



Contratos entre ausentes e impuesto de sellos. Tratamiento impositivo



Resumen

Resumen: En el marco de Estados provinciales cada vez más omnipresentes y voraces y que han desoído en varias oportunidades las propias normas que los obligan, tales como el pacto fiscal del año 1992 y el consenso fiscal de 2017, varias veces modificado, los escribanos hemos visto no sin cierto asombro que han proliferado diferentes alternativas de contratos celebrados entre ausentes para aminorar el impacto del impuesto de sellos en el tráfico contractual comercial. El objetivo de este breve trabajo es comprender la legalidad de los mismos y le eventual responsabilidad del escribano cuando participa en su rol profesional en este tipo de contratación. Nos hemos preguntado, una y otra vez, si estas novedosas alternativas de contratación responden a herramientas lícitas, habilitadas por la ley positiva, o si, por el contrario, son opciones de franca evasión fiscal. Creemos que la cuestión planteada debe abordarse desde varios puntos de vista: no solo desde el estricta normativa fiscal sino también desde la contractual, y teniendo especial cuidado en la seguridad jurídica mínima que brinda un escribano cuando interviene como profesional del derecho en ejercicio de una función pública. El método de estudio abordado para ello fue a través del marco normativo inicial que brinda el Código Civil y Comercial, los diferentes códigos fiscales provinciales, la ley emanada del pacto fiscal y la abundante jurisprudencia existente. Como conclusión final, podemos afirmar que, salvo en casos patológicos puntuales, nos encontramos muchas veces ante un vacío legislativo que no prevé la hipótesis de incidencia pero que

evidentemente quita certeza y seguridad a la contratación privada.

Palabras clave: cartas oferta; cartas reversales; impuesto de sellos; contratos a distancia; pacto fiscal.

Recibido: 9/2/2020 | Aceptado: 18/3/2020 | Publicado online: 9/12/2020

Acerca del autor

Bernardo Mihura de Estrada

Abogado (UBA, 1999). Escribano. Titular de registro notarial en el ámbito de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires.

Ha integrado cargos directivos e institucionales en el Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires.

[Ver todos los artículos publicados por este autor en la Revista del Notariado.](#)

1. La formación del consentimiento

El [Código Civil y Comercial](#) (CCyC) legisla detalladamente y en varios artículos la cuestión de la formación del consentimiento mediante oferta y aceptación posterior:

- En su artículo 971, admite que un contrato se concluye con la recepción de la aceptación de la oferta o por una conducta posterior de las partes que sea suficientemente clara como para demostrar la existencia del acuerdo de voluntades.
- Regula la oferta en el artículo 972, que se entiende como la manifestación dirigida a persona determinada o determinable con la intención de obligarse y con suficientes precisiones que permitan establecer los efectos de esta obligación.
- En el artículo 974, dispone que, en principio y salvo que se diga lo contrario, la oferta obliga al proponente. El final de este artículo dispone correctamente que una oferta hecha a una persona presente y sin fijación de plazo solo puede ser aceptada en forma inmediata; mientras que la realizada a persona que no esté presente al momento de formularse la propuesta puede ser aceptada hasta el momento en que razonablemente puede esperarse la recepción de la aceptación.
- En la misma línea, el artículo 978 dispone que, para que el contrato como tal quede debidamente concluido, la aceptación debe expresar la plena conformidad con la oferta efectuada. Y agrega, en el artículo 979, que esta aceptación puede consistir en una declaración o un acto del destinatario que revela la conformidad con la oferta; el silencio solo importa aceptación cuando existe el deber de expedirse o cuando el silencio es seguido por declaraciones precedentes.

A modo de simple resumen:

Cuando dos declaraciones de voluntad, que parten de sujetos diversos, se dirigen hacia un fin común y se unen, en torno a un objeto con apreciación pecuniaria y una causa

lícita, afirmamos la existencia de consentimiento y seguramente también de contrato.^[1]

Es para destacar la regulación sobre el tema del CCyC, que lleva a buen término las distintas modalidades de formación del consentimiento contractual, sobre todo en aquellos supuestos en los cuales ello se lleva a cabo a distancia o entre ausentes y utilizando medios electrónicos, informáticos o similares.

2. Forma y prueba de los contratos

Siguiendo con una rápida lectura del CCyC, encontramos que el artículo 1015 sostiene el principio de libertad de formas; esto es, solo se entienden como formales aquellos contratos a los que la ley les impone una forma determinada. Así es que los contratos pueden ser probados por todos los medios aptos para llegar a una razonable convicción, según las reglas de la sana crítica y con arreglo a lo que disponen las leyes procesales, salvo que una ley de fondo establezca un medio de prueba especial. El CCyC incluso dispone, en el artículo 1020, que los contratos formales pueden ser probados por otros medios, aun por testigos, si hay posibilidad de obtener la prueba de haber cumplido la formalidad exigida o si existe un principio de prueba instrumental.

En resumen, podemos sostener que el CCyC establece mayores libertades que el Código de Vélez a la hora de acreditar la existencia de una relación contractual frente a terceros, admitiendo ampliamente la libertad de formas. Por su parte, legisla situaciones de contratos realizados mediante propuestas y aceptaciones instrumentadas por separado sin mayores inconvenientes, recogiendo de esta forma prácticas comerciales habituales ya arraigadas en múltiples contrataciones.

