley establece se otorga el instrumento definitivo.

La ley de sellos, en su art. 63 inc. f) dispone que los contratos o promesas de contratos de compraventa de cosas muebles o casas de negocio, cuando se subordine su validez al otorgamiento posterior de escritura pública, pagan \$ 3,--%. El decreto reglamentario (art. 35) prevé expresamente que los contratos o promesas de contratos de transferencias de negocios que se subordinen al cumplimiento de las formalidades establecidas por la ley 11867 se consideren comprendidos en lo dispuesto por el art. 63 inc. f) del decreto 9432/44.

El instrumento definitivo debe tributar el sellado de 3%.

Es evidente, que si no existiera esa previsión en la ley de sellos, las promesas a que nos referimos tributarían como un contrato definitivo, con arreglo a lo dispuesto por el art. 4 del decreto 9432/44.

5a) Permutas (Art. 14 inc. d) decreto 9432/44)

Los contratos de permutas que no versen sobre inmuebles deben satisfacer el gravamen del 3%. El impuesto se calcula sobre la mitad de la suma de los valores que se permutan.

Las permutas de inmuebles están gravadas con el 8% de impuestos, tal como se estudiará en el capítulo respectivo.

6a) Cesiones de derechos (Art. 14 inc. b) decreto 9432/44)

Las cesiones de derechos deben tributar también el sellado del 3%. No cabe hacer distinciones entre las cesiones de derechos a título gratuito y las cesiones a título oneroso, ya que la ley no los hace. Si no se fija precio serio de la cesión, será del caso practicar el procedimiento estimativo (ver capítulo XVII) a los efectos de determinar el monto imponible del contrato.

Los convenios considerados en los puntos 2a y 4a de este capítulo deben resolverse con un criterio similar al precedentemente expuesto. Es decir, que están gravados los actos a título oneroso y los actos a título gratuito.

Aparte de la circunstancia de que la ley no distingue, cabe hacer notar que en ciertos contratos (v.gr.: compra venta, locación) el precio es imprescindible, mientras que en las cesiones de derechos el precio puede no existir.

A mayor abundamiento, cabe agregar que si la ley de sellos no gravara en forma general, los actos a título gratuito, sería innecesario el art. 103 inc. 41 de la ley, que exime de sellado a los actos sujetos al impuesto a la transmisión gratuita debienes.

7a) Operaciones sobre sepulcros (Art. 14 inc. r) decreto 9432/44)

Las operaciones que se refieren a la adquisición, modificación o transferencia de derechos sobre sepulcros y terrenos en los cementerios, tributan el sellado del 3% sobre su importe.

8a) Vales, billetes y pagarés (Art. 14 inc. h) decreto 9432/44)

9a) Reconocimientos de deudas (Art. 14 inc. j) decreto 9432/44)

10a) Letras de cambio, giros y órdenes de pago a más de cinco días vista, que no tengan fijado un impuesto especial (Art. 14 inc. l) decreto 9432/44)

Todos estos instrumentos (puntos 8a, 9a y 10a) deben satisfacer el impuesto del 3% sobre el importe en ellos consignado.

El impuesto correspondiente a los pagarés, salvo excepción prevista en el art. 106 del decreto 9432/44 es independiente del aplicable

a los contratos con que se relacionen (Art. 14 decreto reglamentario N° 12651/46).

El art. 106 es el que establece la exención para los pagarés entregados como parte del precio de un contrato otorgado por escritura pública, siempre que en el contrato principal se halla pagado el sello que corresponda, y que lleven un certificado del escribano de que resulte la fecha y número de la escritura y el importe del impuesto pagado. Las eventuales renovaciones de esos pagarés deben satisfacer el sellado correspondiente.

Los estados de cuentas corrientes con saldos acreedores para el titular de las mismas, no están sujetos al impuesto del art. 14 inc. j) del decreto 9432/44 (art. 15 del decreto reglamentario N° 12651)

11a) Cuentas y facturas con el conforme del deudor (Art. 14 inc.

i) decreto 9432/44)

Interesantes casos de jurisprudencia administrativa ha promovido la interpretación de este inciso.

En primer lugar, sabemos que facturas es un detalle de los objetos entregados o de los servicios prestados, con su respectivo importe y condiciones de pago. Por su parte el remito es un instrumento en el cual se consigna la mercadería que se envía y en el que se recaba la conformidad de la persona que recibe los efectos; en los remitos no es necesario consignar el precio de la mercadería.

La Dirección General Impositiva ha considerado que si en un remito se establece el precio total o parcial de los productos, el que es firmado por el comprador (deudor), el mismo (el remito) debe tributar el gravamen del 3% previsto por el art. 14 inc. i) del decreto 9432/44. El Ministerio de Hacienda confirmó esta acertada interpretación.

Otro problema planteado ha sido el de las conformidades por el saldo de sus cuentas que los titulares remiten a los auditores de la empresa. La Dirección del ramo entendió en principio que si la cuenta arrojaba saldo deudor para el titular y este enviaba la conformidad al auditor de la firma acreedora, el instrumento respectivo debía satisfacer el sellado que fija el ya mencionado art. 14 inc. i). El Ministerio de Hacienda, modificó esa interpretación, y en la actualidad la jurisprudencia administrativa se encuentra en el siguiente estado:

a) Si la conformidad es enviada por el deudor al propio nombre del revisor externo de la empresa (acto que no tiene más objeto que la revisión periódica de la contabilidad), el documento no debe satisfacer sellado, sino en el momento de ser presentado en juicio;

b) Si la conformidad es enviada por el deudor a la empresa misma o a su auditor interno (funcionario de la compañía), el instrumento está sujeto a sellado.

12a) Transacciones de acciones litigiosas (Art. 14 inc. e) decreto 9432/44)

La transacción es una forma de extinción de las obligaciones, y el Código Civil en su art. 832 la define como "el acto jurídico bilateral, por el cual las partes, haciéndose concesiones recíprocas, extinguen obligaciones litigiosas o dudosas".

Es decir, producida una diferencia entre las partes, pueden llegar a un acuerdo reconociendo la una a las otras ciertos derechos, y vice versa.

De esa manera queda definida la cuestión y extinguidas las obligaciones que originaron la transacción.

La ley nacional de sellos, grava estos actos jurídicos con el 3% sobre el importe de la transacción o sea sobre los bienes -en la acepción más amplia de la palabra- que son objeto de la misma.

13a) Emisión de "debentures" (Art. 14 inc. k) y 26 decreto 9432/44)

Los contratos de emisión de obligaciones sin garantía o con garantía flotante deben tributar el gravamen del 3%. Por su parte las escrituras públicas de emisión de obligaciones con garantía especial pagan el 8% sobre el monto de cada operación.

No viene al caso estudiar las diferentes clases de contratos de emisión de obligaciones en cuanto a la garantía se refiere, pero cabe advertir que el distinto tratamiento fiscal a las obligaciones con garantía especial, tiene su origen en la similitud de esas operaciones con las demás enumeradas en el art. 26 del decreto 9432/44 (ley 12922).

14a) Pólizas de fletamento (Arts. 14 inc. o) y 16 decreto 9432/44)

Las pólizas de fletamento están también sujetas al sellado del 3% sobre el importe del flete, más el de la capa o gratificación al capitán.

A los efectos de la aplicación de este impuesto no debe distinguirse entre el fletamento total y el parcial del buque (Art. 16 decreto reglamentario 12651/46).

15a) Contratos de locación y sublocación y de renta. (Arts. 14 incs. m), n) y q) y 19 decreto 9432/44)

Los contratos de locación o sublocación de cosas, de derechos, de servicios y de obra, así como los de renta, los de suministro de energía y, en general, todos los que se caractericen por ser de ejecución sucesiva, deben tributar la tasa del 3% sobre sus respectivos importes o precios.

En los contratos de renta vitalicia el impuesto incide sobre la suma de dinero o el valor de los bienes entregados para obtenerla.

Cuando éstos son inmuebles se aplican las disposiciones que estudiaremos en el capítulo VI, es decir que en este último caso se tributará el 8% sobre la valuación de los inmuebles ubicados en jurisdicción nacional y \$ 5,— si los inmuebles entregados para obtener la renta vitalicia se encuentran en territorio provincial.

Respecto de los convenios en estudio, es de interés hacer resaltar que en capítulo titulado "Contratos de ejecución sucesiva, pagos periódicos, y otros análogos" se analizan las diversas situaciones que se pueden presentar sobre el particular.

16a) Obligaciones de dar sumas de dinero (Art. 14 inc. s) decreto 9432/44)

Este inciso, cuya redacción es la siguiente: "Instrumentos en que se consigne la obligación del otorgante de dar sumas de dinero, cuando ellos no estén gravados por este decreto con un impuesto especial", impone un tributo del 3% a los instrumentos que menciona.

Es evidente que tiene una gran amplitud, y en cierto modo complementa el art. 14 inc. j) (reconocimientos de deudas), dado que de no existir este inciso algunas obligaciones no podrían ser gravadas, por no reunir los requisitos exigidos por la ley de fondo para que el acto revista los caracteres de un reconocimiento de deuda.

17a) Contratos de sociedad (Arts. 14 inc. p), 21, 22, 23, 24, 25 y 63 incs. o), r) y s) decreto 9432/44)

Los contratos de sociedad y sus prerrogas están gravados con el 3% de impuesto sobre su capital.

Vamos a estudiar primero la constitución de los diversos tipos de sociedades, luego la prerroga de los respectivos contratos, más adelante la transformación de una sociedad en otra de distinto tipo jurídico y por último, problemas complementarios que se presentan en los tres casos anteriores.

a) Constitución de sociedades.

En general, los contratos de constitución de sociedad deben satisfacer el gravamen del 3%, con arreglo a los siguientes casos particulares:

-Sociedades colectivas. No existe problema para determinar la materia gravable; todos los bienes aportados, cualquiera sea su naturaleza.

-Sociedades en comandita. Igual que para las sociedades colectivas.

-Sociedades de capital e industria. La única parte gravable es el capital aportado por el o los socios colectivos. El trabajo, que es el aporte del socio industrial, es imponderable, y en consecuencia no está sujeto a impuesto.

-Sociedades de responsabilidad limitada. Nos remitimos a lo expuesto al tratar lo relativo a las sociedades colectivas. El gravamen incide, lógicamente, sobre los importes que los socios se obligan a capitalizar, cualquiera sea el capital integrado.

-Sociedades anónimas. En las sociedades anónimas se distinguen tres clases de capitales: 1a) el capital autorizado, el capital suscrito y el capital integrado. El capital autorizado es el máximo dentro del cual la sociedad puede fijar su capital; sin necesidad de solicitar un nuevo permiso a las autoridades respectivas; es decir que el capital real de la sociedad, aquel que fija la responsa-

bilidad hacia terceros, esta dado por el capital suscrito. El capital integrado resulta del cumplimiento periódico de los suscriptores.

A los efectos del impuesto de sellos, interesa el capital autorizado y el capital suscrito de las sociedades anónimas. En realidad, de no existir en la ley de la materia un artículo que estudiaremos de inmediato, debería aplicarse a estos contratos el gravamen del 3% sobre la totalidad del capital autorizado, pero si en los estatutos se ha establecido que la emisión de cada serie debe hacerse constar por escritura pública, el impuesto se abonará a medida que se vayan emitiendo las respectivas series (Art. 23 decreto 9432/44). Es decir, si una sociedad anónima tiene un capital de \$ 1.000.000,—, dividido en 10 series de \$ 100.000,—, a cada una, y en los estatutos figura la cláusula mencionada, sólo se abonará el 3% sobre cada una de las series, en la oportunidad que corresponda. Este artículo tiene por objeto evitar una gravitación tan grande del impuesto en los gastos de constitución de las sociedades, reguardando a la vez los intereses del Fisco.

En los casos de constitución provisoria de las sociedades anónimas, el impuesto se paga en el acto de la constitución definitiva, debiendo abonarse en el acto de la constitución provisional, el gravamen previsto por el art. 63 inc. o) del decreto 9432/44 (\$ 15,— a por foja, ya estudiado en el capítulo anterior).

Sociedades de hecho. Las sociedades de hecho son las que no tienen existencia legal; es decir no se adaptan ninguno de los tipos conocidos; sus componentes trabajan en común, se distribuyen las utilidades y las pérdidas, liquidan el capital, etc. Siendo el instrumental, uno de los caracteres del impuesto de sellos, no cabe duda que en estos casos no es aplicable, puesto que, como decimos, no existe documento en el cual se haya expresado la voluntad de los socios.

En algunos casos la Dirección General Impositiva ha considerado como equivalente a la instrumentación del contrato social, y como tal, gravado con el impuesto de sellos, la declaración que algunos bancos exigen a los componentes de estas sociedades de hecho a los efectos de otorgarle créditos, en la cual consta el capital, participación en las utilidades y en las pérdidas, etc.

b) Prórroga de sociedades.

El tratamiento fiscal aplicable a los contratos de prórroga de sociedades, es exactamente igual al de la constitución, debiendo calcularse el impuesto sobre el capital a la fecha de la prórroga.

Cabe advertir que si en el contrato originario se estableció, por ejemplo, que la sociedad tendría una duración de diez años prorrogable automáticamente por otros diez, sólo debe pagarse el impuesto al constituirse la sociedad. En una palabra, la prórroga de las sociedades tributa sellado cuando se documenta y no cuando se produce por el solo silencio de las partes.

Otro caso interesante es el de que si una sociedad que tenía un plazo de duración ilimitado, y posteriormente lo limita, el instrumento respectivo (siempre que de él no surjan otros actos gravables) no satisface impuesto.

c) Modificaciones del contrato social.

Las modificaciones del contrato que no importen cambio de la razón social, no paga nuevo impuesto aunque se incorporen nuevos socios. Las ampliaciones del capital lo pagan solamente sobre el importe del aumento.

La transformación de una sociedad en otra de tipo jurídico distinto, cuando haya sido prevista en la ley, contrato o estatuto de la sociedad primitiva, tributará únicamente el sellado de actuación.

Si la transformación no ha sido prevista, o habiéndolo sido, al realizarla se aumenta el capital, se prorroga la duración de la sociedad o se sustituyen los socios, se deberá satisfacer el impuesto que corresponda a la nueva sociedad (3%).

d) Disolución de sociedades.

Como estudiaremos en el capítulo respectivo (XVII), los contratos de disolución de sociedades se encuentran exentos de sellado (Art. 103 inc. 24 decreto 9432/44) aún cuando al constituirse no se haya pagado impuesto por no haber existido documento alguno (sociedades de hecho).

Cabe advertir que también están exentos de sellado los contratos

de suscripción de acciones de las sociedades anónimas (inc. 24 art. 103 decreto citado).

e) Sociedad conyugal.

El artículo 1261 del Código Civil establece que "la sociedad conyugal principia desde la celebración del matrimonio, y no puede estipularse que principie antes o después".

Reiteradamente se ha sostenido, y creemos que con buen criterio que esos contratos no están sujetos a sellado. Puede argumentarse en favor de esta interpretación lo siguiente:

1º) El art. 14 inc. p) establece que están sujetos a impuesto los contratos de sociedad y sus prórrogas; no vemos en qué caso el contrato de sociedad conyugal -por lo menos en nuestra legislación- podría prorrogarse; 2º) los contrayentes tienen libertad de expresar su deseo de unirse o no en matrimonio, y la sociedad conyugal es sólo una consecuencia de la celebración del enlace. Por lo tanto podría afirmarse que el contrato de sociedad conyugal sólo se documenta implícitamente pero no en forma expresa (carácter documental del impuesto de sellos); 3º) la sociedad conyugal no persigue fines de lucro. Este es un argumento de mayor abundamiento pero no debe asignársele valor decisivo; 4º) el único instrumento existente suele ser el acta matrimonial, labrada ante el jefe del Registro Civil. Este punto debe correlacionarse con el 2º).

Consecuentemente con la interpretación que dejamos sentada, consideramos que la exención que establece la ley de sellos en su artículo 103 inc. 24, no alcanza a los actos que formalicen la disolución de la sociedad conyugal.

El art. 1291 del Código Civil dispone que "la sociedad conyugal se disuelve por separación judicial de los bienes, por declararse nulo el matrimonio y por la muerte de alguno de los cónyuges".

Ocorre a veces, que los esposos resuelven separar sus bienes judicialmente, con lo cual queda disuelta la sociedad conyugal, estableciéndose así mismo en el instrumento respectivo, algunas indemnizaciones y rentas a favor de una de las partes y a cargo, igualmente, de la otra. Esas diversas obligaciones deben tributar al sellado que corresponda, de acuerdo con su naturaleza jurídica.

f) Sociedades existentes en provincias y en el extranjero.

El art. 21 del decreto 9432/44 (ley 12922), establece que las sociedades existentes en las provincias o en países extranjeros, sólo pagarán el impuesto de sellos cuando, con el fin de establecer en jurisdicción nacional sucursal o agencias de sus negocios, inscriban sus contratos en el Registro Público de Comercio. Agrega luego que, "en estos casos el impuesto será liquidado sobre el capital asignado a dichas sucursales o agencias en el contrato o en otros acuerdos o resoluciones posteriores".

En lo que respecta a las sociedades existentes en el extranjero no hay dificultad alguna. En cambio en relación con las sociedades constituidas en provincia, es necesario hacer una salvedad; la sociedad que se constituye en provincia para actuar en jurisdicción nacional debe tributar el sellado de ley, sobre la totalidad de su capital, dentro de los quince días hábiles de otorgado el instrumento (Art. 32 inc. b) decreto 12651/46).

Es decir, para que sea factible la aplicación de la norma contenida en el art. 21 del decreto ley citado, la sociedad debe ya existir en jurisdicción provincial y establecer luego sucursal o agencia en jurisdicción nacional.

Sobre este punto pueden buscarse detalles en el tópico relativo a los plazos para el pago del impuesto.

g) Sociedades mixtas.

Las sociedades mixtas son una creación relativamente nueva de la economía pública. Decimos economía pública, porque estas sociedades tienen generalmente una importancia fundamental en la organización institucional de los estados.

Recordemos si no al Banco Central de la República Argentina que desde su creación en el año 1935, hasta la fecha de su nacionalización, era un organismo de carácter mixto.

Estas entidades tienen la particularidad de que se crean y se forman con el aporte del Estado y de los particulares.

No viene al caso ensayar una clasificación de las distintas clases de sociedades mixtas, pero, últimamente se han creado muchas que desarrollan actividades comerciales e industriales, e inclusive hasta hace muy poco, la explotación de servicios públicos.

Cos.

Existe jurisprudencia reiterada en el sentido de que esas sociedades mixtas no están exentas del impuesto de sellos, salvo que su carta orgánica de origen legal, o alguna ley especial establezca lo contrario. Así por ejemplo, la misma ley de sellos contenía una exención a favor del Banco Central. La R.M.T.A. gozaba de exención total otorgada por ley especial.

Los actos que formalizan la constitución de estas sociedades, están, en consecuencia, gravados, y si bien parecería que el estado se abona impuesto a sí mismo por la parte de capital que suscribe, cabe advertir que el impuesto lo soporta la entidad como organismo distinto de cada uno de sus integrantes.

h) Designación de socios gerentes.

La designación de socios gerentes en los distintos tipos de sociedades ha sufrido cierta evolución, en cuanto al tratamiento fiscal relativo a ese acto se refiere. En efecto, en época no muy lejana el organismo fiscalizador del impuesto de sellos consideraba gravable como locación de servicios la designación de gerentes en las sociedades de responsabilidad limitada cuando sus sueldos se imputaran a gastos generales. Luego extendió el principio a las sociedades colectivas. Más adelante se entró a distinguir si el gerente era un socio o un tercero; se eximía en el primer caso y se gravaba en el segundo.

Por fin, teniendo en cuenta que la gerencia es el "órgano" de la sociedad, se dispuso que la designación de gerentes con sueldo, ya fueran socios o terceros, no era un acto gravable independientemente de la constitución de la sociedad.

Es evidente que ésta es la buena jurisprudencia, que está de acuerdo por otra parte, con la doctrina sostenida reiteradamente por el Procurador del Tesoro de la Nación.

En las Sociedades anónimas, la designación de directores con remuneración imputable a cuentas de resultados, tampoco está gravada con el impuesto de sellos, en virtud de las razones expuestas para los otros tipos de sociedades.

oooOooo

CAPÍTULO IV

CONTRATOS DE EJECUCIÓN SUCESIVA. PAGOS PERIÓDICOS Y OTROS ANALÓGOS.

En algunos contratos, el impuesto de sellos se calcula teniendo en cuenta su plazo; así por ejemplo los contratos de locación, de suministro de energía, de gas o de servicios telefónicos, se gravan multiplicando la cuota periódica por el número de cuotas que se abonarán durante la vigencia del contrato.- Si el convenio no prevé su duración, se computa por dos años, tal como lo dispone el art. 17 del decreto 9432/44 (ley 12922).-

Por su parte, el art. 18 del mismo decreto establece el procedimiento para estimar el valor de los contratos en que se estipule su prórroga:

"a) cuando la prórroga deba producirse por el solo silencio de las partes y aun cuando exista el derecho de rescisión por manifestación expresa de voluntad de una de las partes o de ambas, se calculará el tiempo de duración del contrato inicial más el de un período de prórroga.- Cuando la prórroga sea por tiempo indeterminado, se la considerará como de dos años, que se sumarán al período inicial".-

Este inciso a), que estamos estudiando, contempla las llamadas prórrogas automáticas, es decir que para que algunas se produzcan, no es necesaria la manifestación por escrito de alguno de los contratantes.- En cuanto al plazo de la prórroga se han originado algunos inconvenientes de interpretación, a saber:

1a) Contrato con plazo inicial de X años y prórrogas automáticas de un año en un año.- La Dirección General Impositiva, interpreta que la prórroga debe tomarse por dos años, en este caso, no obstante que el inciso que comentamos dice expresamente "...duración del contrato inicial más el de un período de prórroga".- Se apoya esta interpretación en la última parte del inciso a) del art. 18: "...cuando la prórroga sea por tiempo indeterminado se considerará como de dos años, que se sumarán al período inicial", y considera que la prórroga indefinida, de año en año, hace exacta la solución del problema.-

2a) Contrato con plazo inicial de X años y prórrogas automáticas de tres años en tres años, indefinidamente.

En este caso con criterio evidentemente fiscalista, la Repartición del Ramo dispuso que la prórroga (3 años) de un período debe agregarse al plazo inicial, por ser de mayor rendimiento fiscal que la presunción legal como prórroga indefinida (dos años).-

"b) cuando la prórroga esté supeditada a una expresa declaración de voluntad de ambas partes o de una de ellas, se calculará el sello de solo por el período inicial, pero en el momento de usarse la opción o de convenirse la prórroga, se sellará el instrumento en que ella sea documentada".- Este inciso analiza el caso de que no exista "prórroga automática", debiendo abonarse el impuesto por el período inicial, y tributándose el que corresponda a la prórroga, en el momento de procederse a su instrumentación.-

"c) cuando no se haya manifestado en forma documentada la aceptación o uso de la opción, deberá abonarse el impuesto correspondiente a la prórroga en el acto de demandarse en juicio el cumplimiento de la opción".-

Este inciso complementa al b), y por sus términos claros y precisos no requiere explicación.-

oooOooo

CAPITULO V

CONTRATOS POR CORRESPONDENCIA

La ley nacional de sellos grava a los contratos celebrados por correspondencia.- El pago del impuesto debe hacerse en las oportunidades que el art. 6 del decreto 9432/44 (ley 12922) indica, de acuerdo con las siguientes distinciones:

1º) En el acto de su perfeccionamiento, la carta que por su solo texto, sin necesidad de otro documento, revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda exigirse el cumplimiento de las obligaciones en ella consignadas, considerándose como tal, aquella en la cual al aceptarse una propuesta, se transcriba ésta o sus enunciaciones y elementos esenciales; así como las propuestas, duplicados de propuestas o presupuestos firmados por el aceptante.-

Hay aquí un problema previo por resolver, ya que la ley habla de carta, siendo notorio que en el comercio se utilizan mucho los apaches telegráficos para ofrecer y cerrar contratos.-

Pensemos que estos contratos deben quedar incluidos en la ley, toda vez que la enunciación general de "contratos por correspondencia" no excluye a nuestro entender, a la correspondencia telegráfica.- Por otra parte, el mismo texto legal se aparta de su rigidez cuando dice que se considera como tal "aquella en la cual al aceptarse una propuesta se transcriba ésta o sus enunciaciones y elementos esenciales, así como las propuestas, duplicados de propuestas o presupuestos firmados por el aceptante".- Se habla aquí de propuestas, sin exigir que ésta se formule por carta, sino por cualquier medio fehaciente, y ese duplicado de la propuesta, firmado por el aceptante, configura un contrato gravado.

De lo expuesto se deduce que en la parte primera del artículo se ha empleado un término poco feliz, que permitiría la fácil evasión del impuesto; sin embargo, en la segunda parte del artículo, se vuelve al principio justo que equipara a toda clase de correspondencia.

El contrato se formaliza en dos etapas: una propuesta y su aceptación.- La aceptación para ser gravable debe ser expresa, no contentándose con contrapropuestas generales.- Al respecto, son muy ilustrativos los arts. 1152 y siguientes del Código Civil.- En efecto, el art. 1152 dispone: "Cualquier modificación que se hiciera en la oferta al aceptarla, importará la propuesta de un nuevo contrato".-

El artículo siguiente agrega: "Si la oferta hubiese sido alterativa, o comprendiendo cosas que puedan separarse, la aceptación de una de ellas concluye el contrato.- Si las dos cosas no pudieran separarse, la aceptación de una sola de ellas importará la propuesta de un nuevo contrato".

Es decir que si se propone celebrar un contrato de compra venta y otro de locación, puede aceptarse la oferta parcialmente (v.gr.: el contrato de locación) efectuándose por el resto una contrapropuesta.- En tal caso, la carta aceptación-contrato oferta se gravaría por la parte que constituye el perfeccionamiento de un convenio.-

Si la oferta versara sobre un contrato únicamente y se aceptaran las condiciones propuestas pero con reservas, no existiría aún el instrumento gravable, que en definitiva sería aquel en el cual el primitivo ofertante aceptara la contra propuesta.-

Si la aceptación (perfeccionamiento del contrato) se suscribió en jurisdicción nacional, el instrumento deberá habilitarse dentro del plazo que fija la reglamentación para los convenios celebrados en la Capital Federal y territorios nacionales.-

Si el perfeccionamiento se produjo en provincia o en el exterior el instrumento será originariamente gravable siempre que se señale algún efecto en jurisdicción nacional (art. 2 inc. b) decreto 9432/ y 3 incs. a) y b) del decreto reglamentario N° 12651/46).

Las llamadas órdenes de compra u órdenes de provisión que suscriben las reparticiones nacionales, quedan incluidas en el concepto de los contratos por correspondencia.- En efecto, la oferta presentada con motivo de la licitación, se acepta al suscribirse la respectiva orden de compra.-

Las reparticiones nacionales deben consignar en las "órdenes" que emiten la fecha de entrega al particular; el plazo para la habilitación correrá desde el día siguiente. (art. 9 decreto 12651/46).

