

AAEF – Ciclo de Actualidad Tributaria

Dres. Horacio Ziccardi – Hugo Kaplan

Coordinadora: Dra. Carolina Calello

Impuesto de Sellos. El *instrumento* como objeto: novedades y conflictos. Otras cuestiones de actualidad

Expositor: Cr. Rubén H. Malvitano

16 de Octubre de 2025

IMPUESTO DE SELLOS

- El instrumento como objeto del impuesto
- El rol de la LCFl: orígenes y situación actual. Su definición de instrumento: . . . *toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados en la primera parte del párrafo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.*
- Reciente jurisprudencia alrededor de la figura

IMPUESTO DE SELLOS

- Diversas situaciones de hecho:
 - solicitudes de adhesión a planes de ahorro para fines determinados firmados y presentados por sujetos deseosos de ser parte de aquellos (CSJN, *“Volkswagen S.A. de ahorro para fines determinados c. Provincia de Tierra del Fuego y otro s/ contencioso administrativo”* – 2/7/2024)
 - contratos de concesión comercial firmados entre una empresa automotriz y una sociedad concesionaria. Los denominados “contratos reglamento” (*framework agreements; Indefinite delivery/Indefinite quantity – IDIQ*). (CSJN, *“Toyota Argentina S.A. c/Provincia de Misiones – Dirección General de Rentas s/demanda contencioso administrativa”* – 21/11/2024)

IMPUESTO DE SELLOS

- la decisión de la instancia anterior *“resulta descalificable como acto jurisdiccional válido con arreglo a la doctrina sobre arbitrariedad de las sentencias . . . pues se sustenta únicamente en el carácter oneroso del contrato de concesión, sin tener en consideración el requisito de la instrumentación establecido en el . . . Código Fiscal y en la LCFl, y de ese modo desvirtúa y vuelve inoperantes las citadas normas de derecho local.”*
- de acuerdo con las cláusulas acordadas el concesionario contaba sólo con un *“derecho a comprar”* productos, *“sujeto a disponibilidad de abastecimiento”*, concluyendo que *“al no encontrarse instrumentadas las operaciones de compraventa de vehículos, repuestos y accesorios, ni las de prestación de servicios, no resulta posible exigir el impuesto de sellos respecto de ellas.”*

IMPUESTO DE SELLOS

- El Fisco provincial estimó *“una venta mínima de diez (10) vehículos por mes durante la vigencia de cada instrumento”* y tomó el 5 % de ese monto *“para la cuantificación contractual de la venta de repuestos y accesorios y prestación de servicios posventa”*.
- Sostiene la Corte, que determinar sobre una base presunta el impuesto no salva la ausencia de instrumentación de las operaciones; y que fundar la imposición exclusivamente en el carácter oneroso de los contratos de concesión resulta arbitrario puesto que prescinde del requisito de la instrumentación de los actos jurídicos que constituye una exigencia elemental del impuesto

IMPUESTO DE SELLOS

- Un nuevo antecedente de documentos generados a partir de la operatoria entre la automotriz y las concesionarias (CSJN, *“KIA Argentina SA c/DGR de la Pcia. de Misiones s/demanda contencioso administrativa”* – 29/5/2025)
- La postura del Fisco, convalidada por el TSJ: la solicitud y el Reglamento General suscriptos por las concesionarias y enviados a la actora para su evaluación constituyen un contrato de adhesión aceptados en forma ficta al proceder la empresa a la entrega de los vehículos; entendiendo el TSJ que la legislación no violaba lo dispuesto por la LCFI *“toda vez que dicha ley convenio no establece que los instrumentos deban estar firmados por ambas partes, sino que únicamente requiere la existencia de una manifestación inequívoca de la voluntad que puede perfeccionarse aun de forma ficta.”*

