

<b>RESOLUCIÓN</b>	
<b>CV</b>	<b>051/2017</b>

*Córdoba, 25 de agosto de 2017.-*

REF.: TRÁMITE C. I. N° [REDACTED]

**VISTO:** Los trámites de referencia por medio de los cuales se presenta la Señora [REDACTED] en carácter de apoderada de [REDACTED] con domicilio fiscal en calle [REDACTED] de la Ciudad de [REDACTED] efectuando Consulta Vinculante en los términos del Capítulo Tercero del Título Segundo del Libro Primero del Código Tributario Provincial -Ley N° 6006, T.O. 2015 y modificatorias-;

**Y CONSIDERANDO:**

I) **QUE** el contribuyente presenta Formulario F-916 respecto al Impuesto de Sellos, adjunta dos notas en las cuales fundamenta y sostiene su postura, una en original de fecha 17/12/2015 y otra en copia de fecha 03/12/2015, y anexa copia fiel de la "Carta de Oferta" enviada por el [REDACTED] con el objeto de formular una propuesta de locación del inmueble sito en [REDACTED] de la [REDACTED] y "Carta de Aceptación" remitida por [REDACTED] en respuesta a dicho ofrecimiento.

Expone que no resulta procedente la gravabilidad del Impuesto de Sellos sobre la "Carta de Oferta" y "Aceptación" por la locación del citado inmueble, invocando que tales documentos no cumplen con el principio de instrumentalidad. A su vez, solicita que se le expida Certificado Fiscal como consecuencia de haber cumplido con la totalidad de los requisitos legales exigidos a tal fin.

II) **QUE** esta oficina asesora procedió a notificar al contribuyente el día 03/03/2016, a los efectos de solicitar la siguiente documentación:

- Acta de designación como apoderada del [REDACTED] de [REDACTED] que la habilita a realizar el referido trámite.
- Adhesión y ratificación por parte de [REDACTED] como contribuyente del Impuesto de Sellos por el contrato de locación del inmueble mencionado up supra, de la consulta formulada por [REDACTED] respecto a la gravabilidad del Impuesto de Sellos sobre dicho contrato.

III) **QUE** debido a que el procedimiento de Consulta Vinculante implica efectos sobre todos los involucrados en los actos, contratos u operaciones sujetas al impuesto, es que, respecto al segundo requerimiento, también se procedió a notificar a [REDACTED] el día 08/03/2016, al ser parte del mencionado contrato, requiriéndose su conformidad para prosecución del trámite.

El día 11/03/2016 este último cumplimenta con la presentación de la documentación solicitada según consta a fs. 16 a 19, mientras que el día 22/03/2016 el solicitante presenta lo requerido según consta a fs. 23 a 34.

IV) **QUE** habiendo dado cumplimiento al procedimiento de Consulta Vinculante, P-ST-AT-02 del Sistema de Gestión de Calidad que requiere se verifique que el Contribuyente no se encuentre en proceso de fiscalización, o de deuda en trámite o con un Recurso interpuesto en Sede Administrativa, Contencioso Administrativa o Judicial o planteos ante Organismos interjurisdiccionales de corresponder, como así también, que no se halle sometido a juicios de ejecución fiscal respecto del gravamen que consulta. Al no haberse dado las causales de exclusión en el régimen de consulta vinculante, se declaró la admisibilidad de

la misma, a través de la notificación de fecha 26 de mayo de 2016.

**V) QUE** la cuestión sometida a consulta versa sobre el tratamiento que corresponde otorgarle en el Impuesto de Sellos al acto de formalización del contrato de locación del inmueble ubicado en la calle [REDACTED] de la Ciudad de [REDACTED] por medio de una "Carta de Oferta" y "Aceptación".

