

# XXIII Seminario Internacional sobre Tributación Local

Dres. José O. Casás y Enrique G. Bulit Goñi

2 y 3 de noviembre de 2023, San Juan, Argentina

## Todo tiene un límite: el corce<sup>1</sup> del impuesto de sellos

por Roberto Daniel MURMIS  
Abogado y Contador público

### I. OBJETO

- El objeto de esta ponencia es analizar la improcedencia del impuesto de sellos si su aplicación interfiere el interés público o la utilidad nacional, aún verificándose capacidad contributiva.
- El estudio se basa en un fallo de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) <sup>1</sup>, la cual se pronunció de conformidad con el dictamen de la Procuradora Laura MONTI, quien:
  - a. precisó que el *thema decidendum* consistía en determinar si el ejercicio de la potestad tributaria local -reconocido a la provincia de Salta- al pretender gravar con el impuesto de sellos la instrumentación de ciertos contratos, era susceptible de impedir u obstaculizar la concreción de una política nacional y
  - b. concluyó que los contratos no podían ser incididos por ese gravamen sin representar una palmaria interferencia del poder local sobre el nacional, junto a una inadmisibles limitación de su independencia.

---

<sup>1</sup> CSJ 240/2011 (47-N) /CS10\_Bice Fideicomisos S.A. –BFSA- (ex Nación Fideicomisos S.A.) c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad – 03 de agosto de 2023.

## II. ALCANCE Y LIMITACIONES DEL IMPUESTO DE SELLOS

- El impuesto de sellos recae sobre:
  - a. actos, contratos y operaciones de carácter oneroso *instrumentados* y también sobre
  - b. contratos a título oneroso *formalizados* por correspondencia.
- El concepto de *instrumento* es toda escritura, papel o documento del que surja el perfeccionamiento de los actos, contratos y operaciones 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.
- La imposición procede tanto en el caso de concertaciones efectuadas en la respectiva jurisdicción, como en el de las que, efectuadas en otras, deban cumplir efectos en ella, sean lugares de dominio privado o público, incluidos puertos, aeropuertos, aeródromos, estaciones ferroviarias, yacimientos <sup>2</sup> y demás lugares de interés público o utilidad nacional sometidos a la jurisdicción del Estado Nacional, **en tanto esa imposición no interfiera con tal interés o utilidad: el corcet.**
- Así surge del Régimen Transitorio <sup>3</sup> de Distribución de Recursos Fiscales entre la nación y las provincias de la ley 23548 <sup>4</sup> que en su CAPITULO II establece las Obligaciones emergentes del régimen para las jurisdicciones locales. Ellas, al adherir, las reconocen a modo de restricciones.
- Este tributo integra los derechos reservados a los fiscos locales, no delegado al poder central <sup>5</sup> y cuya incidencia depende del lugar de:
  - a. celebración de los actos gravados;
  - b. producción de efectos y
  - c. radicación de los bienes.

---

<sup>2</sup> En la ley está en singular: "yacimiento".

<sup>3</sup> Transitorio desde el año 1988.

<sup>4</sup> <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/20000-24999/21108/texact.htm>

<sup>5</sup> Constitución de la Nación Argentina - TÍTULO SEGUNDO - GOBIERNOS DE PROVINCIA - Artículo 121.- Las provincias conservan todo el poder no delegado por esta Constitución al Gobierno federal, y el que expresamente se hayan reservado por pactos especiales al tiempo de su incorporación.

### III. LA CAPACIDAD CONTRIBUTIVA EN EL IMPUESTO DE SELLOS

- El impuesto de sellos grava el tráfico patrimonial que se produce por las relaciones económicas entre sujetos de derecho -enseñan Osvaldo H, Soler, J. Ricardo Frölich y Jorge A. Andrade <sup>6</sup>.
- La capacidad contributiva es la presunción de una capacidad económica a raíz de la circulación de la riqueza por un negocio jurídico.
- Su recaudación se implementaba recurriendo a papel sellado, luego con estampillas, ahora digitalizadamente; quien sabe cuál será una nueva modalidad, si la continuidad de este gravamen siguiera justificándose.