IMPUESTO DE SELLOS

- La reacción de la CSJN: remisión a los antecedentes históricos de la LCFI. Califica como “*gravemente equivocada*” la interpretación del TSJ, por considerar al tributo *como si tuviese la naturaleza jurídica de un impuesto ‘sobre actos, contratos y operaciones’ que había sido señalada por la nota del proyecto de la ley 22.006 como la causante de los excesos de imposición . . .*
- Imprescindible existencia física del instrumento. Doctrina del Alto Tribunal: . . . *no pudiendo presumirse la existencia del instrumento **aun cuando se pruebe que el contrato existe***. Invalidez de presunciones y extrapolaciones. Fotocopias. Presentación de DDJJ “por error”. Jurisprudencia

IMPUESTO DE SELLOS

- Responsabilidad por ilícitos para aquel *que procurare o ayudare a alguien a producir la desaparición, ocultación o adulteración de pruebas o instrumentos demostrativos de la obligación tributaria.* (art. 17, segundo párrafo del CF CABA, t.o. 2025)
- Prescripción: los términos generales (art. 75) *no corren mientras los hechos imponibles no hayan podido ser conocidos por la AGIP, por algún acto o hecho que los exteriorice en la CABA;* no obstante, se señala a continuación que *el impuesto no resultará exigible, cuando al momento de la exteriorización, hubieran transcurrido más de diez (10) años contados a partir del 1° de enero del año siguiente a la realización de los hechos imponibles.*(art. 76 CF CABA, t.o. 2025)

IMPUESTO DE SELLOS

- Diferente alcance de la *teoría de la esfera de custodia* (art. 364 CF CABA, t.o. 2025; art. 295 CF PBA)
- Diversos instrumentos ante una única relación jurídica
 - Actos interdependientes
 - Actos de aclaratoria, confirmación, rectificación o ratificación
 - Boletos de compraventa y escrituras traslativas de dominio
 - Constancias de hecho

IMPUESTO DE SELLOS

- Otras cuestiones de actualidad
 - Sobre la determinación de la base imponible
 - IVA
 - Intereses de financiación
 - Moneda extranjera
 - Actualizaciones automáticas
 - Reajustes de precios

IMPUESTO DE SELLOS

- CABA (art. 356, CF to 2025):

No integran la base imponible los siguientes conceptos: 1. los importes correspondientes a . . . Impuesto al Valor Agregado –débito fiscal- . . . 3. los importes referidos a interés de financiación.

*Estas deducciones sólo pueden ser efectuadas **cuando se identifiquen y discriminen en forma precisa los conceptos enunciados en los instrumentos alcanzados por el tributo.***

IMPUESTO DE SELLOS

- Carácter instantáneo del hecho imponible

*... cuando el valor de los actos sea indeterminado, las partes deben estimar dicho valor en el mismo instrumento; a tales efectos la estimación se fundará en el rendimiento de convenios y prestaciones similares anteriores; si no las hubiere, en los valores inferibles del negocio, inversiones, erogaciones y similares, vinculados al contrato; y a falta de ellos en todo elemento de juicio de significación a este fin **existente a la fecha de celebración del acto**. Cuando se fije como precio el corriente en fecha futura se pagará el impuesto con arreglo al **precio de plaza en la fecha de otorgamiento**. (CABA art. 348, CF to 2025)*

IMPUESTO DE SELLOS

- El carácter instantáneo del tributo implica que éste debe incidir sobre el rendimiento económico del acto, determinado **al momento de su celebración**

IMPUESTO DE SELLOS

- Operaciones en moneda extranjera

Cuando el valor imponible se expresa en moneda extranjera, el impuesto debe liquidarse conforme la conversión prevista en el art. 52, vigente al día hábil anterior a la fecha del acto, contrato o instrumento, si éste fuere superior al convenido por las partes o incierto (CABA art. 325, CF to 2025)

IMPUESTO DE SELLOS

- Actualizaciones y Reajustes de precios previamente pactados

Los documentos que se emitan en ejecución de cláusulas pactadas en un contrato anterior sujeto al tributo (certificados de obra, liquidaciones y sus complementos, actas de reconocimiento, etc.) no abonan impuesto, aunque en los mismos se reconozca un mayor valor, siempre que éste sea la consecuencia de la aplicación de mecanismos previstos en el contrato anterior y que haya sido oportunamente objeto de imposición en dicho contrato (CABA art. 312 CF, to 2025)