3. Impuesto de sellos. Principios generales. Instrumento versus realidad económica

El impuesto de sellos se concibió como un tributo instrumental desde la Ley XVIII dictada por el rey Felipe IV de España (Madrid, 28 de diciembre de 1638), aplicable a lo que hoy es el territorio de la República Argentina. Dicha ley dispuso textualmente que “no se pueda hacer ni escribir escritura, ni instrumento público, ni otros despachos [...] si no fueren en papel sellado”.^[2] Este impuesto y sus líneas directrices se conservaron en la Ley 534 de Administración del Papel Sellado del 20 de diciembre de 1821, que estableció el primer impuesto de sellos para la Provincia de Buenos Aires.^[3] Por su parte, la Ley 44 del 13 de septiembre de 1855, aplicable en todo el territorio de la entonces Confederación Argentina, mantuvo asimismo el requisito de la instrumentalidad para la procedencia del gravamen.^[4]

El impuesto de sellos o derecho de timbre, como también se lo llamó, es una ingeniosa forma de imponer un gravamen a la presunta circulación de riqueza. Si bien la mayoría de los autores encasillan el impuesto de sellos como un tributo indirecto, ya que grava una manifestación presunta o indirecta de la capacidad contributiva de las partes,^[5] es interesante la postura de Di Pietromica, que sostiene que es difícil calificarlo como directo o indirecto pues grava determinados actos jurídicos en la medida que se encuentren instrumentados con independencia de su validez y eficacia jurídica.^[6] Aceptando que se trata de un tributo indirecto, cuya constitucionalidad se sostiene por aplicación del artículo 75 inciso 2) de la [Constitución Nacional](#),^[7] podemos señalar las restantes

características esenciales del mismo:

- Se trata de un impuesto de carácter real, ya que inicialmente no tiene en cuenta las condiciones subjetivas de los sujetos pasivos para su existencia.
- Es un impuesto local, establecido por las provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en sus respectivas jurisdicciones.
- Se le aplica el principio de territorialidad, ya que recae sobre los actos, contratos y operaciones realizados dentro de un respectivo territorio o los celebrados fuera del mismo pero que traten de bienes ahí radicados o sean negociados, ejecutados o cumplidos dentro de un determinado territorio.

El hecho imponible o hipótesis de incidencia del tributo varía levemente en cada una de las veinticuatro jurisdicciones nacionales, pero no se puede alejar en nada de los presupuestos fijados por la [Ley de Coparticipación Federal](#) –o Pacto Fiscal–, que puntualmente establece que solo pueden gravarse con este impuesto los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados.^[9] El concepto de instrumento en los términos de la referida ley se refiere a toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones mencionados, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico por el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.

Más allá de las características reseñadas, se puede decir que el elemento esencial y rector de este impuesto es la onerosidad y la instrumentalidad. Con relación al complejo instrumental, en diferentes jurisdicciones se ha intentado avanzar sobre el mismo, pretendiendo acercar el tributo a un impuesto que tenga en cuenta la existencia del negocio subyacente, con independencia de la existencia del instrumento que lo documente. No obstante, existen innumerables pronunciamientos judiciales que reencauzan estas avanzadas de los diferentes poderes fiscales locales. Como mero ejemplo, destacamos lo dicho por la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal:

... el impuesto de sellos **no grava el contenido de los actos, contratos u operaciones, sino el instrumento o documento a través del cual se exteriorizan los respectivos negocios jurídicos.**^[9]

... en materia de impuesto de sellos, los actos jurídicos son gravables en tanto y en cuanto resulta de su instrumentación por la virtualidad jurídica y económica que surge de los respectivos instrumentos, siempre que éstos presenten los caracteres exteriores de un título jurídico alcanzado por el impuesto.^[10]

En resumen, vemos que, desde sus orígenes en el siglo XVII, el impuesto ha mantenido siempre su carácter instrumental, consolidándose el instrumento como elemento básico, esencial y determinante del tributo, siendo esto sostenido incluso mediante sentencias de todos los tribunales del país, incluidas recientes sentencias de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.^[11] Las legislaciones de todas las jurisdicciones geográficas del país con potestad para crear el impuesto, así como la doctrina y la jurisprudencia, han afirmado y consolidado las dos características esenciales de este impuesto: **el principio instrumental y la onerosidad.**

Podemos decir que la contracara del principio de instrumentalidad dentro de este tributo es el de la realidad económica, entendido como el principio base en el marco de la idea rectora de justicia de todo ordenamiento jurídico y sabiendo que el derecho tributario no puede desentenderse totalmente

de la capacidad contributiva manifestada en los hechos imponible y del carácter imperativo del resultado económico, que pretende capturar “la capacidad contributiva subyacente en las relaciones jurídicas”.^[12] Pero el legislador es soberano para alejarse de la realidad económica en ciertos tributos o hechos imponible a los cuales define atendiéndose más a la forma jurídica que al fondo negocial. Esta es la situación que se plantea con el impuesto de sellos, que grava los actos documentados con prescindencia de su contenido. Es exagerado aferrarse a una realidad económica que el propio legislador le ha vedado al intérprete. El legislador quiso realmente alejar al fisco de la posibilidad de investigar la realidad económica del negocio que contiene el instrumento. En este tributo ha adoptado el principio documental en lugar del principio negocial.^[13]

4. Ley Federal de Coparticipación

Por su parte y más allá de los códigos fiscales provinciales, la [Ley Federal de Coparticipación de Impuestos 23548](#) dispone, en su artículo 9 inciso b) apartado 2), que

En lo que respecta al impuesto de sellos recaerá sobre **actos, contratos y operaciones de carácter oneroso instrumentados**, sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia, y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuadas por entidades financieras regidas por la Ley 21526.

Se entenderá por instrumento toda escrituras, 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 [...] Cuando se trate de operaciones concertadas en una jurisdicción que deban cumplimentarse en otra u otras, la nación y las provincias incorporarán a sus legislaciones respectivas cláusulas que contemplen y eviten la doble imposición interna.

Estas disposiciones fueron necesariamente incorporadas a todos los códigos fiscales provinciales (incluso el de la Ciudad de Buenos Aires), ya que la Ley de Coparticipación Federal es una ley-convenio que también obliga a los fiscos provinciales. A modo de ejemplo, podemos citar los Códigos Fiscales de la Ciudad de Buenos Aires, de la Provincia de Buenos Aires, de la Provincia de Santa Fe y de la Provincia de Córdoba como los más significativos:

- **A) [Ciudad Autónoma de Buenos Aires:](#)**^[14]

Instrumento. Concepto: Artículo 455.- Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos y contratos alcanzados por el impuesto, de manera **que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento** y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.