Es necesario tener presente que en los duplicados de presupuestos aceptados en fecha distinta a la de la oferta, hay que poner antes de la firma, la fecha de la aceptación, ya que de lo contrario se considerará la propia fecha del presupuesto, a los efectos del plazo para la habilitación (se presume la aceptación en el mismo acto de la oferta) y de hallarse el término ya vencido, se tributará el recargo de ley.-

2ª) Puede ocurrir que la aceptación de la oferta se realice sin la mención de los elementos esenciales del contrato: precio, cantidad, plazo, etc.- En tal caso, como la ley exige que la aceptación, para ser originariamente gravada, debe por su solo texto ^{ser} un título jurídico con el cual pueda exigirse el cumplimiento de las obligaciones contraídas, dicha aceptación solo pagaría el sellado correspondiente en el momento de ser presentada, en juicio.-

En efecto, el art. 6 del decreto 9432/44, que es el que estamos analizando, dice en su última parte, que "las demás cartas u otros documentos que sin reunir las condiciones arriba expresadas se refirieran a obligaciones o actos preexistentes o a crearse, abonarán el impuesto al ser presentadas en juicio.- En estos casos no se pagará más que un solo impuesto por todas las cartas que se refirieran a una misma obligación".-

Es decir, una carta que dijera; "...y presto mi conformidad a su oferta formulada en su atenta de fecha xx, número nn, obligándome a cumplirla en todas sus partes...", no sería gravable originariamente, sino en el momento de ser presentada en juicio, ya que de su solo texto no surgen los elementos esenciales del acto, debiendo recurrirse a la carta propuesta.-

Posiblemente en los contratos por correspondencia, la ley de sellos ha permitido una fácil evasión legal, toda vez que entre las partes puede quedar perfeccionado por escrito un contrato, que escapa originariamente al gravamen, que deberá tributarse solo en el caso de que se demande judicialmente el cumplimiento del contrato, y debemos presumir que los convenios se hacen para cumplirse.-

Otra situación que, en general, puede producirse con los contratos por correspondencia, es la de que en caso de una inspección se encuentre en poder del aceptante, la carta aceptación suscripta por el mismo.- Podría argumentarse que, en tal caso, como la constancia de la aceptación no obra en manos de la otra parte, el contrato por correspondencia no sería gravable.- Sin embargo, dado el carácter formal o instrumental del impuesto de sellos, la sola creación del instrumento hace exigible el gravamen.- Por otra parte, ese ejemplar firmado por el aceptante pudo obrar en algún momento en poder de la otra parte, y retornar luego por cualquier motivo (anulación del contrato) a manos del otorgante.-

CAPITULO VI

OPERACIONES SOBRE INMUEBLES (arts. 26 al 31 decreto 9432)

Las escrituras públicas de compraventa, de permuta, de emisión de obligaciones ("debentures") con garantía especial, o de cualquier otro contrato por el cual se transfiera el dominio de bienes inmuebles o se constituya un derecho real o se prerrogue el mismo, sobre el bien inmueble de que se trate, cualquiera sea la forma y plazos establecidos, se encuentran sujetos al sellado del 8% (ocho por mil) sobre el monto de la operación.-

Las transferencias de inmuebles realizadas por imperio de la ley sin otorgamiento de escritura pública, satisfacen el mismo impuesto.

El gravamen que estudiamos, se aplica aún cuando en el contrato se reconozcan hipotecas preexistentes, descontadas del precio.-

Puede ocurrir, que en la escritura no se fije precio, o por la naturaleza del contrato no corresponda fijarlo, como se establezca pero sea menor que la valuación fiscal de bien, se tomará esa valuación para el pago del impuesto, exceptuándose de esta regla la constitución de los derechos reales de usufructo, servidumbre, uso, habitación y anticresis, que pagan el impuesto con arreglo a lo dispuesto en el art. 63 inc. n) de la ley, es decir, a razón de \$ 15% por foja.

Las expuestas precedentemente, son las normas generales de la aplicación del impuesto previsto por el art. 26 de la ley de la materia. Veremos ahora algunos casos especiales, que requieren ser tratados por separado.-

Permutas.- En las permutas de inmuebles se calcula el impuesto sobre la mitad de la suma de los bienes que se permutan (arts. 26 y 15).-

Incidencia del gravamen. La ley, en el capítulo que estudiamos, prevé solamente para los casos de compraventa voluntaria o forzosa o de permuta, la incidencia del gravamen; en efecto, establece que en esos tres casos el impuesto estará a cargo de las partes, por mitades.-

Además, indirectamente, el art. 51 del decreto reglamentario N° 12651/46, fija una norma parecida, en cuanto dispone que las hipotecas concertadas entre una parte exenta de sellado y otra no exenta, pagan la mitad del impuesto, a cargo de esta última.-

Remates judiciales y del Banco Hipotecario Nacional. Como una excepción al principio general, la ley establece, que en los casos de remates ordenados por autoridades judiciales competentes, o realizados por el Banco Hipotecario Nacional, el impuesto se paga sobre el precio real de venta, aún cuando fuese menor que la valuación fiscal.- Esta disposición tiene por objeto contemplar los casos especiales, en que generalmente se obtienen precios de ventas reducidos, no justificándose a nuestro juicio, la excepción.

Operaciones sobre partes indivisas. Cuando la operación versa sobre partes indivisas, el impuesto se aplica en proporción a la parte que sea materia del contrato. En los casos mencionados por el art. 2696 del Código Civil, se paga el mismo gravamen establecido por el art. 26 del decreto 9432/44 (8%). Los casos que menciona el art. 2696 del Código Civil son: 1) la licitación, en cuya virtud una de los condóminos hubiere venido a ser propietario exclusivo de la cosa común; 2) cualquier acto a título oneroso, por el cual cese la indivisión absoluta, pasando la cosa al dominio de uno de los comuneros.

Títulos informativos de la propiedad. Los títulos informativos de la propiedad pagan, al dictarse el auto de aprobación judicial, el 2% (dos por ciento) de la valuación fiscal.-

Inmuebles situados en jurisdicción provincial. Cuando los inmuebles están todos ubicados en jurisdicción provincial (no debemos olvidar que el decreto 9432/44 rige exclusivamente para la Capital Federal y territorios nacionales), la escritura otorgada en jurisdicción nacional tributa solo el sellado de 5% (cinco pesos %)-art. 30 decreto 9432/44-. Si los inmuebles están situados, parte en jurisdicción nacional y parte en provincia y no se establece cantidad o se fija un monto global de la operación, sin especificar por separado los respectivos valores, se abona el impuesto solamente sobre la valuación fiscal de los inmuebles ubicados en jurisdicción nacional (art. 29 decreto 9432/44).

Hipotecas. "La hipoteca es el derecho real constituido en seguridad de un crédito en dinero, sobre los bienes inmuebles, que continúan en poder del deudor" (art. 3108 Código Civil).-

Por definición, la hipoteca es un derecho real, accesorio de una obligación principal.- Esta situación es muy importante por lo siguiente: ¿qué sellado debe tributar la escritura de constitución de hipoteca?

1º) el art. 26 del decreto 9432/44, si bien no menciona entre los actos gravados con el ocho por mil a las escrituras de constitución de hipotecas, cabe advertir que cuando generaliza dispone: "...de cualquier otro contrato por el cual se transfiera el dominio de bienes inmuebles o se constituya o prorrogue un derecho real sobre un inmueble...". La hipoteca, estaría pues comprendida.

2º) por su parte, el art. 105 del mismo decreto 9432/44 (ley 12922) establece la exención de impuesto para las fianzas y otras obligaciones accesorias para garantizar un contrato u obligación no vencido, cuando ésta esté extendido en el sellado de ley.- Siendo la hipoteca un derecho real, accesorio de una obligación principal, estaría exenta de sellado.-

Existiría pues una aparente contradicción entre estos dos artículos.- Ello no obstante, nos animamos a sostener, que esa contradicción es más aparente que real.

En efecto, pensamos que, por principio, la hipoteca está gravada con el impuesto del 8‰; es decir que en nuestra opinión prima el art. 26 sobre el 105.- Vamos a exponer las razones que nos inducen a efectuar esta afirmación:

a) El art. 26, de la manera que generaliza en su última parte, no cabe duda que comprende a las hipotecas, puesto que no contiene ninguna excepción al respecto.-

b) El art. 105 no rige para las escrituras de constitución de hipotecas, toda vez que, textualmente dice: "Las fianzas y otras obligaciones accesorias, como asimismo la constitución de prendas contraídas para garantizar un contrato u obligación no vencido, estarán exentas de sello si...".

Como vemos, el art. menciona a la prenda, que es, igual que la hipoteca, un derecho real. Por qué no mencionó el legislador a la hipoteca? Pues por qué consideró justo gravar esos actos como principales.

c) A mayor abundamiento, y para reafirmar lo que sostenemos, mencionaremos el art. 34 del mismo decreto 9432/44, el cual exime de sellado a las escrituras hipotecarias y demás garantías otorgadas en seguridad de los créditos y adelantos bancarios sujetos a los impuestos previstos por los arts. 33 y 38 del cita decreto.- Si el art. 105 fuera aplicable a la hipoteca estaría demás la disposición del art. 34.-

En resumen pues, en nuestra opinión, las escrituras de constitución de hipotecas se encuentran gravadas por el art. 26 del decreto 9432/44 y no están comprendidas, por consiguiente en el art. 105 del mismo decreto.

Admitiendo que lo que afirmamos fuera exacto, debemos aboarnos de inmediato a otro problema, que por su trascendencia pueda tener importancia.- Es el siguiente: la hipoteca es un derecho real constituido en garantía de un crédito de dinero, es decir, en términos generales, en garantía de un mutuo o de otro contrato de préstamo.-

Esta obligación principal, en este caso, está gravada con el 3‰ (art. 14 incisos j) ó s), con la excepción que vimos de los arts. 33, 34 y 38.- En consecuencia, debería abonarse el 3‰ por el préstamo y el 8‰ por la hipoteca, lo que hace un total del 11‰.-

La solución que se nos ocurre es la siguiente:

Cuando en el mismo acto, se constituye el préstamo y la hipoteca, debe gravarse uno u otro según según el que sea de mayor rendimiento fiscal, de conformidad con lo dispuesto por el art. 9 del decreto 9432/44 (ver Cap. XIV), y siempre que se reúnan los extremos por él exigidos.-

Si el préstamo y la hipoteca se constituyen por actos separados, cada uno tributará el impuesto correspondiente.-

Forma de pago del impuesto. El gravamen previsto por el art. 26 del decreto 9432/44 (ley 12922) se abona con arreglo al procedimiento estatuido por el art. 113 del mismo decreto, procedimiento que estudiaremos en el capítulo siguiente.-

CAPITULO VII

REPOSICION DEL SELLADO EN LOS REGISTROS DE CONTRATOS PUBLICOS

El art. 113 del decreto 9432/44 (ley 12922) establece que el impuesto correspondiente a las escrituras públicas, se abona bajo la responsabilidad directa del escribano titular del registro o de su adscripto según corresponda, con estampillas especiales dobles, que las oficinas expendedoras adhieren y "matan" con su sello fechador, en dos formularios especiales, uno de los cuales queda archivado en la Dirección General Impositiva y el otro se anexa al protocolo del escribano.-

La citada Dirección General procede a revisar las liquidaciones practicadas por los escribanos en los formularios que se denominan "corresponde", y dentro de los noventa días hábiles de la fecha de recepción del formulario, puede impugnar las liquidaciones, significando a los escribanos que deben satisfacer la suma exigida, dentro del quinto día de notificado, bajo apercibimiento de multa.-

Los escribanos intimados de pago pueden presentar escrito fundado en el caso de estar disconformes, procediéndose en esa eventualidad de acuerdo con el trámite que estudiaremos en el capítulo respectivo, sobre las consultas que se pueden formular a la Dirección General (Cap. XVII).-

Transcurrido el término de noventa días ya mencionado, y salvo el caso de manifestación falsa de los elementos destinados a regular el impuesto, cesa toda responsabilidad del escribano por el importe del sellado omitido, el que será exigible solidariamente contra las partes contratantes.-

Cuando la Dirección del ramo lo solicita, los escribanos deben acompañar, con los respectivos formularios, copia simple de la escritura.-

Si las escrituras proyectadas no se hubieran otorgado, los escribanos deben hacer la comunicación respectiva a la Dirección General Impositiva en el formulario "corresponde".-

Estos formularios, que correspondan a escrituras de compraventa, permuta, o cualquier otro contrato que importe la transmisión del dominio de bienes raíces situados en la Capital Federal o en los territorios nacionales, o los grave con un derecho real de hipoteca o cualquier otro, son intervenidos por la Dirección Nacional Inmobiliaria o por la Comisión de Fomento que corresponda de acuerdo a la localidad.- Estas entidades deben certificar que la propiedad no adeuda impuesto territorial por el año corriente y ejercicios anteriores, dejando también constancia de su valuación fiscal (art. 114 decreto 9432/44).

Cabe advertir que, de conformidad con lo dispuesto por los arts. 56 del decreto reglamentario N° 12651/46 y 120 del decreto ley N° 9432/44, los escribanos de registro, en el caso de que se protocolicen, de fecha cierta o transcriban instrumentos en las escrituras, deben dejar constancia del impuesto pagado en los mismos, así como consignar su fecha y la de su habilitación.-

Las transferencias de inmuebles realizadas sin el otorgamiento de escritura pública, y los títulos informativos de la propiedad, satisfacen el impuesto mediante el procedimiento ya estudiado.- En tales casos, la libranza del respectivo "corresponde" queda a cargo de la autoridad interviniente.- El término para el pago del impuesto se computa a partir de la fecha en que la resolución respectiva ha pasado en autoridad de cosa juzgada.-

CAPITULO VIII

PROCEDIMIENTO ESTIMATIVO.- ESTIMACIONES DE OFICIO

Este capítulo podría constituirse en uno de los más extensos de nuestro trabajo, pero dado su carácter general evitaremos entrar en detalles.

1ª) Normas generales.

Rigen esta materia, los artículos 20 y 63 incs. p), r) y s) del decreto 9432/44, el art. 17 del decreto 12651/46 reglamentario del estado anteriormente, resoluciones ministeriales y resoluciones de la actual Dirección General Impositiva.

2ª) Concepto del procedimiento estimativo.

En diversos capítulos hemos estudiado la aplicación de tasas sobre el monto imponible de los actos gravados. Ocurre que, muchas veces, ese monto imponible no surge del instrumento y, en consecuencia, es necesario determinarlo. La determinación del importe gravable es precisamente el procedimiento estimativo:

a) Las partes formulan su apreciación, debiendo consignar los elementos de juicio de que se han valido para llegar al monto declarado;

b) El instrumento debe ser presentado en la Dirección General Impositiva, a cuyo criterio queda librada la aceptación o la impugnación de la estimación formulada por los contratantes;

c) Puede ocurrir que las partes manifiesten no poder estimar el monto imponible del contrato, abonando en el mismo el sellado de \$ 15,--¹ por foja, o el de \$ 100,--² o el de \$ 1.000,--³ en la primera foja, según se trate de instrumentos gravados por el art. 14 en sus incisos a) hasta el c) y q) hasta el s), o bien sean contratos de sociedad (inc. p), respectivamente;

d) También en este caso la Dirección General Impositiva puede aceptar o rechazar el criterio sustentado por los contratantes; si lo rechaza y determina ella el monto gravable, practica lo que se llama una estimación de oficio;

e) Aun cuando las partes hayan estimado el importe gravable, la Dirección General puede rechazar la estimación y aplicar al instrumento los impuestos fijos que ya estudiamos. Esto sucede cuando la estimación no ha sido fehacientemente documentada.

3ª) Elementos que deben considerarse para practicar la estimación

Es muy común que los contribuyentes formulen la declaración estimativa, sin mencionar los elementos que han utilizado a los efectos del cálculo; ello obliga a efectuar revisiones minuciosas para verificar la justicia de la avaluación. A tal fin, cabe aclarar que la determinación del valor económico de un convenio puede revestir diversos aspectos:

a) Si la estimación ha sido efectuada por las partes, es necesario verificar su exactitud;

b) Si las partes manifiestan no poder estimar el valor económico del convenio, resulta necesario agotar todos los recursos para confirmar la declaración;

c) La estimación de oficio que en su caso debe practicar la Dirección General Impositiva, debe estar fundamentada por bases firmes y ciertas.

El artículo 20 del decreto 9432/44 (ley 12922) establece que cuando la Dirección General practique de oficio la estimación, deberá hacerlo con los elementos existentes a la fecha del acto. Qué debe entenderse por elementos? No cabe duda que la investigación puede abarcar un campo mucho más amplio que el documento mismo; es decir, se analizaría la contabilidad, actas, estudios económicos financieros relacionados con el convenio, etc.

Como se desprende de los términos expresos del artículo en estudio, los únicos elementos que se pueden tomar en cuenta son los existentes a la fecha del acto y no los posteriores al mismo, no obstante que el contrato, durante el tiempo que permanezca a estudio de la repartición, pueda haber tenido principio de ejecución.

Los coeficientes que se aplican para practicar la estimación de oficio, deben tener base estadística; así lo ha declarado el Ministerio de Hacienda en reiteradas oportunidades, en ocasión de conocer en los recursos interpuestos contra resoluciones de la autoridad de primera instancia en materia administrativa.

Las dependencias del estado y entidades ~~autónomas~~ deben asesorar a la Dirección General cuando esta lo solicite. Esta disposición legal es muy conveniente, toda vez que en muchos casos resulta nece-

marie el asesoramiento de las reparticiones técnicas del Estado.

Agotada la investigación, y cuando no han podido obtenerse elementos que permitan precisar el monto imponible del contrato respectivo, éste se debe encuadrar en las disposiciones del art. 63 (inc. p), r) y s) del decreto 9432/44; es decir que si trata de un contrato de sociedad, se abonará en su primera foja \$ 100,--% y en las siguientes \$ 1,50%; la inscripción de sociedades extranjeras que establezcan sucursal o agencia en jurisdicción nacional, tributan \$ 1.000,--%. Por último, los demás instrumentos que se gravan con impuesto proporcional, deben satisfacer \$ 15,--% por cada foja cuando su valor sea indeterminado e indeterminable a la fecha de su otorgamiento.

42) Visación en serie.

Con el objeto de evitar la acumulación de los expedientes, cuya tramitación debe seguir el procedimiento estimativo, y que no revisten interés fiscal, el art. 17 del decreto 12651/46, reglamentario del 9432/44, ha establecido que, a los efectos de la aplicación del art. 20 del decreto citado en último término, la Dirección del ramo puede hacer extensiva la visación de uno de los instrumentos, a los posteriores similares, siempre que una misma persona celebre habitualmente contratos uniformes.

La Dirección General Impositiva ha reglamentado las formalidades que deben cumplirse en esos casos, mediante resolución de fecha 29 de agosto de 1946.

El contribuyente debe presentar, en esos casos, una declaración jurada mensual, con constancia del impuesto satisfecho en cada instrumento, los que deben ser individualizados con un número correlativo.

oooOooo

CAPITULO II

OPERACIONES DE CREDITOS Y DESCUENTOS BANCARIOS

Los artículos 33 y 38 del decreto 9432/44, se refieren a este tema.

El origen del gravamen previsto por el art. 33 del decreto 9432/44 debemos buscarlo en el art. 25 de la ley 11.290(t.o.), aunque cabe advertir que el alcance de este último, era menor que el del actual art. 33.

Concretamente, este artículo establece que "los créditos de dinero que devenguen interés, concedidos expresa o tácitamente por las instituciones bancarias, financieras y empresas industriales y comerciales, en cuenta corriente o en otras cuentas especiales, las operaciones de "call money" y las disposiciones que sobrepasen las cantidades autorizadas, están gravados en la siguiente forma:

a) con el 1% trimestral sobre el crédito acordado en relación al tiempo, computándose como enteros las fracciones de mes;

b) con el 2% trimestral sobre las sumas giradas en descubierto, que se liquidarán en proporción al tiempo de utilización de los fondos, sobre la base de los numerales establecidos para el cálculo de los intereses, y en el momento de la liquidación de éstos. Este impuesto está a cargo de los prestatarios.

Los descubiertos y créditos en mora, pagarán impuesto mientras permanezcan en sus cuentas originarias".

Por su parte, el art. 38 del decreto 9432/44 (ley 12922) dispone que "los descuentos que concedan los bancos de la ley 12156, de pagarés suscriptos directamente a su orden, a plazo no mayor de 90 días, abonarán el impuesto del 2% sobre su importe. Las mismas operaciones efectuadas a plazos mayores, abonarán el impuesto del 3%".

A los efectos de metodizar la exposición, la dividiremos en distintos puntos; a saber: 1º Operaciones documentadas; 2º operaciones no documentadas; 3º requisitos para la procedencia del gravamen previsto por el art. 33 del decreto 9432/44; 4º forma de liquidación del tributo, en los distintos casos que puedan presentarse; 5º incidencia del gravamen; 6º exenciones.

1º) Operaciones documentadas.

El art. 14 inc. b) del decreto 9432/44 grava con el 3% de impuesto a los vales, billetes y pagarés. Por su parte el art. 38 ya transcrito, reduce ese sellado al 2%, para los pagarés suscriptos directamente a la orden de los bancos comprendidos dentro del régimen oficial de la materia (ley 12156 y sus modificaciones) por su plazo no mayor de 90 días, aclarando expresamente que si esas operaciones se efectúan a plazos mayores, pagan el 3%.

Este tratamiento de excepción se justifica por los antecedentes de la actual ley de sellos; en efecto, la ley anterior N° 11.290 (t.o.) en sus artículos 2 y 3 fijaba un sellado del 1% por cada 90 días para las operaciones a plazo. Teniendo en cuenta que las mayoría de los descuentos bancarios lo sea a un plazo de 90 días, y que en la ley anterior estaban gravadas con el 1%, teniendo en cuenta que con la norma del art. 14 de la nueva ley el impuesto se duplicaba, con el objeto de no entorpecer el desarrollo de las transacciones bancarias, se les acordó el privilegio señalado.

Para períodos mayores de 90 días ya el impuesto, aún en la ley anterior, era del 3% o superior, por lo que no resultaba una alteración profunda de la norma vigente, la subordinación al art. 14 inc. b) del decreto 9432/44.

Cabe aclarar que los contratos de prenda constituidos de conformidad con las disposiciones de la ley respectiva, a favor de los bancos, se consideraran comprendidos en las previsiones del art. 38 del decreto 9432/44 (art. 23 del decreto reglamentario N° 12651/46).

2º) Operaciones no documentadas.

A la vez que los descuentos de documentos, los bancos y algunas entidades financieras, suelen otorgar créditos en cuenta corriente, que lógicamente no se encuentran documentados. Por lo tanto, tales créditos no se encontrarían sujetos a sellado. Para remediar esa situación de injusticia provocada por el diferente tratamiento fiscal de dos operaciones que, en el fondo revisten ca-

ractères similares, el art. 33 del decreto 9432/44 fija, en sus incs. a) y b) sendos gravámenes complementarios, que recaen sobre los créditos de dinero que devenguen interés, concedidos expresa o tácitamente por las instituciones bancarias, financieras y empresas industriales o comerciales, en cuenta corriente o en otras cuentas especiales, las operaciones de "call money" y las disposiciones que sobrepasen las cantidades autorizadas.

3º) Requisitos para la procedencia del gravamen previsto por el art. 33 del decreto 9432/44 (ley 12922).

Son requisitos indispensables para que proceda la aplicación del gravamen previsto por el art. 33 del decreto 9432/44, los siguientes:

a) Créditos de dinero. Es decir el préstamo debe ser de dinero y no, por ejemplo, de mercaderías.

Cabe advertir sin embargo, que si los créditos de dinero y por la adquisición de mercaderías, que devenguen interés, se registran en la misma cuenta corriente o en la misma cuenta especial, abonarán el impuesto sin discriminación alguna (art. 21 decreto 12651/46).

b) Que devenguen interés. Como condición indispensable, requiere la ley que el crédito de dinero devengue interés, es decir que la operación no sea a título gratuito.

c) Concedidos expresa o tácitamente por instituciones bancarias, financieras y empresas industriales o comerciales. Prácticamente, con excepción de los créditos concedidos por particulares, todos los demás se encuentran comprendidos en la enumeración que hace el citado art. 33.

Demás está decir que como casi ningún particular lleva libros, sería muy difícil determinar el impuesto. Por otra parte, es muy poco frecuente, que los no comerciantes otorguen créditos de esta naturaleza.

d) Operaciones de "call money". También estas operaciones se hallan sujetas al gravamen en estudio. Consisten en préstamos a la vista, que no requieren un aviso previo, superior a 48 horas para su reintegro o documentación. Generalmente devengan un interés inferior al corriente en plaza.

4º) Forma de liquidación del tributo en los distintos casos que pueden presentarse.

Este impuesto se compone de dos partes: el inciso a) y el inciso b). El inciso a) grava con el 180/oo trimestral del importe del crédito acordado, en relación al tiempo, computándose como enteros las fracciones de mes. Es decir, si se concede un crédito de \$ 10.000,—a por 6 meses, debe aplicarse al mismo un impuesto de \$ 30,—a. Si el crédito es concedido por un mes, el decreto reglamentario -art. 20- aclara que la tasa aplicable es la del 0,50%.

Muchas veces la liquidación no es tan fácil por cuanto, o bien no existe un monto determinado o un plazo también determinado, o ambas cosas a la vez. Estas situaciones se solucionan a la luz de lo dispuesto por el art. 20 del decreto 12651/46, reglamentario del 9432/44, de la siguiente manera:

a) Créditos en descubiertos concedidos expresamente por monto determinado y plazo indeterminado; el impuesto se ingresará por adelantado sobre el valor establecido en el acuerdo y por el plazo para la liquidación de los intereses. Si este no se hubiera determinado, se abonará por trimestre adelantado;

b) Créditos en descubiertos concedidos por cantidad indeterminada o excesos producidos sobre el importe acordado; se satisfará el sellado en oportunidad de liquidarse el gravamen complementario previsto en el inc. b) del art. 33, aplicándose sobre el mayor saldo deudor o mayor exceso producido en cada mes calendario. La solución que prevé el inc. c) del art. 20 del decreto 12651/46 para la aplicación del gravamen que fija el inc. a) del art. 33, en el caso de créditos en descubiertos concedidos por cantidad indeterminada o de excesos producidos sobre el importe acordado, en el sentido, de que se tomará el mayor saldo o el mayor exceso de cada mes calendario, es un poco arbitraria, toda vez que se aparta de la economía de la operación.

En efecto, supongamos un descubierto concedido sin cantidad determinada, en el cual los intereses se liquidan cada trimestre, los 15 días; v.gr.: del 15 de enero al 15 de abril, en lugar de tres mayores saldos deudores, se deben tomar cuatro, y aplicar sobre cada uno el 0,50 % con lo que el impuesto resulta del 2% trimestral en lugar del 1 y medio por mil, como dice la ley.- Hay que tomar cuatro saldos por la sencilla razón de que el mismo art. 33 dispone que se computan como enteros las fracciones de mes, y el art. 20 de la reglamentación dice que hay que tomar el mayor saldo de cada mes calendario; luego, del 16 al 31 de enero, un saldo; del 16 al 31 de febrero otro saldo; del 16 al 31 de marzo otro saldo y del 16 al 15 de abril otro saldo.-

No cabe duda que el problema se solucionaría satisfactoriamente para el comerciante si éste liquidara los intereses el último día de algún mes; pero razones de diversos órdenes, no permiten, muchas veces, adoptar esas fechas y, en consecuencia, el deudor ve recargada su deuda con el Fisco en el 0,50 % ya indicado, por cada período de liquidación de intereses.-

El inciso b) del art. 33 del decreto 9432/44 (ley 12922), grava con el 2% trimestral, las sumas giradas en descubierto, impuesto que se liquida en proporción al tiempo de utilización de los fondos sobre la base de los numerales establecidos para el cálculo de los intereses, y en el momento de la liquidación de éstos.

Al comentar el inciso a) del art. 33, dijimos que el impuesto por él establecido se aplica sobre el importe acordado en cambio el impuesto que señala el inciso b) del mismo artículo, tiene como base los importes utilizados (en cuanto que éstos originan la liquidación de los intereses).

La liquidación de este 2% trimestral es muy simple, aplicándose la siguiente fórmula:

$$\frac{N}{45000} \times 6 \times \frac{N}{45625}$$

N=numerales, o sea tiempo número de días

Los coeficientes de 45000 y de 45625 se toman en cuenta, según que para el cálculo de los intereses se compute el año comercial (360 días) o el año calendario (365 días), respectivamente.-

Por otra parte, respecto de este impuesto, existen tablas impresas por la Dirección General Impositiva.-

El ingreso del gravamen debe hacerse por declaración jurada, dentro de los quince días hábiles siguientes al mes en que se efectúa la liquidación y retención, mediante depósito en cualquier sucursal del Banco de la Nación Argentina, a la orden de la Dirección General Impositiva, en la cuenta "impuesto de sellos".- También puede hacerse remitiendo cheque o giro a la orden de la citada Repartición.-

La presentación de las declaraciones juradas se debe realizar en el mismo plazo fijado para el pago del impuesto.-

5a) Incidencia del gravamen.

El impuesto previsto por el art. 33 del decreto 9432/44 (ley 12922) en sus incisos a) y b), se halla íntegramente a cargo de los prestatarios, actuando los respectivos prestamistas como agentes de retención.- Es decir, se organiza un sistema similar al del impuesto a los réditos, señalando al responsable del pago y al que debe retener el sellado e ingresarlo al Fisco por cuenta de aquel responsable.-

Cabe advertir que la incidencia determinada por la ley, lo es al solo efecto de solucionar el problema entre las partes, toda vez que si el prestamista no ingresa el sellado en término, de la infracción consiguiente será responsable, no solo el prestatario, sino también el mencionado prestamista, de acuerdo con los términos del art. 116 del decreto 9432/44, que estudiaremos en el capítulo XII.

6a) Exenciones.

