

# Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

pues no se da el presupuesto de la instrumentación que es una condición fundamental para la procedencia del impuesto de sellos, principio éste conocido como *el de la instrumentación* que en la Provincia del Neuquén sigue aún vigente al menos con relación a los contratos entre presentes.

La adecuada manera de realizar, en este caso, el vínculo jurídico entre las partes, habrá de permitir sostener sin sombras de duda que dicho contrato aún teniendo virtualidad jurídica no está alcanzado por el impuesto. Para ello es fundamental acreditar la formación instantánea del contrato a través de elementos objetivos que posibiliten probar la inmediatez de las declaraciones de voluntad de las partes.

## Conclusión

Por fuera de la ilegitimidad que adolece, en nuestra opinión, la reforma bajo comentario por las razones que hemos expuesto en un trabajo anterior, los particulares con base en el principio de autonomía de la voluntad que gobierna el derecho privado y en razón del plexo legal del Impuesto de Sellos de la Provincia de Neuquén, en su actual redacción, que no ha sido afectado por la última reforma en cuanto a las condiciones de gravabilidad de los contratos celebrados entre presentes, están en condiciones de soslayar la intención legislativa de receptar con el tributo a una enorme cantidad de contratos que, de haberse respetado el principio instrumental que predomina en él, no deberían estar sujetos al mismo.

Ello es así, en tanto y en cuanto ajusten su accionar en base a los lineamientos que hemos señalado en el presente trabajo, cuidando las formas empleadas para acreditar que no existe solución de continuidad en la declaración de voluntad de las partes en los contratos celebrados con aceptación tácita, de modo de encuadrarlos jurídicamente entre los denominados contratos entre presentes.

Buenos Aires, 3 de Junio de 2010

# *Oswaldo H. Soler y Asociados*

*Impuestos - Auditoría - Legales*

El consentimiento tácito o presunto no se deduce del silencio sino de determinados actos llevados a cabo por quien consiente y que involucran necesariamente la prestación de su consentimiento. En efecto, el interés negocial puede exteriorizarse a través del comportamiento adoptando una determinada conducta, presuponiéndose el consentimiento mediante una razonable deducción basada en los usos sociales y del tráfico jurídico, que es valorada como expresión de la voluntad interna, constituyéndose tal conducta en un hecho concluyente e inequívoco que se da a conocer sin sombra de dudas respecto del sentir interno de su autor con relación a su aquiescencia a una determinada situación. Para que el consentimiento tácito pueda constituir un consentimiento inequívoco es menester que quien lo presta conozca las consecuencias de su silencio.

En dicho contexto, nada obsta a que los particulares celebren contratos entres presentes con idéntica modalidad a la que hasta el momento de la modificación venían realizando para perfeccionar contratos entre ausentes, de modo tal que una propuesta firmada por una de las partes, aceptada tácitamente por la otra, no se encuentra gravada, siempre que pueda acreditarse que la manifestación de voluntad de las partes se verificó en el mismo lugar y que respecto al tiempo no hay solución de continuidad entre una declaración y otra.

La inmediatez de las recíprocas declaraciones de voluntad es lo que caracteriza y define a los contratos entre presentes. Es por ello que la contratación telefónica, a pesar de que se realiza entre personas que se encuentran distantes, se considera como contrato "entre presentes" pues existe en este tipo de contratos la posibilidad material de discutir en el mismo acto la oferta y la aceptación, tal como si los contratantes estuvieran uno frente al otro.

Lo mismo puede afirmarse con relación a los demás contratos celebrados a distancia de formación instantánea que son aquellos que se celebran entre personas que intercambian sus declaraciones de voluntad de modo inmediato, de manera tal que una vez emitidas, en el mismo momento llegan a conocimiento del destinatario, sin que las partes se encuentren presentes. En estos contratos es irrelevante la lejanía existente entre oferente y aceptante, pues, como ya hemos señalado, lo que define al contrato entre presentes es la inmediatez de las declaraciones de voluntad y no la ausencia o presencia de los contratantes, siendo el medio de la comunicación empleada lo verdaderamente relevante.

Así como en la contratación por carta hay un margen de tiempo relevante entre la emisión de la aceptación y el conocimiento de ella por parte del oferente, en otro tipo de contrataciones dicho margen es jurídicamente irrelevante, lo que ha permitido a los tratadistas modernos situar a éstos últimos dentro de los denominados contratos entre presentes. Ejemplo de ello son los contratos celebrados a distancia de aprobación automática perfeccionados mediante el uso de telex y de fax y de equipos electrónicos utilizando tarjeta plástica.

Un contrato en el cual una de las partes suscriba una propuesta dirigida a la contraparte, aceptada tácitamente por éste mediante, por ejemplo, el pago del precio estipulado, en tanto y en cuanto dicho pago se realice el mismo día en que la oferta fue emitida, califica como contrato entre presentes y al faltarle la expresa manifestación de voluntad del aceptante por escrito, carece de los atributos que la ley fiscal determina para que con relación a dicho contrato se verifique el hecho imponible,

# Oswaldo H. Soler y Asociados

Impuestos - Auditoría - Legales

por carta, cable, telegrama o cualquier otro medio de contratación entre ausentes, siempre que se verifique por hechos, actos o documentación, el perfeccionamiento de los mismos" (art. 223) (énfasis nuestro).