Comenzando con nuestro análisis, es menester señalar que el Artículo 225 del Código Tributario Provincial, al reglamentar la definición del hecho imponible del Impuesto de Sellos, establece que se configura el mismo respecto de *"los actos, contratos u operaciones de carácter oneroso instrumentados que se realicen en el territorio de la Provincia; sobre contratos a título oneroso formalizados por correspondencia; sobre operaciones realizadas a través de tarjetas de crédito o de compras y sobre operaciones monetarias que representen entregas o recepciones de dinero que devenguen interés, efectuados por entidades financieras regidas por la Ley Nacional Nº 21.526, se pagará un impuesto con arreglo a las disposiciones de este Título y de acuerdo con las alícuotas o cuotas fijas que establezca la Ley Impositiva Anual."*

Además de ello, el Artículo 226 del Código Tributario Provincial establece que por los actos, contratos u operaciones referidos por el Artículo 225, *"...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..."*.

En el caso bajo análisis, al tratarse de un contrato celebrado a través de cartas de oferta y aceptación, resulta aplicable el Artículo 227 del Código Tributario Provincial el cual reglamenta que: *"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."*

**VI) QUE** es preciso hacer mención a los hechos e instrumentos que motivaron la presente consulta a fin de interpretar el hecho económico (contrato de locación de inmueble por medio de "Carta de Oferta" y "Aceptación") y dilucidar si el mismo configura el hecho imponible generador de la obligación tributaria.

Según obra a fs. 6 a 8, en la "Carta de Oferta", remitida el día 22 de Septiembre de 2015 debidamente firmada por los representantes del [REDACTED] e individualizada con la leyenda "# 1/2015", se observa un detallado relato de las partes involucradas, el objeto del contrato y los términos y condiciones que regirán el contrato de locación distribuidos en dieciocho (18) cláusulas.

A su vez, en los párrafos preliminares de dicho documento se señala que *"Esta Oferta se considerará aceptada por el Locador, si éste envía una carta de aceptación de la presente Oferta (la "Aceptación"). En el caso que se produjere la Aceptación en los términos aquí establecidos, la Oferta constituirá un acuerdo vinculante entre las partes ejecutable de conformidad con sus respectivos términos. En caso contrario, la Oferta quedará automáticamente sin valor ni efecto alguno, como si no hubiere sido escrita sin ningún tipo de responsabilidad para las partes."*

La cláusula Segunda de dicha "Oferta", establece que *"...el término del presente contrato será de quince (15) años, contados a partir del 1 de enero de 2015..."*. Aquí se observa

que al momento de emitirse la oferta, el contrato de locación en cuestión ya se encontraba en ejecución aún con anterioridad al acto de aceptación.

En respuesta a tal misiva, la empresa [REDACTED] procede a comunicar en el mismo día que la "Oferta", mediante nota debidamente firmada por su presidente, la aceptación de la propuesta enviada expresando que "Por medio de la presente, acepto su Oferta # 1/2015".

**VII) QUE** la intención del legislador al establecer en el Artículo 227 del Código Tributario Provincial que la aceptación de la propuesta epistolar debe constar íntegramente la oferta, o sus enunciados o elementos esenciales, residió en poder identificar la naturaleza de la operación, con el propósito de facilitar la determinación del impuesto, y con ello, caracterizar aquellos elementos esenciales que permitan determinar el objeto del contrato.

En efecto, en el caso de un contrato celebrado por intercambio epistolar, el instrumento que debe ser materia de análisis a los fines impositivos es, sin duda, la aceptación, ya que sólo ella puede cumplir las condiciones impuestas, consecuentemente, es en la aceptación de la oferta donde debe instrumentarse el hecho imponible.

Ahora bien, en el caso en cuestión, las referencias contenidas en la "Carta de Aceptación" ("*acepto su Oferta # 1/2015*") manifiestan en forma evidente la conformidad de la oferta realizada, no dejando lugar a dudas sobre la individualización de la propuesta formulada por el [REDACTED] denotando el elemento esencial que permite determinar concretamente el objeto del contrato sujeto al gravamen.