El art. 36 del decreto 9432/44 establece que están exentos del impuesto previsto por el art. 33:

- a) los créditos bancarios en descubierto, por un plazo no mayor de 60 días, producidos por cheques firmados por comisionistas de banca que oficialmente lo acrediten;
- b) los créditos bancarios en descubierto con caución de títulos públicos, concedidos a comisionistas;

c) los adelantos entre bancos, con o sin caución;
d) los créditos en moneda legal concedidos por los bancos o corresponsales del exterior.-

e) cabe agregar los adelantos concedidos a las reparticiones del Estado, ya que estas gozan de la exención general prevista por el art. 103 inciso 1 del decreto 9432/44 (ley 12922).

Además, el art. 34 del mismo decreto, exige desollado a las escrituras hipotecarias y demás garantías otorgadas en seguridad de los créditos y adelantos bancarios, sujetos al impuesto determinado en el capítulo en estudio, concedidos a los particulares o a las mismas instituciones bancarias por otras del mismo género, aún cuando estas garantías sean extensivas a las futuras renovaciones de esos créditos.

Los adelantos y créditos en cuenta corriente especial, garantizados con hipoteca, solo tributan el impuesto cuando la operación tiene el carácter de cuenta corriente bancaria, es decir, cuando el importe de la misma puede ser cubierto total o parcialmente por el deudor, y él está autorizado para hacer nuevamente uso del mismo crédito después de haberlo cubierto.

Los conformes de cuentas en descubierto comprendidas en las disposiciones del capítulo en examen, no satisfacen el impuesto del tres por mil establecido en el art. 14 inc. j) del decreto 9432/44 (art.37).-

oooOooo

CAPITULO X

OPERACIONES DE DEPOSITO DE DINERO

Los depósitos monetarios que devengan un interés superior al 1% anual tributan el sellado del 3% anual. Este impuesto es a cargo de los depositantes y se liquida sobre la base de los numerales utilizados para la acreditación de los intereses y en la misma época (art. 39 decreto 9432/44).

En el capítulo anterior hemos estudiado las operaciones de créditos en descubierto y descuentos bancarios, que guardan estrecha relación con las tratadas en este capítulo. En efecto, desde el punto de vista contable no existe prácticamente, diferencia alguna, y no debemos olvidar que por propia definición legal, sólo la contabilización de estas operaciones permite la liquidación de los impuestos.

Para evitar los graves inconvenientes que la confusión podría acarrear (diferencia de tasas de los impuestos) es necesario analizar en cada caso la naturaleza de la operación imponible. Así, a título ilustrativo, daremos algunos puntos de referencia para facilitar la tarea:

- a) Debe investigarse en el contrato social o estatuto, en su caso, el objeto de la entidad deudora y de la acreedora;
- b) Importe de sus respectivos capitales;
- c) Tasa de interés a que se realiza la operación;
- d) Plazo;
- e) Condiciones de reintegro;
- f) Cantidad de operaciones similares;
- g) Destino que da a los fondos el deudor;
- h) Proporción entre el capital propio y el ajeno.

Estudiados esos puntos en el caso concreto que se presente, se podrá afirmar, más o menos categóricamente, si la operación es un descubierto o un depósito y, en consecuencia, aplicar el art. 33 ó el art. 39 del decreto 9432/44, respectivamente.

Operación imponible.

De acuerdo con la ley, para que una operación de depósito deba tributar el sellado previsto por el art. 39 del decreto 9432/44, debe reunir los siguientes requisitos:

1º) Depósito monetario. Es decir, que se define categóricamente la materia que debe ser objeto del depósito. El ejemplo clásico es el depósito bancario en caja de ahorro o a plazo fijo;

2º) Que devenguen un interés superior al 1% anual. La ley de sellos, grava principalmente a las operaciones a título oneroso, por esto exige como condición, a los efectos de la imposición, que el depósito devengue un interés superior al 1% anual.

Un caso muy interesante se ha planteado con motivo de las resoluciones del Banco Central de la República Argentina, que autorizan a los bancos a pagar intereses en los depósitos en caja de ahorro, hasta la suma de \$ 5.000,—% por persona; en todo lo que la exceda no se acredita interés alguno. Ahora bien, un depósito en caja de ahorro de \$ 6.000,—% por ejemplo, devenga un interés hasta \$ 5.000,—%, y por \$ 1.000,—% nada.

Ello no obstante el "interés real" de los \$ 6.000,—% excede del 1%, con lo cual la operación resultaría imponible en su totalidad. La Dirección General Impositiva ha resuelto acertadamente que en esos casos no corresponde tributar gravamen por razones: una, como veremos más adelante, los depósitos bancarios en caja de ahorros hasta \$ 5.000,—% no pagan impuesto; y la otra, de que el excedente de esa cantidad no gana interés.

En resumen, la Dirección General mencionada, no aplicó la cuación del "interés real", sino que con un criterio más equitativo que matemático resolvió, de acuerdo con las instrucciones actuales del Banco Central de la República Argentina, que los depósitos bancarios en caja de ahorros no deben tributar el gravamen previsto por el art. 39 del decreto 9432/44 (ley 12.922).

3º) Que se contabilice. Si bien este no es un requisito exigido por la ley, hay que tener en cuenta que en estas operaciones no existe un documento imponible, y el impuesto se liquida y se verifica por el Fisco en los libros respectivos.

Si no se llevara contabilidad (cosa muy difícil de que ocurra) la liquidación y sobre todo la verificación, se hacen prácticamente imposibles.

Forma y época de liquidación e ingreso del gravamen.

Este impuesto se liquida sobre la base de los numerales utilizados para el cálculo de los intereses y en la oportunidad en que éstos se acreditan.

Para ello, debe emplearse alguna de las siguientes fórmulas:

$$\text{Impuesto} = \frac{\text{Monto de los intereses} \times 3}{10 \times \text{tasa del depósito}}$$

$$I = \frac{N}{120.000}$$

$$I = \frac{N}{121.666}$$

La primera de las tres fórmulas es general tomándose como base los intereses acreditados. Las otras dos fórmulas, en cambio, sirven para utilizar los numerales calculados, dividiéndolos por los coeficientes 120.000 ó 121.666, según que para el cálculo de los intereses se haya tomado el año comercial de 360 días o el año calendario de 365 días.

La Dirección General Impositiva provee de tablas a los contribuyentes, en las que el impuesto ya está liquidado, de acuerdo al tipo de interés que se utilice.

El ingreso debe efectuarse mediante depósito bancario a la orden de la Dirección citada, en el Banco de la Nación Argentina, dentro de los primeros quince días hábiles del mes siguiente al de la liquidación.

En el mismo plazo debe presentarse la declaración jurada (arts 4 y 24 del decreto 12651/46).

Incidencia.

Este impuesto está a cargo de los depositantes, actuando los depositarios como agentes de retención (decreto 9432/44, art 39)

Exenciones.

No pagan este sellado los depósitos bancarios en caja de ahorro que no excedan de \$ 5.000,-- y los depósitos que tampoco excedan de esa misma suma, que reciban las casas comerciales o industriales y las sociedades cooperativas, de sus empleados o habilitados (arts. 39 decreto 9432/44 y 25 decreto reglamentario 12651/46).

Cabe agregar que, de acuerdo con el art. 25 del decreto reglamentario de la ley de sellos, a los efectos de la exención indicada, se debe tener en cuenta exclusivamente el monto del depósito, con prescindencia del número de personas a cuya orden conjunta o recíproca se haya realizado el mismo.

oooOooo

CAPITULO XI

GIROS INTERNOS

En este capítulo estudiaremos uno de los puntos más difíciles del impuesto de sellos, por la variada interpretación que ha merecido el art. 62 del decreto 9432/44 y sus disposiciones reglamentarias.

En efecto, si bien la primera parte del art. 62 establece que los giros internos pagaderos a su presentación o hasta cinco días vista, están sujetos a un impuesto a cargo del tomador, con arreglo a la siguiente escala:

De más de \$ 20,--%	hasta \$ 100,--%	\$ 0,15% de sellado
" " " 100,--%	" " 500,--%	" 0,30% " "
" " " 500,--%	" " 1000,--%	" 0,50% " "
" " " 1000,--%	" " 5000,--%	" 1,--% " "
" " " 5000,--%	" " 10000,--%	" 2,--% " "
" " " 10000,--%	en adelante;	" 3,--% " "

Conocemos perfectamente la acepción de la palabra giro, pero la complicación se produce cuando, a continuación, el artículo agrega que "están sujetos a la misma imposición los cheques de plaza a plaza y todos los demás instrumentos y procedimientos de contabilidad que impliquen transferencias de fondos, con excepción de los débitos o créditos que efectúen entre sí las casas matrices y sucursales de un mismo banco o casa de comercio, con motivo de sus propias operaciones".

1º) Instrumentos y procedimientos de contabilidad que implican transferencias de fondos.

Es necesario comprender, qué se entiende por instrumentos y procedimientos de contabilidad que impliquen transferencias de fondos. Historiando un poco el asunto, podemos decir que el antecedente inmediato de la ley actual (decreto 9432/44-ley 12922) lo encontramos en la ley 11290 (t.o.), cuyo art. 24 dispone que el impuesto a los giros internos se aplica también por los cheques de plaza a plaza. Es decir, que la ley mantenía como principio rector el gravamen de los giros internos y, sólo como complemento se imponían operaciones similares -que, como los cheques de plaza a plaza, sustitúan a los giros-. Por su parte, el art. 17 del decreto reglamentario de la ley confirmaba este principio, al señalar que "se consideran giros internos y se les aplicará el impuesto establecido en el art. 24 de la ley, a todos los procedimientos bancarios o de contabilidad, cualesquiera que sea la forma de su documentación, que signifiquen transferencia o envío de dinero desde una plaza a otra". Es decir, que el elemento esencial para la asimilación era el de que se trataba de instrumentos o de procedimientos de contabilidad que implicaran transferencias entre dos plazas.

En el año 1943, se dictó un decreto modificatorio de los arts. 17 y 18 del decreto reglamentario de la ley 11290 t.o., eliminándose el requisito de la existencia de dos plazas, y se declaró comprendidas en el art. 24 de la ley a las operaciones mencionadas, aún cuando se realizaran dentro de una misma plaza, entendiéndose por plazas el perímetro territorial comprendido dentro de una misma jurisdicción municipal. El decreto que mencionamos lleva el número 148693 y es de fecha 7 de mayo de 1943.

Cabe hacer notar que el 21 de junio de 1944 se sancionó el decreto ley Nº 9432/44, cuyo art. 62 trata el punto que estamos estudiando; éste y el art. 18 del decreto reglamentario Nº 18858/44 aclararon que se consideran giros internos, todos los procedimientos bancarios o de contabilidad cualquiera sea la forma de su documentación, que signifiquen transferencias de fondos. Por su parte, el art. 30 del actual decreto reglamentario Nº 12651/46 definió más categóricamente la situación, al establecer que se consideran instrumentos o procedimientos de contabilidad que implican transferencias de fondos, los que exteriorizan entrega o recepción de ellos por cuenta de terceros.

De esa manera ha quedado algo más aclarado el concepto un tanto confuso de la ley.

Repetimos que con la sanción del decreto reglamentario Nº 12651 se aclararon, en cierto modo, las dudas existentes, dando al Fisco un arma muy poderosa para declarar comprendidas en las disposiciones del recordado art. 62 del decreto 9432/44, muchas operaciones que

tal vez al legislador no se le hubiera ocurrido gravar. La reglamentación en estudio, ha sido impugnada de inconstitucional, pero no existe actualmente ninguna resolución concreta de los Tribunales Superiores de la Nación.

En realidad, este impuesto, más que por la incidencia en la economía particular, es repudiado por las dificultades existentes para su ingreso.

El art. 30 del decreto 12651/46 establece: "a los efectos de la aplicación del art. 62 del decreto 9432/44, se considera: ... instrumentos o procedimientos de contabilidad que impliquen transferencias de fondos, a los que exterioricen su entrega o recepción por cuenta de terceros, teniéndose también por tales los créditos y débitos en cuenta". Por su parte, el art. 33 del mismo decreto agrega: "en los casos de instrumentos o procedimientos de contabilidad que impliquen transferencias de fondos, el impuesto será ingresado por quien realice en jurisdicción nacional la entrega y recepción de los mismos por cuenta de terceros".

Estas normas que, como dijimos, son más claras y concretas que las que existían en el viejo decreto reglamentario N° 13858/44, sin lugar a dudas deberían encontrarse en la ley y no en la reglamentación. Dado que este trabajo no tiene otro fin que el de constituirse en un simple comentario de las disposiciones en vigor, omitimos otras consideraciones y pasamos a exponer el alcance interpretativo, que a nuestro juicio, debe darse a las disposiciones en vigor, respecto del punto que comentamos:

a) Es fundamental la existencia de tres personas. En efecto, al hablar el reglamento de "entrega o recepción de fondos por cuenta de terceros", exige la existencia de tres entes, que agrupa la figura clásica de la letra de cambio; uno que da la orden, otro que la ejecuta y el tercero que recibe los fondos. En consecuencia, las operaciones directas realizadas sin intervención de terceros, no están gravadas por esta parte del art. 62.

Dado que la última parte de dicho art. 62 excluye del sellado a las operaciones propias realizadas entre la casa matriz y sus sucursales, es necesario aclarar que a los efectos que estamos analizando la casa matriz y sus sucursales se consideran una sola persona, para el cómputo de las tres necesarias.

Desde los primeros tiempos de la aplicación del decreto reglamentario N° 12651/46, la Dirección General Impositiva consideró comprendidas dentro del art. 62 del decreto 9432/44 a las operaciones que realizan los administradores de propiedades, en su carácter de apoderados de los propietarios de los inmuebles. Al cobrar los alquileres y al pagar los impuestos, tuvo dicha Dirección General, que el administrador efectuaba recepciones y entregas de fondos por cuenta de un tercero. Fuerza es reconocer que la letra de la reglamentación amparaba la interpretación fiscalista, ya que considerado el caso objetivamente estaríamos en presencia del tríptico característico del giro.

Ello no obstante, el Ministerio de Hacienda, al conocer en un asunto llevado en grado de apelación, declaró que tales operaciones no están gravadas por el art. 62 del decreto 9432/44, dado que en ese caso, "el registro contable se hace por un simple ordenamiento de los fondos de un mismo titular, aunque se contabilice sucesivamente teniendo en cuenta la ~~administración~~ actuación del administrador y su percepción final por el propietario. El mandatario efectúa los asientos de los fondos del mandante, pudiendo decirse jurídicamente que actúa y obra por su principal, confundiendo ambas personas". (Resolución del Ministerio de Hacienda N° 480 del 6 de julio de 1948).

El principio jurídico en que se basa la resolución comentada es el de que el mandante (dueño de la cosa administrada) y el mandatario (administrador) son una misma persona y, en consecuencia, faltaría el requisito de la existencia de tres entes distintos; es decir que las operaciones serían directas.

Deben tenerse presente dos conclusiones muy importantes a que permite arribar la resolución N° 480/48;

1a) El poder de administración debe ser general y permanente, a la vez que debe llenar todas las formalidades exigidas por el derecho común;

2º) De acuerdo con los fundamentos que adornan la resolución mencionada, podría afirmarse que todas las operaciones en las que intervengan tres personas, pero dos de ellas estén relacionadas por un mandato de carácter permanente, y que consistan en entregas o recepciones de fondos por cuenta de terceros, no están gravadas por el art. 62 del decreto 9432/44, por ser inaplicable al caso, la parte pertinente del art. 30 del decreto reglamentario Nº 12651/46.

b) Debe exteriorizarse por registraciones contables. Este aspecto de la cuestión está corroborado por la circunstancia de que la ley grava a los instrumentos y procedimientos de contabilidad que impliquen transferencias de fondos.

Qué diferencia existe entre el instrumento y el procedimiento de contabilidad en lo que respecta al punto que estudiamos. Instrumento de contabilidad podría ser una orden escrita de pago o de acreditamiento en cuenta de un tercero, y un procedimiento de contabilidad sería la exteriorización de una orden de pago o de acreditamiento en cuenta de un tercero y aún la contabilización de un cobro o de un pago también por cuenta de terceros. En este caso partimos del supuesto que la orden de pago es verbal.

Vemos pues que aparentemente existiría una superposición en la letra de la ley, puesto que todo "instrumento de contabilidad" forzosamente debe volcarse en una registración contable.

Posiblemente, lo que ha ocurrido, es que la ley en exceso de celo procuró que no escapara a su jurisdicción ninguna operación de las que estamos analizando.

c) La contabilización debe realizarse en jurisdicción nacional. Este es un problema muy importante, toda vez que de su nunciación podría desprenderse que el simple hecho material de "llevar" la contabilidad en provincia sería motivo suficiente para desgravar operaciones imponibles.

Pensamos, que teóricamente podría solucionarse la cuestión afirmando que si la operación se realiza en jurisdicción nacional, debe gravarse, cualquiera sea el lugar donde se contabilice, y, a la vez, si la operación se realiza en provincia, aún cuando se contabilice en jurisdicción nacional, no sería imponible.

Entendemos que de esa manera nos acercaríamos a la técnica pura del impuesto, si bien podría nacer el problema de la fiscalización, que se solucionaría si se llevara a la práctica un plan de acción recíproca entre los fiscos Nacional y provinciales, en lo que, a la verificación del cumplimiento de las quin-ce ~~en~~ leyes de sellos que tiene el país se refiere.

d) No es necesario que los libros sean rubricados. La ley no exige requisito alguno y, en consecuencia, se trate o no de libros rubricados, las operaciones pueden gravarse.

2º) Cheques de plaza a plaza.

El art. 30 del decreto reglamentario Nº 12651/46, establece que se entienden por cheques de plaza a plaza aquellos que se negocian, presentan o depositan al cobro fuera de la plaza donde está radicada la cuenta, previniendo que, plaza es el perímetro territorial comprendido dentro de la misma jurisdicción municipal.

Los cheques de plaza a plaza están gravados por el art. 62 de la ley, en la misma forma que los giros internos.

Un problema muy interesante se podría plantear en el punto. En efecto, como vemos, el decreto 9432/44, por intermedio de su reglamentación, exige que del mismo instrumento surja que él ha sido negociado, ejecutado o cumplido en jurisdicción nacional.

El art. 18 del viejo decreto reglamentario Nº 18858/44 establece expresamente "siempre que el cheque tenga algún sello con indicación de otro lugar o domicilio distinto de la plaza donde fuere presentado al cobro, se entenderá que es de plaza a plaza".

La duda planteada consistiría en que si del cheque no se desprendiera la circunstancia de haber sido negociado, presentado o depositado al cobro fuera de la plaza donde está radicada la cuenta, podría no gravarse. Lo obstaría de alguna

carta aclaratoria se constatará que efectivamente habría sido negociado fuera de la plaza aludida. A nuestro entender, la cuestión debe resolverse en el sentido de que esos documentos no deben gravarse como cheques de plaza a plaza, atento al carácter formal del impuesto de sellos.

Cabe destacar, que el art. 2º de la reglamentación de la ley de sellos dispone que los cheques de plaza a plaza y en los giros internos librados en jurisdicción provincial sobre plaza de jurisdicción nacional, las estampillas pueden ser inutilizadas con la firma del endosante, aceptante, depositante o beneficiario, en su caso.

3º) Giros internos propiamente dichos.

El art. 62 ya mencionado, grava también a los giros internos pagaderos a su presentación o hasta cinco días vista.

El art. 31 de la reglamentación, aclara que, los giros internos gravados por la primera parte del art. 62 del decreto 9432/44, son aquellos que se emiten o negocian dentro de una misma plaza de jurisdicción nacional, o bien entre plazas distintas del país, siempre que una de ellas sea de jurisdicción nacional, no alcanzando el impuesto a los que circulan exclusivamente entre plazas provinciales.

Por su parte, el art. 14 inc. 1) del decreto 9432/44 señala el 3% de impuesto para los giros a más de cinco días vista.

Sin perjuicio de ello, los documentos indicados, pagaderos a su presentación o hasta cinco días vista, que no se aceptaren, pagaren o protestaren dentro de un mes de la fecha de su otorgamiento, tributan también el sellado prescripto por el art. 14 inc. 1). Para los documentos librados en jurisdicción provincial sobre plazas de jurisdicción nacional, el término de un mes fijado en el mismo, comienza a correr desde la fecha en que debe tributarse el impuesto que señala la escala del art. 62.

Si los giros se emiten en jurisdicción provincial sobre plaza nacional, ya habíamos dicho que el impuesto puede pagarse en oportunidad del primero de los siguientes actos que se realice en jurisdicción nacional: su endoso, su aceptación, su depósito, o su cobro.

Forma de pago de este impuesto y plazo para la habilitación de los giros.

La reglamentación de la ley de sellos autoriza que el pago del impuesto se realice inutilizándose la estampilla con la fecha del instrumento o con la firma del librador del mismo; y, excepcionalmente, con la firma del aceptante, endosante, o beneficiario (cuando el giro viene de provincia).

También puede abonarse el tributo mediante la habilitación del instrumento con intervención de las cajas expendedoras, o por declaración jurada mensual.

Si se opta por la habilitación en la caja expendedora, deben observarse los plazos señalados en el capítulo I de este trabajo; es decir:

a) si el giro es librado en jurisdicción nacional, cinco días hábiles;

b) si el giro es librado en jurisdicción provincial, sobre plaza nacional, el término es de quince días hábiles. Ello no obstante, el art. 31 de la reglamentación, como ya hemos visto, autoriza en la eventualidad que analizáramos, que el impuesto se tribute en el primero de estos actos que se realicen en jurisdicción nacional: su endoso, su aceptación, su depósito o su cobro. Lógicamente, que en estos supuestos la estampilla puede inutilizarse legalmente con la firma de los que provoquen estos actos.

Puede llegar a existir pues una ampliación del plazo de quince días hábiles, ampliación justificada toda vez que el giro se pudo negociar en provincia en varias oportunidades, para entrar por último, a la jurisdicción nacional.

Es necesario tener presente que si en el giro se observa algún endoso sin lugar de otorgamiento, debe presumirse que éste es de jurisdicción nacional, en cuyo caso no sería aplicable la ampliación del plazo de quince días, prevista por

el art. 31 del decreto 12651/46. Esta presunción puede ser desvirtuada por la prueba en contrario, a cargo, lógicamente, del contri-
buyente.

La ley nacional de sellos no menciona a los giros internos ex-
tendidos "a tantos días fecha". Sabemos que la diferencia entre
los giros a "días vista" y los giros a "días fecha" consiste en
que en los primeros el plazo para el pago empieza a correr desde
el momento de la aceptación por el pagador, mientras que en los
giros a fecha fija el plazo corre desde el acto de su otorgamien-
to.

Esta omisión de la ley, no implica a nuestro entender que los
giros a "días fecha" no se encuentren gravados, ya que este supues-
to resultaría ilógico y absolutamente injusto; por lo tanto las
normas generales que hemos visto para los giros mencionados por el
decreto 9432/44 deben ser aplicables a los giros librados a "días
fecha".

Efectivamente, los giros a "días vista" se transforman una vez
aceptados en giros a "días fecha", con lo cual la situación de am-
bas clases de instrumentos es análoga, salvo la parte procesal
que originaría la falta de aceptación en los giros a "días vista"

oooOooo

CAPITULO XII

MOVIMIENTO DE FONDOS EN RELACION CON EL EXTERIOR

Entramos ahora a analizar una de las partes más complejas de la ley de sellos, la considerada en el Título II, Capítulo VI del decreto 9432/44 (ley 12922).

El capítulo está denominado "Movimiento de fondos con el exterior", hallándose dividido en artículos, y uno de éstos -el 40- se subdivide en cinco "categorías".

La primera crítica que nos merece esta materia es su título. Efectivamente, movimiento de fondos con el exterior significa, que cuando éstos se producen el balance de pagos de nuestro país sufre alteraciones, mientras que la ley nacional de sellos, como veremos oportunamente, grava operaciones que indudablemente no repercuten en el balance de pagos.

Este problema no es meramente teórico, ya que muchas cuestiones se han producido como consecuencia de la deficiencia del título. Claro está que el título -"palabra o frase con que se enuncia o da a conocer el asunto o materia de una obra..." (Diccionario de la Real Academia Española, Madrid 1925, pág. 1175)- si bien debe ser comprensivo del contenido del texto que ampara, evidentemente no puede reemplazar al estudio de las disposiciones particulares, máxime en las leyes de carácter fiscal.

Concluimos entonces que la denominación del capítulo, en la ley, es errónea, y creemos que más acertado hubiera sido llamarlo "Movimiento de fondos en relación con el exterior".

Antes de entrar al fondo del gravamen en sí, veremos algunas nociones referentes a los cambios internacionales.

En sus relaciones recíprocas, los estados y sus integrantes individualmente, contraen una serie de derechos y de obligaciones que repercuten en los balances de pagos internacionales.

Efectivamente, tanto la importación de mercaderías, como el cobro de servicios financieros, producen un conjunto de débitos y de acreditamientos en las cuentas de todos los estados.

Poniendo un ejemplo, y salvando las distancias, podemos asimilar esta situación con la de cualquier comerciante, que tiene sus débitos y sus créditos.

En el orden estatal, la situación es más compleja y, fundamentalmente, intervienen dos elementos: 1º) Balanza de comercio y, 2º) balance de pagos.

1º) Balanza de comercio. La Balanza de comercio se compone de las operaciones de importación y de exportación de mercaderías. Las importaciones implican un débito o una salida de fondos al exterior, e inversamente, las exportaciones significan un acreditamiento para el exportador o sea una apropiación de oro o divisas para el estado vendedor. Si las exportaciones superan a las importaciones, el saldo será favorable al estado pertinente; el supuesto contrario implica un déficit de los resultados del comercio exterior.

2º) Balance de pagos. Este elemento comprende al anterior y a otros más. Es de fundamental importancia para el país y refleja su verdadero estado económico y financiero en materia internacional.

El balance de pagos consta de dos grandes divisiones: a) Ingresos; b) egresos.

a) Ingresos:

-Exportaciones;

-Empréstitos recibidos del exterior;

-Servicios financieros cobrados, por préstamos otorgados a otros países;

-Turismo;

-Remesas de índole familiar.

De estos rubros, indudablemente el más importante es el primero. Efectivamente, las exportaciones producen ingresos que tienen la particularidad de no llevar consigo la obligatoriedad de un reintegro ulterior; cosa que ocurre con los empréstitos. Estos últimos, si bien significan un alivio inmediato, y hasta una forma de equilibrar un balance de pagos desfavorable, tienen el grave in-

conveniente de que en el futuro debe devolver ese importe con más los intereses.

Actualmente, vemos que todos los países tratan de celebrar acuerdos "de compensación", es decir que las importaciones se equilibren de alguna manera con las exportaciones. Si así no ocurre, el país deudor debe solicitar un crédito que, en definitiva, significa una erogación retardada del importe del déficit de la balanza comercial.

El rubro "servicios financieros cobrados", es el otro aspecto del empréstito; es decir, la amortización y el pago de los intereses. Para que figure entre los ingresos, debe tratarse de empréstitos concedidos en el exterior.

El turismo y las remesas de ayuda familiar son de menor importancia, y particularmente para nuestro país las remesas familiares son escasas como ingresos.

b) Egresos:

- Importaciones;
- Empréstitos otorgados al exterior;
- Servicios financieros pagados por préstamos recibidos de otros países;
- Turismo;
- Remesas de índole familiar.

En el caso de los egresos caben las mismas observaciones que formuláramos para los ingresos, haciendo notar que para la República Argentina las remesas de ayuda familiar tienen cierta importancia por la gran cantidad de extranjeros que residen en nuestro país.

Todos estos ingresos y los egresos se materializan de diferente maneras. Las prácticas comerciales tienen múltiples características y variantes; las letras de cambio, los cheques, los giros, las órdenes de pago, verbales, telefónicas, telegráficas o por carta, las órdenes de acreditamiento en cuenta, las órdenes de transferencia de una cuenta a otra de distinto titular, las cartas de crédito, los créditos documentarios, etc., son todas formas de pago o de cobro comunes en las relaciones entre los estados y sus integrantes.

Independientemente de ello, los beneficiarios pueden (o deben como en el caso del control de los cambios en nuestro país que exige que los exportadores vendan a las entidades autorizadas para operar en cambios, las divisas de que sean titulares) negociar las disponibilidades que adquieran con motivo de esas operaciones.

Dada la índole de este trabajo no entraremos a analizar las características de las letras, de los cheques, de las órdenes de pago, de los créditos documentarios, de las cartas de crédito, etc.

Todos estos documentos son objeto de gravamen por la ley de sellos, siendo conveniente destacar que lo mismo pueden ser librados directamente para su cumplimiento, o bien enviados al cobro, situaciones que el decreto 9432/44 contempla especialmente.