### IV. LA INTERFERENCIA CON EL INTERÉS PÚBLICO O LA UTILIDAD NACIONAL

- El servicio público nacional de transporte y distribución de gas natural está regulado por la ley 24076 <sup>7</sup> ; en su artículo 45 dice: “A efectos de facilitar el control, y transparencia en la regulación del transporte y la distribución, que permita la aplicación de una adecuada política tarifaria, el ente fijará las normas a las que deberán ajustarse los prestadores de estos servicios, en sus registros de costos y/o contables a fin de identificar la incidencia de la marcha del negocio, la evolución de sus activos y pasivos, las inversiones realizadas, los criterios de amortización, la apropiación de los costos por actividad, zona y tipo de consumidores y todo otro aspecto que el Ente Nacional Regulador del Gas estime necesario para una regulación adecuada al carácter de **interés general** de las actividades que se desarrollen”.
- La adopción de políticas eficaces tendientes a asegurar el abastecimiento interno de gas natural, corrigiendo las ineficiencias asignativas generadas como consecuencia de la devaluación, en el marco de las limitaciones que presenta la emergencia económica, responde al **interés general** (Decreto PEN 180/2004 <sup>8</sup>).
- La ley 26095 <sup>9</sup>, de creación de cargos específicos para el desarrollo de obras de infraestructura energética para la expansión del sistema de generación, de transporte o

---

<sup>6</sup> El impuesto de sellos – Ediciones Macchi

<sup>7</sup> <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/0-4999/475/texact.htm>

<sup>8</sup> <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/90000-94999/92678/texact.htm>

<sup>9</sup> <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/115000-119999/116424/texact.htm>

de distribución de los servicios de gas y electricidad dice en su artículo 1° — El desarrollo de obras de infraestructura energética que atiendan a la expansión del sistema de generación, transporte y/o distribución de los servicios de gas natural, gas licuado y/o electricidad, las importaciones de gas natural y de todo otro insumo necesario que sea requerido para satisfacer las necesidades nacionales de dicho hidrocarburo, con el fin de garantizar el abastecimiento interno y la continuidad del crecimiento del país y sus industrias, constituyen un objetivo prioritario y de **interés del Estado nacional**. Las obras de infraestructura para garantizar el abastecimiento interno y la continuidad del crecimiento del país y sus industrias, complementa la política aludida y representa un objetivo prioritario y de interés del Estado Nacional.

- Que los tres contratos en cuestión han sido suscriptos a fin de lograr expandir el transporte y la distribución de gas natural, en el marco de la emergencia pública de la ley 25561 y la derivación en su Decreto 180/2004 no es un tema controvertido. A su vez, de la contestación del Ente Nacional Regulador del Gas se evidencia que se había creado un fondo fiduciario para financiar las obras, relevantes desde la óptica energética, y la ampliación del sistema de gasoductos de transporte procuraba satisfacer más demandas por el crecimiento **nacional**.
- La Secretaría de Recursos Hidrocarburíferos del Ministerio de Energía y Minería también hizo hincapié en el **interés general** en la "adopción de políticas eficaces tendientes a asegurar el abastecimiento interno de gas natural", y que "el sistema de Fideicomisos resultaba indispensable para evitar situaciones de potencial desabastecimiento y para reactivar la economía".
- El Estado Nacional encaró esa política energética referente al transporte y a la distribución de gas a través de un patrimonio de afectación, celebrando estos contratos para financiar la expansión de la red de transporte y distribución.
- Para la CSJN los fiscos locales carecen de atribuciones para alcanzar con impuestos que afecten medios o instrumentos del Gobierno Nacional en la ejecución de sus poderes constitucionales <sup>10</sup>; las herramientas a que recurre para ejecutar la política nacional no deberían resultar impactadas por el impuesto de sellos pues eso implicaría que el poder local estaría interfiriendo con el nacional.