Efectivamente, esa simple enunciación es suficiente como para determinar el objeto del contrato, toda vez que tales expresiones revelan la aprobación expresa de cada uno de los términos y condiciones a los que se refiere de modo detallado y preciso la oferta.

En ese sentido, Osvaldo H. Soler sostiene que en el caso de los contratos consensuales la voluntad exteriorizada mediante la aceptación escrita hace perfecto el contrato y por ello el acto cae dentro del ámbito del impuesto. En consecuencia, cualquier papel firmado que instrumente el consentimiento con relación a este tipo de contratos, y en tanto identifique fehacientemente el objeto de la oferta, está sujeta al impuesto, sin que sea menester mencionar expresamente el término aceptación u otro de contenido análogo (El Impuesto de Sellos, Ed. La Ley, 2001, pág. 39).

Es más, la "Carta de Aceptación" emitida por [REDACTED] sólo se explica si se la relaciona con una propuesta precedente, lo que implica que necesariamente hace referencia a la "Carta de Oferta" cursada por el [REDACTED] ya que de lo contrario carecería de sentido.

Lo expresado no implica ir en contra del principio de instrumentación del gravamen, ya que, en concordancia con lo expuesto por Dino Jarach, no es consecuencia de este principio que el impuesto deba aplicarse teniendo en cuenta exclusivamente lo que resulte de la instrumentación, sino que se puede acudir a elementos extraños a la misma instrumentación para poder determinar la naturaleza de la operación (Curso Superior de Derecho Tributario, Ed. Lic. Profesional CIMA, 1958, Tº II, pág. 455).

En consideración de las notas que interesan a los fines fiscales, y que obran a fs. 6 a 9, resulta evidente que la intención de [REDACTED] fue la de aceptar la oferta que le había formulado el [REDACTED]; actitud que se expone aún por la breve respuesta que formaliza un contrato de un monto más que significativo y no puede admitirse que, por medio de tal escueta contestación pretenda desconocer la configuración del hecho imponible del Impuesto de Sellos.

De todo lo expuesto se demuestra que del instrumento de aceptación surge el elemento esencial que permite determinar el objeto de la contratación, pudiendo concluir que la "Carta de Aceptación", acto de formalización del contrato de locación objeto de consulta,

configura el hecho imponible del Impuesto de Sellos descrito por el Artículo 227 del Código Tributario Provincial.

**VIII) QUE** corresponde dejar sentado además, en cuanto a los efectos de la presentación de la presente consulta, que la misma no suspende el curso de los plazos legales ni excusa del cumplimiento de las obligaciones a cargo de los consultantes, quienes permanecen sujetos a las acciones de determinación y cobro de la deuda, así como de los accesorios y sanciones que les pudieran corresponder, según los términos del Artículo 221 de la Resolución Normativa N° 1/2017 y modificatorias, correlacionando dicho precepto con lo reseñado en el segundo párrafo del Artículo 27 de la Ley Impositiva Anual vigente, Ley N° 10.412, que establece: *“Cuando el contribuyente y/o responsable no ingresare el importe del gravamen dentro del plazo previsto a tal efecto por el citado Código, las mencionadas alícuotas, escalas e importes fijos se incrementarán de la siguiente manera, en función de la fecha de pago del impuesto: 1. Hasta tres (3) meses de retardo: el Veinte por Ciento (20%); 2. Más de tres (3) meses y hasta seis (6) meses de retardo: el Treinta por Ciento (30%); 3. Más de seis (6) meses y hasta nueve (9) meses de retardo: el Cuarenta por Ciento (40%); 4. Más de nueve (9) meses y hasta doce (12) meses de retardo: el Cincuenta por Ciento (50%), y 5. Más de doce (12) meses de retardo: el Setenta por Ciento (70%).”*

**IX) QUE** en función de los argumentos expuestos en los párrafos anteriores, es opinión de esta instancia considerar que el contrato de locación objeto de consulta se encuentra gravado por el Impuesto de Sellos como consecuencia de que la “Carta de Aceptación” enviada por [REDACTED] en respuesta a la oferta enviada por el [REDACTED] configura el hecho imponible descrito por los Artículos 225 y 227 del Código Tributario Provincial verificándose el requisito de instrumentación que exige el Artículo 227 de dicho Código.