Actos, contratos y operaciones realizados por correspondencia epistolar, telegráfica y otros medios: Artículo 459.- Los actos, contratos y operaciones realizados por correspondencia epistolar o telegráfica, correo electrónico, con firma

digital, están sujetos al pago del impuesto de Sellos siempre que se verifique cualquiera de las siguientes condiciones: a) **La correspondencia emitida reproduzca la propuesta o sus enunciaciones o elementos esenciales que permitan determinar el objeto del contrato.**- b) **Firma, por sus destinatarios, de los respectivos presupuestos, pedidos o propuestas.**- A los fines del inciso a) se entenderá configurado el hecho imponible con la creación del documento que exprese la voluntad de aceptación aunque no haya sido recibido por el oferente.

- **B) [Provincia de Buenos Aires:](#)**^[15]

Artículo 258. Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones alcanzados por el impuesto, de manera que **revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento** y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.- A estos efectos, quedan comprendidos en el párrafo anterior las liquidaciones o resúmenes periódicos a que se refiere el artículo 252.^[16]

Artículo 260. Los actos, contratos y operaciones realizados por correspondencia epistolar, telegráfica, o generados por medios electrónicos con firma digital, están sujetos al pago del impuesto de Sellos desde la aceptación de la oferta en los términos del artículo 980 del Código Civil y Comercial.- A los efectos de lo previsto en el párrafo anterior se entenderá que **la aceptación se encuentra formalizada cuando se reúnan algunos de los siguientes requisitos:** a) **Recepción por parte del proponente, de la reproducción de la propuesta o sus enunciaciones.**- b) **Recepción por parte del proponente, de los presupuestos, pedidos o propuestas firmadas por sus destinatarios.**

- **C) [Provincia de Santa Fe:](#)**^[17]

Ámbito del impuesto. Artículo 220 - Por todos los actos, contratos y operaciones de carácter oneroso que se realicen en territorio de la Provincia, se pagará el impuesto que establece el presente Título...

Instrumentación. Artículo 221 - Por todos los actos, contratos y operaciones a que se refiere el Artículo anterior, deberán satisfacerse los impuestos correspondientes por el solo hecho de su instrumentación o existencia material con abstracción de validez o eficacia jurídica o verificación de sus efectos.

Artículo 223 - Los actos, contratos u operaciones realizadas por correspondencia epistolar, por medios electrónicos o por cualquier medio idóneo, están sujetos al pago del impuesto de sellos **desde el momento en que se formule la aceptación de la oferta.** A tal efecto, **se considera como instrumentación del acto, contrato u obligación la correspondencia en la cual se transcribe la propuesta aceptada o sus enunciaciones o elementos esenciales que permitan determinar el objeto del**

contrato.- El mismo criterio se aplicará con respecto a las propuestas o presupuestos firmados por el aceptante. Las disposiciones precedentes no regirán cuando se probare que los mismos actos, contratos u obligaciones se hallaren consignados en instrumentos debidamente repuestos.

- **D) [Provincia de Córdoba:](#)**^[18]

Instrumentación. Artículo 226º.- Por los actos, contratos u operaciones a que se refiere el artículo anterior, deberá pagarse el impuesto correspondiente por el solo hecho de su instrumentación con abstracción de su validez o eficacia jurídica o verificación de sus efectos. **Se entenderá por instrumento toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones, mencionados en la primera parte del artículo anterior, de manera que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones, sin necesidad de otro documento.**- También se considerarán instrumentos, a los efectos del impuesto definido en el presente Título, a las liquidaciones periódicas que las entidades emisoras produzcan conforme a la utilización que cada usuario de Tarjetas de Crédito o de Compras hubiere efectuado.

Operaciones por Correspondencia. Propuestas o Presupuestos. Artículo 227º.- Los actos, contratos u operaciones realizados por correspondencia epistolar o telegráfica, estarán sujetos al pago de este impuesto, **desde el momento en que se formule la aceptación de la oferta. A tal efecto, se considera como instrumentación del acto, contrato u operación la correspondencia en la cual se transcriba la propuesta aceptada o sus enunciaciones o elementos esenciales que permitan determinar el objeto del contrato. El mismo criterio se aplicará con respecto a las propuestas o presupuestos firmados por el aceptante.** Las disposiciones precedentes, no regirán cuando se probare que los mismos actos, contratos u operaciones se hallaren consignados en instrumentos debidamente repuestos.

Se puede apreciar que todos ellos recogen en forma casi idéntica el tratamiento del instrumento y los contratos entre ausentes para el impuesto de sellos; podemos notar una clara similitud en las cuatro jurisdicciones. No puede ser de otra forma, ya que en este caso la [Ley de Coparticipación Federal](#) obliga a los fiscos provinciales a dictar normas que se adecuen a la propia ley-convenio y veda la posibilidad de crear nuevos tributos que se superpongan con los existentes o con los impuestos nacionales. Es decir, partiendo de este marco legal de referencia general para todos los fiscos provinciales, se reafirma que el impuesto de sellos **recae sobre actos onerosos instrumentados** entre sujetos presentes o ausentes, cuyo perfeccionamiento del hecho gravado por sellos puede provenir tanto de la instrumentación de un acto con firma ológrafa como con firma digital.

La conceptualización de instrumento, tal como lo formula el legislador nacional, contiene un dato esencial, representado por la exigencia de que el documento revista los “caracteres exteriores de un título jurídico” que permita exigir el cumplimiento de las obligaciones asumidas, entendiendo como título jurídico aquel instrumento que documente un acto jurídico oneroso alcanzado por el impuesto de sellos, permitiéndole al acreedor ejecutar la obligación comprometida, indicando en el mismo su lugar y fecha de otorgamiento, el lugar donde el acto instrumentado produce sus efectos y el lugar

de radicación de los bienes.