Otro punto preliminar y que a la vez es sumamente importante es el de que si bien es común, no es imprescindible la intervención de un banco para que se realice una operación gravada por el impuesto nacional de sellos. Por ejemplo, con motivo de los servicios prestados por una persona en el exterior ésta puede tener acreditado en su cuenta cierta cantidad de divisas, de las que puede disponer enviando una orden en una simple carta.

Por otra parte la clásica figura de la letra de cambio implicaba la existencia de un comerciante en un país y otros dos en otro estado, siendo estos últimos deudor y acreedor respectivamente del primero. La libranza de la letra a cargo del deudor y a favor del acreedor, configuraba la clásica figura del giro, hoy substituído por las remesas bancarias, debido a las enormes dificultades que se presentaban para que se produjera la simultaneidad de la deuda y del crédito. El comercio bancario si bien facilitó enormemente los cambios internacionales, no lo absorbieron en su totalidad.

Entrando en la materia específica del capítulo consignamos que el art. 47 del decreto 9432/44 establece que las operaciones a que se refiere el capítulo, son gravadas cualquiera sea su forma (orden postal, telegráfica, telefónica o verbal).

Encontramos así otra excepción al carácter instrumental del impuesto de sellos. Efectivamente, gravar una orden de pago verbal, que no tiene otra exteriorización que las respectivas registraciones contables se encuentra muy lejos del clásico "impuesto de timbre", si bien es necesario reconocer que la ley ha tenido que avanzar, abarcando cada vez un mayor campo, para evitar las evasiones legales, que podían producirse por la no instrumentación de las órdenes.

a) Letras de cambio, giros, cheques, cartas de crédito, órdenes de pago y créditos simples o documentarios librados sobre el exterior, (art. 40 cat. I inc. a). Todas estas operaciones cambiarias, que implican salidas de fondos del país al exterior, tributan el sellado del 3% sobre su importe en moneda nacional directamente, o luego de convertir la moneda extranjera al tipo de cambio que se haya efectuado la operación.

Este impuesto se encuentra a cargo del comprador del documento.

b) Letras de cambio, giros, cheques y transferencias que los exportadores o cualquier otra persona o firma del país o del exterior y/o banco del exterior vendan a los bancos domiciliados en el país; abonan el impuesto del 1%. Este sellado está a cargo de los vendedores de los documentos (art. 40 cat. III).

c) Depósitos o acreditamientos en moneda nacional en cuenta de titulares domiciliados en el extranjero (art. 40 cat. I inc. b). El 3% de tributo con que se gravan estas operaciones está a cargo del beneficiario.

d) Depósitos o acreditamientos en moneda extranjera en cuenta de titulares domiciliados en el exterior (art. 41). Estas operaciones también están sujetas al sellado del 3% y constituyen un egreso simbólico de fondos.

e) Remesas al exterior que se efectúan con cargo a fondos depositados en cuentas en moneda extranjera, siempre que sobre sus importes no se haya pagado la tasa correspondiente al constituirse en depósito (art. 40 cat. I inc. e).

Es decir, si un titular del exterior que tiene fondos depositados en nuestro país (en moneda extranjera) solicita la remisión de los mismos, no deberá tributar sellado siempre que al constituirse la provisión de fondos se haya abonado el 3% de impuesto.

En los casos a), c), d) y e) es indiferente que las operaciones sean efectuadas por bancos, comerciantes o particulares.

Antes de continuar se nos ocurre que es conveniente hacer la siguiente aclaración: precedentemente hemos hablado de moneda nacional y de moneda extranjera, haciendo referencia a la contabilización en los libros llevados en nuestro país. Es evidente que los asientos realizados en la República Argentina sólo pueden expresarse en pesos moneda nacional o en pesos oro sellado, salvo que excepcionalmente se lleve la cuenta conversión, no obstante lo cual siempre será necesario consignar el equivalente en la moneda corriente de nuestro país.

Cuando la ley de sellos habla de moneda nacional y de moneda extranjera se está refiriendo a la clase de divisa en que se pactó la convención, circunstancia ésta que tiene mucha importancia para los contratantes toda vez que si el contrato se refirió a libras esterlinas el cumplimiento de las obligaciones se deberá realizar entregando la cantidad de libras convenida, cualquiera sea la cotización de dicha moneda; es decir que en ese caso la variable independiente sería las libras y la variable dependiente serían los pesos moneda nacional.

Lógicamente que se presentaría el caso inverso si la moneda de pago fuera los pesos argentinos.

Volviendo específicamente a la ley de sellos, cabe aclarar que en el caso de las cartas de crédito y créditos documentarios (apartado a) el impuesto se debe tributar sobre los importes utilizados. Las cartas de crédito vendidas pagan, al ser otorgadas, sobre su monto total.

f) Órdenes de pago, letras, giros, cheques, órdenes de acreditamiento en cuenta o de transferencias de fondos de una cuenta a otra de distinto titular, libradas desde el exterior, o contra cuentas de personas domiciliadas en el exterior en moneda nacional, efectuadas por bancos, comerciantes o particulares, abonan el 3%, aún cuando los beneficiarios de esas operaciones sean la casa matriz, sucursales o agencias de los libradores o dadores de la orden.

Este impuesto está a cargo de los beneficiarios (art. 40 cat. II)

g) Ordenes de pago, letras, giros, cheques, ordenes de acreditamiento en cuenta o de transferencia de fondos de una cuenta a otra de distinto titular, libradas desde el exterior o contra cuenta de personas domiciliadas en el exterior, en moneda extranjera. Tributan el sellado del 1½% (art. 41) por constituir un ingreso de fondos del exterior que no tienen un gravamen específico.

También aquí, por analogía con el apartado anterior, el sellado está a cargo del beneficiario.

En los siete apartados que anteceden hemos analizado diversos casos, todos los cuales constituyen movimientos de fondos con el exterior ya sean efectivos o simbólicos. En cambio, ahora veremos algunas operaciones incluidas en este capítulo, al que la ley llama "movimiento de fondos con el exterior", y que nada tienen de ello, según manifestáramos precedentemente.

h) Ordenes y documentos al cobro sobre el exterior cuyo importe en moneda nacional o extranjera no ingresa al país (art. 40 cat. I "in fine").

Es evidente que si encargamos a una persona vender en el exterior títulos o acciones por nuestra cuenta, la operación lleva implícita una orden de cobro sobre el exterior y por lo tanto encuadra en el caso que analizamos, tributando el sellado del 3%. Ello no obstante, podemos preguntarnos qué operación de movimiento de fondos con el exterior se ha producido?; sin lugar a dudas la operación se ha producido en el exterior y sin embargo es perfectamente gravable. A esta situación y a otras análogas nos referíamos en la primera parte de este capítulo.

i) Ordenes y documentos al cobro sobre el exterior, cuyo importe en moneda nacional o extranjera ingresa al país. Estas ordenes tributan el gravamen del 1½% (art. 40 cat. III). Cabe aclarar que este impuesto está a cargo de los remitentes de la orden y que los reembolsos de esas sumas (giros, órdenes de pago y débitos en cuenta motivados por la entrega del importe percibido) no están sujetos a sellado.

j) Los documentos provenientes del exterior que reciben los bancos, comerciantes o particulares para su cobro en el país, sean letras de cambio, pagarés, cheques, giros, facturas, recibos, documentos de embarque y toda operación que implica una orden de cobro cualquiera sea su plazo, exista o no posteriormente renovación, prórroga o reaceptación debe satisfacer a su ingreso al país el impuesto del 3% sobre su importe si fueren en moneda nacional, o sobre su equivalente determinado de acuerdo al tipo oficial vendedor apertura fijado por el Banco Central de la República Argentina si fueren en moneda extranjera (art. 40 cat. IV). Este impuesto está a cargo de los remitentes de los documentos o de los dadores de la orden.

El reembolso de las sumas cobradas, sea cual fuere la modalidad en que se realice (giros, órdenes de pago, autorizaciones para debitar en cuenta y acreditamientos en cuenta) no paga nuevo impuesto.

En el caso de no existir letra, giro, cheque o pagaré, el sellado debe aplicarse sobre el documento que implique la orden de cobro o el valor a cobrar. Sellado el mismo, todo otro documento que se cree por dicha orden no debe satisfacer nuevo impuesto, dejándose en él constancia del pago efectuado en el original.

k) Las operaciones de cambio denominadas "pases", que implican operaciones de compra venta simultáneas, de una misma cantidad, igual divisa y distintos plazos, y sus respectivas prórrogas, están sujetas al impuesto del 1½% por mes o fracción por cada parte, siempre que las partes que intervengan en ambas operaciones sean las mismas (art. 40 cat. V).

l) Las operaciones de compra venta de cambio extranjero que se liquiden por compensación exacta o con diferencia o por diferencia de cambio, se consideran como una compra y una venta de moneda extranjera y abonan los dos impuestos.

En las anulaciones de compra o de venta de moneda extranjera, se debe tributar el impuesto que corresponde a la operación implicada en dicha anulación (art. 42 decreto 9432/44).

Exenciones.

Sin perjuicio de las exenciones que estudiaremos en el capítulo respectivo, dada la especialidad de la materia que estamos analizando, veremos las que se refieren expresamente a los movimientos de fondos en relación con el exterior:

1ª) Los documentos que deben ejecutarse, cumplirse, o producir efectos legales o comerciales en las provincias, se consideran de tránsito en la jurisdicción nacional y no pagan impuesto; de igual exención gozan los documentos provenientes del exterior simplemente de tránsito en el país, es decir, que deben ejecutarse, negociarse, o cumplirse fuera del mismo (art. 43 decreto 9432/44);

2ª) Las operaciones de compra venta de letras de cambio, cheques, giros, órdenes de pago y transferencias sobre el exterior que los bancos domiciliados en el país realizan entre sí (art. 46 inc. a) decreto 9432/44). Es evidente el trato preferencial que se ha asignado a los bancos domiciliados en el país, toda vez que por norma general esas operaciones están sujetas a sellado;

3ª) Los arbitrajes que los bancos y firmas domiciliados en el país realizan entre sí, con sus corresponsales, o con firmas y particulares del país o del exterior, siempre que se trate de una moneda extranjera contra otra moneda extranjera (art. 46 inc. b) decreto 9432/44). También aquí los bancos se ven beneficiados (directa o indirectamente) por una norma exentiva, toda vez que las operaciones de arbitraje constituyen en su esencia, dos operaciones de compra venta de divisas, expresamente gravadas por la ley de sellos. Cabe aclarar que la exención aludida se hace también extensiva a las firmas domiciliadas en el país, con lo cual quedarían incluidos en el sellado de ley los arbitrajes ordenados por particulares

4ª) La compra venta de billetes de banco y moneda metálica (art. 46 inc. c) decreto 9432/44);

5ª) Las órdenes de pago o de transferencias de fondos libradas contra la cuenta de un titular domiciliado en el exterior para abonar el equivalente de una compra de cambio extranjero efectuada por el mismo titular a un banco domiciliado en el país, que haya abonado el impuesto del 3% establecido en la categoría I del art. 40 del decreto 9432/44 (art. 46 inc. d);

6ª) El acreditamiento a la cuenta de titulares domiciliados en el exterior, del equivalente de compras de cambio extranjero, efectuadas a los mismos por bancos domiciliados en el país, que hayan abonado el impuesto del 1% establecido en la III categoría del ya mencionado art. 40 (art. 46 inc. e) decreto 9432/44);

7ª) La documentación que cubra o ampare una importación de mercaderías y que no venga acompañada de una orden de cobro, es decir que se reciba o deba entregarse libre de pago (art. 46 inc. f) decreto 9432/44);

8ª) Los depósitos y acreditamientos a las cuentas en moneda nacional, de titulares domiciliados en el exterior, cuando sus importes provengan de la renta o liquidación de capitales invertidos en el país por el mismo titular (art. 46 inc. g) decreto 9432/44). Con esta exención se ha tratado de fomentar, o por lo menos hacer más factible la inversión de capitales extranjeros en el país;

9ª) Los débitos a las cuentas en moneda nacional de titulares domiciliados en el exterior, cuando sus importes se destinan a inversiones en el país, por cuenta del mismo titular, o al pago de impuestos y gastos de conservación o de administración, de bienes del titular, situados en el país (art. 46 inc. h) decreto 9432/44). Esta exención es correlativa de la anterior y cabe destacar que la ley ha incurrido en un exceso de previsión, al declarar en el inc. h) del art. 46, que están exentos los débitos en moneda nacional provenientes del pago de impuestos por cuenta de titulares del exterior, toda vez que la operación consiste en una orden de pago proveniente del extranjero y como tal, encuadraría en la cat. II del art. 40, la cual establece que este impuesto está a cargo del beneficiario. Dado que en el pago de los impuestos el beneficiario es el Fisco, no corresponderá el ingreso del gravamen, toda vez que el Fisco goza de la exención general prevista por el art. 103 inc. 1ª del decreto 9432/44;

10ª) Las operaciones de pases que los bancos domiciliados en el país realizan entre sí (art. 46 inc. i) decreto 9432/44). Hemos visto precedentemente, en el apartado letra k), que las ope-

raciones de cambio denominadas "pases" se encuentran gravadas con el 1½% por mes o fracción, por cada parte, no obstante lo cual las realizadas por los bancos domiciliados en el país, están expresamente exentas por el art. 46 inc. i) del decreto 9432/44;

119) Cuando las operaciones de importación y de exportación, deben resolverse necesariamente por giros o remesas, sólo corresponde abonar el impuesto aplicable a estas últimas, quedando exentos de sellado los créditos y los débitos relativos a aquellas, si estuvieran sujetos a impuesto (art. 26 decreto reglamentario Nº 12651/44). Esta disposición reglamentaria contempla un caso que durante muchos años provocó grandes controversias entre el Fisco y los contribuyentes. Efectivamente, los créditos y los débitos formulados en cuentas de intermediarios de operaciones de importación y de exportación de mercaderías, se hallan gravados por las diversas categorías de la ley y las remesas posteriores también satisfacen un nuevo impuesto.

De esa manera se producía una pretendida doble imposición, que vino a subsanarse con el art. 26 que comentamos.

Por su parte, la resolución del Ministerio de Hacienda de la Nación N.º 421, del 31 de mayo de 1948, dice textualmente en su punto 4º "quedan exentos los débitos y/o créditos correspondientes a operaciones que deban ser obligatoriamente resueltas con giros o remesas aún cuando intervengan tres personas, siempre que se compruebe fehacientemente la interdependencia entre tales operaciones y las respectivas negociaciones cambiarias".

Antes de comentar la aplicación de este punto 4º de la resolución 421/48 se nos ocurre que es conveniente hacer resaltar las palabras "aún cuando intervengan tres personas". Realmente ese agregado está demás puesto que, como veremos en seguida, el punto 1º de dicha resolución declara que no son operaciones imponibles las realizadas en forma directa, es decir sin que intervengan tres personas.

Debemos resolver el alcance de la aplicación de este punto 4º de la resolución 421/48, porque si no se atuviéramos a la letra de los antecedentes que originaron su dictado parecería que la solución que pretende dar es sólo parcial, toda vez que sólo eximiría a los débitos y créditos relacionados con las operaciones de importación y de exportación de mercaderías, quedando fuera de beneficio las operaciones de orden financiero que no dejan de tener su importancia.

El fundamento de la declaración ministerial que estudiamos es el art. 26 del reglamento de la ley de sellos, el cual, como hemos visto, sólo se refiere a las operaciones de importación y de exportación de mercaderías. Cabe agregar que dicho art. 26 es mencionado en los considerandos de la resolución 421/48, que expresa en la parte pertinente que "en beneficio de la unidad del impuesto, debe interpretarse el art. 26 del decreto reglamentario Nº 12651/46, en el sentido de que están exentos los débitos y/o créditos correspondientes a operaciones que deban ser obligatoriamente resueltas con giros o remesas...".

De todo lo expuesto se desprende que para eliminar definitivamente el problema de la doble imposición sería necesario que por las vías legales se dispusiera la exención de los débitos y de los créditos relacionados con operaciones, cualquiera sea su índole, que deban ser obligatoriamente resueltas por giros o remesas.

Pasaremos a estudiar ahora los otros tres puntos de la resolución Nº 421/48.

El punto 1º establece que para que sea aplicable el impuesto al movimiento de fondos con el exterior es necesario que intervengan, por lo menos, tres personas. Por ejemplo, si se encarga a una persona radicada en el exterior que compre mercaderías por cuenta nuestra, cuando lo haga, por el acreditamiento en su rubro, que exterioriza el cumplimiento de la orden de pago sobre el exterior (art. 40 cat. I decreto 9432/44), se debería tributar el impuesto del 3%, salvo que la operación se deba resolver obligatoriamente por giro o por remesa. Allí, evidentemente, las personas que intervienen son tres: el dador de la orden, el que la cumple y el beneficiario, vendedor de la mercadería. La operación sería directa si el importador argentino se pusiera en contacto con el exportador del exterior sin la intervención de terceros en las fases decisivas de la operación (realización de la compra); por lo tan-

to el acreditamiento al exportador extranjero no estaría sujeto a sellado.

Los otros dos puntos de la resolución (el 2º y el 3º) se refieren a las disposiciones de fondos radicados en nuestro país o en el exterior, que no signifiquen pérdida del dominio de los mismos para su titular.

Efectivamente, si un residente en el exterior tiene fondos depositados en una casa de comercio de Buenos Aires, y ordena a ésta que los transfiera a otra casa también de Buenos Aires, en principio la operación estaría gravada por la categoría 2a. del art. 40, si la operación fuera en moneda nacional, o por el art. 41, si la operación fuera en moneda extranjera. Ello no obstante, la resolución 421/48 como ya hemos visto, dispone que si el titular no pierde el dominio de los fondos, la operación no es gravable. El fundamento legal realmente sería de que si no se pierde el dominio de los fondos no se ha dado una orden de pago y en consecuencia no correspondería la imposición.

La forma práctica de determinar si existe o no pérdida del dominio de los fondos, sería la de saber cual es el saldo de la cuenta del dador de las instrucciones en los libros del nuevo tenedor de los fondos. Si el saldo de dicha cuenta al efectuarse la transferencia fuera desfavorable para el titular (deudor), el importe transferido, al acreditársele en dicha cuenta, significaría, total o parcialmente, un pago, en todo aquello que cubriera el saldo deudor.

Exactamente la misma situación se produciría si el titular residiera en nuestro país y los fondos estuvieran depositados en el exterior.

Forma de pago de este impuesto.

El impuesto a los movimientos de fondos en relación con el exterior, puede ingresarse habilitando el instrumento en el cual consta la operación (letra de cambio, cheque, giro, orden de pago escrita etc.) o bien por declaración jurada.

En el caso de que se opte por la habilitación del instrumento, el pago debe realizarse dentro de los cinco días de la fecha del mismo, que lógicamente, coincide con la de la operación. Si, en cambio se ingresara el sellado por declaración jurada, la presentación de esta así como el depósito en el Banco de la Nación Argentina en la cuenta Impuesto de Sellos, a la orden de la Dirección General Impositiva, se deberá realizar dentro de los primeros quince días hábiles del mes siguiente al que se efectuó la operación.

En las consideraciones anteriores, omitimos aclarar que la operación inversa a la liquidación por giro o remesa es la compensación. Justamente, el art. 26 del reglamento, exime a la primera parte de la operación (débito o acreditamiento) siempre que la misma se resuelva con giro o con remesa. Este requisito es indispensable, toda vez que la operación podría también resolverse por compensación; es decir, que nuestro acreedor del exterior nos puede encargar la compra de mercadería para exportación. Los respectivos asientos contables tampoco estarían gravados, por aplicación de los términos del art. 26, pero como el débito en la cuenta del titular del exterior compensaría el acreditamiento anterior, se evitarían las dos remesas, con lo cual las finalidades de la ley, no sólo no se cumplirían, sino que se eludirían sus claras disposiciones.

En consecuencia, si las operaciones en que intervienen tres o más personas no se deben resolver obligatoriamente por giro o por remesa, se encuentran íntegramente sujetas a sellado, tanto el débito o el crédito originario como el crédito o el débito que formalice la compensación.

CAPITULO XIII

OPERACIONES DE SEGUROS, CAPITALIZACION, AHORRO Y CREDITO RECIPROCO

(arts. 48 al 59 decreto 9432/44)

Come a todos los contratos en general, la ley de sellos grava también a los de seguro, capitalización, ahorro y crédito recíproco.

En efecto, el art. 48 del decreto 9432/44 (ley 12922) impone a los contratos de seguro, sus prórrogas y renovaciones, convenidos en jurisdicción nacional, sobre bienes situados en jurisdicción nacional o provincial, con el impuesto del uno por ciento (1%), calculado sobre el monto de la prima convenida, durante la vigencia total del contrato. Si el tiempo de duración fuese incierto, total o parcialmente, el impuesto debe abonarse en ocasión de cada pago de prima. En este aspecto, la ley se aleja del principio general previsto por el art. 17 del decreto 9432/44 en cuanto establece que los contratos de plazo indeterminado se computan a los efectos fiscales, como de dos años. Claro está que la razón de la indeterminación puede provenir de orígenes distintos; en uno la voluntad de las partes, mientras que en el otro, la voluntad de las partes tiene escasa significación, por lo menos en los seguros denominados "per vida entera", que como veremos de inmediato, forman parte de los "seguros de vida".

Los seguros sobre la vida tributan el sellado del uno por mil (1‰) sobre el monto asegurado.

Los seguros de exportación sobre bienes asegurados por riesgos que se corren parte en el país y parte fuera de la jurisdicción nacional, tributan el sellado del cuatro por mil (4‰) calculado sobre la prima.

Los contratos de seguros sobre bienes y los seguros de exportación se encuentran exentos de sellado, si la prima convenida para la vigencia total del contrato, no excede de veinte pesos (\$20.-) (art. 27 decreto reglamentario n.º 12651/46).

El impuesto aplicable a los contratos o certificados provisionales de seguros es independiente, en todos los casos, del que corresponde al contrato definitivo.

Las pólizas flotantes tributan el impuesto de \$1.50 (un peso con cincuenta centavos), y cada una de sus aplicaciones o certificados de embarque, debe satisfacer el impuesto específico del seguro.

Los contratos preliminares de y generales de reaseguros deben satisfacer el sellado de quince pesos por faja (\$15.-). Las pólizas de reaseguros, referentes a riesgos que han tributado el impuesto, no abonan nuevo sellado.

Siguiendo la norma general del art. 4 del decreto 9432/44, el art. 54 del mismo decreto establece que la restitución o acreditación de primas al asegurado, en ningún caso da lugar a la restitución del impuesto.

Los informes de los liquidadores de siniestros o convenios que firman los asegurados, tributan el tres por mil (3‰) de sellado, al ser aceptados o conformados por el asegurador.

Puede ocurrir, que con antelación a la emisión de la póliza, se suscriban certificados provisionales, que solo tributan de impuesto, la suma de \$1.50. Ello no obstante, y con el objeto de evitar que se aluda el gravamen principal, el art. 56 del decreto 9432/44, establece que, si dentro del término de 90 días no se emite la póliza, con efecto retroactivo, el certificado provisorio debe satisfacer el impuesto correspondiente a la póliza, dentro del plazo reglamentario, a contar desde el vencimiento de aquel término. Es decir, que en ese caso, el certificado provisorio pagará dos sellados: el fijo de \$1.50 y el proporcional, de acuerdo con la naturaleza del contrato.

El capítulo que estudiamos contiene también exenciones en materia de seguros; así vemos que los arts. 57 y 58 disponen que los seguros contratados o las pólizas suscriptas en el extranjero, que cubran riesgos corridos por personas domiciliadas, o por bienes situados en el país o que entren o salgan de él, solo están sujetos a los impuestos establecidos por las leyes especiales (Impuestos Internos, ley de creación del Instituto Argentino Mixto de Reaseguros).

Además están exentos de sellado los seguros contra riesgos que afecten a la agricultura o a la ganadería, mientras los productos asegurados no salgan de poder del productor, y los que cubran riesgos sobre bienes situados en el extranjero y destinados al país (seguros de importación).

Los títulos de capitalización o de ahorro con derecho a beneficios obtenidos por medio de sotóns, independientemente de los intereses del capitá, tributan el sellado del 3‰ (tres por mil) sobre el capi-

al suscripto (art. 59 decreto 9432/44).

Quando al resultar favorecido el suscriptor en algún sorteo, el derecho a participar en los sorteos siguientes no caduca, se debe tributar nuevamente el impuesto cada vez que ~~resulte~~ ^{resulte} posteriormente premiado el título.

Los ~~pagos~~ ^{pagos} emitidos por las sociedades que realizan operaciones de ahorro o depósito, ~~son beneficiarios en sus beneficios y derechos a préstamo y que deben ser integrados en su totalidad, aun cuando no median sorteos o beneficios adicionales, pagan también el sello~~ ^{son beneficiarios en sus beneficios y derechos a préstamo y que deben ser integrados en su totalidad, aun cuando no median sorteos o beneficios adicionales, pagan también el sello} del tres por mil (3‰) sobre su valor nominal (art. 59 decreto 9432/44).

Los certificados que emitan las sociedades de ahorro o crédito recíproco para la vivienda familiar, están sujetos igualmente a la tasa del tres por mil (3‰) sobre el monto del préstamo convenido (art. 59 decreto 9432/44).

Cabe hacer notar que el art. 5 del decreto reglamentario n.º 1265 autoriza a ingresar en tres cuotas iguales, pagadera la primera al emitirse el título, y las dos restantes al vencer la segunda y la tercera cuota mensual, el gravamen que fija el recordado art. 59 del decreto 9432/44.

Este impuesto puede ingresarse por declaración jurada, en las condiciones analizadas en el capítulo respectivo.

En esta materia que estamos estudiando (la del seguro, operaciones de capitalización, ahorro, crédito recíproco, etc.) se presenta el aspecto de la doble imposición, pero con más gravedad que en los otros casos. En efecto, un seguro contratado en jurisdicción nacional paga el impuesto interno y el impuesto de sellos. Aquél, el interno, se liquida en base a la prima pagada y tiene una técnica distinta al impuesto de sellos. Si se produce la anulación, de contrato, el impuesto interno que gravó la prima devuelta, se reintegra, mientras que por el sellado ingresado no hay derecho a la compensación devolución, ~~compensación~~, etc., por expresa disposición de la ley.

Por otra parte, los reaseguros están exentos de sellado y gravados por el impuesto interno.

Vemos pues que hay una serie de principios opuestos. Por otra parte, es poco técnico que existan dos impuestos muy similares en el fondo, que recaigan sobre un mismo acto.

Podría llegarse a la unificación de los dos tributos, aun cuando para ello se presentan dificultades grandes, provocadas por el hecho de que una ley rige en todo el país y la otra nada más que en la Capital Federal y territorios nacionales. Las provincias, por su parte, tienen el gravamen local a estos actos realizados dentro de su jurisdicción.

Sería necesario sancionar una ley convenio, a la cual se adherirían las provincias; la ley a dictarse regiría en todo el país en lugar de las quince leyes de sellos que gravan a estas operaciones, y de la ley del impuesto interno a los mismos contratos. La provincias participarían del producido, de acuerdo con la proporción que se fije, que podría ser equivalente al gravamen que dejaran de percibir directamente.

La nueva ley podría ser incorporada a la de sellos -solución que no nos atrae-, o bien a la de los impuestos internos -solución más práctica pero alejada de la naturaleza misma de este impuesto-, o bien sería un impuesto específicamente distintos de aquellos que lo formarían, que podría llamarse "impuesto único al seguro, crédito recíproco, etc.". Esta solución nos parece la más acertada.

CAPITULO XIV

CONSULTAS SOBRE INTERPRETACION DE LA LEY DE SELLOS

Fuera de juicio, la Dirección General Impositiva tiene a su cargo la interpretación de la ley de sellos.

Las consultas por escrito deben formularse en papel simple, acompañando copia del instrumento respectivo o resumen de la operación de que se trate. Si el documento está redactado en idioma extranjero, la traducción debe ser hecha por traductor público. Las consultas evacuadas verbalmente no responsabilizan a la Dirección General y el pago del impuesto se hace, en tal caso, bajo la exclusiva responsabilidad del contribuyente. Las oficinas habilitadoras, por otra parte, no pueden evacuar consultas y, se limitan a agregar el sellon que se les solicite.

Las resoluciones que dicta la Dirección General Impositiva al evacuar las consultas que se le formulan, son apelables para ante el Ministerio de Hacienda de la Nación, dentro de los cinco días hábiles siguientes a la fecha en que se notifique el interesado la resolución dictada.

Por su parte, las resoluciones que dicta el Ministerio de Hacienda cuando se apela, o las de la Dirección General no apeladas dentro del plazo legal, no son susceptibles de recurso alguno; pero queda a salvo el derecho de los interesados de cumplirlas bajo protesta y entablar acción ~~en~~ contra el Fisco, por repetición del impuesto pagado.