Por todo ello, corresponde el ingreso del Impuesto de Sellos por el hecho de encontrarnos frente a un contrato de locación de un bien inmueble de acuerdo a lo previsto en el punto 3.1 del Artículo 32 de la Ley Impositiva Anual N° 10.250, siendo la alícuota a aplicar del diez por mil (10,00 ‰), incrementándose la misma en virtud de lo establecido en el Artículo 27 de la Ley Impositiva Anual vigente, Ley N° 10.412, en función de la fecha de pago del impuesto.

**POR ELLO** y en virtud de lo establecido por los Artículos 17, 23 a 27 del Código Tributario Provincial -Ley N° 6006, T.O. 2015 y modificatorias-, y lo previsto en la Resolución Normativa N° 1/2017 y modificatorias;

### **EL JUEZ ADMINISTRATIVO DE LA SUBDIRECCIÓN DE JURISDICCIÓN DE ASESORÍA**

#### **RESUELVE:**

**ARTÍCULO 1°.- ESTABLECER** que el contrato de locación objeto de consulta celebrado por medio de cartas de oferta y aceptación se encuentra gravado por el Impuesto de Sellos, como consecuencia de que la “Carta de Aceptación” remitida por [REDACTED] en respuesta a la “Oferta # 1/2015” enviada por el [REDACTED] configura el hecho imponible descrito por los Artículos 225 y 227 del Código Tributario Provincial verificándose el requisito de instrumentación que exige el Artículo 227 de dicho Código, debiéndose abonar el referido impuesto atento a la celebración de un contrato de locación de un bien inmueble de acuerdo a lo previsto en el punto 3.1 del Artículo 32 de la Ley Impositiva Anual N° 10.250, siendo la alícuota a aplicar del diez por mil (10,00 ‰), incrementándose la misma en función de la fecha de pago del impuesto según lo previsto en el Artículo 27 de la Ley Impositiva Anual vigente, Ley N° 10.412.

**ARTÍCULO 2°.-** La presente Consulta y su respectiva respuesta vincularán exclusivamente al Consultante, a la Dirección General de Rentas y a la Dirección de Policía Fiscal con relación al caso consultado, implicando para la solicitante la obligación de acatar estrictamente el criterio técnico-jurídico contenido en la presente; el cual deberá aplicarse a la determinación del

gravamen, correspondiente a todos los períodos fiscales vencidos y no prescriptos y a los que vengzan con posterioridad; y será de aplicación obligatoria hasta la vigencia de nuevas disposiciones legales, reglamentarias o de nuevos actos administrativos de alcance general o, en su caso, hasta su revocación o modificación por un pronunciamiento distinto. Cabe señalar que contra la presente respuesta la Consultante podrá interponer Recurso de Reconsideración según las disposiciones previstas en el Artículo 127 y siguientes del Código Tributario Provincial -Ley N° 6006, T.O. 2015 y modificatorias-.

**ARTÍCULO 3°.-** PROTOCOLÍCESE, NOTIFÍQUESE al interesado con copia de la presente Resolución. Cumplido, COMUNÍQUESE a las DIRECCIONES DE JURISDICCIÓN DE LA DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS y a la DIRECCIÓN DE POLICÍA FISCAL para la toma de razón. ARCHÍVESE.

LO
IRL
SA
SP
IGM



**CRA. LAURA ONTIVERO**  
SUBDIRECCIÓN DE JURISDICCIÓN ASESORÍA  
R.G. 2096/2016