---

<sup>10</sup> Fallos: 23:560; 224:267 - Causa CSJ 885/2004 (40-D)/CS1 "Distribuidora de Gas Cuyana c/ Mendoza, Provincia de y otro s/CAdm", 22 ABR 2014, considerando 12).

V. **EL PLANTEO DEL ¿CONTRIBUYENTE? + EL CRITERIO DE SALTA + LA DECISIÓN DE LA CORTE CON COMPETENCIA ORIGINARIA**

- Nación Fideicomisos S.A. (luego, BICE Fideicomisos S.A. –BFSA-) había iniciado una acción declarativa contra la provincia de Salta planteando la inconstitucionalidad de sus actos administrativos tendientes a aplicar el impuesto de sellos sobre ciertos contratos relativos a Fideicomisos de Gas.
- Actuó en su carácter de fiduciaria de los “Fideicomisos de Ampliación de Gas, establecidos con la finalidad de hacer una obra de expansión de gasoductos”.
- Basó su presentación en que atentaría contra los fines de **utilidad nacional** consagrados por el Estado Nacional al dictarse la normativa referente al proyecto de ampliación de los gasoductos <sup>11</sup>, señalando que la pretensión salteña entraría en pugna con los incisos 18 y 30 del artículo 75 de la Constitución Nacional, por tratarse de obras de infraestructura de **interés nacional**.
- Allí planteó que el decreto PEN 180/2004 había creado el “Fondo Fiduciario para atender las Inversiones en Transporte y Distribución del Gas” para lograr una solución a la insuficiencia en la capacidad de transporte y distribución del servicio público de gas y para evitar carencia en su suministro; luego, por delegación, se constituyó el “Programa de Fideicomisos de Gas” <sup>12</sup> y el 15 de noviembre de 2004 se suscribió una Carta de Intención <sup>13</sup> que dio origen a la constitución de tres fideicomisos financieros para la ampliación de los gasoductos San Martín, Norte y Centro Oeste; la constitución de los fideicomisos con ese objeto perseguía captar inversión privada. En ese contexto se suscribieron los “Contratos Preexistentes”.
- Entonces, encaró el pedido de una medida cautelar (no innovar) para evitar la ejecución de las determinaciones, que resultó exitosa, destacándose que -en base a la opinión de la Procuradora Fiscal- el Tribunal declaró su competencia originaria, la cual -se subrayó- no queda subordinada al cumplimiento de requisitos locales ni a agotar cuestiones administrativas.

---

<sup>11</sup> Ver comentario al fallo en LÍMITES CONSTITUCIONALES A LA PRETENSA POTESTAD TRIBUTARIA PARA GRAVAR CON EL IMPUESTO DE SELLOS A LA POLÍTICA ENERGÉTICA DEL ESTADO NACIONAL, por ENRIQUE L. CONDORELLI – ERREPAR - Práctica Integral Buenos Aires AGO 2023 Tomo XV.

<sup>12</sup> Ministerio de Planificación Federal, Inversión Pública y Servicios de la Nación - Resolución 185/2004.

<sup>13</sup> Decreto 1882/2004.