Es interesante destacar que las consultas deben referirse a casos concretos y formularse dentro del plazo para el pago del impuesto (Capítulo I). De esa manera, al evacuarla, la Dirección General Impositiva, debe conceder un plazo para el pago sin multa, del impuesto que corresponda. Si la resolución es apelada y el Ministerio la confirma, también se acuerda un plazo para el pago del impuesto, a partir de la notificación de la resolución del Departamento de Hacienda.

Sin embargo, si dentro del plazo que la Dirección General debe acordar, se pide reconsideración, se interrumpe el término para el pago del impuesto, y si la Dirección General Impositiva confirma su anterior pronunciamiento, debe acordar un nuevo período.

Cabe advertir que, en el caso de que se trate de operaciones, en lugar de instrumentos, al formularse la consulta de una de ellas se interrumpe el plazo para el pago del impuesto de todas las comprendidas entre las fechas de presentación y de notificación de la resolución definitiva que recaiga, siempre que se trate de operaciones iguales.

Por último, podemos agregar, que los pedidos de reconsideración de las resoluciones que dicta la Dirección General Impositiva, en materia del impuesto de sellos, no interrumpe el plazo para interponer el recurso de apelación, debiendo el contribuyente, para resguardar sus derechos de recurrir, pedir reconsideración y apelación en subsidio, si no prefiere apelar directamente, todo ello dentro del término de cinco días hábiles que ya hemos mencionado.

En lo que se refiere al trámite del recurso, nos remitimos al capítulo XVIII.

En el presente capítulo, se han analizado los artículos N° 109 a 111 del decreto 9432/44 (ley 12922) y 52 y 53 del decreto reglamentario 12651/46.

CAPITULO XV

INTERDEPENDENCIA ENTRE DOS O MAS CONTRATOS FORMALIZADOS EN UN MISMO INSTRUMENTO

En el capítulo respectivo, analizamos los gravámenes que recaen sobre cada uno de los actos o contratos que pueden formalizarse por escrito (compraventa, locación, renta, etc.).

Estudiaremos ahora un caso especial que contempla la ley de sellos y que consiste en la celebración en un mismo instrumento de dos o más actos gravables.

Al respecto, establece el art. 9 del decreto 9432/44 (ley 12922): "Cuando en un mismo instrumento se formalicen entre las mismas partes varios contratos o diversas obligaciones, que versen sobre un mismo objeto y que guarden relación de interdependencia entre sí, se pagará solamente el impuesto correspondiente al contrato u obligación de mayor rendimiento fiscal. No reunidas esas condiciones, cada contrato u obligación, abonará el impuesto que aisladamente considerado le corresponda".

Veamos los requisitos que exige este artículo para la aplicación de la norma liberatoria:

1º) Instrumento único. Los dos o más actos deben celebrarse en un solo instrumento.

2º) Las partes deben ser las mismas. Por ejemplo, si NN celebra con XX un contrato de compraventa y en el mismo instrumento NN o XX celebran con ZZ una cesión de derechos, la exoneración impositiva no es aplicable. Deben ser NN y XX quienes formalicen los dos contratos.

3º) Objeto único. Por lógica, si los dos o más actos tuviesen distinto objeto, no se cumplirían las finalidades de la ley, que son las de imponer un solo contrato entre dos o más que estén estrechamente vinculados.

4º) Relación de interdependencia. Es un complemento del requisito analizado precedentemente. Véase que decimos interdependencia y no simplemente dependencia.

Esta relación debe ser tal que un acto no puede existir sin que exista el otro, y reciprocamente.

Es muy difícil encontrar contratos u obligaciones celebrados en un mismo instrumento, que guarden relación de interdependencia. La aplicación estricta de la letra de la ley nos conduce a anular, casi, los beneficios que ella declara.

Veamos algunos ejemplos para aclarar el concepto:

A) Un contrato de locación de obra, celebrado entre A y B; es decir A se obliga a realizar una obra y B a pagar por ello un precio cierto en dinero. En el mismo instrumento, se conviene que B venderá a A los ladrillos necesarios para la construcción. Tenemos aquí reunidos los tres primeros requisitos; veamos si el de la interdependencia se cumple o no.

El contrato de compraventa no podía haberse realizado si no se celebraba el de locación; pero acaso no se pudo suscribir el convenio de locación sin que se formalizara la compraventa? No se reúnen pues los requisitos de la dependencia recíproca. Si bien es cierto que económicamente hay una vinculación extrema entre los dos actos, parece ser que la ley ha sido muy exigente respecto de la interdependencia jurídica.

B) Es ilustrativa una resolución del Ministerio de Hacienda (la N° 714 del 25 de abril de 1947), que en síntesis dispone que la escritura por la cual varios integrantes de una sociedad de responsabilidad limitada, ceden sus cuotas a terceros y simultáneamente se procede a prorrogar el plazo social, debe satisfacer el gravamen del 3% que prescribe el art. 14 inc. b) (cesión de derechos) del decreto 9432/44, más igual impuesto por aplicación del inciso p) del mismo artículo, sobre el capital íntegro de la sociedad cuyo plazo se prorroga, "...por no ser de aplicación al caso lo dispuesto en el primer párrafo del art. 9 del decreto 9432/44, ya que entre ambas operaciones no existe relación de interdependencia ni identidad de personas, condiciones requeridas por este precepto para que proceda únicamente la exigencia del gravamen de mayor rendimiento fiscal.

C) La autoridad administrativa que tiene a su cargo la aplicación

de la ley de sellos ha resuelto que "el instrumento por el que se celebra un contrato de locación de servicios entre una sociedad y un particular, percibiendo este último, en concepto de retribución una suma de dinero más un porcentaje sobre las utilidades sociales y contribuyéndose además que determinados resultados de la locación entenderanse obtenidos en sociedad entre locador y locatario, debe tributar, por aplicación del art. 9 del decreto 9432/44, el gravamen de mayor rendimiento fiscal entre la locación y el capital de la sociedad que se documenta entre ambos contratantes" (consulta N° 14027 de fecha 9 de septiembre de 1947, evacuada por la Dirección General Impositiva).

B) "La póliza de seguro, que en virtud de una de sus cláusulas configura el reconocimiento del pago de cuotas de la prima estipulada, por aplicación del art. 9 del decreto 9432/44 no debe satisfacer otro gravamen que el que corresponde a la póliza misma." (Consulta N° 13969/46).

De los ejemplos dados se desprende que la calificación de la interdependencia es un problema difícil y subjetivo.

La orientación actual de la jurisprudencia, que tiene en cuenta la interdependencia jurídica no nos parece muy acertada. La ley al establecer un beneficio, no ha podido expresar condiciones tales que se anulen prácticamente. Pensamos que la solución sería, mientras subsista el actual estado de cosas, exigir la interdependencia económica, porque es justamente este valor en que tiene en cuenta la ley para gravar los actos.

En ulteriores reformas de la ley de sellos, este art. 9 debe eliminarse. Es sumamente injusto que si los dos actos se celebran en un solo instrumento se grave el de mayor rendimiento fiscal, mientras que si se realizan por acto separado, por razones que deben escapar al ámbito fiscal, se tenga que tributar los dos impuestos.

Es evidente la desigualdad entre uno y otro caso.

oooOooo

CAPITULO XVI

ACTUACIONES DE CARACTER JUDICIAL

Este capítulo consta de tres materias distintas: 1ª) sellado de actuación; 2ª) tasa de actuación profesional, y 3ª) impuesto de justicia.

1ª) Sellado de actuación. (arts. 81 a 93 del Decreto 9432/44). El sellado de actuación judicial, reviste caracteres similares a los que estudiamos oportunamente al hablar de las actuaciones administrativas. Estas, como aquellas, son tasas retributivas de servicios, no obstante que se encuentren incluidas en la esfera del "impuesto de sellos".

Pasaremos a analizar ahora el sellado de actuación aplicable a los expedientes que tramitan ante la Justicia Federal y ante la Justicia Ordinaria de la Capital Federal y de los territorios nacionales.

a) 1ª) ante los jueces de paz letrados de la Capital Federal, el sellado de actuación es el siguiente:

- A) Veintí centavos moneda nacional (\$0.20%) cuando el valor del juicio no excede de doscientos pesos (\$200.-%);
- B) Cincuenta centavos moneda nacional (\$0.50%) por foja, cuando el valor del juicio excede de \$200.% y no es mayor de \$1000.%;
- C) Un peso moneda nacional (\$1.-%) por foja cuando el valor del juicio excede de \$1000.%, o se trate de juicios cuyo valor sea indeterminado.

2ª) ante los jueces de paz de territorios nacionales

- A) cincuenta centavos moneda nacional por foja (\$0.50%), cuando el valor del juicio exceda de \$300.% y no sea mayor de \$1000.%;
- B) un peso moneda nacional por foja cuando el valor del juicio excede de \$1000.-% o se trata de juicios cuyo valor es indeterminado.

3ª) cuando por acumulación de acciones, ampliación posterior o reconvención, aumente el valor del juicio hasta exceder los límites de la categoría a la que estaba comprendido, las actuaciones posteriores tributan la tasa de acuerdo con la nueva categoría;

b) en los juicios de desalojo se debe tener en cuenta como valor del juicio, el importe de dos meses de alquiler;

c) el sellado de actuación ante la Cámara de Paz Letrada de la Capital es, en todos los casos, de un peso cincuenta centavos por foja (\$1.50%);

d) ante la justicia de primera instancia del fuero ordinario, de instrucción, de lo correcional y del crimen y jueces federales, el sellado de actuación es de un peso con cincuenta centavos por foja (\$1.50%).

Cuando debido al fuero de atracción que ejercen los juicios universales, o por tratarse de sucesiones, o de asuntos que interesan al derecho de familia, debe conocer la justicia de primera instancia en juicios que por su monto hubieran debido corresponder a la justicia de paz, las actuaciones reponen con arreglo a la escala consignada en el punto a);

e) ante los jueces letrados de territorios nacionales, el sellado de actuación es el indicado en el punto a), cuando el valor del juicio no exceda de \$2000.-% o sea indeterminado, y el establecido en el punto d) cuando exceda de esa cantidad;

f) ante las cámaras de apelaciones de la justicia ordinaria de la Capital Federal, las cámaras federales y los tribunales arbitrales, el sellado de actuación es de tres pesos por foja (\$3.-%);

g) el sellado de actuación ante la Corte Suprema de Justicia se aplique con arreglo a la siguiente escala;

1ª) en los asuntos de jurisdicción originaria;

A) el sellado que correspondía al valor del juicio, con arreglo al punto a), cuando el valor del juicio no exceda de \$2000.-%;

B) cuando el valor del juicio exceda de \$2000.-%, o sea indeterminado, se debe aplicar el sellado de un peso con cincuenta centavos (1.50%);

22) en los asuntos en que la Corte Suprema de Justicia tiene por apelación ordinaria o extraordinaria, el costo de actuación es de cinco pesos por folio (15.-%)
La Justicia del Trabajo creada por decreto ley N° 32, de fecha 30 de noviembre de 1944, ratificado luego por ley, crea un fuero especial para la Capital Federal, ante el cual deben ventilarse todos los asuntos relacionados con la legislación del trabajo.

El decreto 9432/44 no contiene ninguna disposición relativa a estos tribunales, dado que su sanción es anterior, habiendo planteado la duda sobre la aplicación de la ley de sellos.

Por empezar, la Corte Orgánica, antes del sellado de actuación al empleado o obrero que pierda el juicio.
Para resolver el problema, la Cámara de Apelaciones de la Justicia del Trabajo, dictó una acordada, disponiendo que las actuaciones que se promovieran en ese fuero especial, debían suponer como si se tratara de la justicia de la Capital Federal, por la salvedad a que aludimos al mencionar el decreto de creación.

Normas generales para la aplicación del sellado de actuaciones judiciales

El art. 89 del decreto 9432/44 (ley 12911) establece que se consideren actuaciones gravadas por el sellado respectivo las peticiones, los escritos, las actas, o las diligencias producidas en los expedientes judiciales o arbitrales, y las notas, oficios, exhortos, o comunicaciones dirigidas a terceros por los mismos tribunales, con motivo de los expedientes que ante ellos tratan, y todas aquellas actuaciones que originen su diligenciamiento.

Todo cargo puesto por funcionario autorizado en los escritos judiciales que se presenten fuera de las horas de oficina, se repone con un sello de diez pesos moneda nacional (\$10.-%).

Las piezas que, por cualquier motivo sean agregadas a un expediente judicial o arbitral, salvo los instrumentos públicos o privados que hayan pagado el impuesto correspondiente, los que estén expresamente exceptuados del mismo y los que habiendo pagado impuesto lo hubieran hecho en infracción a la ley; en este último caso debe procederse en la forma que veremos más adelante, en este mismo capítulo.

Los magistrados y demás funcionarios judiciales, los tutores, los curadores, los inventariadores, los síndicos y liquidadores de concursos, convocatorios de acreedores y quiebras y partideros, pueden actuar en papel simple con cargo de reposición por quien correspondiere. No se encuentran comprendidos en esta enumeración los peritos, jueces, en consecuencia, deben actuar en papel sellado. Esto último es una verdadera injusticia, toda vez que el perito es un auxiliar de la justicia, y como tal debería encontrarse exonerado de la obligación de actuar en sellado, exigiéndose la reposición a quien corresponde, una vez finalizado el juicio.

De acuerdo con lo dispuesto por el art. 93 del decreto 9432/44, el juez no debe dar curso a ningún escrito de la parte demandada, sellado en los expedientes que durante seis meses haya estado suspendido, sin previa reposición del impuesto a su cargo. Esta disposición no rige para los escritos que, en su propio derecho e interés, presentan los abogados, los procuradores, los escribanos y los peritos.

Esta norma establece una verdadera excepción a los trámites procesales, incluyendo requisitos no exigidos por los códigos respectivos.

Los autos y sentencias que ordenan reposición de sellado de notas deben ser cumplidos dentro de los cinco días siguientes a la notificación personal de la parte obligada a efectuar la reposición o de su representante. Transcurrido ese término, se debe pagar, de cinco a diez veces el impuesto emitido, siendo responsable también el procurador que representa a la parte infractora.

Los artículos 137 al 143 del decreto materia de nuestro estudio, dan las normas a que deben ajustarse las autoridades judiciales y los representantes del fisco cuando de comprueban infracciones a la ley de sellos en los documentos agregados a los expedientes judiciales. Por razones de método no remitimos al capítulo XIX titulado "Las infracciones y sus sanciones. Representación fiscal".
2º. Actuación profesional. (art. 89 decreto 9432/44). En todas las actuaciones, con excepción de las que se promuevan ante la Justicia de paz, los abogados y los procuradores, deben pagar cinco pesos por escrito y diez por contestación respectivamente, por cada escrito

as (peritos por escrito, tributan en el mismo modo que los peritos de oficio, testigos, etc.) presenten.

La ley de la Letrada estos gravámenes se abonan en la misma forma que los Trámites de la Letrada.

Los de la Letrada que se abonan por derecho propio (v.g.: por el pago de honorarios) no deben satisfacer la tasa de la Letrada.

La Ley de la Letrada profesional, como la antes llamada, es el derecho que debe satisfacer el profesional actuante, que de ningún modo se justifica cada vez que cada profesional paga anualmente un derecho de ejercicio de la profesión. De manera que, con el impuesto de sellos, se le da forma de gravar un ejercicio, que ya tiene en las leyes reglamentarias sus propias tasas.

En cuanto a la forma de pagar esta tasa, debemos recordar que el art. 2º del decreto 9432/44 complementario del 9432/44 (ley 122) establece que las estampillas de resguardo al pago del derecho establecido por la ley de los profesionales pueden ser sustituidas por la firma del obrero respectivo o por la firma del actuante, de manera que cubran en parte la estampilla y el papel, considerándose como la reposición cuando no se observe ese requisito.

Sin perjuicio de lo expuesto, puede pagarse ese derecho imputándose la estampilla con el sello fechador de la caja expedidora.

3a) Impuesto de justicia (arts. 94 a 102 decreto 9432/44). Además del sellos de actuación que corresponda con arreglo a las disposiciones que hemos comentado, las actuaciones judiciales que se inicien ante los tribunales federales, la Justicia Ordinaria de la Capital Federal y territorios nacionales (con excepción de la justicia correccional y del crimen) y ante la jurisdicción arbitral, están sujetas, cuando el valor cuestionado exceda de doscientos pesos moneda nacional (\$200.-) en la Capital Federal, y de trescientos pesos moneda nacional (\$300.-) en los territorios nacionales, a un impuesto, a un sello de justicia, que se aplica con arreglo a la siguiente escala:

a) en los juicios por sumas de dinero, el dos por mil (2%) en los ordinarios y el uno por mil (1%) en los ejecutivos y de apremio, sobre el importe reclamado;

b) en los juicios de devoluciones de inmuebles, el cinco por mil (5%) sobre un importe igual a dos meses de alquiler;

c) en los juicios reivindicatorios, posesorios e informativos de posesión, el dos por mil (2%) sobre la valuación fiscal. En los de mensura y demarcación el uno por mil (1%) sobre la misma valuación;

d) en los juicios sucesorios, el medio por mil (½%) sobre el valor de los bienes ubicados en jurisdicción nacional que se tiene en cuenta para la liquidación del impuesto a la transmisión gratuita. Cuando tramitan varias sucesiones en un mismo expediente, el impuesto de justicia se abona sobre el haber de cada una de ellas;

e) en los juicios de quiebras liquidación sin quiebra o concurso civil, el uno por mil (1%) sobre el importe que arroja la liquidación de los bienes del concurso;

f) en los juicios de concurrencia de acreedores, cuando se aprueba un convenio, el medio por mil (½%) sobre el monto total de los créditos comunes verificados;

g) en las solicitudes de rehabilitación de fallidos o concursos, el cuatro por mil (4%) sobre el pasivo verificado en el curso o quiebra;

h) en la transmisión de exteros, cinco pesos moneda nacional (\$5.-) por cada uno;

i) en los procedimientos judiciales sobre reascripciones de hipotecas, el medio por mil (½%) sobre el importe de la deuda. Cuando la reascripción sea ordenada por exhorto librado por juez de otra jurisdicción, se abonará este impuesto en lugar del establecido en el punto anterior;

j) en los juicios voluntarios sobre protocolización e inscripción de testamentos, declaratoria de herederos e hijuelas, extendida fuera de la jurisdicción nacional, y en los exhortos de jueces de otras jurisdicciones para la liquidación del impuesto sucesorio.

correspondiente a bienes ubicados en jurisdicción nacional, el impuesto es el del medio por mil ($\frac{1}{2}\%$), calculado en la forma vista en el punto d);

k) en los juicios de valor indeterminado e indeterminable, el impuesto de justicia es de veinte pesos moneda nacional (\$20.-), salvo que algún valor parcial del juicio represente un impuesto superior a esa cantidad.

Las tercerías se consideran, a los efectos del impuesto de sellos, como juicios independientes del principal.

En los casos de ampliación posterior, acumulación de acciones o reconvencción, que aumente el valor cuestionado en el juicio, se debe completar el impuesto de justicia hasta el importe que corresponda.

Para establecer el valor del juicio a los efectos de determinar el impuesto de justicia, no se deben tomar en cuenta los intereses y las costas reclamadas.

El art. 98 del decreto 9432/44, indica la oportunidad en que debe abonarse el impuesto de justicia, a saber:

a) en los casos previstos en los puntos a), b), c), g), h), i) y k) de la enumeración ya vista, en el acto de iniciarse las actuaciones respectivas. Si la determinación del monto del asunto depende de actuaciones previas, éstas deben ser decretadas de oficio por el juez o por el tribunal, quien fijará, para su diligenciamiento un plazo prudencial, vencido el cual se paraliza el procedimiento, y el impuesto será pagado dentro del quinto día del cumplimiento de aquellas diligencias;

b) en los casos previstos en los incisos d) y j), ya comentados, simultáneamente con el pago del impuesto a la transmisión gratuita de bienes, o al solicitar, en su caso, la exención de este último impuesto;

c) en los casos previstos en el inciso e), al hacerse cualquier pago o distribución de fondos provenientes de la venta de bienes del concurso o liquidación;

d) para el caso previsto en el inciso f), al notificarse el auto de homologación del concordato.

El pago del impuesto de justicia se efectúa con papel sellado del valor correspondiente que se agrega al respectivo expediente.

En el caso de falta de pago del impuesto de justicia, dentro de los cinco días de notificada la parte obligada a pagarla, el juez -dice el art. 100 del decreto 9432/44- debe proceder en la misma forma vista al estudiar el "sellado de actuación".

Ablara el art. 101, que el impuesto de justicia es considerado como parte de las costas del juicio y soportado, en definitiva, por las partes, en la misma proporción en que dichas costas deben ser satisfechas.

Forma de efectuar las reposiciones en las actuaciones judiciales.

Los escritos destinados a ser presentados ante la justicia pueden habilitarse con estampillas, o directamente estar extendidos en el sellado de ley. En el primer caso, esas estampillas se deben inutilizar con la fecha, sello fechador o firma de los interesados o de las autoridades respectivas. Cabe agragar que los agentes expendedores deben inutilizar las estampillas agregadas a escritos u oficios judiciales, con su sello fechador, aunque ellos carezcan de fecha y de firma (art. 3 inc. g) decreto 12651/46, reglamentario del 9432/44).

El cómputo para la reposición del sellado debe hacerse a razón de una foja por cada cincuenta líneas de escritura de quince centímetros entre márgenes o fracción que resulte, con excepción de las piezas agregadas a los expedientes, que reponen, cada una, como una foja.

El cómputo de las fojas no se hace en la justicia, como la ley lo manda. No sabemos en razón de que, en los lugares en que el cumplimiento de las leyes debe hacerse con más celo, este aspecto de la ley de sellos se omite, ya que el cómputo se realiza tomando como foja gravable cada foja actuada, en lugar de contar las líneas que contiene cada una. Esta deficiencia proviene seguramente de la comodidad que implica tomar la foliatura del expediente y ordenar reponer tantas fojas como él tenga.

A nuestro entender, escapa a esta crítica, la reposición de los oficios, certificados, etc., toda vez que por su naturaleza misma, tales instrumentos se crean con destino a permanecer separados del expediente y, por lo tanto, deben reponer como una foja.

Igual que en las actuaciones administrativas, la inutilización de los sellos a reponerse en las actuaciones judiciales, se efectúa con la firma del funcionario autorizado, quien debe aplicar el sello de la secretaría y dejar constancia del asunto con que se relaciona, como también la fecha de la reposición, y quién la realiza, así así se le pidiere.

El secretario actuario, debe certificar en cada expediente judicial cuyo archivo se ordene, acerca del impuesto de sellos que se adeuda, tal como lo dispone el art. 42 del decreto reglamentario de la ley de la materia, y agrega el art. 43 de mismo decreto, que el síndico en los concursos civiles y el liquidador en las quiebras, antes de proyectar el estado de distribución de fondos, deben formular la liquidación del impuesto de sellos, que es controlada por el actuario.

Exenciones.

La ley de sellos, y su reglamentación, contienen normas que exigen del cumplimiento de las obligaciones que hemos visto precedentemente. Dichas normas las estudiaremos, siguiendo el mismo plan propuesto al principio de este capítulo:

1ª) Sellado de actuación. Dentro de las exenciones de este grupo, podríamos ensayar una clasificación, diciendo que las hay otorgadas en virtud de la persona que promueve las actuaciones y otras que consideran el objeto o el fin de la cuestión planteada.

Se encuentran en el primer grupo, "las gestiones judiciales del Banco Nacional en liquidación"; y sería una exención otorgada en virtud del objeto perseguido, a las actuaciones promovidas por la interposición del recurso de habeas corpus y para la obtención de la carta de pobreza, si bien existe el cargo de reposición cuando la resolución definitiva sea denegatoria.

Sintéticamente enumeradas, las principales exenciones que existen sobre el particular, en la ley de sellos y en algunas leyes especiales son las siguientes:

a) Los escritos y actuaciones producidos en cualquier jurisdicción para la defensa en juicio criminal, sin perjuicio del cargo de reposición en caso de condena;

b) Las copias de las cédulas de notificaciones, que se dejen al notificado;

c) Las actuaciones judiciales seguidas ante tribunales provinciales, que por cualquier razón deban ser traídas a la jurisdicción nacional;

d) La ley de creación de los Tribunales del Trabajo (decreto N° 32347 de fecha 30 de noviembre de 1944) exime de sellado al obrero o al empleado que actúe en ese fuero. Textualmente establece: Art. 41. "Las partes actuarán en papel simple. Cuando el empleador sea condenado con costas deberá reponer todas las actuaciones. Si se declaran las costas por su órden repondrán las de su parte. Los trabajadores y sus derechohabientes, están exentos de reponer sellado".

Como vemos, es un régimen especialísimo dentro de las normas procesales corrientes.

e) Las sociedades mutualistas inscriptas en la Dirección General de Mutualidades dependiente del Ministerio de Trabajo y Previsión, también están exentas del sellado de actuación judicial (Art. 45 decreto N° 24499 de fecha 6 de octubre de 1945).

f) De acuerdo con lo dispuesto por el art. 36 del decreto 23852, de fecha 2 de octubre de 1945, "toda actuación administrativa o judicial de las asociaciones reconocidas estará exenta de sellado".

Este decreto y el considerado en el punto anterior, han sido ratificados por la ley N° 12921.

g) Las actuaciones tendientes al cumplimiento de la ley de establecimiento femenino (N° 13010) han sido declaradas recientemente, exentas de reposición de fojas.

h) Las excepciones del cumplimiento del servicio militar, que deben tramitar ante la Justicia Federal, también están exentas de sellado, salvo que la excepción no se acuerde, en cuyo caso queda a criterio del Juez exigir o no la reposición.

2ª) Tasa de actuación profesional. Si bien ya lo hemos dicho, por razones de método, volvemos a repetir, que la tasa de actuación profesional, no debe tributarse cuando el profesional actúa por derecho propio, es decir que no lo hace en calidad de técnico, de letrado, de apoderado, etc.

3º) Impuesto de justicia. El art. 102 del decreto 9432/44 (ley Nº 12922) declara exentos del pago del impuesto de justicia a los juicios de alimentos, las venias para contraer matrimonio y los promovidos por los asesores de menores en el ejercicio de su mandato.

Por su parte, el art. 44 de la reglamentación generaliza el concepto, estableciendo que se encuentran exentos del impuesto de justicia, las actuaciones que, por su naturaleza, carecen de valor económico.

Este artículo aclara, en cierta forma, al art. 94 del decreto 9432/44, en cuanto establece un impuesto de justicia de monto fijo para los juicios de valor indeterminado.-

Por lo tanto, es necesario distinguir los juicios de valor económico indeterminado de aquellos que carecen de valor económico; podría ser de valor económico indeterminado un juicio sucesorio que se iniciara sin conocerse el haber del causante y las cargas respectivas, pero carecería de valor económico el pedido de autorización judicial para contraer matrimonio, en las condiciones que la ley respectiva establece.

Canje del papel sellado inutilizado por error por las autoridades judiciales. En estos casos, el canje es procedente, en las condiciones que analizaremos en el Capítulo Nº XXI (Canje del sellado y restitución de su importe), al cual nos remitimos.

oooOooo

CAPITULO XVII

EXENCIONES AL IMPUESTO DE SELLOS

En el presente capítulo haremos una rápida síntesis de las exenciones que contienen los artículos 103 y concordantes del decreto 9432/44 (ley 12922), así como las previstas en leyes especiales.

Independientemente de ello, en cada capítulo se han consignado las exenciones específicas de cada materia tratada; por ejemplo, las exenciones referentes al sellado de actuación judicial y administrativo, operaciones de movimientos de fondos en relación con el exterior, etc..

Ello no obstante, cuando lo juzgamos conveniente, las volveremos a mencionar aquí, aún cuando sea en apretado comentario.

Están exentos del impuesto de sellos:

1º) La Nación, las provincias, las dependencias administrativas nacionales y provinciales, los Bancos Central de la República Argentina, de la Nación Argentina, de la Provincia de Buenos Aires e Hipotecario Nacional, y las reparticiones autárquicas.