El perfil del impuesto está tan claramente definido mediante la adopción del instrumento como su columna vertebral, que **el principio instrumental constituye un límite al poder de imposición estatal...**^[19]

5. Jurisprudencia vigente

Como indicamos más arriba, la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que se citará más adelante advierte que, dado el carácter instrumental que contiene el impuesto de sellos, el hecho gravado tampoco resulta alcanzado directamente por el principio de realidad económica. Por ello, en este particular tributo

No cabe admitir que un único hecho jurídico sea aprehendido por dos o más normas tributarias que, enfocándolo desde distintos puntos de mira, pretendan establecer consecuencias tributarias en función de cada uno de esos puntos de mira, como si se tratase de hechos independientes [...] De igual manera, al establecerse un impuesto, se presume que un determinado hecho de contenido económico es representativo de la capacidad contributiva del contribuyente, capturándose con la imposición. Ello da lugar al nacimiento de determinados efectos jurídicos, pues, al realizarse el hecho imponible previsto en la ley fiscal, emerge de la relación jurídica tributaria la obligación de pagar el impuesto a cargo del contribuyente.^[20]

Como consecuencia del alejamiento del principio de realidad económica, insistimos con que el impuesto de sellos es un tributo instrumental, de perfeccionamiento instantáneo, que, a la vez, puede producir efectos simultáneos en varias jurisdicciones, pudiendo generar por ello el fenómeno de doble o múltiple imposición provincial y en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires. Es un efecto no querido y, en principio, rechazado por la Ley de Coparticipación pero que se hace presente en determinadas situaciones; por ejemplo, al tomar como punto de conexión el lugar de otorgamiento de los instrumentos y el lugar en que los actos instrumentados producen efectos, se pueden producir hechos imponibles en varias jurisdicciones diferentes.

En resumen, los puntos de conexión entre el acto jurídico y la potestad tributaria son:

- **a)** el lugar de otorgamiento de los instrumentos
- **b)** el lugar en que los actos instrumentados producen efectos
- **c)** el lugar de ubicación de los bienes.

5.1. Corte Suprema de Justicia de la Nación

Se analiza a continuación una serie de fallos de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) que, entre otras cosas, anuló la pretensión de fiscos locales de gravar con el impuesto de sellos o tributos análogos ciertos contratos entre ausentes:

- **“Banco Río de la Plata c/ La Pampa”**^[21] (2003): La CSJN -haciendo suyo el dictamen del

procurador general- fulminó el intento de la provincia de aplicar el impuesto de sellos sobre **documentos de cuya sola consideración no surge el perfeccionamiento del contrato ni la virtualidad de poder exigirse el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de recurrir a otro documento**. En otras palabras, determinó que el impuesto debe recaer sobre contratos instrumentados, entendiendo por instrumentación la definida en el artículo 9 inciso b) apartado 2) de la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos 23548.

- “Gas Natural BAN SA c/ Neuquén”^[221] (2005), “Esso SAPA c/ Santiago del Estero”^[231] (2005), “Esso Petrolera Argentina SA c/ Tucumán”^[241] (2006) y “Esso Petrolera Argentina SA c/ Entre Ríos”^[251] (2006): La CSJN destacó la inaplicabilidad del impuesto de sellos en el sistema de cartas ofertas unilaterales con aceptación tácita por la contraparte, por no haberse formalizado en su caso las aceptaciones instrumentadas. Se trataba, en particular, de ofertas emitidas por operadores de estaciones de servicio a la compañía petrolera para concertar contratos de suministro o consignación de combustibles y productos afines, aceptadas tácitamente por las compañías petroleras mediante el suministro de combustibles.
- “YPF SA (Astra CAPSA) c/ Mendoza”^[261] (2007): Se dijo que no está gravado con el impuesto de sellos un contrato formalizado por carta oferta cuya aceptación se limitaba a decir «*We hereby accept your offer note EP 94/1328 dated June 29 th, 1994*». Para sostener esa posición, el procurador general -a cuyo dictamen la Corte remite- afirmó:

En este orden de ideas, pienso que -contrariamente a lo afirmado por el a quo- **la misiva que contiene la aceptación de una oferta que únicamente identifica con su número, fecha de emisión y recepción, no cumple los requisitos y caracteres exigidos por las normas reguladoras para configurar un “instrumento” sujeto al impuesto de sellos**. Ello es así pues, si bien el número de la oferta, su fecha de emisión y recepción, permitirían eventualmente su individualización, tales elementos son insuficientes para “determinar el objeto del contrato”, en la forma como lo requiere el art. 204 del Código Fiscal.

- “YPF SA c/ Tierra del Fuego”^[271] (2009): La CSJN trató el momento de perfeccionamiento del hecho gravado por el impuesto de sellos para aplicar a un contrato entre ausentes **y la no aplicabilidad del principio de realidad económica en el referido tributo**. La CSJN siguió el lineamiento establecido por la Ley 23548, coligiendo que el perfeccionamiento del hecho gravado por el impuesto de sellos opera al momento de la aceptación expresa por parte del contratante.
- “Grainco Pampa SA c/ La Pampa”^[281] (2015): Abordando idéntico planteo, la CSJN concluyó que

... los documentos de que se trata en el sub examine carecen de la autosuficiencia requerida para exigir el cumplimiento de las obligaciones en ellas plasmadas. En efecto - y tal como lo asevera la señora Procuradora Fiscal en su dictamen- basta con observar que con la sola exhibición de cada uno de aquellos instrumentos resulta imposible tener por aceptada la oferta y, por ende, configurado el contrato respectivo. En consecuencia, la determinación impositiva practicada por el Fisco local se halla en contradicción tanto con lo dispuesto en el Código Fiscal de la provincia, como en la ley de coparticipación federal de impuestos, que exigen que el instrumento gravado revista los caracteres de un título jurídico con el que se pueda exigir el cumplimiento de las obligaciones “sin necesidad de otro documento”...

En este mismo fallo se advierte que, a los fines del perfeccionamiento del hecho gravado, el principio de realidad económica resulta irrelevante para el impuesto de sellos, distinguiendo así los efectos del perfeccionamiento civil de un contrato entre ausentes para la legislación civil de los efectos del perfeccionamiento tributario de un contrato entre ausentes para la legislación tributaria a los fines del nacimiento del impuesto de sellos. Efectivamente, el fallo bajo análisis dispone que

... en materia de impuesto de sellos dicho principio carece de la relevancia que puede tener respecto a otros tributos, en razón de que lo que se grava es la instrumentación del acto...