- La provincia de Salta se opuso a la competencia originaria pues a su criterio la causa no tenía contenido federal preponderante sino que la cuestión se refería al derecho público local.
- La Dirección de Rentas de la Provincia de Salta cursó reclamos para el cobro del gravamen, a través de determinaciones de oficio más una demanda ejecutiva por uno de los contratos.
- La declaración de certeza encontró cabida por el interés serio y suficiente evidenciado a raíz de la existencia del juicio ejecutivo, más los requerimientos tendientes al cobro de la pretensión fiscal; la provincia negó que se verifiquen los extremos habilitantes, en especial porque después de la impugnación administrativa no habría un estado de incertidumbre y existirían otros medios legales para el fin de la cuestión.
- Así, se alcanza el fondo de la cuestión: la limitación que marcó la ley 23548 cuando mediase interferencia con el **interés nacional**.<sup>14</sup>
- También se tuvo en cuenta que el Decreto PEN 180/2004<sup>15</sup> contempló en su artículo 4 que “Los cargos tarifarios creados para integrar el Fondo Fiduciario, en virtud de la finalidad de los mismos, no constituyen base imponible de ningún tributo de origen nacional, provincial o municipal” y que la ley 26095<sup>16</sup> -referente a cargos específicos- estableció que no constituirán ni se computarán como base imponible de ningún tributo nacional, excepto IVA, en tanto las provincias, la Ciudad de Buenos Aires y los municipios que adhirieran a esa ley tendrían que atribuir mismo tratamiento para con los tributos y tasas de su competencia y jurisdicción.
- La Corte Suprema de Justicia de la Nación se pronunció el 3 de agosto de 2023 en la Causa 240/2011 BICE Fideicomisos: la demanda prosperó y Salta debió resignar su pretensión.

---

<sup>14</sup> Causa CSJ 885/2004 (40-D)/CS1 “Distribuidora de Gas Cuyana c/ Mendoza, Provincia de y otro s/ contencioso administrativo”, sentencia del 22 de abril de 2014, considerando 13).

<sup>15</sup> <http://servicios.infoleg.gob.ar/infolegInternet/anexos/90000-94999/92678/texact.htm>

<sup>16</sup> Ver nota 9; artículos 1º, 2º, 3º y 13.

## VI. LOS TRIBUTOS NO SON OBLIGACIONES QUE EMERGEN DE LOS CONTRATOS

- La Provincia de Salta resaltó que la “Carta de Intención” del 15 de noviembre de 2004 contemplaba que los fideicomisos soportarían el gravamen bajo análisis, en caso que resultasen alcanzados. Dice que el Estado Nacional como organizador y la actora reconocieron expresamente la sujeción de estos instrumentos al cuestionado impuesto de sellos, razón por la cual se estaría frente a una contradicción: por eso invoca la teoría de los “actos propios”. Si se previó que el sellado era un costo de financiamiento, no resultaría coherente encarar una acción para evitarlo; además, sostiene que el sellado no podría afectar ni violentar el **interés nacional**, el progreso, ni entorpecer, frustrar o impedir la política del gobierno federal para la distribución, transporte y suministro de gas, y que carecería de contenido federal preponderante al estar cuestionado el derecho público local.
- La CSJN nos recuerda -importante principio, relevante, general, oportuno, que vale la pena “capitalizar” de esta causa- que los tributos no son obligaciones que emergen de los contratos: su imposición y la fuerza compulsiva para el cobro emana de actos de gobierno y de potestad pública. Esa mención es la derivación natural “a modo respuesta” por la previsión en la Carta de Intención al estipular que si los contratos resultaban incididos por “sellos” (en este caso), ese gravamen lo habrían soportado los fideicomisos. Cita algunos pronunciamientos<sup>17</sup>.

## VII. DICTAMEN DE LA PROCURADORA LAURA M. MONTI

- La Procuradora Laura M. MONTI, emitió su dictamen el 29 de septiembre de 2017, concluyendo que correspondía hacer lugar a la demanda.
  - a. Dice que Nación Fideicomisos S.A. inició esta acción declarativa de certeza contra la provincia de Salta para lograr que se declare la inconstitucionalidad e ilegitimidad de ciertos actos de la Dirección General de Rentas salteña que tendían a gravar con el impuesto de sellos ciertos contratos del “Proyecto de Ampliación de Gasoductos - Fideicomisos de Gas”.
  - b. La incompatibilidad del tributo con las de obras de **interés nacional**, amparadas por los artículos 31 y 75 -incisos 18, 19 y 30- de la Constitución Nacional es aquí la cuestión central debatida.