Pensamos que la ley de sellos contiene en el inciso 1º del art. 103 una enumeración poco útil, no solo por innecesaria, sino también porque puede prestarse a falsas interpretaciones. Efectivamente, si bien menciona a las "dependencias administrativas", y más adelante a las "reparticiones autárquicas", considera expresamente a los bancos oficiales, que son o "dependencias administrativas" o "reparticiones autárquicas". En lo que respecta al Banco central de la República Argentina, la mención expresa era necesaria, toda vez que no debemos olvidar que la actual ley de sellos data del año 1944, es decir antes de que fuera modificado el régimen bancario creado por las leyes N.ºs. 12155 y 12156, del 28 de marzo de 1935, y concordantes. Dado que el Banco Central de la República Argentina era una institución "sui generis", según la propia definición de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, resultaba conveniente aclarar debidamente el punto en la ley de sellos.

En el actual sistema bancario la enumeración es absolutamente innecesaria y confusa en sus términos.

2º) Las municipalidades, de la Capital Federal, provincias y territorios nacionales, sus dependencias administrativas, sus reparticiones autárquicas y las comisiones de fomento oficialmente reconocidas.

Caben en el punto las observaciones formuladas precedentemente, en lo que respecta a la pretendida generalización del concepto.

3º) Las asociaciones de beneficencia y protectoras de animales, con personería jurídica, salvo en lo que se refiere al sellado de actuación judicial y administrativo. Cabe aclarar que el art. 45 del decreto reglamentario N.º 12651/46 establece que, a los efectos de la exención indicada debe ser considerada sociedad de beneficencia aquella que reúna los siguientes requisitos:

a) que el objeto de la misma facilite la obra de asistencia social que realiza el Estado. Por ejemplos: mantener escuelas, comedores, ayuda espiritual, etc.
b) que los fondos que perciba se inviertan en la realización de los fines para que fué creada. Lógicamente las sociedades de beneficencia reciben ayuda de los particulares, del gobierno, etc.. Es de fundamental importancia que esos fondos tengan el destino previsto en los estatutos aprobados por el Poder Ejecutivo.

c) que ni directa ni indirectamente persiga un propósito de lucro.

d) que en caso de disolución, los estatutos no contengan disposiciones sobre el destino de los bienes sociales, que desnaturalicen el propósito para que fué creada. Se desnaturalizaría el propósito inicial si los estatutos dispusieran que en caso de disolución, los bienes pasarían a poder de los socios adherentes, o al patrimonio de un estado extranjero.

e) que tenga personería jurídica. Este es un requisito exigido por la propia ley (art. 103 inc. 3 decreto 9432/44).

La exención no comprende al sellado de actuación judicial y administrativo.

El reconocimiento que, en cada caso, debe practicar la Dirección General Impositiva, es meramente declarativo, y en consecuencia tiene efecto retroactivo a la fecha de constitución legal de la sociedad.

49) Las personas que actúen con carta de pobreza expedida por autoridad competente nacional o provincial, conforme a lo dispuesto por los códigos de procedimientos en vigor en las jurisdicciones correspondientes. Esta exención puede ser invocada antes, durante o después del trámite de las respectivas actuaciones.

Respecto de esta exoneración, cabe hacer notar que la ley exige que el certificado proceda de autoridad competente para otorgarlo. En la Capital Federal, por ejemplo, la autoridad sería la justicia civil, ante la cual debería practicarse la correspondiente información sumaria.

50) Las gestiones y actuaciones de los empleados públicos y de los militares relativas al cobro de sus sueldos y pedidos de licencia, hallándose comprendidos en la exención los recibos que, por sus sueldos extiendan los empleados públicos, los militares y los jubilados, retirados y pensionistas del Estado (art. 47 decreto 12651/46, reglamentario del 9432/44).

62) Los recibos que otorgan las personas asistidas por las asociaciones de beneficencia. Es ésta, desde otro punto de vista, un complemento de la exención que hemos visto en el punto 3º de esta enumeración.

72) Las peticiones a los poderes públicos en el ejercicio de un derecho político. Los únicos derechos políticos reconocidos por la doctrina son los de elegir y de ser elegido mediante la votación popular, a los efectos de ocupar los cargos públicos de ese carácter. En consecuencia, esta exención solo es aplicable a las actuaciones promovidas como consecuencia del ejercicio de los derechos que éstos mencionados.

Por ejemplo, no sería un derecho político pedir la formación del juicio político contra un funcionario que debido a su cargo solo puede ser destituido mediante ese procedimiento.

3) Las comunicaciones obligatorias dirigidas al gobierno a efectos de contribuir a la percepción de los impuestos en general.

A los fines de esta exención, el art. 48 del decreto 12651/46, establece que se consideran comunicaciones obligatorias dirigidas a efectos de contribuir a la percepción de los impuestos en general, todos los escritos y actuaciones que en cumplimiento de disposiciones legales o reglamentarias, se presentan y tramitan ante las reparticiones recaudadoras, así como las que se formulan acerca del alcance o interpretación de las citadas disposiciones. Las mismas agragadas no están comprendidas en la exención cuando impliquen discutir o impugnar interpretaciones o normas ya existentes, recurrir de resoluciones administrativas, solicitar diligencias o medidas adicionales no previstas en el trámite regular que corresponda al caso, o plantear cuestiones no vinculadas directamente con la obligación a cumplir o la consulta a formular.

Se encuentran comprendidas en esta exención, además de las consultas relacionadas con las consultas de carácter impositivo, todo el procedimiento estimativo que hemos analizado en el Capítulo VIII, titulado precisamente "Procedimiento estimativo, estimaciones de oficio", salvo en cuanto se planteen pedidos de reconsideración de las resoluciones que en esos casos dicta la Dirección General Impositiva (ver capítulo II, "Sello de aplicación no proporcional").

Cabe aclarar que la exención que analizamos es aplicable a las actuaciones promovidas con motivo de cualquier clase de impuesto, en su acepción más amplia (impuesto y tasa).

92) Las comunicaciones obligatorias que a las empresas concesionarias de servicios públicos les sean exigidas por las autoridades administrativas, cuando se refieran al servicio concedido.

102) Las comunicaciones administrativas que en cumplimiento de la ley respectiva deban hacer los patrones y aseguradores sobre indemnizaciones por accidentes del trabajo.

112) Los certificados de fumigación de barcos o de exención de ese requisito.

122) Los certificados de domicilio, de buena conducta y de salud.

132) Las presentaciones de interés general que se dirijan a las oficinas públicas. Respecto de esta exención nos dirigimos a lo expuesto en el capítulo II (parte correspondiente a las "Actuaciones administrativas").

142) Los instrumentos públicos o privados extendidos en razón del lugar, en el sello provincial correspondiente, cuando sean presentados posicional o incidentalmente ante alguna autoridad nacional.

Para exención de la ley de sellos a veces que en instrumentos que anteceden a un acto celebratorio y cumplido en jurisdicción provincial, y que se presenta como medio de prueba duplicados, se exige que pague además del sellado provincial, el impuesto nacional, por el solo hecho de esa presentación incidental.

Pensamos que al exigir la ley el requisito de la presentación incidental para no gravar un instrumento, se coloca en el mismo principio que hemos visto en el capítulo I al estudiar el carácter del decreto 9432/44 (ley 12922); es decir, que el instrumento presentado incidentalmente en jurisdicción nacional no lo fue para ser negociado, ejecutado o cumplido en dicha jurisdicción.

Analizado este aspecto general, nos queda por hacer una crítica al inciso 14 del art. 103. Efectivamente, admite la exención del impuesto nacional, en los casos de presentación incidental de instrumentos, siempre que éstos se encuentren extendidos en el provincial correspondiente. Si bien la exigencia es loable, en cuanto no tiende a fomentar una recíproca colaboración entre el Estado nacional y los estados locales, nos parece poco técnico, por lo menos dentro del principio general de la actual ley de sellos, que supedita la exigencia del impuesto nacional, al pago del sellado provincial. Es éste, un principio refido con la buena ciencia, la vez que en este aspecto, nuestra ley en estudio parecería tener carácter de complementaria de las leyes provinciales.

15a) Las gestiones judiciales del Banco Nacional en liquidación.

16a) La protocolización o agregación de documentos que haya pagado el impuesto. Protocolizar un instrumento es transcribirlo al registro de un escribano público, donde queda agregado. A nuestro entender esta exención de la ley está demás, toda vez que el solo hecho de la protocolización de un instrumento no hace nacer la exigencia del impuesto. El documento privado es gravable desde su origen, con prescindencia de que se protocolice o no, y la escritura de protocolización no debe satisfacer sellado alguno, por que la ley de sellos solo exige, en esos casos, el pago del sellado de la oficina notarial (\$1,50 por cada foja del cuadernillo).

En consecuencia, si la ley no grava a las escrituras de protocolización, está demás eximir a algo de un impuesto que no existe.

17a) Las escrituras que extingan contratos u obligaciones, que al constituirse hayan pagado el impuesto correspondiente.

Este inciso nos merece una crítica similar al anterior. La extinción de contratos u obligaciones, cuando de dicha extinción se desprenden nuevas obligaciones, no está gravada por la ley de sellos. Por otra parte, el decreto 9432/44 habla de "escrituras", concepto perfectamente definido por los artículos 997 y siguientes del Código Civil, con lo cual se pretendería hacer una distinción entre las escrituras y los instrumentos privados.

18a) Las cartas de pago, cancelaciones o liberaciones de gravámenes y las reinscripciones de hipotecas.

19a) Las letras que se otorguen a favor del Banco Nacional en liquidación.

20a) Las negociaciones de letras de tesorerías emitidas por el Gobierno Nacional. La negociación de los bonos de tesorería nacional y de los certificados de participación en valores que emite el Banco Central de la República Argentina, están comprendidos en esta exención.

21a) Las guías de campaña y sus endosos.

22a) Los endosos que se efectúan en documentos comerciales, los "warrants" y certificados de depósito de mercaderías. Esta es una exención importante, toda vez que el endoso es una cesión de derechos regida por normas especiales, y como tal, podría ser gravada la negociación de documentos comerciales. Es evidente que la ley ha querido evitar que se entorpeciera el desarrollo de las actividades comerciales, propósito bien logrado, con el límite que hemos comentado.

23a) Los actos de constitución de sociedades o de asociaciones religiosas, culturales y de beneficencia, y las gestiones para el cobro de las subvenciones acordadas por el Estado. Esta exención complementa la que hemos señalado en el punto 3a de esta enumeración.

24a) Los contratos de suscripción de acciones y los actos que formalicen la disolución o liquidación de sociedades.

La reducción del capital de las sociedades anónimas está comprendida en esta exención (art. 50 decreto 12651/46 reglamentario del 9432/44 (ley 12922)).

La Dirección General Impositiva ha dado a esta exención un alcance bien amplio; por ejemplo, si como consecuencia de la disolución se produce la transferencia de un fondo de comercio, o uno de los socios se obliga a abonar al otro lo que le corresponde en el haber societario, haciéndose cargo del activo y del pasivo; todos esos actos y obligaciones no están sujetos a sellado por ser una consecuencia de la disolución social.

25a) Las fianzas a ~~subgarantizar~~ que se otorgan a favor de los empleados públicos o particulares, de los escribanos públicos, y de los despachantes de aduana, en garantía del buen desempeño de sus actividades.

26a) Los escritos y peticiones presentados a las municipalidades de la Capital Federal y territorios nacionales, y las actuaciones que ellos originen. Esta exención realmente está demás, toda vez que en ninguna parte de la ley de sellos se gravan las actuaciones promovidas ante las municipalidades. Por lo tanto, se eximen actuaciones no gravadas.

27a) Las gestiones ante el Gobierno y reparticiones públicas, por cobro y devolución de sumas menores de trescientos pesos moneda nacional de curso legal (\$300.-n), no pudiendo separarse las que obedecen a la misma causa.

28a) Los escritos y actuaciones producidos en cualquier jurisdicción para la defensa en juicio criminal, sin perjuicio del cargo de reposición en caso de condena.

29a) Los contratos por correspondencia de comerciantes minoristas relativos exclusivamente a la venta al contado o a plazo no mayor de treinta días, de las mercaderías con las cuales ellos negocian; pero en caso de ser presentados en juicio se debe reponer el correspondiente sellado.

30a) Las boletas que entregan los martilleros a los compradores de cosas muebles y semovientes en remate público y las cuentas de ventas o liquidaciones formuladas por los martilleros, consignatarios y comisionistas.

31a) Las autorizaciones a terceros para comprar mercaderías con carnets de créditos otorgados por las casas del ramo en el comercio respectivo y las autorizaciones para cobrar sueldos de obreros y empleados.

32a) Los recibos que expiden los escribanos de registro por las sumas que se les entregan para el pago de los impuestos a que están sujetos los actos que deben pasar ante ellos y los recibos expedidos por los despachantes de aduana por las sumas que perciben para pagar los impuestos fiscales.

33a) Los recibos otorgados por los beneficiarios de indemnizaciones parciales o totales de seguro sobre accidentes de trabajo.

34a) Los recibos que no sean instrumentos de pago, las órdenes de entrega de dinero o de mercaderías y los comprobantes internos de contabilidad, que otorgan empleados, obreros, oficinas o dependencias de una misma empresa o casa comercial. Esta exención tiene importancia y es muy justa, toda vez que desgrava instrumentos que tienen por objeto facilitar el contralor interno de las empresas comerciales e industriales.

En lo que respecta a los recibos que no sean instrumentos de pago, podemos decir que el carácter de tal resulta generalmente de la obligación que toma a su cargo el receptor de los fondos, de rendir cuentas sobre el destino de la suma percibida.

35a) Las autorizaciones para retirar fondos de caja de ahorro.

36a) Los recibos de fondos que se perciben en virtud de operaciones de cambio, giros o transferencias que hayan pagado el impuesto correspondiente. Respecto de esta exención nos remitimos al capítulo XI de este trabajo.

37a) Las copias de cédulas de notificaciones administrativas o judiciales que se dejan al notificado.

38a) La documentación aduanera originada en la importación de libros, cuando entren al país por vía postal.

39a) Las actuaciones judiciales seguidas ante tribunales provinciales, que por cualquier causa deben ser traídas a la jurisdicción nacional.

40a) Los instrumentos y operaciones cuyo valor no exceda de veinte pesos moneda nacional (\$20.-n).

41a) Los actos gravados por la ley de impuesto a la transmisión gratuita de bienes. La ley que grava a los actos de la transmisión gratuita de bienes es, en cierto modo, un complemento del impuesto de sellos, toda vez que contempla algunas situaciones que podrían implicar actos gravados por el decreto 9432/44. Por lo tanto, es natural la exclusión dispuesta por el art. 103 inc. 41 del decreto 9432/44 (ley 12922).

42a) Las operaciones sobre semovientes gravadas por la ley N° 11.747.

43a) Los recibos de títulos acciones y valores mobiliarios en general, entregados a los bancos para su custodia y administración. Estos recibos son los instrumentos denominados "resguardos", contra entrega de los cuales los bancos entregan los títulos depositados.

44a) Están también exentos del impuesto de sellos, pero con cargo de reposición en caso de denegatoria:

- a) los recursos de "habeas corpus";
- b) las actuaciones tendientes a obtener la declaratoria de pobreza.

45a) La ley 9543, de "warrants", exonera del impuesto de sellos a las operaciones de créditos que se realicen sobre esos documentos emitidos por depósitos situados en jurisdicción nacional.

46a) La ley de cabotaje nacional establece que las transacciones relacionadas con la entrada, permisos de descarga, embarque, y despachos de salida de los buques de matrícula nacional que practican la navegación y el comercio de cabotaje con mercaderías nacionales o nacionalizadas, están exentas de sello.

47a) Los contratos que se celebran de acuerdo con la ley de arrendamientos agrícolas ganaderos, están libres de impuestos fiscales.

48a) Las sociedades cooperativas están exentas de sellado para los actos de constitución, reconocimientos y funcionamiento interno, de acuerdo con lo dispuesto por la ley N° 11380.

La Dirección General Impositiva ha interpretado qué debe entenderse como acto de funcionamiento interno de estas sociedades a los fines de la exención: "operaciones que == se refieren exclusivamente a la vida interna de las sociedades como entes distintos de sus asociados, a la marcha regular de la administración social, designación de autoridades, síndicos, consejo de inspección, admisión cese y retiro de socios, reformas de estatutos, fusión con otras cooperativas, etc., siendo ajenas a tal carácter las operaciones que la sociedad celebre con sus componentes o con otras de su misma naturaleza. Así, los recibos otorgados por una cooperativa a sus asociados, deben pagar el impuesto que corresponda." (Consulta 10562. 2a. publicación de jurisprudencia administrativa relativa al impuesto de sellos. año 1945. Caso N° 47. pag. 14 y 15).

49a) Las sociedades mutualistas, por decreto N° 24499, de fecha 6 de octubre de 1945, ratificado por la ley N° 12921, han sido eximidas del impuesto de sellos en todos sus actos, inclusive el sello en las cuestiones judiciales y administrativas (art. 45).

50a) Las asociaciones profesionales obreras también gozan de exención, pero solamente en lo que respecta a su constitución, registro, reconocimiento y disolución, y a las actuaciones administrativas y judiciales que produzca (art. 36 decreto N° 223852, de fecha 2 de octubre de 1945, ratificado por la ley 12921).

51a) De acuerdo con lo dispuesto por ley especial incorporada al artículo 19 de la ley 11.682, en su inciso m), están exentas del pago de todo impuesto, inclusive el de sellos, las asociaciones deportivas y de cultura física, siempre que no persigan fines de lucro, exploten o alicien juegos de azar y/o otras actividades de mero carácter social privas sobre las deportivas.

52a) Por ley N° 11.643, se eximió de sellado a las operaciones que se realizan de acuerdo con la misma; la ley mencionada se refiere al fomento de la olivicultura.

53a) El decreto 10.586 de fecha 28 de abril de 1944, ratificado por la ley N° 12921, establece la exoneración del impuesto de sellos para el obrero, empleado, asociación obrera o sindical.

de trabajadores, que interponga dirija o presente ante las autoridades públicas, cualquier demanda, petición, diligencia, escrito, comunicación, pedido de reconsideración o de apelación, relacionado con las leyes del trabajo y de la previsión social.

Por su parte, el Consejo de la ex Dirección General del Impuesto a los Réditos, por resolución de fecha 20 de julio del año 1945, precisó, y aún podemos aventurarnos a afirmar que amplió el alcance de la exención antedicha. La resolución que comentamos, la hemos transcrito íntegramente en el capítulo II, "sellado de aplicación no proporcional", punto 3, "actuaciones administrativas", en razón de lo cual, a él nos remitimos.

54a) Fuero del Trabajo. Se exime al obrero o al empleado en las condiciones que hemos visto en el capítulo XVI, "actuaciones de carácter judicial", exenciones La inc. d).

55a) Trámites tendientes a la obtención de la exención del servicio militar obligatorio. La ley N° 13521, publicada en el Boletín Oficial el día 12 de julio de 1949, exime del sellado de aplicable a las actuaciones respectivas. Salvo que la exención sea denegada, en cuyo caso queda a criterio del juez requerir o no la reposición.

56a) La ley N° 13514, publicada en el Boletín Oficial el día 3 de junio de 1949, exonera del sellado pertinente a las actuaciones promovidas como consecuencia del cumplimiento de las disposiciones de la ley N° 13010, de enrolamiento femenino.

Es muy interesante destacar que las exenciones de impuestos que las leyes establecen con carácter general, no comprenden el sellado de reposición de las actuaciones administrativas, salvo que por disposición expresa se determine su exoneración. Tal es lo que dispone la resolución del Ministerio de Hacienda N° 117, de fecha 31 de enero de 1938.

Fianzas y otras obligaciones accesorias.

1a) Las fianzas u otras obligaciones accesorias, como así mismo la constitución de prendas contraídas para garantizar un contrato u obligación no vencido, están exentas de sellado si en el contrato u obligación principal se ha pagado el impuesto; de lo contrario deben extenderse en el sello que a éstos hubiera correspondido.

Es importante destacar, que esta disposición del art. 105 del decreto 9432/44 debe ser aplicada con la interpretación exacta que ella merece. Efectivamente, si por ejemplo se realiza un contrato de disolución de sociedad, al cual está exento de sellado, la fianza que pueda otorgarse en garantía de su cumplimiento, tampoco deberá gravarse, por el solo hecho de que el contrato principal no haya pagado impuesto. En cambio, si al celebrarse un contrato de locación, se lo hiciera verbalmente, la fianza que pudiera otorgarse por el mismo, debe tributar el gravamen del 1% previsto por el art. 14 inc. m) del decreto 9432/44.

La estipulación de intereses mediante cláusula accesoria, tampoco se encuentra sujeta a sellado, de acuerdo con lo que dispone el art. 13 del decreto reglamentario N° 12551/46.

2a) Las escrituras hipotecarias y las demás garantías otorgadas en seguridad de los créditos y adelantos bancarios sujetos al gravamen determinado por los art. 33 y 38 del decreto 9432/44 concedidos a los particulares o a instituciones bancarias por otras instituciones similares, están eximidas de sellado, aún cuando estas garantías se extiendan a futuras renovaciones de esos créditos (art. 14 decreto 9432/44).

3a) También están exentos de impuesto, cuando en el contrato principal se haya pagado el sello que corresponda, los pagarés entregados como parte del precio de un contrato otorgado por escritura pública, siempre que lleven un certificado del escribano ante el cual haya pasado la escritura, del que resulte la fecha y el número de ésta y el importe del impuesto pagado. Las eventuales renovaciones de esos pagarés están sujetos al impuesto.

Ejemplos y comentarios.

1a) Un contrato de locación de cierto inmueble por \$ 200.-- mensuales, por el plazo de un año, ha tributado de sellado la suma de \$ 7,20. Si con posterioridad, y antes del vencimiento, se otorga una fianza en garantía de los alquileres, ésta se encuentra exenta de impuesto, de conformidad con lo establecido por el art. 105, primera parte del decreto 9432/44.

En cambio, si el contrato de locación se ha pactado verbalmente, es decir, que no existe por escrito, la aludida garantía de-

berá satisfacer el sellado indicado de \$ 7,20% (art. 105 in fine).

Es muy común que en las operaciones de créditos bancarios, en especial en los descubiertos, los bancos exijan una garantía por las posibles contingencias de los negocios de su deudor. El art. 34 del decreto 9432/44 exime del sellado a esas garantías porque en realidad el o los contratos principales han pagado el sellado de ley. Es lo que hacer notar que este art. 34 tiene un alcance mayor que el art. 105 que ya estudiáramos, por cuanto atiende la exención a las garantías de obligaciones futuras, es decir a las futuras renovaciones de los créditos, mientras que el art. 105 trata a los contratos ya documentados, y cuyo impuesto, en su totalidad, se ha satisfecho.

En términos semejantes a los del art. 34 del decreto 9432/44 se ha expedido el Ministerio de Hacienda en su resolución N° 474/45.

3º) La exención que fija el art. 106 del decreto 9432/44 (pagarés otorgados como parte del precio en un contrato celebrado por escritura pública, es única, y a la vez una excepción al carácter instrumental del impuesto de sellos y su alcance deber ser bien restrictivo. Tan es así que el art. 14 del decreto reglamentario N° 12651/46 establece que "el impuesto correspondiente a los pagarés, salvo la excepción prevista en el art. 106 del decreto 9432/44, es independiente del aplicable a los contratos con que se relacionen".

Normas generales (arts. 107, 108 del decreto 9432/44).

Ninguna de las excepciones que hemos visto alcanza al sellado que deben llevar las fojas de los cuadernos de los protocolos de los escribanos, ni a las de los testimonios de las escrituras públicas.

No obstante esta clara disposición del art. 108 de la ley de sellos, el Poder Ejecutivo ha declarado por decreto N° 11159, de fecha 11 de mayo de 1949, publicado en el Boletín del Ministerio de Hacienda N° 159/49, pag. 1246, que los cuadernos del protocolo de la Escribanía General del Gobierno se extenderán en papel simple, y que están exentos de sellado los testimonios que expida a favor de la Nación y demás entidades enumeradas en los incisos 1º y 2º del art. 103 del decreto 9432/44, que ya hemos estudiado (Nación, provincias, municipalidades y sus entidades autárquicas, etc.).

Además, por dicho decreto se modifica el plazo para la presentación de las declaraciones juradas que reemplazan a los "correspondientes" exigidos por el art. 113 del decreto 9432/44 para todos los escribanos sin excepción.

Estas interpretaciones del Poder Administrados, si bien no se ajustan a la letra de la ley, han tendido a llenar los inconvenientes provocados por las contradicciones existentes entre diversos arts. del decreto 9432/44, sobre todo en lo que respecta al art. 108, que no admite excepción alguna, y el art. 103 inc. 1º que exime de sellado a las reparticiones públicas nacionales.

Los contratos concertados entre una parte exenta de sellado y otra no exenta, pagan la mitad del impuesto a cargo de esta última. Las operaciones de préstamos, descuentos, adelantos y giros internos realizadas en jurisdicción nacional con los bancos oficiales u otras personas o entidades exentas de sellado, pagan la totalidad del impuesto, a cargo del particular contratante (art. 107).

Cabe agregar, que las hipotecas concertadas entre una parte exenta de sellado y otra no exenta, pagan la mitad del impuesto correspondiente, a cargo de esta última. Los pagarés suscriptos por instituciones oficiales, personas o entidades exentas, no abonan sellado. Tal es lo que dispone el art. 51 de la reglamentación de la ley de la materia.

CAPITULO XVIII

LOS RECURSOS ADMINISTRATIVO Y JUDICIAL EN EL IMPUESTO

DE SELLOS

La ley de sellos (decreto 9432/44) no solo legisla sobre la aplicación del impuesto mismo, sino que contiene normas especiales en materia de los recursos administrativo y judicial que pueden interponerse contra las resoluciones que dicta la repartición respectiva. Señala, en sus arts. 110, 111 y 113 al 116, el procedimiento que debe seguirse en esos casos.

Es muy perjudicial el sistema que actualmente se sigue en materia de recursos contra resoluciones dictadas por reparticiones nacionales recaudadoras de impuestos. En efecto, cada ley contiene sus principios específicos y, se da el caso, como en la Dirección General Impositiva, donde no obstante tratarse de una misma Institución, existen normas legales absolutamente dispares (en el fondo y en la forma) para substanciar los recursos en materia del Impuesto a los Réditos y análogos, el impuesto a las patentes, los impuestos internos y el impuesto de sellos.

La Dirección General Impositiva, procediendo con todo sentido, ha estudiado la posibilidad de anular las discrepancias que dejamos apuntadas.

Los plazos distintos, los requisitos diferentes, el lugar de interposición material del recurso también distintos, tras una serie de complicaciones que deberían solucionarse dictando se un código en materia contencioso administrativa y de procedimiento judicial, unificándose de esa manera la substanciación de los recursos para todos los impuestos.

Pasando a nuestro tema central, diremos que la ley de sellos prevé dos clases de recursos, "el administrativo de apelación o el recurso contencioso".

El recurso administrativo de apelación es el único que puede interponerse respecto de las resoluciones que dicta la Dirección General al evacuar consultas y de las impugnaciones de los "correspondientes" mencionados en el capítulo VII de este trabajo.

Es decir que en estos casos sólo se admite recurrir ante el superior jerárquico.

En cambio, de las demás resoluciones que dicta la Dirección General puede recurrirse para ante el Ministerio de Hacienda o para ante la justicia (resoluciones dictadas en los sumarios administrativos, en las estimaciones de oficio, reposiciones de fojas, etc).

El procedimiento, en uno y en otro caso es el siguiente:

a) Recurso administrativo.

Debe ser interpuesto dentro de los cinco días hábiles de notificado el responsable de la respectiva resolución. El escrito se presenta en la misma Dirección General Impositiva, la que luego lo eleva a consideración del Ministerio de Hacienda.

No es necesario fundamentar el recurso, toda vez que el Departamento de Hacienda, una vez recibido el expediente, corre traslado al interesado por diez días hábiles para que exprese agravios y ofrezca las pruebas que hagan a su derecho. El Ministerio, si lo creyere oportuno, puede requerir dictamen del Procurador del Tesoro de la Nación, después del cual dicta resolución, la que es notificada a las partes por la Dirección General Impositiva.

Si bien la ley no lo exige expresamente como requisito, es necesario pagar el impuesto adeudado, al interponerse el recurso administrativo de apelación, en el caso de que éste versare sobre la multa aplicada. En efecto, la resolución que ordenó pagar el impuesto ha quedado consentida y pasada en autoridad de cosa juzgada, y por lo tanto la Dirección General Impositiva puede exigir su pago por las vías que correspondan.

b) Recurso contencioso judicial.

El art. 132 del decreto 9432/44 establece: "Del recurso contencioso -véase lo inadecuado de la expresión, ya que recurso contencioso lo toma como sinónimo de ~~de~~ judicial, mientras que sabemos que la palabra contencioso puede amparar al recurso contencioso judicial y al administrativo- conocerán los jueces que correspondan de acuerdo con las leyes que reglamentan su jurisdicción y competencia". Los jueces competentes, son los de la justicia ordinaria de la Capital Federal y los jueces letrados de los territorios nacionales.