5.2. **Ámbito de la Ciudad de Buenos Aires**

- **“Petrocor SRL c/ GCBA”**^[29] (2019): Si bien se resuelve por una cuestión de “territorialidad” (los bienes no estaban en la Ciudad de Buenos Aires al momento de otorgamiento del acto), el Tribunal destaca que las meras **órdenes de compra no configuran “instrumento gravado**. Efectivamente, se trataba de un expediente de compra en donde la empresa actora había ganado una licitación para proveerle a la Comisión Nacional de Actividades Espaciales y Comisión Nacional de Energía Atómica ciertos insumos y bienes materiales, y el fisco local pretendía gravar con el impuesto de sellos las simples órdenes de compra emitidas por el organismo respectivo.

6. **Dictámenes de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires**

Para concluir este breve trabajo, se incorporan a continuación los resúmenes de tres dictámenes técnicos emitidos por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) que -entendemos- aportan la visión del ente de recaudación con relación al tratamiento fiscal para el impuesto de sellos en los contratos entre ausentes. Se verá que, en los tres dictámenes, el fisco acompaña, como no puede ser de otra forma, la doctrina predominante y la jurisprudencia de la Corte Suprema.

- **Informe 106/1996**:^[30] En una locación de servicios,

... la firma AA SA solicita al supuesto locador le ceda en locación una máquina fotocopidora, bajo condiciones que el propio locatario establece. Esta propuesta sólo se halla suscripta por la firma que hace la oferta y que en la misma se denomina como locataria. En la cláusula 13 del instrumento que se analiza se establece que “queda entendido que en la instalación de la máquina cuyo arrendamiento se solicita, en forma irrevocable se interpretará como vuestra aceptación de todos los términos, cláusulas y condiciones de esta oferta, considerándose desde ese momento como perfeccionada la locación propuesta”.

El fisco entiende que

... no constituye un documento sobre el cual pueda recaer una pretensión tributaria, desde que [...] solamente ha operado una manifestación unilateral de voluntad, sin existir perfeccionamiento del acto de propuesta.

Efectivamente,

... la aceptación surgirá de un hecho de la realidad, situación que no es susceptible de constatación a partir de la instrumentación del acto. **Esta circunstancia impide concluir que se está en presencia de un acto alcanzado por el impuesto [de sellos], en los términos [...] del Código Fiscal [...]** Corresponde entonces entender la situación desde la posición de que no se ha configurado hecho imponible, por cuanto no debe aplicarse el impuesto de sellos.

- **Informe 028/2005.**^[31]

... la clínica BB SA efectuó en la Ciudad autónoma de Buenos Aires una oferta a la Asociación AA, con el objeto de ser prestadora de servicios médicos integrales a favor de los beneficiarios de la obra social CC. Dicho acto contiene una cláusula que dispone lo siguiente: "la propuesta precedente se considerará aceptada si dentro de las 72 horas hábiles de recibida no se manifiesta la oposición escrita a los términos de la misma mediante el envío de carta documento" [...] Teniendo en cuenta que en el caso presente la aceptación es tácita [...] no se configura el presupuesto para la procedencia del tributo, que es la instrumentación en el sentido que le otorga el artículo 235 del Código Fiscal (t.o. 2004) [...] Resulta evidente que en el caso que nos ocupa, el silencio en un plazo determinado (72 horas) sólo es una conducta no formalizada de aceptación, que más allá de resultar idónea para acreditar el perfeccionamiento del contrato desde el punto de vista civilista, es insuficiente para tener por configurado el hecho generador de la obligación fiscal [...] **Por el acto traído a consulta no se debe tributar el impuesto de sellos, dado que, al no haberse instrumentado la aceptación de la oferta, el hecho imponible no se ha configurado.**

- **Informe 049/2008.**^[32] En el caso una entidad bancaria consulta sobre la implementación de un sistema de operaciones de crédito destinado a sus clientes mediante la emisión de un formulario de solicitud de préstamo cuya copia acompaña:

... **el requerimiento que realiza el cliente del banco** [en el formulario] para que este último le otorgue el préstamo **no reviste el carácter de un instrumento del cual surge el perfeccionamiento del contrato de mutuo, desde que la sola petición del préstamo no obliga al solicitante -ni así tampoco a la entidad bancaria- a efectuar prestación alguna** [...]el acto formalizado bajo la denominación "Solicitud de Préstamo" no resulta ser un instrumento sujeto al Impuesto de Sellos, por no revestir el carácter de contrato u operación onerosa suscripta por las partes, que exterioriza sus voluntades. La firma inserta por la autoridad bancaria con el fin de certificar la rúbrica de su cliente solicitante del préstamo, **no puede ser considerada como aceptación** de la propuesta por parte del banco, para entender así configurado el hecho imponible del tributo en los términos que establece el artículo 237 del Código Fiscal T.O. 2004, inciso b) del 2º párrafo.

7. Conclusión

Cuando dos declaraciones de voluntad que parten de sujetos diversos se dirigen hacia un fin común y se unen en torno a un objeto con apreciación pecuniaria y una causa lícita, afirmamos la existencia de consentimiento y, seguramente, también de contrato, pero no necesariamente estaremos ante la existencia de un instrumento alcanzado por el impuesto de sellos. Para que ello suceda, se tiene que dar el presupuesto de gravabilidad, es decir, la existencia de un instrumento que **revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones sin necesidad de otro documento** y con prescindencia de los actos que efectivamente realicen los contribuyentes.

En los casos en que la contratación se formalice a distancia, nacerá el hecho generador del tributo siempre que se verifique cualquiera de las siguientes condiciones:

- **a)** Que la correspondencia emitida reproduzca la propuesta o sus enunciaciones o elementos esenciales que permitan determinar el objeto del contrato.
- **b)** Que los destinatarios inserten sus firmas en los respectivos presupuestos, pedidos o propuestas.

A los fines del inciso a), se entenderá configurado el hecho imponible con la creación del documento que exprese la voluntad de aceptación, aunque no haya sido recibido por el oferente.

Ante esto, ¿cuál es la actitud correcta de los diferentes agentes de recaudación que participan en esta novedosa forma de contratación? Como escribanos, ¿podemos participar en la certificación de firmas de instrumentos formalizados a distancia o por medio de cartas ofertas y aceptaciones diferidas?; o bien, ¿nos pueden presentar estos documentos ya celebrados en el pasado para elevarlos a escritura pública o tomarlos como base y/o antecedentes en nuestras escrituras?