---

<sup>17</sup> Fallos: 152:268; 218:596; 229:45; 288:279 y 332:2872

- c. Indica que están reunidos los requisitos para la vía procesal intentada, y que la demandada ha concluido los procedimientos determinativos de oficio, recurridos, agotando la vía administrativa.
- d. Especifica que la pretensión es declarar la invalidez del sellado sobre estos contratos de fideicomiso de gas: 1) contrato fideicomiso de gas - ampliación gasoducto norte (del 22/12/2004); 2) contrato de fideicomiso financiero de gas I (del 6/12/2006); 3) fideicomiso de gas - compromisos preexistentes realizados con YPF S.A. y contratos de cesión de bienes al fideicomiso (20/4/2005). Coinciden las partes en que todos estos actos fueron celebrados para la expansión de la red de transporte y distribución de gas natural.
- e. Se manifiesta que se trata de una obra de ampliación de gasoductos para conectar el norte con el sur del país, que pasa por varias provincias, de innegable **interés público**, y que comprende otros contratos celebrados con motivo de dicho emprendimiento.
- f. El Poder Ejecutivo Nacional dictó el Decreto 180/04 (basado en la ley 25561) dando nacimiento al “Fondo Fiduciario para atender Inversiones en Transporte y Distribución de Gas” y fijó un régimen de inversiones en infraestructura básica de gas durante el proceso de normalización del servicio público.
- g. Así, los contratos representarían la formulación de la **política nacional** para paliar la emergencia declarada por la ley 25561 en el sector del transporte y distribución de gas y que, como se decía, creó un patrimonio con afectación específica de expansión.
- h. Se estableció un programa de fideicomisos de gas (Resolución 185/2004 del Ministerio de Planificación) y con la Carta de Intención del 15 de noviembre de 2004, se involucraron el Ministerio de Economía y Producción, Nación Fideicomisos S.A., el Banco de la Nación Argentina, YPF S.A., la Secretaría de Obras Públicas y el Ente Nacional Regulador del Gas (ENARGAS).
- i. En base a esa construcción, se sostuvo que el sellado salteño afectaría el desarrollo de las obras de la Nación y haría peligrar el sistema de abastecimiento de gas para los usuarios de toda Argentina. Si el mismo criterio asumieran otras jurisdicciones locales donde se ejecutaran tales obras, la situación resultaría agravada.
- j. La declaración de certeza constituye “causa” (Fallos: 308:2569; 310:606 y 977; 311:421, entre otros) si:
  - i. no tiene carácter simplemente consultivo,
  - ii. no importa una indagación meramente especulativa y



- iii. responde a un “caso” que busque precaver los efectos de un acto en ciernes al que atribuye:
  - 1. ilegitimidad y
  - 2. lesión al régimen federal.
- k. La Procuradora Laura MONTI -en función a dichas premisas- consideró que los requisitos del artículo 322 del CPCCN estaban reunidos para la admisibilidad formal de la acción: había aptitud para que el Fideicomiso se viera en el estado de incertidumbre al haber mediado actividad explícita de la Dirección de Rentas de la Provincia de Salta para la percepción del impuesto y ha desplegado el mecanismo de determinación de oficio y exigido su pago.
- l. Todos los presupuestos de hecho estaban presentes para pronunciarse y resolver la discusión; así, la sentencia pondrá coto a una controversia actual que lejos está de ser una consulta sobre un hecho hipotético<sup>18</sup>.
- m. El procedimiento determinativo de oficio, así como las vías recursivas locales no obstan a la vía intentada, dice, porque la competencia originaria de la Corte -que proviene de la Constitución Nacional- no se subordina al cumplimiento o a la vigencia de los procedimientos que puedan exigir las leyes locales.
- n. En cuanto al fondo de la cuestión trajo a colación la tesis de 1931 de la Suprema Corte de los Estados Unidos que definió, en autos “*Indian Motorcycle v. United States*” (238 US 570) que: “*Los instrumentos, medios y operaciones a través de los cuales el gobierno nacional ejercita sus poderes, están exentos de impuestos por los estados, y los instrumentos, medios y operaciones de que se valen las provincias para ejercitar los poderes que les pertenecen, están exentos de impuestos por el gobierno nacional, en virtud del principio implícito de la independencia del gobierno de la Nación y de los estados dentro de sus respectivas esferas*” (Fallos: 186:170; 196:369).
- o. La Constitución de los Estados Unidos, al igual que la argentina, -continúa diciendo- no limitan el poder de un estado o del gobierno federal para gravarse recíprocamente, o gravar sus “instrumentos”, sino que dicha restricción proviene del caso “*Mc Culloch v. Maryland*” (300 US 352), en el cual el máximo tribunal de los Estados Unidos sostuvo: “*La doctrina (de la no imposición) tiene su origen en la máxima de que el poder impositivo puede, en ciertos casos,*