Este recurso solo puede interponerse, previo pago del impuesto.

Al recibir el expediente, el juez fija al apelante, un término de diez días hábiles para que exprese agravios. Vencido el término sin haberlo hecho, se lo tendrá por desistido del recurso interpuesto y la resolución apelada quedará consentida.

En el caso de que exprese agravios, se correrá traslado al representante del Fisco también por diez días. Dicho representante, debe oponer en ese término sus defensas y excepciones, las que serán resueltas con la cuestión de fondo en la sentencia definitiva.

Las sentencias que condenan al pago de una suma que no excede de \$200.-⁹¹ causan ejecutoria, es decir que contra ellas no cabe recurso alguno. De las demás sentencias puede apelarse para ante la cámara respectiva.

c) Elección del recurso.

En los casos previstos por el art. 130 y siguientes del decreto 9432/44 (ley 12922) -es decir de todas las resoluciones que dicta la Dirección General Impositiva, menos las que recaigan en consultas e impugnación de "corresponden" de escrituras públicas- puede elegirse entre el recurso contencioso administrativo y el contencioso judicial. La opción por los interesados, del administrativos, importa la renuncia del judicial, y viceversa.

Cuando no se diga claramente que se opta por el recurso judicial -dice el art. 130- se entenderá que se ha optado por el recurso administrativo.

Agrega el art. 58 del decreto reglamentario Nº 12651/46 que, interpuestos distintos recursos por diversas interesados en un mismo asunto, la Dirección General debe intimar su unificación dentro del término de cinco días hábiles. En caso de silencio, o no lográndose aquella, se dará trámite al recurso administrativo.

d) Pedidos de reconsideración.

El pedido de reconsideración no se encuentra legislado como recurso en la ley de sellos. Es natural, sin embargo, que los interesados puedan solicitar a la autoridad que dictó una resolución, que la deje sin efecto por "contrario imperio". Todo funcionario puede rever sus propias disposiciones.

Ello no obstante, es necesario tener presente, que "los pedidos de reconsideración no interrumpen los plazos establecidos para la interposición de los recursos que autoriza el art. 130 del decreto 9432/44, por lo que, la resolución que recaiga hará ejecutoria, a menos que tales pedidos fuesen acompañados, en subsidio, de cualquiera de los referidos recursos" (art. 58 "in fine" del decreto 12651/46, reglamentario del 9432/44).

En el régimen previsto por el art. 113 del decreto 9432/44 se admite la reconsideración, como etapa previa al planteamiento del recurso administrativo. En esos casos, la primera resolución que dicta la Dirección General Impositiva tiene el carácter de impugnación a la liquidación practicada por el escribano; éste puede allanarse o bien presentar escrito fundado en caso de estar disconforme (pedido de reconsideración). Luego, la Dirección General Impositiva dictará la resolución que causará instancia. De esta resolución podrá apelarse para ante el Ministerio de Hacienda, en la forma que analizáramos en el punto a) de este capítulo.

e) Acción de repetición.

Las resoluciones de la Dirección General Impositiva que no sean apeladas en término, no son susceptibles de recurso alguno, pero queda a salvo el derecho de los interesados de cumplirlas bajo protesta y entablar acción judicial contra el Fisco, por repetición del impuesto pagado.

La acción de repetición, lógicamente no se encuentra legislada en la ley de sellos, ya que se trata de una demanda contra el Fisco.

Nacional, que debe ajustarse a las formalidades de práctica.

Cabe advertir, que el art. 136 del decreto 9432/44 (ley 12922) establece que las resoluciones consentidas en los recursos contenciosos judiciales (o sea aquellos en los cuales el apelante no expresó agravios) y las decisiones definitivas que recaigan en los mismos, pasan en autoridad de cosa juzgada y no se admite acción de repetición por el impuesto y la multa que se ingrese.

Posiblemente, lo que la ley ha buscado en este caso, es/que un asunto que ya fué conocido por la justicia, vuelva a ella en nueva revisión. evitar

f) Reposición del sellado en recursos judicial y administrativo, y en los pedidos de reconsideración.

1º) Pedidos de reconsideración y apelación administrativa. De acuerdo con la norma estatuida por el art. 112 del decreto 9432/44, el sellado de actuación administrativo se encuentra a cargo de quien provoque dichas actuaciones. Por lo tanto, pensamos que en los pedidos de reconsideración de resoluciones administrativas, y en los casos de la misma apelación para ante el Ministerio de Hacienda, solo corresponderá reponer sellado al apelante, en caso ~~que~~ de que la primitiva resolución sea confirmada.

En efecto, si el sellado se encuentra a cargo de quién provoque las actuaciones, en los casos que comentamos sería el propio Fisco el causante -exento- y en consecuencia no habría reposición alguna que realizar.

2º) En la interposición del recurso contencioso judicial, el particular deberá reponer o no, en definitiva, según quién cargue con las costas del juicio, con arreglo a la sentencia que, en última instancia recaiga en el sumario.

oooOooo

CAPITULO XIX

LAS INFRACCIONES Y SUS SANCIONES

REPRESENTACION

El art. 115 del decreto 9432/44 (Ley 12922) define los casos de infracción a la ley de sellos, a saber:

a) Omitir el sellado, total o parcialmente.
b) No cumplir las disposiciones referentes al tiempo y forma de pagar el impuesto. Es decir, el impuesto que debió ingresarse por estampillas se ingresó por declaración jurada; allí no se ha cumplido la forma de pago, y por lo tanto existe infracción. Este aspecto de la ley de sellos es extraordinariamente injusto, y posibilita el enriquecimiento ilegítimo del Fisco.

En cuanto a los plazos, nos remitimos a lo expuesto en el Capítulo I de este trabajo.

c) Presentar copias o instrumentos privados, sin comprobar el pago del sellado correcto en los originales.

d) Invocar la existencia de un contrato escrito, sin comprobar que fué extendido en el sellado correspondiente, cuando por conformidad de partes, dicho contrato produzca efectos jurídicos en juicio.

e) No presentar la prueba del pago del impuesto, cuando la Dirección General Impositiva hubiere comprobado la existencia de un contrato escrito.

En los casos c), d) y e) que mencionáramos, la ley tiende a evitar que se haga valer ante las autoridades un instrumento gravable, sin justificar el pago del impuesto en el original. La forma de hacer esto último, es solicitar la certificación a que alude el art. 13 del decreto 9432/44, es decir que en uno de los ejemplares que se acompañan, se ha pagado el sellado de ley.

f) Excederse en el número de líneas o en el margen del papel sellado, cuando de ello resulte perjuicio a la renta fiscal, salvo las anotaciones legales, de fecha posterior.

Este supuesto se reduce a contemplar el caso en que se tributó sellado en defecto, dado que el cómputo de las fojas, realizado de acuerdo con el procedimiento señalado en el capítulo respectivo (art. 12 decreto 9432/44), resulta que, en lugar de las consideradas por el contribuyente, el instrumento contiene algunas fojas más.

Claro está que la ley condiciona la existencia de la infracción al posible perjuicio fiscal, toda vez que si se tratar de un contrato de disolución social, expresamente exento por el art. 103 inc. 24 del decreto 9432/44, el hecho de excederse en el número de líneas o en los márgenes no implica infracción, por que el acto, en si mismo no debe pagar impuesto y, en consecuencia, el Fisco no ha sufrido perjuicio alguno con la no observancia de las normas para el cómputo de las fojas.

g) Extender instrumentos sin fecha o lugar de otorgamiento o adular la fecha de los mismos, cuando de tales actos pueda resultar perjuicio a la renta fiscal.

Aquí son varios los problemas que pueden presentarse:

1º) Extender un contrato sin fecha. Como en este caso no se sabe cuando fué suscripto el convenio y, en consecuencia el plazo para la habilitación sin multa podría encontrarse vencido, la ley presume la infracción, salvo que no exista perjuicio a la renta fiscal, es decir que se trata de una presunción que puede ser desvirtuada por la prueba en contrario.

No existiría perjuicio a la renta fiscal si, por ejemplo, un contrato escrito hiciera referencia a otro que tiene fecha cierta, siempre que desde esta última no hubiera transcurrido el plazo mínimo de habilitación (cinco días hábiles). Otro caso de inexistencia del perjuicio fiscal, es el de que un convenio no esté sujeto a sellado.

2º) Extender un contrato sin lugar de otorgamiento. Similar es este caso, al anterior. De acuerdo con el lugar donde ha sido otorgado un instrumento, el plazo para la habilitación sin multa varía (cinco días, quince días, o al tener efecto en jurisdicción nacional). Por lo tanto, si nada se dice en el convenio debe presumirse que fué hecho en jurisdicción nacional, y en consecuencia, tendrá el menor plazo de habilitación.

Los interesados podrán demostrar cual es el verdadero lugar de otorgamiento; probado ese hecho no existiría perjuicio fiscal y, en consecuencia, no se habría cometido infracción.

32) Adulterar la fecha de los contratos. Por las mismas razones expuestas precedentemente, la adulteración de la fecha de los contratos puede producir perjuicio a la renta fiscal, pues el impuesto pudo haberse podido o debido, mejor dicho, ingresar antes del momento en que se pretendía hacerlo.

Vamos a dar algunos ejemplos de fechas adulteradas, en los cuales no se ha producido perjuicio a la renta fiscal, y por lo tanto no hay infracción:

-Adulteración del día de la fecha solamente, y presentación del convenio dentro de los plazos de cinco días o de quince días hábiles -según corresponda a la Capital Federal o al interior del país- del mes y del año consignados en la fecha, datos estos que no se encuentran adulterados.

-Adulteración del mes de la fecha, solamente: 27 de marzo de 1949. Si la presentación para el pago del impuesto se realiza antes del 27 de abril, y la Dirección General Impositiva determina que el sello en que se extendió el contrato, fué vendido al público en marzo de 1949, deberá tomarse como válida la fecha del 27 de marzo de dicho año, para computar el plazo de habilitación.

-Adulteración del año de la fecha del contrato. Caso similar al anterior, aunque las posibilidades para el contribuyente son aquí mayores.

Como vemos, en estas eventualidades, es la propia Administración Pública que, antes de declarar la existencia de la infracción investiga con los medios que tiene a su alcance.

Los interesados, por su parte, podrán aportar todos los elementos que estimen de interés para demostrar que la adulteración de la fecha no ha producido perjuicio fiscal.

Si bien, este inciso del art. 115 no habla expresamente de la adulteración del lugar de otorgamiento, es evidente que existiendo distintos plazos, según sea la localidad donde se ha firmado el contrato, existe verdadero interés fiscal que la que conste en un convenio no esté alterada, siempre que sea del interior del país o del exterior.

Para terminar este punto, diremos que las enmendaturas de la fecha o del lugar de otorgamiento pueden ser salvadas antes de la firma de los contratantes, puesto que sería uno de los tantos errores que pueden cometerse en la redacción del instrumento. En tal caso, por ese motivo, no existirá infracción.

Si fuera salvada después de la firma, aún cuando volvieran a firmar los contratantes, tal salvedad no tendría valor a los efectos del impuesto, toda vez que de admitirse, quedaría supeditada a la voluntad de los particulares el plazo para la habilitación sin multa de los contratos.

h) Presentar las declaraciones juradas que el decreto 9432/44 establece, con datos inexactos.

El decreto 9432/44 (ley 12922), que nos remite a su reglamentación, autoriza que el impuesto de sellos aplicable a ciertas operaciones (seguros, giros internos, créditos en descubierto, movimientos de fondos en relación con el exterior, etc.) se ingrese por declaración jurada. Si ésta contiene datos inexactos se habrá incurrido en infracción, dice la ley; sin embargo, pensamos, que la existencia de la infracción debe estar condicionada a la intención del declarante y, más que nada, al perjuicio fiscal.

Los escribanos públicos que pagan el impuesto por los actos pasados ante ellos, mediante la adhesión de estampillas a los formularios llamados "correspondes" (art. 113 decreto 9432/44) pueden omitir consignar en los mismos algún dato que resulte de interés para el Fisco. En tal caso, si sería admisible considerar que se ha cometido infracción; pero si al calificar una locación, consignó: "locación de cosa" en lugar de "locación de servicios", sin que varíe el monto del contrato, y en consecuencia el impuesto, es evidente que no puede afirmarse válidamente que se ha cometido infracción.

i) Dejar de cumplir o violar cualquiera de las disposiciones de la ley de sellos o de su reglamentación, cuando de ello pueda resultar perjuicio a la renta fiscal.

Nuevamente se incluye aquí el principio de la existencia del perjuicio fiscal para que se cometa infracción. Realmente, este inciso del art. 115 del decreto 9432/44 tiene por objeto cubrir cualquiera deficiencia de la enumeración anterior, ya que se superpone con muchos de los incisos que comentáramos; v. gr.: "no cumplir las disposiciones referentes al tiempo y forma de pagar el impuesto

(inc. b); "dejar de cumplir o violara cualquiera de estas disposiciones o del reglamento que se dicte, cuando de ello pueda resultar perjuicio a la renta fiscal" (inc. i).

Determinada la existencia de la infracción, corresponde aplicar la sanción consiguiente. Al respecto, el art. 116, establece textualmente: "Los que otorguen, endosen, admitan, presenten, tramiten o autoricen escritos o documentos sin el impuesto correspondiente o un impuesto menor y los que en general incurran en infracción, se harán solidariamente pasibles de una multa de cinco veces el valor del impuesto total o parcialmente omitido o abonado en infracción a la presentes disposiciones o su reglamentación.

"Es obligatorio conservar por cinco años contados desde la fecha en que el impuesto debió abonarse, los libros y documentos sujetos a fiscalización. Su destrucción o la negativa de presentarlo se considerará como omisión del sellado.

"Si se comprobare la existencia de omisiones de impuesto sin determinar el monto, en razón de no haberse presentado los elementos probatorios necesarios, se impondrá una multa de cincuenta pesos y a cinco mil %, según sea la importancia del caso".

El art. 117, agrega: "Los recibos sin estampilla o el sello correspondiente, estarán sujetos a una multa de cinco pesos y o de diez pesos y por cada recibo, según se trate respectivamente, de los incisos a) y b) (recibos gravados con diez centavos y de impuesto) o del inciso c) del act. 61 (recibo gravado con cincuenta centavos y de impuesto), penalidad de la cual se harán solidariamente responsables todos los infractores en la misma extensión que establece el artículo anterior".

Como vemos, la sanción de que habláramos consiste en una multa de cinco veces el impuesto omitido o ingresado en infracción, o de cinco pesos y de diez pesos, para los recibos, con prescindencia del número de partes intervinientes.

Por supuesto, que la aplicación de la multa es sin perjuicio del impuesto que corresponda ingresar, del cual los infractores son también solidariamente responsables.

Analizaremos ahora los problemas bastante interesantes: uno, el de determinar el carácter de la multa, es decir si es de orden civil o penal; y el otro, a quienes alcanza la solidaridad por el impuesto y la multa en los casos de haberse cometido infracción.

a) Carácter de la multa en materia del impuesto de sellos.

Es muy importante determinar el carácter de la multa del impuesto de sellos; es decir, si es una reparación de carácter civil o bien una sanción de carácter penal.

Este problema tuvo aplicación práctica en el año 1944, cuando el decreto ley 9432/44, derogó a la ley 11290 (ver capítulo I). Esta última sancionaba las infracciones con una multa equivalente al décuplo del impuesto omitido, multiplicado por el número de partes intervinientes. En cambio, el decreto 9432/44, sólo aplica una multa de cinco tantos y con prescindencia del número de partes. Se discutió si correspondía que las infracciones a la ley 11290 (t.o.) que se descubrieran fuesen penadas de acuerdo con la ley más benigna.

Si la multa de sellos es de carácter penal la respuesta debe ser afirmativa; si, en cambio, es indemnizatoria no corresponde la aplicación de la ley más benigna. El problema ha sido resuelto por el decreto ley 15151/45 que dispuso expresamente que las infracciones a la ley 11290 (t.o.) serían multadas de acuerdo con las prescripciones del decreto 9432/44.

Nosotros, nos animamos a expresar, que en nuestra opinión las multas que se aplican por incumplimiento de la ley de sellos, son de carácter civil. Para ello, nos apoyamos en la indiscutida jerarquía de especialistas de la materia, y en algunos fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En efecto, el Dr. Rafael Bielsa (Derecho Administrativo, t. III, pag. 516 y siguientes) expresa que el objeto de la multa fiscal es relativamente disciplinario, y por eso cuando el acto es bilateral se impone a cada parte interviniente. Pero tiene otro relativo carácter indemnizatorio, aunque su monto sea hasta diez veces mayor que el impuesto adeudado (como es el caso de la ley de sellos) porque "compensa" en el patrimonio fiscal las evasiones ilícitas y sirve como medio para la reintegración al Fisco del dinero que debe percibir normal y legalmente.

El Dr. Rodolfo Moreno en tomo II pag. 88, N° 78 de su obra "El 66

digo Penal y sus antecedentes", dice que en las leyes civiles, comerciales y fiscales, se establecen frecuentemente multas para los que no cumplen con determinadas obligaciones, pero no se consideran penas y solo crean obligaciones civiles con alcances patrimoniales, pues autorizan el cobro sobre los bienes de los demandados a pagarlas. Para que una multa sea una pena -agrega- es necesario que esté colocada como tal en una ley represiva, que se imponga previo juicio y que se autorice una medida contra la libertad personal, por incumplimiento.

Por su parte, el Dr. Alberto G. Spota, en una nota advierte que al ocurrirse del derecho penal administrativo, se excluye todo lo referente a multas incurridas por incumplimiento de las leyes impositivas por parte de los contribuyentes; y que en nuestra doctrina, tanto como en la jurisprudencia no existe discrepancia de que aquellas resultan extrañas a todo ordenamiento jurídico penal, si bien en algunos casos intervienen elementos represivos, integrantes de la multa fiscal, cuando se imponen multas a todas la partes que celebran un acto jurídico bilateral, por infracción a la ley de papel sellado. (Nota publicada en La Ley, t. 18 pag. 415: "Fisonomía particular de las multas administrativas").

La Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el caso "Consejo Nacional de Educación c/ Suc. Rodríguez", estableció que en materia de Aduanas y de Impuesto Internos, las multas deben ser aplicadas por los tribunales correccionales, y no existen sino en virtud de juicio contradictorio, y por lo tanto, son penas en el sentido del derecho penal. En cambio, las multas cuya percepción está confiada a la administración por las leyes relativas a los derechos de registro, de hipoteca, de escribanía, de timbre y de sucesión son extrañas al derecho penal y exigibles en la misma forma que los impuestos cuya percepción garantizan, es decir ante los tribunales civiles. (Fallo del 21/6/37. J.A. t. 21 pag. 9).

Igual criterio sustentó la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo del 23 de febrero de 1934 (J.A. t. 45 pag. 224), y en el de fecha 27 de diciembre de 1940 (J.A. t. 72 pag. 937), expresó: "La multa es de carácter penal cuando tiene naturaleza sancionadora para prevenir la violación de la ley, y no carácter reparatorio para resarcir un daño".

Por nuestra parte, al adherirnos a los conceptos expuestos precedentemente, agregaremos que la calidad de la infracción penada por la ley de sellos, o sea aquella que cause perjuicio a la renta fiscal, señala el carácter civil, indemnizatorio de la multa de sellos, ya que si su carácter fuese penal, por el solo hecho del incumplimiento de una obligación haría exigible la multa, aun cuando no se hubiera producido perjuicio fiscal. Por lo tanto, pensamos que en nuestro decreto 9432/44, las multas tienen carácter civil, indemnizatorio.

Refuerza también nuestra opinión el hecho de que la ley de sellos declara solidariamente responsables de las multas (ver arts. 116 y 117) a los que admitan, tramiten o presenten documentos en infracción.

Si la multa fuera de carácter penal, sus alcances no iría más allá del reo y de sus cómplices, y no puede pensarse que es un cómplice el empleado de una casa de comercio que, cumpliendo órdenes de sus principales presenta un instrumento en infracción.

Creemos que las multas de carácter penal solo rigen en las leyes que, aun cuando sean de impuestos, tienen un fin social moralizador; tal el caso de las patentes a los prestamistas, ciertos derechos de aduana, etc..

Por otra parte, en materia de impuesto de sellos, actualmente las multas son automáticas; así haya transcurrido un día o cuatro años de cometida la infracción, el monto de la multa es exactamente igual y ésta se aplica con prescindencia de la buena o de la mala fe del infractor, ya que la repartición del ramo no puede entrar a analizar la razones que favorecieron la comisión de la infracción.

b) Solidaridad en el pago de la multa

"Los que otorguen, endosen, admitan, presenten, tramiten o autoricen escritos o documentos... se harán solidariamente pasibles de... Las multas se aplicarán sin perjuicio del impuesto... del cual los infractores serán también responsables solidariamente".

La solidaridad para el pago de la multa y del impuesto es una medida sumamente cómoda para el Fisco, ya que de esa manera podrá exigir el pago total de la deuda de quien resulte más solvente.

El que ingrese el impuesto y/o la multa podrá repetir de los otros

responsables al reintegro de la parte que les corresponde soportar. La justicia ha declarado que en estas acciones de repetición, el actor no goza de los beneficios del juicio de apremio, mediante el cual el Fisco cobra sus créditos.

La ley de sellos menciona a los que presenten, tramiten, etc., es decir que, de acuerdo con los términos expuestos de la ley parecería que en un sumario administrativo, originado por una inspección el apoderado que el inspeccionado nombre para que lo defienda, sería también solidariamente responsable del impuesto y de la multa que se declarara adeudar.

Pensamos que no puede ser ese el alcance de la ley; cuando ésta dice "los que presenten, tramiten, etc.", debe referirse a los apoderados y a los gestores que inician una actuación ante una repartición pública, acompañando un instrumento sellado deficientemente.

Por ejemplo, cuando se pide a la Dirección General Impositiva que estime de oficio el monto imponible de un convenio, la presentación la puede realizar un tercero, que no sea parte en el contrato. Ello no obstante, entendemos que del impuesto y/o multa que en ese caso se recabe, el tercero será solidariamente responsable.

En cambio, cuando el tercero es designado por la parte interesada después que la deficiencia del impuesto o la infracción, "prima facie", ya se ha comprobado, aquél no tendrá responsabilidad alguna, salvo en lo que respecta al sellado de reposición de fojas, desde el momento en que intervenga en el sumario.

El art. 120 del decreto 9432/44 (ley 12922) establece que "los escribanos de registro no podrán protocolizar, aceptar para dar fecha cierta, transcribir ni dar fe de haber tenido a la vista, instrumentos privados (en infracción, o sea) que no estén extendidos en el sellado correspondiente. En cada caso, deberán mencionar en la escritura respectiva las cantidades, numeraciones y años de los valores en que hayan sido extendidos o con los cuales hayan sido habilitados. La falta de cumplimiento de esos requisitos los constituirá en infractores. No podrán tampoco extender protestas de documentos que se hallen en infracción, sin exigir su reposición o garantizarla para el primer día hábil siguiente."

Es evidente que en el caso de que el escribano omita cumplir con esos requisitos, al incluirlo la ley entre los infractores, lo hace solidariamente responsable del impuesto y de la multa respectivos.

El plazo de noventa días fijado por el art. 113 del decreto 9432/44 (ver capítulo VII), no rige en estos casos.

Para mayor seguridad del Fisco, el art. 121 del recordado decreto, dispone que cuando el escribano que haya incurrido en infracción no abona, al ser judicialmente apremiado, el importe del impuesto y de la multa, en su caso, o no de a embargo bienes suficientes para cubrirlo, será suspendido por el Ministerio de Justicia en el ejercicio de sus funciones por el término de sesenta días, transcurrido el cual sin haber regularizado su situación se le debe retirar el registro.

Infracciones comprobadas en expedientes judiciales y administrativos
Los arts. 137 al 143 del decreto 9432/44 dan las normas a que deben ajustarse las autoridades judiciales y los representantes del Fisco cuando se comprueben infracciones a la ley de sellos en los documentos agregados:

- 1º) Se correrá vista por ocho días al representante del Fisco.
- 2º) De la vista fiscal, se dará traslado por seis días a las partes para que expresen las razones que tengan que alegar en su descargo.
- 3º) Si el caso no requiere prueba, el juez lo resolverá en el término de diez días. Cuando sea necesario abrir la causa a prueba, se lo hará, formando incidente por separado.
- 4º) La tramitación ulterior del incidente se regirá por la reglas establecidas para los recursos contencioso judiciales (ver capítulo XVIII).

Con el objeto de asegurar la percepción del impuesto y/o multa que se resulte adeudar, el decreto 9432/44, dispone la paralización del juicio, hasta el pago o el afianzamiento de la multa e impuesto que corresponda, cuando el presunto infractor sea la parte actora o todas las partes intervinientes. Si el presunto ~~actor~~ infractor fuera la parte demandada, y la parte actora aparezca, "prima facie", exenta de responsabilidad, el juicio seguirá su curso, formándose incidente por separado, con la sola intervención del presunto infractor.

Por último, el art. 143 del decreto mencionado, establece que, en los casos en que corresponda paralizar las actuaciones, ambas partes, o cualquiera de ellas podrá obtener que el juicio siga su curso, depositando a la orden del juzgado, en el Banco de la Nación Argentina, a las resultas de la sentencia que se dicte sobre el particular, el importe del impuesto y multa reclamado por el representante fiscal.

En cada expediente judicial, el actuario debe certificar acerca del impuesto de sellos que se adeude, antes de disponerse el archivo del mismo.

Los síndicos en los concursos civiles y el liquidador en las quiebras, antes de proyectar el estado de distribución de fondos, deben formular la liquidación del impuesto de sellos, liquidación que será controlada por el actuario. (arts. 42 y 43 del decreto reglamentario N° 12651/46).

En el orden administrativo, el procedimiento es distinto. En efecto, todo documento que "prima facie" aparezca en infracción a la ley de sellos debe ser observado por el funcionario interviniente, colocándole la leyenda "no corresponde". Los instrumentos en esas condiciones son enviados a la Dirección General Impositiva, a los efectos de que ésta dicte la resolución pertinente.

Cobro judicial de los créditos fiscales por impuesto de sellos.

El cobro del impuesto y de la multa aplicados en virtud de resolución administrativa o judicial, pasada en autoridad de cosa juzgada, se hace efectivo por la vía del apremio, por intermedio de los representantes del Fisco. Si la resolución es administrativa, es título hábil la boleta de deuda certificada por la Dirección General Impositiva.

Si el deudor no cumple en el acto de intimársele el pago, queda desde ese momento citado de remate. En estos juicios no se admiten ptras excepciones que las siguientes:

- a) Falsedad material o extrínseca de título o boleta con que se ejecuta. Por ejemplo, una boleta de deuda que contenga errores puede ser tachada de falsa, circunstancia que debe ser probada por el particular demandado.
- b) Pago. Comprobar que se ha cumplido anteriormente con la exigencia fiscal.
- c) Prescripción. En el capítulo siguiente estudiaremos los términos de la prescripción y la forma de interrumpirla.

El procedimiento de apremio se sigue conforme a lo establecido en el título XXV de la ley N° 500 del 14 de septiembre de 1863.

Si la exigencia del pago del impuesto o/y multa proviene de autoridad judicial, el procedimiento para el cobro del crédito fiscal, se sigue hasta su terminación ante el mismo juez que declaró la exigibilidad.

Representantes Fiscales.

La Dirección General Impositiva nombra a los representantes del Fisco en los juicios e incidentes en que éste sea parte en la materia que estudiamos. Son varios los casos en que, por razón del impuesto de sellos, el Fisco debe actuar ante la justicia, a saber:

- a) Recurso contencioso judicial.
- b) Acción de repetición.
- c) Información sobre instrumentos agregados a expedientes que "prima facie" están en infracción. Impuesto de justicia.
- d) Gestión del cobro de créditos fiscales (boletas de deudas).

El decreto 9432/44 (arts. 148 al 151) y su reglamentación (arts. 59 al 63 del decreto 12651/46) establecen las normas a que deben ajustarse los funcionarios designados.

Agregaremos que la representación ejercida por los funcionarios especiales, excluye la intervención de los procuradores o agentes fiscales. En caso de corresponder honorarios en juicio, los representantes del Fisco los percibirán únicamente cuando no se hallen a cargo de la Nación o no afecten directa o indirectamente el interés fiscal.

CAPITULO XX

PRESCRIPCION

Los arts. 156 y 157 del decreto 9432/44 dan las normas que deben observarse a los efectos de determinar la extinción de la obligación a favor del Fisco, por lo que se adeude por impuesto o por tasa de sellos, o en concepto de multa.