En la Ciudad de Buenos Aires, rige un deber morigerado para el escribano al momento de **insertar, agregar o referir en su protocolo** algún acto que no haya cumplido acabadamente con el impuesto de sellos. En efecto, bajo el título "Control de los agentes de recaudación" el artículo 501 del Código Fiscal texto ordenado 2020 dispone que

Los escribanos de Registro deben controlar en los actos y escrituras que lleguen a su conocimiento para su intervención celebrados con anterioridad, la inserción en el cuerpo de la escritura de la retención o el motivo de la exención del impuesto de Sellos. **El incumplimiento de este control se considera una infracción a los deberes formales** en los términos del artículo 105 del presente Código...

Es decir, no impone *ab initio* la tan temida solidaridad con el tributo.

Por el contrario, los demás fiscos del país suelen extender la solidaridad al escribano que haya tomado conocimiento de un instrumento que no hubiera repuesto correctamente el sellado. En efecto, el artículo 39 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires dispone que

Los escribanos [...] están obligados a suministrar información o denunciar los hechos que lleguen a su conocimiento en el desempeño de sus actividades profesionales o funciones y que puedan constituir o modificar hechos imponibles.- Con la finalidad de

controlar el pago de los gravámenes, los profesionales y funcionarios mencionados deberán suministrar a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires [...] la información relativa a actos, contratos u operaciones en los que hubieran intervenido o tomado conocimiento, en ocasión del cumplimiento de sus funciones. En caso de incumplimiento **resultarán, en forma personal, solidariamente responsables del pago del gravamen omitido total o parcialmente, intereses, recargos, multas y sus accesorios, o del perjuicio** que pudiese derivar para el fisco de tal incumplimiento.

Creo, sin embargo, que no podemos olvidar que somos profesionales del derecho que ejercemos una función pública y que, por tal motivo, mayor es nuestro deber de asesoramiento, guarda, custodia, legalidad y control. No podemos ni debemos ser parte activa en maniobras evasivas o elusivas de impuestos legalmente establecidos por los poderes constitucionales. El contribuyente que opte por instrumentos que no cumplen con todos los requisitos de gravabilidad de este impuesto asume un mayor riesgo jurídico a la hora de probar la relación contractual generada, que seguramente lamentará a la hora de hacer valer sus derechos ante los tribunales. Un correcto y completo asesoramiento notarial sobre el particular llevará a los requirentes a un uso racional y adecuado de estas novedosas formas de contratación, sin incrementar riesgos jurídicos ni tributarios.

En resumen, sostengo que el sistema de oferta y aceptación diferida puede utilizarse válidamente, aun evitando el tributo analizado, en todo tipo de contratación privada: señas, boletos de compraventa inmobiliaria, contratos de locación y/o arrendamiento o similares, por lo que si **no** se dan los presupuestos de gravabilidad, como escribanos podemos intervenir certificando firmas, sin que por ello se genere el hecho imponible ni menos aún nuestra solidaridad con un eventual tributo inexistente. Sin embargo, no podemos dejar de advertir a los colegas que no solo somos agentes de recaudación de impuestos, sino que, además, somos abogados o profesionales del derecho; y que, principalmente, con nuestra intervención profesional impregnamos el documento que autenticamos con un valor jurídico adicional. Además, nuestras leyes locales nos obligan a observar todas las formalidades instituidas por la legislación vigente, a indagar y asesorar y apreciar la licitud del acto o negocio a formalizar, a dar forma legal y conferir autenticidad a las declaraciones de voluntad y a redactar y extender documentos conforme a las disposiciones del Código Civil y Comercial y demás normativas.

8. Bibliografía

(Autor anónimo), (informe N° 028-05), La Plata, Dirección Provincial de Rentas, 1/6/2005.

(Autor anónimo), (informe N° 049-08), La Plata, Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, 30/10/2008.

(Autor anónimo), (informe N° 106-96), La Plata, Dirección Provincial de Rentas, 2/7/1996.

AA. VV., (Ley N° 44 de 13 de setiembre de 1885), en *Anales de Legislación Argentina*, Buenos Aires, La Ley, complemento años 1852-1880, p. 120.

AA. VV., *Leyes y decretos promulgados en la Provincia de Buenos Aires desde 1810 á 1876*, t. 2, Buenos Aires, Imprenta del Mercurio, 1877 (recopilación y concordancias por Aurelio Prado y Rojas).

AA. VV., *Recopilación de leyes de los reinos de las Indias. Mandadas a imprimir y publicar por la*

magestad católica del rey don Carlos II, t. 3, Madrid, 1841 (5ª ed., corregida y aprobada por la sala de Indias del Tribunal Supremo de Justicia).

DI PIETROMICA, Viviana C., *Régimen tributario de la actuación notarial*, Buenos Aires, AbeledoPerrot, 2008.

PÉREZ, Eduardo A., "Formación del consentimiento en el Código Civil y Comercial de la Nación. Particular referencia al contrato preliminar, de opción, de preferencia y sujeto a conformidad" [online], en *Anales de la Facultad Ciencias Jurídicas y Sociales*, La Plata, Facultad de Ciencias Jurídicas y Sociales UNLP, N° Extraordinario 2015, p. 110; en: <http://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/50581> (última consulta: 2/7/2020).

RABBI-BALDI CABANILLAS, Renato, "El principio de la realidad económica en materia tributaria. Reflexiones sobre la doctrina del empobrecimiento desde la filosofía del derecho", en *Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública (RAP)*, Buenos Aires, Ediciones RAP, N° 350, noviembre 2007.

SOLER, Osvaldo H., "Impuesto de sellos. Las resoluciones generales 32/2009 y 37/2009 de la Administración Provincial de Impuestos (API) de Santa Fe" [online], Buenos Aires, [s. e.], 2009; en http://soler.com.ar/2009/sellos_API_critica.pdf (última consulta: 2/7/2020).

----- "Un nuevo dislate en materia de impuesto de sellos. Proyecto de reforma neuquino" [online], Buenos Aires, [s. e.], 2009; en http://soler.com.ar/2009/sellos_neuquen_modif_2.pdf (última consulta: 2/7/2020).

VILLEGAS, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1993 (5ª ed. ampliada y actualizada).