---

<sup>18</sup> Dictamen del Ministerio Público in re “Newland, Leonardo Antonio c/ Provincia de Santiago del Estero”, del 4 de diciembre de 1986, compartido por V.E. en Fallos: 310:606, Cons. 2°, criterio reiterado en Fallos: 311:421, cons. 3°).

*ser ejercido de tal manera que destruya los ‘instrumentos mediante los cuales el gobierno pone en ejecución sus leyes dentro de los estados’.*

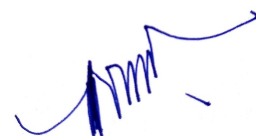
- p. La doctrina de la inmunidad de los instrumentos de gobierno se basa en *“la gran ley de la autopreservación”*. Si esta ley no está en juego o sea que si no fuese evidente que el empleo de sus poderes impositivos por parte de la provincia obstaría a la actividad del gobierno federal, o la entorpezca material y apreciablemente, aquella inmunidad no tendría que resultar reconocida pues faltaría la razón vital que determina su aplicabilidad.
- q. Para que la potestad impositiva provincial soporte esta excepcional restricción, se requieren circunstancias excepcionales: la certeza de que la atribución nacional resguardada sufra una real perturbación, un efectivo *“entorpecimiento a la marcha de la institución”*.
- r. Para la Procuradora, en esta causa concurren las circunstancias excepcionales referidas pues los tres contratos involucrados se suscribieron en el marco del Decreto 180/2004 el cual, dictado siguiendo las pautas del Congreso de la Nación (ley 25561) que declaró una emergencia pública y autorizó al Poder Ejecutivo Nacional a renegociar los contratos de obras y servicios públicos concesionados, en crisis al salir de la convertibilidad.
- s. El Estado Nacional, en el marco de la emergencia, encaró una política energética de transporte y de distribución de gas creando los fondos fiduciarios a través de los contratos cuestionados, para financiar obras de expansión de la red de transporte y de distribución de gas.
- t. ENARGAS informó que estos contratos fueron concertados en el marco de la ley de emergencia 25561 y del Decreto 180/2004, vía fondos fiduciarios para *“atender inversiones en transporte y distribución de gas”*, integrando *“un patrimonio de afectación específico del sistema de gas”*, para *“la financiación de obras de expansión, en el marco del artículo 2° de la ley 24076, y en especial en el inciso b) de ese artículo”*. Agregando que se encaró la construcción de una serie de obras públicas para ampliar la capacidad de transporte las que, *“por su magnitud y envergadura resultan ser los proyectos de ampliación más importantes que se hayan registrado a lo largo de toda la historia nacional”*, subrayando en lo que respecta a la *“utilidad nacional”* que *“conlleva una fundamental relevancia en materia energética que -a los fines de brindar un adecuado respaldo al proceso de crecimiento y desarrollo nacional desde la consolidación de la matriz energética- no debe ser soslayada”*, y que *“la ampliación del sistema de gasoductos de transporte*

*permite satisfacer las mayores demandas de suministro, producto del crecimiento nacional*".