Dice el art. 156: "los impuestos establecidos por las presentes disposiciones y toda multa por violación a las mismas, se prescriben a los diez y cinco años respectivamente, de la fecha en que debió hacerse efectivo el impuesto o se cometió la infracción.

La Dirección General queda facultada para no gestionar el cobro de la deuda prescrita o que resulte incobrable por desaparición o insolvencia del autor".

La misma ley determina a partir de cuando debe computarse el plazo para la prescripción; en efecto, para el impuesto es incuestionable que la fecha del instrumento o de la operación realizada en jurisdicción nacional o en provincia para tener efecto en aquella, debe ser la inicial para contar los diez años, toda vez que el derecho del Fisco para exigir el gravamen existe, si bien se encuentra supereditado al transcurso de los días que marca la reglamentación; la obligación del contribuyente nace con la creación del instrumento.

Para los actos realizados en el exterior o en provincia, sin que se contemple en los últimos la obligatoriedad del efecto en jurisdicción nacional, la prescripción del impuesto debe computarse a partir del momento en que el impuesto nacional de sellos se adeuda, es decir, al ser negociados, ejecutados o cumplidos en jurisdicción nacional.

En los que respecta la prescripción de la multa, el plazo de cinco años debe ser computado desde el momento en que "se cometió la infracción"; es decir, del vencimiento de los plazos de habilitación que se estudiaron en el capítulo I de este trabajo.

Por norma general la prescripción debe ser onesta por los contribuyentes, no obstante lo cual, y con el objeto de evitar gastos al Fisco, el decreto 9432/44 (ley 12922) faculta a la Dirección General Impositiva a no gestionar, además de las deudas que resulten incobrables, aquellas prescritas.

Si se ha operado la prescripción del impuesto y/o multa, y no obstante ello el contribuyente ha tributado el importe, no tiene derecho a repetir lo pagado, ya que se trataría de una obligación natural, cuyo cumplimiento no puede exigirse, pero si se llega a realizar la prestación, esta queda definitivamente adquirida por el Fisco, en el sentido de que no podrá solicitarse devolución alegando la existencia de un pago sin causa con motivo de la prescripción.

La interrupción de la prescripción solo puede llevarse a cabo interponiendo la correspondiente demanda judicial. Si la Dirección general dicta una resolución intimando el pago del impuesto y/o multa, todas las gestiones administrativas que se realicen para obtener su cobro no interrumpen la prescripción, la que solo se realizará en el caso de que se procure el cobro judicial de la deuda, en la forma prevista por el capítulo VI, del título VIII del decreto 9432/44 (ley 12922).

A mayor abundamiento, cabe hacer notar que el art. 157 del decreto 9432/44 establece que las causas por infracciones solo interrumpen el término de prescripción cuando se gestione el cobro judicial de la deuda.

CAPÍTULO XXIVERIFICACION DEL CUMPLIMIENTO DE LA LEY DE
SELLOS. LAS INSPECCIONES.

La Dirección General Impositiva tiene a su cargo la vigilancia del cumplimiento de las disposiciones de la ley de sellos. Para cumplir su cometido, el art. 122 del decreto 9432/44 (ley 12922) la autoriza a inspeccionar oficinas públicas administrativas y judiciales, escribanías, el Registro Público de Comercio, el Registro de la Propiedad, Bancos, sociedades anónimas, mercados, bolsas, casas de descuentos, casas que giran con el extranjero, casas de remates y comisiones, prestamistas sujetos a patente o licencia, establecimientos industriales, administraciones de propiedades y, en general, toda casa de comercio, quienes están obligadas a permitir y facilitar la inspección fiscal en lo referente a las operaciones y documentos sujetos al impuesto.

En cambio, los domicilios particulares solo pueden ser inspeccionados mediante orden de allanamiento impartida por juez competente, cuando existan presunciones de que en dichos domicilios se realizan habitualmente operaciones cuya documentación está gravada o de que allí se encuentren los documentos pertenecientes a algunas de las instituciones oficiales o casas enumeradas en el párrafo anterior.

Con el objeto de facilitar la labor de verificación, el decreto 9432/44 (ley 12922), en su art. 123, pena con una multa de doscientos pesos a dos mil pesos %, toda resistencia u oposición de hecho a la inspección por funcionarios autorizados. Sin perjuicio de ello, puede solicitarse el auxilio de la fuerza pública para que el inspector cumpla con su cometido.

Una vez realizadas las operaciones de verificación, el inspector debe formular los cargos por las presuntas infracciones que descubra.

Esas presuntas infracciones se hacen constar en acta, cuya copia recibe el interesado. Dicho instrumento, firmado por el presunto infractor o por dos testigos, hace fe mientras no se compruebe su falsedad.

Extendida el acta, se notifica al presunto infractor de los cargos formulados y se le concede un plazo de diez días hábiles -prorrogables a pedido de parte- para que alegue la defensa por escrito, proponiendo o alegando las pruebas que hagan a su derecho.

La Dirección General Impositiva debe practicar las diligencias de prueba, y posteriormente dictar resolución. Contra esta resolución puede interponerse el recurso contencioso administrativo o el contencioso judicial, en las condiciones estudiadas en el capítulo XVIII.

Los instrumentos en presunta infracción pueden quedar en poder del inspeccionado, el que se constituirá en depositario. En caso de necesitar hacer uso de alguno de ellos, podrá hacerlo bajo las garantías que la Dirección General Impositiva establezca.

Por último, haremos notar, que el art. 129 del decreto 9432/44, fija las normas que deben observarse para la notificación de las resoluciones administrativas. En efecto, dispone que es suficiente notificación la efectuada al contribuyente en las actuaciones o la hecha por cédula, cedulón postal, telegrama o carta certificada con aviso de retorno en el domicilio constituido por el contribuyente en el expediente respectivo. En los sumarios administrativos -agrega- a falta de domicilio constituido, se entiende como tal el establecido por el inspector actuante.

Puede ocurrir, que en ciertos casos, la citación o notificación no puede practicarse en la forma antedicha, por no tener el contribuyente domicilio constituido o conocido. En tales eventualidades, se publican edictos por quince días en el Boletín Oficial.

CAPITULO XXII

CANJE DEL SELLADO Y RESTITUCION DE SU IMPORTE

La ley de sellos y su reglamentación contemplan seis casos de canje o/y restitución. Ellos son:

- a) Canje directo;
- b) Canje, compensación, imputación, devolución en efectivo, del impuesto de sellos;
- c) Canje de los valores utilizados para el pago de las tasas retributivas de servicios;
- d) Canje o devolución del importe de tributos ajenos al impuesto de sellos, que se ingresan en papel sellado;
- e) Los sellos inutilizados por error de las autoridades judiciales y administrativas;
- f) Devolución en efectivo del saldo que arroje el contador de las máquinas timbradoras.

Analizaremos cada uno de esos casos, indicando las condiciones que deben reunirse para que el canje, la devolución o la compensación sean procedentes.

a) Canje directo.

Llamamos canje directo al regido por el art. 152 del decreto 9432/44, y su reglamentación, es decir aquel que se puede realizar con el papel sellado en blanco o el que se inutilice sin haber sido firmado, siempre que no contenga raspaduras o el "corresponde" de alguna oficina pública, y que su formato esté entero.

El canje se efectúa previo pago del "premio" consistente en la suma de \$ 0,10 % por cada sello no mayor de \$500.-% y de \$1.-% por cada sello de un valor superior.

Las estampillas de los valores que se expenden libremente al público pueden canjearse siempre que no estuvieren inutilizadas (este canje es sin "premio"). Igual consideración merecen las estampillas agregadas a los papeles sin firma, siempre que estén inutilizadas con el sello fechador del agente expendedor.

Por su parte, las estampillas especiales para derechos de exámenes y matrículas, son canjeables siempre cuando contengan señal alguna de haber sido utilizadas.

Los sellos que contienen contratos extendidos en dos o más fojas solo pueden canjearse cuando se presentan todas sus fojas y siempre que en cada una de ellas se consigne sin raspaduras ni enmiendas la numeración y valor de la siguiente. Es una medida de seguridad ésta que establece la ley en su art. 155, ya que de otra forma se eludiría la norma del art. 152, es decir que los sellos no estén firmados, toda vez que cambiando la última foja, (que es la que generalmente se firma) podría obtenerse el canje del impuesto pagado por el contrato celebrado, lo cual estaría en pugna con el art. 4 del decreto 9432/44 (ley 12922) (Ver Capítulo I).

Plazo para el canje directo. Desde el año 1941 los valores fiscales no llevan año de emisión, sino una serie, representada por una letra, correspondiente la A al año 1941. En consecuencia, el canje directo no tiene un plazo fijo, sino que éste podrá hacerse hasta treinta días después de vencido el término de validez de los valores. Por lo tanto, hasta que la autoridad administrativa no declare caducos esos sellos y estampillas, el canje directo puede hacerse, y aun después de declarada la caducidad hay un plazo de treinta días hábiles para gestionar el cambio.

Lugares del canje. El canje directo se puede realizar en la Capital Federal, en la sede de la Dirección General Impositiva, y fuera de esa Dependencia, por los agentes facultados para esa tarea. En el interior el canje se efectúa por las Sucursales del Banco de la Nación Argentina y demás agentes de expendio, siempre que la pieza canjeable no exceda de \$50.-% (cincuenta pesos %). Los valores superiores a esa cantidad necesitan ser autorizados por la Dirección General Impositiva.

Hecho ya el resumen de los diversos matices del canje directo, pasaremos a analizar en detalle, las condiciones que deben reunir los papeles sellados para poder ser canjeados. Habíamos dicho que no debían estar firmados, además, no contener raspaduras o el "corresponde" de alguna oficina pública, y su formato estar entero.

- 1º) No contener firma. Condición indispensable, ya que de otra

manera el sello estaría inutilizado.

2º) No estar raspado. Complementa la exigencia anterior. La raspadura pudo haberse producido al borrar una firma. Cabe advertir que es corriente el empleo de elementos químicos con el objeto de hacer desaparecer las firmas de los papeles sellados. Esta grave infracción al art. 290 del Código Penal, da lugar a la intervención del Juez Federal correspondiente, a cuyo cargo está la aplicación de la sanción pertinente. El uso de los "borratintas" es fácilmente descubierto en la revisión que se efectúa en la Casa de la Moneda, de todos los valores canjeados en el país, antes de procederse a su incineración.

3º) El "corresponde" de alguna oficina pública. El "corresponde" es la imputación de un sello a un determinado acto o expediente.

En consecuencia, los papeles sellados que los contengan no encuadran en lo que hemos llamado "canje directo", aun cuando su canje pueda ser procedente en las condiciones que veremos más adelante. El "corresponde" -ya lo hemos dicho- significa afectación a algo y por lo tanto, su presentación al canje pudo haberse producido como consecuencia de su sustracción.

4º) Su formato debe estar entero. Efectivamente, si el formato del papel no estuviera entero, podría ser la consecuencia de haberse cortado la parte firmada. Aun cuando se presentaran los dos o más trozos del sellado, el canje no sería procedente, toda vez que podrían ser partes de distintos papeles.

b) Canje, compensación, imputación y devolución en efectivo.

El art. 153 del decreto 9432/44 autoriza la devolución en efectivo del impuesto, o bien su canje, la imputación o compensación en los instrumentos firmados, cuando se hayan efectuado pagos en exceso o por error, a condición que el interesado formule el pedido dentro de los cinco días hábiles de la fecha de habilitación del sellado. Si el impuesto se abonó por declaración jurada (en los casos en que la ley lo autoriza) el reclamo debe formularse dentro de los quince días comunes de efectuado el ingreso.

Es decir entonces, que debe tratarse:

1º) de instrumentos firmados o de operaciones exteriorizadas en la contabilidad;

2º) pago en exceso o por error -dice la ley, empleando un terminología poco feliz, toda vez que en ambos casos se trataría de pagos por error-. En este punto, nos remitimos al capítulo I de este trabajo, en el cual al estudiar el art. 4 del decreto 9432/44, concluimos que el pago por error que contempla la ley, es aquel en virtud del cual un instrumento o una operación no sujeta a sellado tributó el impuesto, pero no autoriza la devolución, el canje, etc., cuando por error se creó un instrumento que no debió crearse, toda vez que los contratos y las operaciones gravadas, quedan sujetas a impuesto por su sola existencia material, con abstracción de su validez o eficacia jurídica.

3º) plazo. Los plazos de cinco y de quince días son perentorios, ya que vencidos éstos el pedido es descartado sin entrar a analizar el fondo de la cuestión planteada. Claro está, entendemos que esos plazos rigen para pedir la devolución por la vía administrativa, como dice la ley, "en forma simple y rápida con cargo a la recaudación del día", toda vez que, pensamos que para entallar la acción de repetición rige la prescripción común de diez años.

Ya ha sido planteada la inconstitucionalidad del art. 153 del decreto 9432/44. La Corte Suprema de Justicia rechazó las pretensiones de actor en un fallo cuya parte pertinente establece: "Buenos Aires, junio 2 de 1948. Y VISTOS: Los autos caratulados "Bravo Laguna, Arturo v. IMPUESTO A LOS REDITOS s/ Apelación (art. 132 decreto 9432/44)" en los que se ha concedido el recurso extraordinario interpuesto a fs. 47 por la parte actora contra la sentencia de la Sala III de la Cámara de Apelaciones de la Justicia de Paz Letrada. CONSIDERANDO: Que,.... Que la violación de la igualdad consiste según el recurrente, en que el reclamo del particular para repetir lo pagado demás debe hacerse en el plazo de cinco días y la Dirección General del Impuesto a los Reditos tiene, por el mismo estatuto legal, noventa días para exigir a los particulares la integración de los pagos que considere incompletos -ver capítulo VII, ya que el recurrente es escribano-. La desigualdad -sobre cuya magnitud que proviene sobre todo de la brevedad del plazo acordado a

los particulares no les incumbe pronunciarse a los jueces-, tiene clara razón de ser, no por cierto en ninguna supuesta superioridad teórica del derecho del Estado respecto al de los particulares, sino en la distinta situación concreta del particular y de la dependencia administrativa encargada de percibir el impuesto de que se trata, cuando el primero procura la reparación del error en que el mismo incurrió, y cuando la segunda tiene que requerir de los particulares la integración de los pagos incompletos. Baste recordar el número presumible de liquidaciones que la totalidad de los agentes de retención que son, en este caso, los escribanos, hacen llegar a la Dirección respectiva, con las que puede tener que hacer, también diariamente, cada uno de dichos agentes para comprobar que la fijación de un plazo mayor para los reclamos de la administración tiene razón de ser en la naturaleza de las cosas de que se trata. Y el plazo fijado para los particulares, con ser breve no lo es tanto que imposibilite de hecho el ejercicio del derecho en cuestión..... Por tanto y de acuerdo con lo dictaminado por el Señor Procurador General, se confirma la sentencia apelada en lo que ha sido materia del recurso. Notifíquese y devuélvase al tribunal de procedencia donde se repondrá el papel. Fdo. TOMAS D. CASARES- FELIPE S. PEREZ- LUIS R. LONGHI- J. L. ALVAREZ RODRIGUEZ- RODOLFO G. VALENZUELA.. (Ver publicación de la Dirección General Impositiva, fallo N° 217, S-3994).

4º) debe pedirlo el interesado. El art. 67 del decreto reglamentario N° 12651/46, ha venido a aclarar que a los efectos de la devolución en efectivo del impuesto, que autoriza el art. 153 del decreto 9432/44, se considera "interesado" a quién, al formular la reclamación ante la Dirección General Impositiva, acompañe el correspondiente instrumento habilitado. El reglamento nada dice para el caso de que en lugar de un instrumento se trate de una operación, pero es evidente que en esta circunstancia el pedido debe presentarlo quién sea titular de los libros de comercio en que la operación se registró.

El art. 69 del decreto reglamentario N° 12651/46 establece textualmente: "tratándose de escrituras públicas afectadas de nulidad, se permitirá la imputación del impuesto pagado en las mismas al correspondiente a las de confirmación o a las que reemplacen a aquellas". Pensamos que este artículo del reglamento, descarta la aplicación integral del art. 4 del decreto 9432/44 (ley 12922).

En efecto, al permitir la imputación del impuesto abonado por las escrituras afectadas de nulidad al correspondiente a la confirmación o a las que reemplacen a aquellas, se aparta del principio de que los instrumentos quedan sujetos al impuesto por su creación, y de que el hecho de que queden sin efecto los actos o no se utilicen total o parcialmente los instrumentos, no dará lugar a la devolución, imputación, etc., del impuesto pagado. Hacen excepción los casos "especialmente previstos en este decreto" (el 9432/44).

Tratando de conciliar ambos preceptos, podría interpretarse que el art. 69 del decreto 12651/46, autoriza la imputación a las posteriores de confirmación, del impuesto pagado por las escrituras afectadas de nulidad desde su origen, o sea utilizando la misma expresión que usaremos en el Capítulo I de este trabajo, escritura que "nacieron muertas".

Otra disposición referente a las escrituras públicas, contiene el art. 154 del decreto 9432/44, al autorizar el canje de los sellos de reposición de actos notariales que queden inutilizados por no haberse otorgado la escritura proyectada, siempre que tal hecho se haga constar en ellos por nota especial sellada y firmada por el escribano que efectuó el pago o su reemplazante legal en el registro. El pedido debe realizarse dentro de los treinta días hábiles de la fecha de expedición del sello. Este artículo no tiene aplicación, casi, actualmente, toda vez que está en pleno vigor el sistema de los "correspondes" estudiado en el capítulo VII de este trabajo.

c) Canje de los valores utilizados para el pago de las tasas retributivas de servicios.

Los valores empleados para el pago de las tasas y derechos, pueden canjearse, si las respectivas reparticiones declaran expresamente no haber prestado los servicios solicitados. En esta disposición del art. 64 apartado 4º del decreto 12651/46, se incluyen los derechos de inscripción e información en el Registro de la Propiedad, en el Registro Público de Comercio, los derechos de análisis a efectuar por la Oficinas Químicas Nacionales, etc.

En estos casos, las leyes especiales fijan un arancel, que se abona mediante estampillas. Si el servicio no se presta es evidente que asiste a los interesados, el derecho de reclamar la devolución de su importe; sin embargo, el reglamento de la ley de sellos, como ya hemos visto, solo autoriza el canje de los valores utilizados.

Debemos incluir en este punto al sellado de actuación judicial y administrativo. Un sello de actuación, que tiene una constancia firmada por autoridad competente, puede canjearse, toda vez que tratándose de una tasa retributiva de servicios prestados por el Fisco o por la justicia, si los servicios no se han prestado, es improcedente su retribución.

d) Canje o devolución del importe de tributos ajenos a impuesto de sellos, que se ingresan en papel sellado.

Existe en la ley de sellos una disposición genérica -el art. 153 del decreto 9432/44- que establece: "las multas que se abonen por infracción al presente decreto, como también las pecuniarias que impongan los jueces, autoridades administrativas o judiciales, serán pagadas en sellado, extendiéndose en él la constancia correspondiente, y su producido se considerará parte integrante de este ramo de renta.... El Poder Ejecutivo queda autorizado para establecer excepciones a esta regla".

Una multa aplicada en un sumario administrativo (v. gr.: a un capitán por incumplimiento del Digesto Marítimo y Fluvial) se abona mediante papel sellado. Si esa multa fuera luego dejada sin efecto, es muy justo que se disponga la devolución en efectivo o el canje (a elección del interesado), no existiendo plazo de cinco días, toda vez que no se trata del impuesto de sellos, para el cual, como ya hemos visto se aplica el art. 153 del decreto 9432/44, sino que por razones de comodidad y de imputación presupuestal, esos ingresos forman parte de la renta de sellos. El Ministerio de Hacienda ha confirmado en varias oportunidades, este criterio.

En efecto, la resolución N° 610 de fecha 10 de diciembre de 1946, dice en su parte pertinente: "...Que por último, la utilización del papel sellado para el ingreso de multas o tasas extrañas al impuesto de sellos, es solo un medio cómodo de recaudación de las mismas, y es natural que no puedan ser aplicadas a tales casos las normas sustantivas que rigen el gravamen del timbre.... Por tanto, El Ministro de Hacienda Resuelve: La Declarar que corresponde devolver el importe del sellado a que se refieren las presentes actuaciones.... Fdo. R. A. Cereijo".

Parecería que entre este punto y el c) existiría una pequeña contradicción, toda vez que cuando hablábamos del punto c) decíamos que solo era procedente el canje de los valores empleados para el pago de las tasas retributivas de servicios, cuando éstos no habían sido prestados y, en cambio, ahora decimos que es admisible la devolución en efectivo del valor de los sellos utilizados para ingresar el importe de rubros ajenos al impuesto de sellos. Evidentemente, los aranceles para la inscripción en el Registro Público de Comercio, son independientes del sellado, y están considerados en ley especial. Otro tanto pasa con los del Registro de la Propiedad y con los derechos de análisis.

Por lo tanto, estamos en presencia de normas contradictorias, que deberían unificarse, ya sea en la letra de la ley o mediante la interpretación de que en los casos c) y d) solo precede el canje y no la devolución en efectivo, puesto que, si ninguna disposición lo prohíbe, tampoco ninguna disposición del decreto 9432/44 o de su reglamentación, lo autoriza.

Lo más equitativo, lo más racional sería autorizar por ley, el reintegro en moneda corriente.

e) Papel sellado inutilizado por error al ser firmado por las autoridades judiciales y administrativas.

El art. 66 del decreto 9432/44, reglamentario del 9432/44, autoriza el canje del sellado que se inutilice por error al ser firmado por las autoridades judiciales o administrativas, en las condiciones que establece el art. 153 del mencionado decreto ley 9432/44, siempre que tal circunstancia se haga constar en el mismo, mediante nota especial, sellada y firmada por los secretarios, o jefes de mesas generales de entradas, respectivamente. El plazo de cinco días hábiles, agrega, corre desde la fecha de la referida constancia.

Es corriente, que en las actuaciones judiciales y administrativas, se inutilicen sellos -cuando no correspondía hacerlo- que no pueden ser objeto de canje directo, precisamente por esa circunstancia de estar inutilizados.

Para remediar esos inconvenientes la reglamentación autoriza el canje de esos valores, cuando la autoridad que procedió erroneamente deja constancia de ese hecho en el mismo sello, entregándoselo al interesado para que concurra a solicitar su canje. El pedido debe ser realizado dentro de los cinco días hábiles, a contar desde la fecha de la certificación.

Sin embargo, puede ocurrir, que cuando se entrega el sello al contribuyente, los cinco días estén ya vencidos por haberse extendido anteriormente la constancia. En esos casos, estimamos que debe consignarse la fecha de entrega del sello, y que el plazo corre desde allí, ya que de otra manera no se verían cumplidos los propósitos del reglamento, que trata de remediar los errores de las autoridades, que perjudican a los contribuyentes.

Esta interpretación nuestra, está amparada, en cierto modo, y por extensión por el art. 9 del mismo reglamento, cuando establece que "las reparticiones oficiales que emitan órdenes de entregas, de compra o de fabricación gujetas a impuesto, deben consignar la fecha de entrega de las mismas, cuando no coincida con la de su otorgamiento, debiendo tenerse en cuenta aquella a los efectos de la habilitación del instrumento". El fin perseguido es el mismo, la situación del contribuyente es análoga, el trámite administrativo, similar; luego, la solución debe ser uniforme.

Dos casos, entre otros, que encuadran en el punto que estamos analizando, son los sellos inutilizados para el pago del impuesto de justicia (ver Capítulo XVI de este trabajo), si este impuesto no era procedente, y los sellos utilizados para reponer el gravamen aplicable a un contrato agregado a un expediente, instrumento aquel que ya había satisfecho el sellado de ley. En ambos casos, la autoridad que inutilizó los sellos, debe otorgar la constancia correspondiente y, efectuada la presentación en término, procede el canje de tales valores.

f) Devolución en efectivo del saldo que arroja el contador de las máquinas timbradoras.

Esta situación, prevista en el decreto reglamentario de la ley de sellos, actualmente no tiene aplicación, puesto que, como dijéramos al comienzo de este trabajo, ningún tipo de máquina timbradora ha sido autorizado hasta la fecha.

Nos queda por comentar el art. 68 del decreto reglamentario N° 12651/46 que establece: "tratándose de deudas recíprocas líquidas y exigibles entre particulares y el Fisco, emergentes de un exceso y de una insuficiencia de percepción del impuesto de sellos, se permitirá la compensación".

Es decir, que en nuestra ley de sellos se admite la compensación de deudas y de créditos del Fisco, en las siguientes condiciones:

- 1º) Que el crédito y la deuda fiscal sean por el impuesto de sellos
- 2º) Que efectivamente, se trate de un crédito y de una deuda, líquidas y exigibles es decir no sujetos al cumplimiento de plazos y condiciones, o se hallen prescriptas. Desde luego, que el particular debe haber observado los plazos y demás recaudos analizados en este mismo capítulo para poder pedir la compensación (art. 153 decreto 9432/44 -ley 12922-).

La compensación, como medio de extinguir obligaciones, aplicada en el campo fiscal guarda todas las ventajas conocidas; claro está que, en estos casos, por regla general es el Fisco quien tiene la última palabra, admitiendo o denegando la compensación, mediante declaración expresa, por resolución fundamentada.

Consetida la resolución, o pasada en autoridad de cosa juzgada, la deuda y el crédito, se habrán extinguido automáticamente.

CAPITULO XXIII

APLICACION DE LA LEY 11683 AL DECRETO 9432/44 (ley 12922)

El decreto 9432/44 encarga a la actual Dirección General Impositiva (el art. 158 nombra a la ex Dirección General del Impuesto a los Réditos) la aplicación del impuesto de sellos, "para el cual regirán también y en cuanto no se opongan al presente, las disposiciones de la ley 11683".

Por su parte, el art. 1º del decreto reglamentario de la ley 11683, establece que entre otros impuestos, al de sellos, sólo se aplican las disposiciones que se relacionan con las atribuciones de las autoridades de la Dirección General Impositiva y con las facultades de verificación.

Limitadísimas son pues las aplicaciones de la ley 11683 para el impuesto de sellos.

El problema no es simplemente teórico, sino que tiene importancia sobre todo en lo que se relaciona con las infracciones de carácter formal. Efectivamente, como hemos visto en el capítulo XIX la ley de sellos no considera infracción las omisiones de carácter formal, salvo que, como consecuencia de éstas, se produzca perjuicio a la renta fiscal (deficiencia en el ingreso o retardo para el pago). En cambio, la ley 11683, es más rigurosa (ver art. 43 que impone multas de \$ 25,-- % a \$ 4.000,-- %).

Desde luego pues que la ley 11683, sólo puede aplicarse para el impuesto de sellos en lo que se refiere a los dos aspectos administrativos que hemos visto, o sea, las autoridades que rigen el impuesto y a las obligaciones de los contribuyentes y facultades de la Dirección General Impositiva para facilitar la verificación y fiscalización del impuesto (inspecciones).

Además, la ley 11683 prevé formalidades de orden interno de la Dirección General mencionada, en los arts. 30, apartado 2º, 37 y 95 a 98, aplicables al impuesto de sellos.

oooOooo

MARIO BIONDI

BIBLIOGRAFIA

- 1) BIELSA, Rafael: Derecho Administrativo.
- 2) BOLETIN OFICIAL.
- 3) BOLETIN INFORMATIVO DEL MINISTERIO DE HACIENDA.
- 4) BROQUEN, Eduardo Angel: La ley 11290 en su texto ordenado y el nuevo decreto reglamentario de junio 12 de 1930.
- 5) CODIGO CIVIL.
- 6) DECRETO 9432/44 (ley 12922). Publicación Oficial.
- 7) DECRETO 18858/44. Publicación Oficial.
- 8) DECRETO 12651/46. Publicación Oficial.
- 9) DIARIO DE SESIONES DE LA CAMARA DE DIPUTADOS DE LA NACION, días 20 y 21 de noviembre de 1946.
- 10) JARACH, Eino: El hecho imposible.
- 11) FLORA: Ciencia de la Hacienda.
- 12) JURISPRUDENCIA ADMINISTRATIVA DEL IMPUESTO DE SELLOS. Publicación de la Dirección General del Impuesto a los Réditos.
- 13) LEY 11290 (t.o.) y su reglamentación. Publicación Oficial.
- 14) MORENO, Rodolfo: El Código Penal y sus antecedentes.
- 15) REVISTA JURISPRUDENCIA ARGENTINA.
- 16) REVISTA LA LEY.
- 17) RUIZ, Alejandro: Curso de Finanzas.
- 18) TERRY, José A.: Finanzas.

ooooo