- Normativa citada:

Código Civil y Comercial (Ley nacional 26994 y sus modificatorias)

Constitución Nacional

Ley 10397 de la Provincia de Buenos Aires (texto ordenado por Resolución ME 39/2011)

Ley 3456 de la Provincia de Santa Fe (texto ordenado por Decreto 4481/2014)

Ley 44 de la Confederación Argentina

Ley 534 de la Provincia de Buenos Aires (Administración del Papel Sellado)

Ley 541 de la Ciudad de Buenos Aires (texto ordenado por Decreto 207/2020)

Ley 6006 de la Provincia de Córdoba (texto ordenado por Decreto 400/2015)

Ley de Indias XVIII del Rey Felipe IV

Ley nacional 23548

Ley nacional 23746

Ley nacional 24621

Ley nacional 27469

- Jurisprudencia citada:

CNCont. Adm. Federal, Sala II, 22/2/1979, "Nidera Argentina SA c/ Gobierno nacional" (*El Derecho*, rep. Nº 13, p. 438).

CNCont. Adm. Federal, Sala I, 6/9/1979, "Compañía Azucarera Tucumana SA" (*El Derecho*, rep. Nº 14, p. 482).

CSJN, 4/7/2003, "Banco Río de la Plata SA c/ Provincia de La Pampa y/o quien resulte responsable" B.1087.XXXVI (*Fallos*, 326:2164).

CSJN, 15/4/2004, "Yacimientos Petrolíferos Fiscales SA c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad" Y.16.XXXIV (*Fallos*, 327:1108).

CSJN, 27/9/2005, "Gas Natural Ban SA y otro c/ Neuquén, Provincia del s/ acción declarativa" G.515.XXXV (*Fallos*, 328:3599).

CSJN, 1/11/2005, "ESSO SAPA c/ Pcia. de Santiago del Estero".

CSJN, 13/6/2006, "Esso Petrolera Argentina SRL (Continuadora de Esso SAPA) c/ Entre Ríos, Provincia de y otro (Estado Nacional citado como tercero) s/ acción declarativa" E.492.XXXVIII (*Fallos*, 329:2231).

CSJN, 4/7/2006, "ESSO Petrolera Argentina SA c/ Pcia. de Tucumán".

CSJN, 11/9/2007, "YPF SA (Astra CAPSA) c/ Poder Ejecutivo de la Provincia de Mendoza y otro s/ acción procesal administrativa" Y.11.XXXIX (*Fallos*, 330:4049).

CSJN, 17/3/2009, "YPF SA c/ Provincia de Tierra del Fuego s/ contencioso administrativo" Y.63.XL (*Fallos*, 332:531).

CSJN, 25/3/2015, "Grainco Pampa S.A. c/ Provincia de la Pampa - Dirección Gral. de Rentas s/ demanda contencioso administrativa" G.809.XLIX (*Fallos*, 338:203).

Cám. Cont. Adm. y Trib. de la CABA, Sala I, 26/2/2019, "Petrocor SRL c/ GCBA s/ acción meramente declarativa" causa Nº 35624-2016-0.

Notas

^[1] Pérez, Eduardo A., "Formación del consentimiento en el Código Civil y Comercial de la Nación. Particular referencia al contrato preliminar, de opción, de preferencia y sujeto a conformidad" [online], en *Anales de la Facultad Ciencias Jurídicas y Sociales*, La Plata, Facultad de Ciencias

Jurídicas y Sociales UNLP, Nº Extraordinario 2015, p. 110; en:
<http://sedici.unlp.edu.ar/handle/10915/50581> (última consulta: 2/7/2020).

^[2]. AA. VV., *Recopilación de leyes de los reinos de las Indias. Mandadas a imprimir y publicar por la magestad católica del rey don Carlos II*, t. 3, Madrid, 1841 (5ª ed., corregida y aprobada por la sala de Indias del Tribunal Supremo de Justicia), p. 119. [N. del E.: ver [aquí](#); fuente: biblioteca virtual Miguel de Cervantes; última consulta: 19/8/2020].

^[3]. AA. VV., *Leyes y decretos promulgados en la Provincia de Buenos Aires desde 1810 á 1876*, t. 2, Buenos Aires, Imprenta del Mercurio, 1877 (recopilación y concordancias por Aurelio Prado y Rojas), pp. 221-222. [N. del E.: ver [aquí](#); fuente: biblioteca virtual Miguel de Cervantes; última consulta: 19/8/2020].

^[4]. AA. VV., (Ley Nº 44 de 13 de setiembre de 1885), en *Anales de Legislación Argentina*, Buenos Aires, La Ley, complemento años 1852-1880, p. 120.

^[5]. Ver Villegas, Héctor B., *Curso de finanzas, derecho financiero y tributario*, Buenos Aires, Depalma, 1993 (5ª ed. ampliada y actualizada), pp. 651 y ss.

^[6]. Di Pietromica, Viviana C., *Régimen tributario de la actuación notarial*, Buenos Aires, AbeledoPerrot, 2008, pp. 389 y ss.

^[7]. Art. 75: “Corresponde al Congreso: [...] 2. Imponer contribuciones indirectas como facultad concurrente con las provincias [...] Las contribuciones previstas en este inciso, con excepción de la parte o el total de las que tengan asignación específica, son coparticipables.- Una ley convenio, sobre la base de acuerdos entre la Nación y las provincias, instituirá regímenes de coparticipación de estas contribuciones, garantizando la automaticidad en la remisión de los fondos”.

^[8]. Leyes [23548](#), art. 9 inc. b) ap. 2); [24621](#), [27469](#) y concordantes.

^[9]. CNCont. Adm. Federal, Sala II, 22/2/1979, “Nidera Argentina SA c/ Gobierno nacional” (*El Derecho*, rep. Nº 13, p. 438); citado por Soler, Osvaldo H., “Impuesto de sellos. Las resoluciones generales 32/2009 y 37/2009 de la Administración Provincial de Impuestos (API) de Santa Fe” [online], Buenos Aires, [s. e.], 2009, p. 2; en http://soler.com.ar/2009/sellos_API_critica.pdf (última consulta: 2/7/2020).