- u. La Secretaría de Energía y Minería dijo, en línea similar a lo precedente, que el fondo fiduciario referido *"responde al interés general"* en la *"adopción de políticas eficaces tendientes a asegurar el abastecimiento interno de gas natural"* y que *"el sistema de fideicomisos resultaba indispensable para evitar situaciones de potencial desabastecimiento y para reactivar la economía"*.
- v. Por eso sostiene la Procuradora que tales contratos resultan auténticos e innegables instrumentos de gobierno empleados por el Estado Nacional a fin de encarar sus cometidos para la ampliación de la red de gasoductos y del sistema de transporte y de distribución de gas.
- w. En función a esos antecedentes considera que ese instrumento de gobierno para efectivizar una alta política nacional energética no debe resultar *"incidido directamente por el impuesto provincial, sin representar ello, en estas particulares circunstancias, una palmaria interferencia del poder local sobre el nacional, junto a una inadmisible limitación de su independencia"*.
- x. Con el dictado de las Resoluciones determinativas de oficio de la Dirección de Rentas de la Provincia de Salta por esos contratos, se entorpece material y apreciablemente la actividad del gobierno federal encaminada *"a preservar la continuidad y calidad de los servicios referidos, encontrándose presente, entonces, la razón vital que determina la consagración de la inmunidad fiscal sobre esos instrumentos contractuales aquí estudiados"*.
- y. Refuerza su posición diciendo que no tuerce la solución propiciada la alegación de la Provincia en el sentido de que en la *"Carta de Intención"* del 15 de noviembre de 2004 se haya contemplado que, si el impuesto de sellos hubiese incidido, sería soportado por los fideicomisos.
- z. A esa conclusión llega pues en materia tributaria *"las manifestaciones de los particulares no juegan papel alguno en el nacimiento de las obligaciones tributarias"* pues *"la obligación tributaria sustantiva nace al verificarse en la realidad el presupuesto de hecho hipotético determinado por el legislador"* y ella *"tiene por fuente un acto unilateral del Estado - justificado por el poder tributario que la Constitución Nacional le otorga al Congreso-, y su cumplimiento se impone coactivamente a los particulares, cuya voluntad carece, a esos efectos, de toda eficacia. Cabe añadir en tal sentido que esta Corte ha dicho que no existe acuerdo alguno de voluntades entre el Estado y los individuos sujetos a su jurisdicción con respecto al ejercicio del poder tributario implicado en sus relaciones; los impuestos no son obligaciones que emerjan de los contratos sino que su imposición y su fuerza compulsiva para el cobro son actos de gobierno y de potestad pública"*.

## VIII. CONCLUSIÓN

- El principio constitucional de capacidad contributiva<sup>19</sup> está referido al sujeto pasivo y es la condición habilitante -opera como complemento-, para que el sujeto activo con potestad tributaria lo convoque a costear el gasto público a través de las manifestaciones que la norma haya elegido.
- El impuesto de sellos es un gravamen que los fiscos locales se reservaron, sin delegar al poder central, conservando una potestad que tiene límites: un *corcet*. Si la aplicación del gravamen impidiera u obstaculizara la concreción de una política nacional se lima su potestad tributaria.
- La imposición requiere, entre otras, la conjunción, de dos condiciones:
  1. potestad tributaria y
  2. capacidad contributiva.
- Si el impuesto de sellos interfiriese con el interés público o la utilidad nacional, faltará la primera de esas condiciones al quedar restringida la potestad local y el gravamen no procederá.



---

Roberto Daniel MURMIS

---

<sup>19</sup> El Principio de Capacidad Contributiva como Fundamento de la Constitución Financiera - Una Visión Doctrinaria y Jurisprudencial por Alberto Tarsitano - <http://www.albertotarsitano.com/fiscalidad%20internacional/EI%20pp%20de%20capacidad%20como%20fundamento%20de%20la%20constitucion%20financiera.pdf>