La crítica a dicha reforma puede verse en nuestro trabajo titulado "Un nuevo dislate en materia de impuesto de sellos. Una reciente modificación legislativa al Código Fiscal de la provincia del Neuquén", al cual nos remitimos.

En esta oportunidad nos dedicaremos a señalar que, a pesar de la aparente rigidez de la ley, que a primera vista no deja contrato sin gravar, subyace no obstante, la posibilidad de que los particulares arreglen sus vínculos jurídicos de modo tal que los contratos por ellos perfeccionados no caigan dentro del ámbito del impuesto.

Para ello, comenzaremos por advertir que la ley fiscal estructura su plexo normativo de modo tal de receptar con el impuesto a los contratos entre presentes, como regla general, dedicándole a los contratos entre ausentes un artículo especial para incluirlos también en el ámbito del impuesto. Nótese que las modificaciones bajo comentario sólo se refieren a éste último artículo, es decir, el relativo a los contratos entre ausentes.

Tal como cabría interpretar a la reforma, los contratos celebrados entre ausentes están alcanzados por el impuesto aún cuando la declaración de voluntad de las partes no se plasmen en algún papel, es decir, aún cuando la aceptación se efectúe en forma tácita.

El amplio e ilegítimo alcance ideado por la reforma **no alcanza a los actos celebrados entre presentes**, los que se rigen por los principios generales del impuesto plasmados en el primer artículo de la ley fiscal (artículo 218), pues la intención manifiesta de aquélla ha sido modificar el tratamiento tributario de los contratos entre ausentes con el propósito de captar con la imposición a los contratos de este tipo con aceptación tácita.

Recordamos que el artículo 1140 del Código Civil establece que los contratos consensuales quedan concluidos para producir sus efectos propios, desde que las partes hubiesen recíprocamente manifestado su consentimiento.

El consentimiento es un elemento fundamental para la existencia de los contratos, cualquiera que fuere su tipo o naturaleza. No constituye solo una formalidad esencial para el perfeccionamiento de los contratos, sino que es una condición *sine qua non* de todo contrato. El consentimiento, en los contratos bilaterales está integrado por lo menos, por dos voluntades libremente emitidas y comunicadas entre las partes, es decir, es un acto bilateral de voluntades y se requiere de la existencia de dos o más declaraciones de voluntad emanada de las diversas partes de un contrato; además esta declaración debe ser comunicada a la otra parte a fin de que obtenga conocimiento.

Conforme al artículo 1145 del C.Civ. el consentimiento puede ser expreso o tácito. Es expreso cuando se manifiesta verbalmente, por escrito, o por signos inequívocos. El consentimiento tácito, en cambio, resultará de hechos, o de actos que lo presupongan, o que autoricen a presumirlo.

**REFORMAS AL IMPUESTO DE SELLOS DE LA PROVINCIA DE NEUQUÉN. UNA ALTERNATIVA A LA DESMESURA FISCAL**

**Por el Dr. Oswaldo H. Soler**

En todo contrato existe un acuerdo concurrente de voluntades de las partes, las que pueden manifestarse para ambas en idénticas circunstancias de tiempo y lugar, es decir simultáneamente, siendo éste es el caso de los denominados contratos entre presentes, o bien, exteriorizarse en un intervalo determinado de tiempo debido a la situación de no presencia de las partes, lo que se conoce como contratos celebrados entre ausentes.

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

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

El 26 de noviembre pasado ha sido aprobada por la Legislatura neuquina una ley que introduce cambios normativos de manera integral en el Código Fiscal provincial y en la Ley Impositiva. Del elenco de modificaciones sancionadas nos hemos de abocar exclusivamente a la introducida al Impuesto de Sellos mediante la reformulación de su alcance, a través de los artículos 219 y 223 de Código Fiscal.

El cambio está dirigido a someter al impuesto a los contratos celebrados "entre ausentes" en vez de gravar a los actos celebrados "en forma epistolar". La razón de ser de esta "sutil" modificación radica en que con ello pretende soslayarse la aplicación del principio instrumental del tributo, el cual requiere para que quede configurado el hecho imponible que da nacimiento a la obligación tributaria, la existencia de un papel o documento que revista los caracteres exteriores de un título jurídico con el cual pueda ser exigido el cumplimiento de las obligaciones.

A ello se dirige la sustitución en el inciso a) del Art. 219 de la expresión vigente hasta la reforma en el art. 216, que rezaba: "*todos los actos celebrados en forma epistolar, en las condiciones establecidas más adelante*", condiciones estas que refieren a que para que el contrato por correspondencia se encuentre gravado se exige que la aceptación "*reproduzca totalmente la propuesta o sus enunciaciones o elementos esenciales*".

**La reforma sustituye el texto de dicho inciso por el siguiente:** "*Todos los actos celebrados entre ausentes*". Además, en sintonía con esta reforma, reemplaza el texto del artículo 216 por otro del siguiente tenor: "*Será considerado acto o contrato sujeto al pago del impuesto que esta ley determine, aquél que se verifique en forma epistolar,*