^[10]. CNCont. Adm. Federal, Sala I, 6/9/1979, “Compañía Azucarera Tucumana SA” (*El Derecho*, rep. Nº 14, p. 482); citado por Soler, Osvaldo H., ob. cit. (cfr. nota 9), p. 2.

^[11]. Ver punto 5 del presente estudio.

^[12]. Rabbi-Baldi Cabanillas, Renato, “El principio de la realidad económica en materia tributaria. Reflexiones sobre la doctrina del empobrecimiento desde la filosofía del derecho”, en *Revista Argentina del Régimen de la Administración Pública (RAP)*, Buenos Aires, Ediciones RAP, Nº 350, noviembre 2007, p. 264. [N. del E.: ver [aquí](#); fuente: Infojus; última consulta: 24/8/2020].

^[13]. Ver Villegas, Héctor B., ob. cit. (cfr. nota 5), pp. 651 y ss.

^[14]. Ley 541 y sus modificatorias (hasta la Ley 6298, del 5/3/2020), texto ordenado por Decreto GCBA 207/2020. Los destacados me pertenecen.

^[15]. Ley 10397, texto ordenado por Resolución ME 39/2011, y sus modificatorias (hasta la Ley 15174, del 27/5/2020). Los destacados me pertenecen.

^[16]. Art. 252: “Están gravados con el impuesto de este capítulo las liquidaciones o resúmenes periódicos que las entidades emisoras de tarjetas de crédito o compra produzcan para su remisión a los titulares...”.

^[17]. Ley 3456, texto ordenado por Decreto 4481/2014, y sus modificatorias (hasta la Ley 13976, del 1/1/2020). Los destacados me pertenecen.

^[18]. Ley 6006, texto ordenado por Decreto 400/2015, y sus modificatorias (hasta la Ley 10679, del 4/12/2019). Los destacados me pertenecen.

^[19]. Soler, Osvaldo H., “Un nuevo dislate en materia de impuesto de sellos. Proyecto de reforma neuquino” [online], Buenos Aires, [s. e.], 2009, p. 5; en http://soler.com.ar/2009/sellos_neuquen_modif_2.pdf (última consulta: 2/7/2020).

^[20]. Ídem, pp. 3 y 4.

^[21]. CSJN, 4/7/2003, “Banco Río de la Plata SA c/ Provincia de La Pampa y/o quien resulte responsable” B.1087.XXXVI (*Fallos*, 326:2164). [*N. del E.*: ver [aquí](#); fuente: CSJN; última consulta: 24/8/2020].

^[22]. CSJN, 27/9/2005, “Gas Natural Ban SA y otro c/ Neuquén, Provincia del s/ acción declarativa” G.515.XXXV (*Fallos*, 328:3599). [*N. del E.*: ver [aquí](#); fuente: CSJN; última consulta: 24/8/2020].

^[23]. CSJN, 11/11/2005, “Esso SAPA c/ Pcia. de Santiago del Estero” [*N. del E.*: por fundamentos y conclusión plenamente aplicables ver: CSJN, 15/4/2004, “Yacimientos Petrolíferos Fiscales SA c/ Tierra del Fuego, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad” Y.16.XXXIV {*Fallos*, 327:1108}, [aquí](#); fuente: CSJN; última consulta: 24/8/2020].

^[24]. CSJN, 4/7/2006, “Esso Petrolera Argentina SA c/ Pcia. de Tucumán” E.587.XXXVIII [*N. del E.*: ver [aquí](#); fuente: CSJN; última consulta: 24/8/2020].

^[25]. CSJN, 13/6/2006, “Esso Petrolera Argentina SRL (Continuadora de Esso SAPA) c/ Entre Ríos, Provincia de y otro (Estado Nacional citado como tercero) s/ acción declarativa” E.492.XXXVIII (*Fallos*, 329:2231). [*N. del E.*: ver [aquí](#); fuente CSJN; última consulta: 24/8/2020].

^[26]. CSJN, 11/9/2007, “YPF SA (Astra CAPSA) c/ Poder Ejecutivo de la Provincia de Mendoza y otro s/ acción procesal administrativa” Y.11.XXXIX (*Fallos*, 330:4049). [*N. del E.*: ver dictamen del procurador [aquí](#) y fallo [aquí](#); fuente: CSJN; última consulta: 24/8/2020].

^[27]. CSJN, 17/3/2009, “YPF SA c/ Provincia de Tierra del Fuego s/ contencioso administrativo” Y.63.XL (*Fallos*, 332:531). [*N. del E.*: ver dictamen del procurador [aquí](#) y fallo [aquí](#); fuente: CSJN; última consulta: 24/8/2020].

^[28]. CSJN, 25/3/2015, “Grainco Pampa S.A. c/ Provincia de la Pampa - Dirección Gral. de Rentas s/ demanda contencioso administrativa” G.809.XLIX (*Fallos*, 338:203). [*N. del E.*: ver dictamen del procurador [aquí](#) y fallo [aquí](#); fuente: CSJN; última consulta: 24/8/2020].

^[29]. Cám. Cont. Adm. y Trib. de la CABA, Sala I, 26/2/2019, “Petrocor SRL c/ GCBA s/ acción meramente declarativa” causa N° 35624-2016-0. [*N. del E.*: ver [aquí](#); fuente: Consejo de la Magistratura; última consulta: 24/8/2020].

^[30]. (Autor anónimo), (informe N° 106-96), La Plata, Dirección Provincial de Rentas, 2/7/1996. Los destacados me pertenecen. [*N. del E.*: ingrese al buscador de informes técnicos de la ARBA [aquí](#);

última consulta: 24/8/2020].

^[31]. (Autor anónimo), (informe N° 028-05), La Plata, Dirección Provincial de Rentas, 1/6/2005. Los destacados me pertenecen. [*N. del E.*: ingrese al buscador de informes técnicos de la ARBA [aquí](#); última consulta: 24/8/2020].

^[32]. (Autor anónimo), (informe N° 049-08), La Plata, Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, 30/10/2008. Los destacados me pertenecen. [*N. del E.*: ingrese al buscador de informes técnicos de la ARBA [aquí](#); última consulta: 24/8/2020].