*No quedan alcanzadas por el gravamen . . . , y **todo acto que constituya exteriorización instrumental del cumplimiento de actos, contratos u operaciones también instrumentados con anterioridad** (R. AGIP CABA 285/2009, art. 3)*

IMPUESTO DE SELLOS

- *El reajuste de . . . créditos no hace a la deuda más onerosa que en su origen, sólo mantiene el valor económico real de la moneda frente a su progresivo envilecimiento. No se modifica la obligación sino que se determina el quántum en que ella se traduce cuando ha variado el valor de la moneda (CSJN, “Valdez, José Raquel c. Gobierno Nacional – 23/9/1976)*
- *La actualización de valores de un contrato anterior, hasta donde esté originada por el envilecimiento de nuestro signo monetario, aunque se encuentre instrumentada, no cae dentro de la órbita de imposición del gravamen de sellos . . . en realidad no se está frente a ´mayores valores´ con respecto al establecido en el convenio original . . .*

IMPUESTO DE SELLOS

. . . en la causa, los reajustes de precio no obedecen a nuevas prestaciones, sino que tienen por objeto restablecer dicho valor adquisitivo erosionado por la inflación. Que pretender entonces gravar esos reajustes, implicaría un enriquecimiento sin causa para el Fisco, dado que . . . éste cobró el tributo en una moneda cuyo valor adquisitivo era equivalente al de las prestaciones al momento de celebrarse el contrato (TFN, A, “Siemens SAICFI y M – 9/5/1979)

IMPUESTO DE SELLOS

- *No puede ignorarse que el tipo de contrato que da origen a esos documentos, generalmente tiene un desarrollo que se extiende en el tiempo, y es esa circunstancia la que lleva a las partes a pactar cláusulas de 'reajuste', con el objeto de mantener el equilibrio de las prestaciones . . . Se trata de sustraer las obligaciones del ámbito nominalista, multiplicando sus expresiones monetarias por los índices que las partes acuerdan, con el fin de mantener el poder adquisitivo que tendrían al momento en que fueron pactadas*

(TFN, en pleno, “Fiat Concord SAIC” – 18/10/1979)

IMPUESTO DE SELLOS

- *. . . La propia Autoridad de Aplicación a partir del Informe N° 19/07 . . . sostuvo que el acuerdo instrumentado con el fin de llevar a cabo la readecuación de precios respecto al monto del contrato original, responde a la necesidad de reajustar los valores históricos y convertirlos a moneda constante. Esta modificación por readecuación de precios corresponde a la noción de actualización del monto pactado originariamente, como consecuencia de la depreciación monetaria sufrida con posterioridad a la celebración del acuerdo base, sin alterar sus condiciones en cuanto a mayores obras, etc.*

IMPUESTO DE SELLOS

- *. . . los significativos incrementos de precios en el rubro de la construcción, materiales y equipos provocaron desajustes en los valores previamente pactados, imponen la necesidad de restablecer el equilibrio de la ecuación económica financiera, disponiendo de tal forma la 'redeterminación' de los precios de los contratos de obra pública celebrados con anterioridad*
- *Con remisión al precedente "CONIN SA" – 1/7/2008 se recuerda que la Autoridad de Aplicación entiende que el acta de 'redeterminación' de precios suscrita por la recurrente con el Organismo de Vialidad de la Provincia sólo representa una readecuación a valores constantes de los montos involucrados en el contrato original a los fines de cubrir el deterioro monetario sufrido con posterioridad a su firma, sin importar cambios en sus condiciones contractuales, por lo que el impuesto de sellos se ve satisfecho*

IMPUESTO DE SELLOS

con el ingreso del gravamen correspondiente a la firma de dicho contrato original . . .

(TFA PBA, III, ICFSA- BRIALES SA HIDRACOSA y Otros – 17/10/2011)